
**Entscheidung des Verwaltungsgerichts vom 26. Juni 2018 (VGE II 2017 77)
und Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 22. August 2019
(2C_848/2019) i.S. A. AG**

Anrechenbare Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer (Art. 12 Abs. 1 StHG; § 116 Abs. 1 Bst. a StG): Kostenaufteilung zwischen Landverkäuferin und Generalunternehmerin bei miteinander verbundenen Unternehmen; Drittvergleichskonformität, Steuerumgehung

Die Kantone können innerhalb der ihnen gesetzten Grenzen selber bestimmen, welche Auslagen sie bei der Grundstückgewinnsteuer als wertvermehrnde Aufwendungen im Sinne von Art. 12 Abs. 1 StHG anrechnen lassen und welche Kosten sie als mit dem An- und Verkauf der Liegenschaft zusammenhängend erachten wollen. Erforderlich ist indessen, dass eine wertvermehrnde Aufwendung (nur) im Umfang des tatsächlich bezahlten Betrags und nicht des objektiv geschaffenen Werts anzurechnen ist („Prinzip der effektiven Kostenanrechnung“).

Wirken Schwestergesellschaften bei der Realisierung eines Bauprojekts als Landverkäuferin und als Werkherstellerin zusammen, bildet die Summe von Landpreis und Werklohn die massgebende Grundlage bei der Ermittlung der anrechenbaren Aufwendungen und damit des Grundstückgewinns. Dabei muss die Steuerbehörde die Zusammenarbeit der Gesellschaften dahingehend untersuchen können, ob die Vertragsgestaltung zwischen den Beteiligten einem Drittvergleich standhält oder

ob es zu einer Gewinnverschiebung zwischen den Schwestergesellschaften gekommen ist.

Obwohl grundsätzlich die Steuerbehörde zu beweisen hat, dass die Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen dem Drittvergleich nicht standhalten, sollten die Steuerpflichtigen im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht belegen können, dass die angewendeten Preise auf vernünftigen handelsüblichen und wirtschaftlichen Grundlagen basieren. Dabei besteht allerdings keine allgemeine Pflicht zur Beibringung von unabhängigen Konkurrenzofferten. Es genügt der Nachweis einer angemessenen Preisbestimmungsmethode. In casu wird die Drittkonformität von allen Instanzen verneint.

Die besonderen Umstände des Einzelfalles erfüllen aus Sicht des Verwaltungsgerichts zusätzlich den Tatbestand der Steuerumgehung. Die rechtliche Strukturierung mit der Neugründung einer Gesellschaft für den Erwerb des Grundstücks und dem gleichzeitigen Abschluss eines Totalunternehmervertrages (bzw. „Subunternehmervertrags“) mit der (ebenfalls) über keine entsprechende Substanz verfügenden Generalunternehmerin ergeben weder aus operationellen noch haftungstechnischen Gründen einen Sinn. Die rechtliche Struktur und Gestaltung der Geschäfte kann einzig aus Gründen der Steuerersparnis gewählt worden sein. Das Bundesgericht lässt die Frage der Steuerumgehung offen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die A. AG mit dem Zweck einer Immobiliengesellschaft (Erwerb, Halten, Verwaltung und Verkauf von Liegenschaften und Grundstücken aller Art) erwarb ein Grundstück zu einem Kaufpreis von CHF 2 250 300.-- Nach Erhalt der Baubewilligung für den Abbruch der bestehenden beiden Gebäude und den Neubau von drei Mehrfamilienhäusern mit Gewerbeschluss schloss die A. AG (als „BAUHERR“) mit einer den gleichen Aktionären gehörenden Schwestergesellschaft, der B. AG (als „TOTALUNTERNEHMER“), einen Totalunternehmervertrag (TU-Vertrag) für die Planung, Projektierung und schlüsselfertige Erstellung des Bauwerks zu einem vereinbarten Pauschalpreis (inkl. Bauteuerung) von CHF 17.2 Mio. ab.

Nach Verkauf der erstellten Stockwerkeigentumseinheiten deklarierte die A. AG in der Grundstückgewinnsteuererklärung ihren Gewinn wie folgt:

Erwerbspreis Grundstück:	CHF	2 250 300.--
Kosten und Abgaben bei Erwerb:	CHF	1 879.--
Bauzinsen:	CHF	247 703.--
Spesen Diverse:	CHF	5 718.--
Kosten Totalunternehmer (inkl. Mehrpreise)	CHF	17 603 712.--
Zwischensumme Anlagekosten:	CHF	20 109 312.--
Totaler Veräusserungserlös (inkl. Mehrpreise):	CHF	20 495 827.--
./. Anlagekosten:	CHF	20 109 312.--
Grundstückgewinn:	CHF	386 515.--

Mit insgesamt 20 separaten Verfügungen berechnete die Veranlagungsbehörde abweichend von der Grundstückgewinnsteuererklärung einen Grundstücksgewinn von insgesamt CHF 1 975 342.-- und auferlegte der A. AG Grundstückgewinnsteuern im Gesamtbetrag von CHF 642 426.--. Zur Begründung der Korrektur(en) wurde angeführt, der TU-Vertrag werde nicht anerkannt, da dieser Drittbedingungen nicht standhalte. Es werde ohne Präjudiz ein GU-Honorar von 2.5% angerechnet (Leistungen einer beherrschten Generalunternehmerin würden als Eigenleistungen gelten und seien detailliert auszuweisen). Weitere Abzüge würden infolge Steuerumgehung nicht anerkannt.

Die dagegen erhobene Einsprache wies die kantonale Steuerkommission ab. Das Verwaltungsgericht wie auch das später angerufene Bundesgericht bestätigten diesen Entscheid.

Erwägungen

1.1 Gemäss § 104 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz (StG; SRSZ 172.200) vom 9. Februar 2000 unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privat- und Geschäftsvermögens oder von Anteilen an solchen. Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit der Eigentum an Grundstücken oder Anteilen an solchen übertragen wird (§ 106 Abs. 1 StG).

Der zu besteuerte Grundstücksgewinn entspricht dabei dem Betrag, um den der Veräusserungserlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und

Aufwendungen) übersteigt (§ 113 Abs. 1 StG). Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen (§ 114 Abs. 1 Satz 1 StG). Der Erwerbspreis entspricht dem Kaufpreis und allen weiteren Leistungen (§ 115 Abs. 1 Satz 1 StG). Als Aufwendungen sind namentlich in der massgebenden Besitzesdauer angefallene Ausgaben anrechenbar, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben, wie Kosten für Bauten, Umbauten und Meliorationen (§ 116 Abs. 1 Bst. a StG).

1.2 Vorliegend geht es um den von der Beschwerdeführerin (insgesamt) erzielten steuerpflichtigen Grundstücksgewinn aus den Verkäufen der StWEG-Einheiten in der von der B. AG zu erstellenden bzw. erstellten Gesamtüberbauung. Da in den (öffentlich beurkundeten) Kaufverträgen von der Beschwerdeführerin (als „Verkäuferin“) im Verhältnis zu den Käufern („Käuferschaft“) jeweils zugleich die Funktion als Werkherstellerin bzw. -lieferantin (insb. mit Gewährleistung gemäss den einschlägigen SIA-Normen) übernommen und für das Kaufobjekt jeweils auch (pauschal) ein Kaufpreis vereinbart wurde, steht (aufgrund der tatsächlichen Identität von Landverkäuferin und Werkherstellerin bzw. -lieferantin) ausser Frage, dass bei den betreffenden Verkäufen die Zusammenrechnungspraxis anwendbar ist: Danach bildet die Summe von Landpreis und Werklohn die massgebende Grundlage bei der Ermittlung des Grundstücksgewinns (vgl. hierzu insb. BGE 131 II 722 Erw. 3 S. 724 ff.; vgl. dazu nunmehr auch Urteil des Bundesgerichts 2C_450/2015 vom 14.6.2016 Erw. 3.4 u. 4.3).

Daran ändert grundsätzlich nichts, dass die Beschwerdeführerin (als „BAUHERR“) ihrerseits die Gesamtüberbauung gestützt auf einen Totalunternehmervertrag (TU-Vertrag) von der B. AG (als „TOTALUNTERNEHMER“) erstellen liess. Die Kosten für die Erstellung des Bauwerks

sind bei der Ermittlung des Grundstückgewinns (grundsätzlich) als wertvermehrnde Aufwendungen anrechenbar (§ 116 Abs. 1 Bst. a StG). Die Vorinstanz ist jedoch der Auffassung, dass es aufgrund des mit der B. AG für die Erstellung der Gesamtüberbauung gemäss TU-Vertrag vereinbarten Pauschalpreises zu einer Verschiebung vom Landpreis in den Werklohn, bzw. zu einer Gewinnverschiebung von der Beschwerdeführerin zur B. AG gekommen sei. Dabei steht fest bzw. ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin und die B. AG durch die gleichen Aktionäre beherrscht werden.

1.3 Ist eine Aufwendung aufgrund ihrer Natur anrechenbar, ist regelmässig der effektiv an Dritte bezahlte Betrag anzurechnen (sog. Prinzip der effektiven Kostenanrechnung). Das Prinzip der effektiven Kostenanrechnung muss grundsätzlich auch gelten, wenn die steuerpflichtige Person Arbeiten durch eine von ihr beherrschte oder mit ihr eng wirtschaftlich verbundene Gesellschaft ausführen lässt. Die Tatsache allein, dass die mit der Ausführung der Arbeiten beauftragte Gesellschaft durch die steuerpflichtige Person beherrscht wird oder mit dieser eng wirtschaftlich verbunden ist, genügt nicht, um dieser (aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtung) die Eigenschaft eines Dritten abzusprechen (vgl. etwa betreffend Vermittlungsprovisionen bei wirtschaftlicher Verbundenheit: VGer SZ 29.6.1990 publiziert in StE 1991 SZ B 44.13 Nr. 5 Erw. 2b; anders noch nach früherer Praxis VGer SZ 14.12.1989 publiziert in StE 1990 SZ B 44.13 Nr. 4 Erw. 2; vgl. auch VGer ZH 1.7.1986, publiziert in StE 1987 ZH B 44.13.5 Nr. 3 Erw. 2a).

Aufgrund der personellen Übereinstimmungen und Beteiligungsrechte der involvierten Gesellschaften kann jedoch die Möglichkeit nicht ausgeschlossen werden, dass der Gewinn anders auf die beteiligten

Unternehmen verteilt wurde, als es den jeweiligen Rechtsgeschäften entsprach, weshalb die Steuerbehörde die Zusammenarbeit der Gesellschaften bei der Realisierung des Bauprojektes auch untersuchen können muss. Aufgrund der engen wirtschaftlichen Verknüpfung der beiden Gesellschaften rechtfertigt sich eine nähere Untersuchung der tatsächlichen Gewinnverteilung (vgl. hierzu insb. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_450/2015 vom 14.6.2016 Erw. 4.3 u. 4.4). Die Steuerbehörde darf deren Gewinn insofern berichtigen, als dieser Gegenstand ist von Zuwendungen und verdeckten Gewinnausschüttungen an einen Aktionär oder eine Schwestergesellschaft (sog. Dreieckstheorie). Die als steuerpflichtig anerkannten juristischen Personen müssen nach dem Grundsatz „at arm’s length“ bzw. des Drittvergleichs handeln (Vereinbarung wie mit ausstehenden Dritten); nur soweit dieses Prinzip nicht beachtet wird, kann die Steuerbehörde eingreifen (vgl. zum Ganzen: BGE 131 II 722 Erw. 4.1 S. 726 f. mit Hinweisen). Die Rechtsbeziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und der B. AG als nahestehende Personen müssen unter dem Aspekt des Grundsatzes des Drittvergleichs untersucht werden.

Dementsprechend ist der aufgrund des Totalunternehmervertrags (TU-Vertrags) zwischen der Beschwerdeführerin (als „BAUHERR“) und der B. AG (als „TOTALUNTERNEHMER“) vereinbarte Pauschalpreis für die Planung, Projektierung und schlüsselfertige Erstellung des Bauwerks (Überbauung „...“) einer näheren Prüfung zu unterziehen. Zu prüfen ist einerseits die Drittvergleichskonformität (bzw. Fremdüblichkeit) der von der B. AG für die Bestimmung der Verrechnungspreise zugrunde gelegten Bruttogewinnmarge, andererseits aber ebenso die Angemessenheit der von der Beschwerdeführerin (als „Verkäuferschaft“) durch den Verkauf der StWEG-Einheiten erzielten Gewinnmarge (einschliesslich der Rendite auf dem Landverkauf).

2.1 Im schweizerischen nationalen Recht gibt es keine spezifischen Verrechnungspreisvorschriften und -dokumentationspflichten. Massgebend zur Bestimmung von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen ist die Praxis zu geldwerten Leistungen (vgl. dazu etwa: Raoul Stocker/Christoph Studer, Bestimmung von Verrechnungspreisen – Ausgewählte Aspekte der schweizerischen Praxis, in: Der Schweizer Treuhänder 2009, S. 386 ff.; Peter Brülisauer/Oliver Krummenacher, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl. 2017, N 227 ff. zu Art. 24 StHG). Im Bereich der geldwerten Leistungen obliegt der Nachweis dafür, dass ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht, der Steuerbehörde (vgl. statt vieler Urteil des Bundesgerichts 2C_232/2015 und 2C_233/2015 vom 20.8.2015 Erw. 5.2 mit weiteren Hinweisen). Insofern liegt damit die Beweislast im Bereich „Transfer Pricing“ (Verrechnungspreise) bei der Steuerbehörde, d.h. diese muss beweisen, dass die Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen nicht dem Drittvergleich standhalten. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die Steuerpflichtigen die Verrechnungspreise bei Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen grundsätzlich nach ihrem eigenen System festlegen können. Sie sollten jedoch im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht belegen können, dass die angewendeten Preise auf vernünftigen handelsüblichen und wirtschaftlichen Grundlagen basieren. Bei der Wahl der Methode zur Bestimmung der Verrechnungspreise sollte sowohl den wirtschaftlichen Verhältnissen als auch den vertraglich vereinbarten Rechten und Pflichten gebührend Rechnung getragen werden.

2.2 Soweit von der Vorinstanz die Ansicht vertreten wird, dass der TU-Vertrag nicht für die Berechnung der Anlagekosten für die Festlegung des Grundstückgewinns herangezogen werden könne, weil von der Beschwerdeführerin zum Nachweis der Drittvergleichskonformität (bzw. Fremdüblichkeit) keine unabhängigen Totalunternehmerofferten vorgelegt worden seien, was bei Projekten der vorliegenden Grössenordnung üblich wäre (vgl. angefochtener Entscheid Erw. 4.2), kann ihr so nicht gefolgt werden. Damit wird verkannt, dass es jedenfalls keine allgemeine Pflicht zur Einholung von Konkurrenzofferten gibt, und die Problematik der Verrechnungspreise bei Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen damit auch nicht gelöst werden kann, wenn etwa keine marktfähigen Leistungen erbracht werden, oder aus anderen Gründen keine Marktpreise vorhanden bzw. feststellbar sind (vgl. hierzu auch Beschwerde, S. 13 Rz. 44). Eine Überprüfung anhand der vom Steuerpflichtigen gewählten Methode zur Bestimmung der Verrechnungspreise muss daher grundsätzlich möglich sein, sofern es sich nachweislich um eine angemessene Preisbestimmungsmethode handelt.

2.3 Entgegen der Beschwerdeführerin können jedoch die beigebrachten Transaktionen (bzw. die von der B. AG erzielten Bruttogewinnmargen bei TU-/GU-Verträgen mit Dritten) im vorliegend zu beurteilenden Fall dennoch nicht als Vergleichswerte zur Überprüfung der Drittvergleichskonformität (bzw. Fremdüblichkeit) der Verrechnungspreise beigezogen werden, weil bei genauer Betrachtung der vertraglichen Grundlagen nicht vergleichbare Verhältnisse vorliegen, und nur im Falle der Vergleichbarkeit aller massgebenden Umstände die beigebrachten Transaktionen geeignet wären, den Nachweis drittvergleichskonformer (marktmässiger) Preisbestimmung zu erbringen.

Hierzu gilt es insbesondere zu beachten, dass bei sämtlichen beigebrachten Vergleichstransaktionen jeweils von der Käuferschaft zwei separate Verträge abgeschlossen wurden, nämlich einerseits ein Landkaufvertrag mit dem Grundstückeigentümer (Landverkäufer) zum Erwerb des (Bau-)Grundstücks und andererseits ein TU-/GU-Vertrag (Werkvertrag) mit der B. AG zur Erstellung des Bauwerks. Auch wenn dabei (gegebenenfalls) voneinander abhängige Verträge geschlossen wurden (z.B. Zusammenwirken als einfache Gesellschaft zur Realisierung eines Überbauungsprojekts), beschränkte sich das unternehmerische Risiko des Grundstückseigentümers (Landverkäufers) in diesen Fällen stets hauptsächlich auf die Lieferung eines mängelfreien Grundstücks, während von der B. AG als Total- oder Generalunternehmer (TU/GU) jeweils das gesamte Baurisiko im Zusammenhang mit der Erstellung der Baute übernommen wurde.

Anders verhält es sich nun aber im hier zu beurteilenden Fall, weil die in StWEG-Einheiten aufgeteilten drei Mehrfamilienhäuser durch den Abschluss von (öffentlich beurkundeten) Kaufverträgen über die einzelnen StWEG-Einheiten von der Beschwerdeführerin (als „Verkäuferschaft“) grundsätzlich auf eigene Rechnung und Gefahr an verschiedene Käufer veräußert wurden, und sich die Beschwerdeführerin gegenüber den Käufern der StWEG-Einheiten dabei gleichzeitig zur Lieferung der schlüsselfertigen Kaufobjekte zu dem vertraglich vereinbarten Kaufpreis unter entsprechender Übernahme des Baurisikos verpflichtete. Im vorliegenden Fall wurde demnach von den Käufern der StWEG-Einheiten nur ein einzelner (öffentlich beurkundeter) Kauf-/Werkvertrag mit der Beschwerdeführerin abgeschlossen. Die B. AG stand dagegen in keinem (direkten) Vertragsverhältnis zu den Käufern der StWEG-Einheiten. Die Übernahme der Erstellung der Gesamtüberbauung aufgrund eines TU-Vertrags (Werkvertrags) mit der Beschwerdeführerin (als „BAUHERR“)

machte die B. AG lediglich zu einem „Subunternehmer“ (vgl. dazu Art. 29 und 168 der SIA Norm 118).

Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin waren damit die von ihr aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen übernommenen Funktionen und Risiken keineswegs auf die Grundstücksbeschaffung sowie einen all-fälligen Weiterverkauf des Grundstückes limitiert. Vielmehr erfolgte der Verkauf der StWEG-Einheiten grundsätzlich auf eigene Rechnung und Gefahr und musste die Beschwerdeführerin (als „Erst-“, bzw. „Hauptunternehmer“) gegenüber den Käufern der StWEG-Einheiten auch für die Arbeit der B. AG (als ihrem „Subunternehmer“) grundsätzlich wie für ihre eigene einstehen (vgl. Art. 29 Abs. 2 der SIA Norm 118). Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass sich die B. AG zusätzlich gegenüber der A. AG verpflichtet hatte, sämtliche erstellten Wohnungen, die sie als Totalunternehmerin für die Auftraggeberin erstellt, zum Verkaufserlös von Total CHF 19.7 Mio. zu verkaufen, und diejenigen Wohnungen, welche sie gegebenenfalls nicht verkaufen kann, zu zwischen den Parteien einzelfallweise zu vereinbarenden Kaufpreisen selbst käuflich zu erwerben. Diese zusätzliche Vereinbarung betraf lediglich ein allenfalls bestehendes Verkaufsausfallrisiko der Beschwerdeführerin.

Die Behauptung, dass unter den gegebenen Umständen das einzig denkbare (erhebliche) Risiko der Beschwerdeführerin in einem Ausfallscenario des Totalunternehmers (TU) bzw. der B. AG liegen würde, würdigt diese rechtlichen Zusammenhänge nur ungenügend, und trifft bei genauerer Betrachtung der gesamten vertraglichen Grundlagen (StWEG-Kaufverträge, TU-Vertrag, Allgemeine Bedingungen für TU-Verträge der B. AG, SIA Norm 118, Verträge mit [Sub-] Subunternehmern und Lieferanten usw.) denn auch so nicht zu. Die Beschwerdeführerin geht

insofern von einer insgesamt unzutreffenden und nicht mit den beigezogenen Transaktionen vergleichbaren Aufteilung der Funktionen und Risiken aus. Wie aufgrund der vertraglichen Grundlagen ersichtlich ist, lässt sich die Aufteilung der Funktionen und Risiken zwischen der Beschwerdeführerin und der B. AG im vorliegenden Fall nicht mit derjenigen in den beigebrachten Transaktionen vergleichen. Die für die beigebrachten Transaktionen ermittelten Bruttogewinnmargen können daher vorweg nicht für die Bestimmung bzw. Überprüfung der Verrechnungspreise im vorliegenden Fall herangezogen werden (und zwar ungeachtet der Überprüfbarkeit der korrekten Ermittlung der Bruttogewinnmargen, bzw. für eine Analyse auf Ebene des Bruttogewinns implizit vorausgesetzten einheitlichen Behandlung der Kosten bzw. identischen Bestimmung der Kostenkomponenten).

2.4 Gleichzeitig gelingt es der Beschwerdeführerin unter den gegebenen Umständen auch nicht aufzuzeigen, dass mit dem in der Grundstückgewinnsteuererklärung (GGSt-Erklärung) deklarierten steuerpflichtigen Grundstücksgewinn (CHF 386 515.--) eine „risikogerechte“ Rendite respektive ein angemessener Gewinn durch den Verkauf der StWEG-Einheiten erzielt werden konnte. Die Argumentation der Beschwerdeführerin, dass in den rund zwei Jahren, während denen sie die Liegenschaft hielt, basierend auf dem Kaufpreis für das Grundstück (CHF 2 250 300.--) eine fast risikolose (Gesamt-) Rendite von rund 17.2% realisiert werden konnte (Gewinn gemäss eingereichter GGSt-Steuererklärung CHF 386 515.--: Erwerbspreis Grundstück CHF 2 250 300.-- = 17.2%), greift offensichtlich zu kurz. Wie vorangehend ausgeführt wurde, ist es nicht so, dass sich bei der Beschwerdeführerin das Risiko auf die Beschaffung des Grundstücks und eine allfällige Weiterveräusserung beschränkt hätte. Die so berechnete

Rendite auf dem Kaufpreis für das Grundstück enthält keine (angemessene) Entschädigung für die mit dem Verkauf der StWEG-Einheiten von der Beschwerdeführerin aufgrund der vertraglichen Grundlagen insgesamt übernommenen (weitergehenden) Funktionen und Risiken. Es ist jedoch unbestritten, dass der Gewinn den Funktionen zugerechnet werden sollte, mit welchen die entsprechenden Risiken verbunden sind. Um zu beurteilen, ob durch den Verkauf der StWEG-Einheiten von der Beschwerdeführerin ein angemessener Gewinn erzielt werden konnte, muss daher vielmehr auf den Veräusserungserlös insgesamt abgestellt werden. Im Verhältnis zum Veräusserungserlös inkl. Mehrpreise (CHF 20 495 827.--) entspricht der in der Grundstückgewinnsteuererklärung deklarierte steuerpflichtige Grundstücksgewinn (CHF 386 515.--) jedoch lediglich einer Gewinnmarge von rund 1.9%, was offensichtlich in keinem vernünftigen Verhältnis zu dem eingegangenen unternehmerischen Risiko der Beschwerdeführerin steht, insbesondere wenn gleichzeitig mit der von der B. AG aufgrund des TU-Vertrags (bzw. „Subunternehmervertrags“) ohne entsprechende eigene Substanz (und auch weitgehend ohne Risikoübernahme) erzielten Bruttogewinnmarge (von gerechnet 18.9%) verglichen wird (vgl. dazu auch hinten Erw. 3.5).

2.5 Die Veranlagungsbehörde wie auch Vorinstanz haben deshalb zu Recht die Drittvergleichskonformität (bzw. Fremdüblichkeit) des TU-Vertrags (bzw. der dabei aufgrund der beigezogenen Vergleichstransaktionen zugrunde gelegten Bruttogewinnmarge) verneint und bei der Gewinnbemessung den zwischen der Beschwerdeführerin und der B. AG vereinbarten Pauschalpreis für die Erstellung der Gesamtüberbauung mangels Fremdüblichkeit nicht als anrechenbare Aufwendungen anerkannt. Die Veranlagungsbehörde hatte sodann für die Bemessung der Steuer die anrechenbaren Aufwendungen aufgrund der eingereichten Unterlagen

betreffend Baukosten inklusive Verkaufskosten auf insgesamt CHF 15 260 689.-- geschätzt (Baukosten gemäss Bauabrechnung zuzüglich ausgeführte „Garantearbeiten“ und eines GU/TU-Honorars von 2.5% der Baukosten ohne Erschliessungskosten und Honorare) und nahm dementsprechend eine Aufrechnung beim steuerbaren Grundstücksgewinn im Umfang der Differenz (CHF 2 343 023.--) zu dem gestützt auf den TU-Vertrag vereinbarten Pauschalpreis (CHF 17 603 712.-- inkl. Mehrpreise) vor (vgl. angefochtener Entscheid Erw. 5). Die Vorinstanz erachtete zwar den pauschal gewährten Ansatz von 2.5% für das TU-Honorar (zunächst) als etwas hoch (Erw. 5.2.2), bestätigte jedoch die angemessene Berücksichtigung des Risikos des Totalunternehmers (TU) durch die Anrechnung der innerhalb der Garantiefristen angefallenen Garantearbeiten als Aufwand (Erw. 5.3) und stimmte den von der Veranlagungsbehörde ermittelten Anlagekosten von insgesamt CHF 15 260 689.-- zu (vgl. angefochtener Entscheid Erw. 5.4). In ihrer Vernehmlassung wurde dazu von der Vorinstanz noch ergänzend angeführt, mangels Nachweis der detaillierten totalunternehmerischen Leistungen erweise sich die ermessensweise Festlegung des TU-Honorars auf 2.5% als korrekt (vgl. Vernehmlassung, S. 4 Ziff. 3.1).

Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt (vgl. insb. Beschwerde, S. 11 f. Rz. 40 und S. 13 ff. Rz. 46 ff.), lässt die Schätzung der (zusätzlich zu den Baukosten inklusive Verkaufskosten) anrechenbaren Aufwendungen nicht als unrichtig erscheinen. Die (pauschale bzw. erfahrungsgemässe) Ermittlung des GU-/TU-Honorars in Prozenten der Baukosten (d.h. der Werkvertragssumme resp. Subunternehmerleistungen) hat mit der von der Beschwerdeführerin im vorliegenden Zusammenhang als sachwidrig gerügten Kostenaufschlagsmethode (Cost Plus Methode) nichts zu tun, und ist als solches denn auch nicht zu beanstanden, solange dies-

bezüglich von der Beschwerdeführerin keine genaueren Angaben über die entsprechenden konkret geleisteten Arbeiten und den damit verbundenen Aufwand gemacht werden (können). Dazu muss es unter den gegebenen Umständen aufgrund der von den Parteien tatsächlich übernommenen Funktionen und Risiken ohnehin als fraglich erscheinen, ob zusätzlich zu einem Baumanagementhonorar überhaupt noch eine Risikoentschädigung berücksichtigt werden kann. Eine über die angefallenen Garantiarbeiten hinaus zu berücksichtigende Risikoentschädigung GU/TU erscheint aufgrund der effektiven Aufteilung der Funktionen und Risiken (insb. Beschwerdeführerin als „Hauptunternehmer“ und B. AG als „Subunternehmer“) jedenfalls nicht hinreichend ausgewiesen. Weitergehende (Architektur-)Leistungen, welche von der B. AG als Totalunternehmer (TU) als Zusatz erbracht wurden, wie z.B. Planungsarbeiten, sind von der Beschwerdeführerin überdies ebenfalls nicht konkretisiert und belegt worden. Die Beschwerdeführerin beschränkt sich darauf, die Schätzung allgemein zu kritisieren, bleibt jedoch den (detaillierten) Nachweis schuldig, dass die Schätzung unrichtig oder gar willkürlich wäre.

3.1 Für dasselbe Ergebnis spricht im Übrigen auch die Prüfung des gesamten Sachverhalts unter dem Aspekt der Steuerumgehung. In Missbrauchsfällen (bei „künstlichen“ Strukturen) wird auch im Bereich „Transfer Pricing“ (Verrechnungspreise) eine Umqualifizierung der Transaktion als zulässig erachtet. Werden die vertraglichen Vereinbarungen als fremdunüblich (respektive missbräuchlich) qualifiziert, kann eine Recharakterisierung in eine oder mehrere alternative Transaktionen erfolgen, für die sodann ein Fremdvergleichspreis zu bestimmen ist.

3.2 Eine Steuerumgehung wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung angenommen, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte

Rechtsgestaltung als ungewöhnlich („insolite“), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten in keiner Weise angepasst erscheint (sog. objektives Element), (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element), und (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (sog. effektives Element; vgl. BGE 138 II 239 Erw. 4.1 S. 243 ff. mit Hinweisen). Das subjektive Element erweist sich insofern als entscheidend, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen (BGE 142 II 399 Erw. 4.2). Das Vorliegen der Kriterien der Steuerumgehung ist im konkreten Einzelfall zu prüfen, wobei die Beweislast nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie der Steuerbehörde obliegt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_487/2011 vom 13.2.2013 Erw. 2.8 mit Hinweisen). Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_966/2015, 2C_967/2015 vom 18.7.2016 Erw. 4.4; 2C_77/2008 vom 12.8.2008 Erw. 2.2; 2A.753/2005, 2A.754/2005 vom 20.6.2006 Erw. 3.1).

3.3 Die Vorinstanz macht dazu geltend, dass der Abschluss des TU-Vertrags (mit dem Pauschalpreis und der budgetierten Bruttogewinnmarge) ein ungewöhnliches, sachwidriges und absonderliches Vorgehen darstelle. Die ausgerichtete Entschädigung an die B. AG sei keine mit der Erstellung und dem Verkauf in unmittelbarem Zusammenhang stehende Auslage, sondern ein zum Voraus abdisponierter Gewinnanteil. Die Ver-

wendung des Grundstückgewinns vermöge die Steuerbemessung bei der Grundstückgewinnsteuer nicht zu beeinflussen und stelle eine grundstückgewinnsteuerrechtlich unbeachtliche Erlösverwendung dar (vgl. Vernehmlassung, S. 8 Ziff. 7.2). Die Beschwerdeführerin handle über die gleichen Organe und verfüge wie die B. AG über kein Personal. Es sei ihr bereits vor dem Abschluss des TU-Vertrags bewusst gewesen, dass damit Gewinnverschiebungen in die B. AG erfolgen würden. Bei echten Drittverhältnissen wären von der Beschwerdeführerin mehrere TU-Offerten eingeholt worden und der TU-Vertrag so nicht unterzeichnet und auf den ihr zustehenden Gewinn nicht verzichtet worden. Die Gewinnverschiebung respektive Gewinnverwendung sei offensichtlich und nur aufgrund der engen Verflechtungen der beiden Unternehmungen (Schwestergesellschaften) erfolgt. Die (angeblich) von der B. AG übernommenen Kosten- und Gewährleistungsrisiken würden nicht (bzw. nur beschränkt) vorliegen. Der TU-Vertrag mit der B. AG halte einem Drittvergleich nicht stand und sei nur im Hinblick auf die Steuerersparnis abgeschlossen worden (vgl. insb. Vernehmlassung, S. 8 Ziff. 7.3). Dazu liege es auf der Hand, dass die Beschwerdeführerin eine erhebliche Steuerersparnis erzielen würde, wenn der TU-Vertrag (bzw. Pauschalpreis) als Anklagekosten berücksichtigt würde. Die Grundstückgewinnsteuer betrage rund 33% des Gewinnes, die Gewinnsteuer rund 9% (vgl. Vernehmlassung, S. 8 Ziff. 7.4). Es liege dementsprechend eine Steuerumgehung vor (vgl. Vernehmlassung, S. 9 Ziff. 7.5). Abschliessend wird dazu angemerkt, dass ein allfälliges Zulassen der Gewinnverschiebung zwischen Schwestergesellschaften jeden Grundeigentümer dazu veranlassen könnte, mit dem „Konstrukt“ von zwei Gesellschaften (Immobilien- und Generalunternehmung) entsprechende steuersparende Gewinnverschiebungen vorzunehmen (vgl. Vernehmlassung, S. 9 Ziff. 8).

3.4 Zur Entgegnung des Vorwurfs der Steuerumgehung bringt die Beschwerdeführerin vor, indem die Vorinstanz die fragliche Bruttogewinnmarge als ungewöhnliches, sachwidriges und absonderliches Vorgehen bezeichne, ohne dies weiter zu substantiieren, setze sie sich ein weiteres Mal über die angebotenen Drittvergleiche hinweg (vgl. Stellungnahme, S. 9 Rz. 31). Wie das Vorliegen einer Bruttogewinnmarge in einer gewissen Höhe bereits ein Umgehungstatbestand im steuerrechtlichen Sinne sein könne, sei nicht nachvollziehbar. Unbestritten sei, dass eine Preisfestsetzung zwischen nahestehenden Personen unter Umständen zu einer Gewinnverschiebung führen könne, sofern dieses Preismodell einem Drittvergleich nicht standhalte. Weshalb dies aber als Steuerumgehung zu qualifizieren sein soll, sei nicht nachvollziehbar (vgl. Stellungnahme, S. 10 Rz. 32). Im hier streitigen Fall würden zwei Gesellschaften diverse Funktionen und Risiken bei einem Immobilienprojekt übernehmen. Diese Aufteilung innerhalb einer grösseren oder kleineren Unternehmensgruppe sei weder ungewöhnlich, sachwidrig noch absonderlich, sondern entspreche den wirtschaftlichen Bedürfnissen von verbundenen Unternehmen. Aus unternehmerischer Sicht wäre es geradezu unverantwortlich, die Funktion des Haltens von Immobilien und von TU-Tätigkeiten in derselben juristischen Person zu vereinigen, sei dies doch mit gravierenden haftungstechnischen Risiken verbunden. Aus diesen Gründen hätten sich heute viele im Baubereich tätige Konzerne rechtlich ähnlich strukturiert (vgl. Stellungnahme, S. 10 Rz. 33). Dass keine Gewinnverschiebung vorliege, sei bereits nachgewiesen worden (vgl. Stellungnahme, S. 10 Rz. 34).

3.5 Es mag zutreffen, dass der Abschluss des TU-Vertrags zwischen der Beschwerdeführerin und der B. AG für sich betrachtet nicht als ungewöhnlich oder absonderlich betrachtet werden kann, nachdem von

der B. AG als Total- oder Generalunternehmer (TU/GU) bereits diverse entsprechende Vereinbarungen mit „echten“ unabhängigen Dritten (Grundstückeigentümern und Erwerbern von Überbauungsprojekten) abgeschlossen worden sind. Im Vergleich zu den beigebrachten Transaktionen liegt jedoch im vorliegenden Fall eine andere Ausgangslage vor, weil die Beschwerdeführerin (als „Verkäuferschaft“) durch den Abschluss der Verträge (Kauf-/Werkverträge) über den Verkauf der schlüsselfertig zu erstellenden bzw. erstellten StWEG-Einheiten gegenüber den Käufern („Käuferschaft“) damit zugleich auch selbst die Funktion eines General- oder Totalunternehmers (GU/TU) einnahm, während die B. AG insofern zur Beschwerdeführerin aufgrund des Abschlusses des TU-Vertrags (resp. „Subunternehmervertrags“) in einem Subunternehmerverhältnis stand (vgl. dazu bereits vorne Erw. 2.3).

Aus garantie- und haftungsrechtlicher Sicht hatte die Beschwerdeführerin (als „Erst-„ bzw. „Hauptunternehmer“) daher gegenüber den Käufern der schlüsselfertig erstellten StWEG-Einheiten für die Arbeit der B. AG (als ihrem „Subunternehmer“) wie für ihre eigene einzustehen (vgl. Art. 29 Abs. 2 der SIA Norm 118). Daran ändert nichts, dass von der Beschwerdeführerin gemäss den mit den Käufern der StWEG-Einheiten abgeschlossenen Kaufverträgen eine Baugarantie (Gewährleistung) nur soweit übernommen wurde, als ihr selber Garantieansprüche zustanden (vgl. insb. Ziff. IV/4 der Kaufverträge). Desgleichen wurde auch von der B. AG aufgrund des TU-Vertrags (bzw. „Subunternehmervertrags“) mit der Beschwerdeführerin (standardmässig) die Haftung für Baumängel nur in dem Umfang übernommen, als von ihr selber Rückgriff auf Unternehmer, Subunternehmer und Lieferanten genommen werden konnte (vgl. insb. Ziff. 2.1 des TU-Vertrags i.V.m. Ziff. 28.1 der Allgemeinen Bedingungen für TU-Verträge der B. AG). Hinzu kommt, dass beide Gesellschaften

(unbestritten) durch die gleichen Aktionäre beherrscht werden, selbst kein eigenes Personal beschäftigen bzw. die Erbringung der Leistungen über den Einkauf von Leistungen Dritter erfolgt, wie auch aus den Jahresrechnungen ersichtlich ist (vgl. Akten des Veranlagungsverfahrens: Unterlagen Gesamtüberbauung ... act. 95 ff.), und von den gleichen Personen als Organe geleitet werden. Unter diesen Umständen ergibt jedoch die rechtliche Strukturierung mit der Neugründung der Beschwerdeführerin für den Erwerb des Grundstücks sowie dem gleichzeitigen Abschluss eines TU-Vertrags (bzw. „Subunternehmervertrags“) mit der (ebenfalls) über keine entsprechende Substanz verfügenden B. AG für die Realisierung des Überbauungsprojekts (Überbauung „...“) weder aus operationellen noch haftungstechnischen Gründen einen Sinn.

Dies lässt im Prinzip nur den Schluss zu, dass die rechtliche Struktur und Gestaltung der Geschäfte einzig aus Gründen der Steuerersparnis gewählt wurde. Wie von der Vorinstanz in ihren Berechnungen aufgezeigt wird (Vernehmlassung, S. 8 Ziff. 7.4), würde das gewählte Vorgehen denn auch (insgesamt) tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde. Würde der TU-Vertrag (bzw. Pauschalpreis) bei der Gewinnbemessung der Beschwerdeführerin (vollumfänglich) als anrechenbare Aufwendungen berücksichtigt und dementsprechend als Erlös der B. AG zugerechnet, ergäbe sich dadurch eine Verschiebung vom Landpreis in den Werklohn, bzw. käme es zu einer Gewinnverschiebung von der Beschwerdeführerin zur B. AG. Dabei bestünde die Steuerersparnis insbesondere darin, dass bei der Unterstellung des Gewinns unter die ordentliche Gewinnsteuer verglichen mit der Unterstellung unter die Grundstückgewinnsteuer insbesondere bei einer kurzen Haltedauer zweifelsohne eine (insgesamt) wesentlich geringere Steuerbelastung resultieren würde. Im Vergleich dazu

fallen zudem die zusätzlichen Strukturkosten für die Beschwerdeführerin (Gründung, Buchhaltung, Abschlusserstellung, Steuererklärung usw.) praktisch kaum ins Gewicht. Angesichts des Vorgehens insgesamt ist daher von einer missbräuchlichen Steuerminimierung (durch künstliche Strukturen) auszugehen. Dies rechtfertigt dementsprechend auch eine Recharakterisierung in eine oder mehrere alternative Transaktionen, für die sodann ein (angemessener) Fremdvergleichspreis zu bestimmen ist.

4.1 Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass die Vorinstanz zu Recht erkannt hat, dass der TU-Vertrag (mit dem verabredeten Pauschalpreis) einem Drittvergleich (bzw. Fremdvergleich) nicht standhält und deshalb nicht für die Berechnung der Anlagekosten für die Festlegung des (steuerpflichtigen) Grundstückgewinns herangezogen werden kann (vgl. angefochtener Entscheid Erw. 4). Ferner ist es im Ergebnis auch nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den von der Veranlagungsbehörde stattdessen (aufgrund der Baukosten gemäss Bauabrechnung zzgl. eines pauschalisierten GU/TU-Honorars) ermittelten Anlagekosten (CHF 15 260 689.--) zugestimmt hat, und damit auch die Aufrechnung der Differenz (CHF 2 343 023.--) zu den gemäss TU-Vertrag geltend gemachten Anlagekosten (CHF 17 603 712.--) im Gewinn bestätigt hat (vgl. angefochtener Entscheid Erw. 5). Die Beschwerde erweist sich insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen.

4.2 ...

Die gegen den vorstehenden Entscheid des Verwaltungsgerichts erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten weist das Bundesgericht insbesondere mit folgender Begründung ab:

1.

1.1 - 1.4

2.

2.1 Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG Gewinne bei der Veräusserung eines Grundstücks, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt.

2.1.1 Der Bundesgesetzgeber hat die prägenden Elemente dieser Vorschrift als unbestimmte Rechtsbegriffe ausgestaltet; so werden insbesondere die Begriffe „Erlös“ und „Anlagekosten“ nicht näher ausgeführt. Das Harmonisierungsrecht lässt somit nicht genau darauf schliessen, welche Kosten beim Grundstückgewinn als Aufwendungen anrechenbar sind.

2.1.2 In Bezug auf den Rechtsbegriff der „Aufwendungen“ im Zusammenhang mit Grundstücken gilt spezifisch Folgendes: Das Bundesgericht prüft mit voller Kognition, ob es sich bei einer entsprechenden Position um werterhaltende Aufwendungen im Sinne von Art. 9 Abs. 3 StHG oder um wertvermehrnde Aufwendungen gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG handelt. Steht fest, dass die Aufwendung nicht als werterhaltend zu qualifizieren ist, verfügen die Kantone über einen gewissen Spielraum darin, welche Auslagen sie für die Zwecke der Grundstückgewinnsteuer als wertvermehrnde Aufwendungen zur Anrechnung zulassen (vgl. die Urteile 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 2.2.1 in: ASA 84 S. 331; 2C_674/2014/2C_675/2014 vom 11. Februar 2015 E. 3.3 in: ASA 83,

S. 614; 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.1 in: StR 64/2009 S. 655). In diesem Umfang verfügt das Bundesgericht nur über beschränkte Kognition.

2.2 Die Kantone können somit innerhalb der ihnen gesetzten Grenzen selber bestimmen, welche Auslagen sie als wertvermehrnde Aufwendungen im Sinne von Art. 12 Abs. 1 StHG anrechnen lassen und welche Kosten sie als mit dem An- und Verkauf der Liegenschaft zusammenhängend erachten wollen.

2.2.1 Einzelne Kantone rechnen sämtliche mit dem Erwerb oder der Veräusserung des Grundstücks untrennbar verbundenen Auslagen als „Aufwendungen“ an (z.B. § 104 Abs. 1 lit. c StG AG [SAR 651.100]; § 78 Abs. 1 lit. c StG BL [SGS 331]; Art. 142 Abs. 1 StG BE [BSG 661.11]; Art. 137 Abs. 1 lit. f StG SG [sGS 811.1]; Art. 134 Abs. 1 LT TI [RL 10.2.1.1] sowie §§ 13 und 19 des luzernischen Gesetzes vom 31. Oktober 1961 über die Grundstückgewinnsteuer [SRL 647]; vgl. das Urteil 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.1 in: StR 64/2009 S. 655). Dagegen sind andere Kantone diesbezüglich restriktiver. So rechnet beispielsweise der Kanton Zürich nur gerade „übliche Mäklerprovisionen und Insertionskosten für Erwerb und Veräusserung“ zu den „Aufwendungen“, nicht aber weitere erwerbs- bzw. veräusserungskausale Kosten wie beispielsweise jene des Notars und der Verschreibung (vgl. zu den Mäklerkosten die Urteile 2C_1026/2012 vom 1. April 2013 E. 2.1 u. 4.3 in: StE 2013 B 44.13.5 Nr. 12; 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.2, 2.3 u. 3.2.1 in: StR 64/2009 S. 655).

2.2.2 Gemäss § 104 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 (StG/SZ; SR/SZ 172.200) unterliegen Gewinne aus

der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privat- und Geschäftsvermögens oder von Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit der Eigentum an Grundstücken oder Anteilen an solchen übertragen wird (§ 106 Abs. 1 StG/SZ). Der Grundstücksgewinn entspricht dem Betrag, um den der Veräusserungserlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (§ 113 Abs. 1 StG/SZ). Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen (§ 114 Abs. 1 StG/SZ). Der Erwerbspreis entspricht dem Kaufpreis und allen weiteren Leistungen. Leistungen, welche unter Umgehung der Steuerpflicht erbracht worden sind, werden nicht berücksichtigt (§ 115 Abs. 1 StG/SZ). Als Aufwendungen sind anrechenbar, soweit sie in der massgebenden Besitzesdauer angefallen sind: Ausgaben, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben, wie Kosten für Bauten, Umbauten und Meliorationen (§ 116 Abs. 1 lit. a StG/SZ).

2.3 Damit Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer als gewinnmindernd geltend gemacht werden können, ist auf jeden Fall erforderlich, dass es sich um solche wertvermehrnde Kosten handelt, welche der Veräusserer effektiv aufgewendet hat (vgl. u.a. das Urteil 2C_77/2013 vom 6. Mai 2013 E. 4.2 in: StE 2013 B 44.12.3 Nr. 7). Damit steht im Einklang, dass eine wertvermehrnde Aufwendung (nur) im Umfang des tatsächlich bezahlten Betrags und nicht des objektiv geschaffenen Werts anzurechnen ist („Prinzip der effektiven Kostenanrechnung“; vgl. das Urteil 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 2.2.3 in: ASA 84 S. 331).

2.4 Bei der Grundstückgewinnsteuer dürfen die Gewinne aus dem Landverkauf und der Überbauung nicht unbesehen zusammengerechnet werden, wenn Landverkäuferin und Werkherstellerin als unabhängige

Steuersubjekte bei der Realisierung eines Bauprojekts zusammenwirken (vgl. zu dieser Frage u.a. BGE 131 II 722 E. 3.2.2 S. 726 und das Bundesgerichtsurteil 2C_450/2015 vom 14. Juni 2016 E. 4.3 - 4.5 in: ASA 85, 88 ff.).

2.4.1 Die Grundstückgewinnsteuer ist eine direkte Steuer, die den Verkäufer als Steuerpflichtigen wegen seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit trifft. Sind der Veräusserer der Liegenschaft und das Bauunternehmen unterschiedliche Personen, so liegt es auf der Hand, dass jede der beiden Gesellschaften auf ihren eigenen Grundlagen und ihrem eigenen Gewinn besteuert werden muss. Der Gewinn der einen Pflichtigen kann nicht der anderen zugewiesen werden.

2.4.2 Davon zu unterscheiden ist die Situation, wenn die Landverkäuferin und die Werkherstellerin miteinander verbunden sind, gegebenenfalls so, dass sie - bezogen auf das fragliche Bauprojekt - als wirtschaftliche Einheit auftreten. Das kann sich im Einzelfall aufgrund verschiedener Indizien ergeben, z. B. wenn die betreffenden Gesellschaften bei der Erschliessung des Baulands, der Erwirkung der Baubewilligung und letztlich beim Angebot schlüsselfertiger Bauten zusammenwirken; das gilt umso mehr, wenn die Trägerschaft und die Organe von Verkäuferin und Generalunternehmerin identisch sind, so dass es sich um Schwestergesellschaften unter einheitlicher Leitung handelt. Bei einem solchen Zusammenwirken in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht ist die Frage allfälliger Gewinnverschiebungen zwischen den beteiligten Gesellschaften näher zu prüfen.

2.4.3 Rechtsgeschäfte zwischen verbundenen Gesellschaften sind - abgesehen von hier nicht relevanten, vom Gesetz vorgesehenen

Ausnahmen - zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie auch mit aussenstehenden Dritten vereinbart würden. Beim erforderlichen Drittvergleich (gemäss dem Grundsatz des sog. „dealing at arm's length“, in Übereinstimmung mit dem in Art. 127 Abs. 2 BV vorgesehenen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) wird anstelle eines tatsächlichen Geschäfts ein hypothetisches mit einem unbeteiligten Dritten unterstellt, um den Wert einer fehlenden bzw. nicht angemessenen Gegenleistung zu ermitteln. Bei Vermögensgegenständen ist auf den Verkehrswert (d.h. auf den Wert, der einem Vermögensgegenstand bei der Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr beigemessen wird) und bei Dienstleistungen auf den Marktwert abzustellen. Gegen diesen Grundsatz des erforderlichen Drittvergleichs wird dann verstossen, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt einer ihr nahestehenden Person oder Gesellschaft zufließen lässt bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (vgl. zum Drittvergleich allgemein u.a. BGE 119 Ib 116 E. 2 S. 120; 113 Ib 23 E. 2d S. 25 f.; Urteil 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2 in: StR 64/2009 S. 915).

2.4.4 Unter solchen Umständen muss die Steuerbehörde die Zusammenarbeit der Gesellschaften bei der Realisierung des Bauprojekts untersuchen können. Erst die Kenntnis dieser Vorgänge erlaubt eine fundierte Entscheidung darüber, ob und in welchem Mass eine Zusammenrechnung der Gewinne als Berechnungsgrundlage für die Grundstückgewinnsteuer zu erfolgen hat. Die Behörde darf deren Gewinn insofern berichtigen, als dieser Gegenstand von Zuwendungen oder ver-

deckten Gewinnausschüttungen an einen Aktionär oder eine Schwestergesellschaft ist.

3.

In Anwendung der massgeblichen Bestimmungen und in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hat die Vorinstanz die Einschätzung bestätigt, dass die Vertragsgestaltung zwischen den Beteiligten einem Drittvergleich nicht standhält. Auch hat sie angenommen, dass eine Steuerumgehung vorliegt.

3.1 Im Wesentlichen hat das Verwaltungsgericht seiner rechtlichen Beurteilung die folgende Sachverhaltsermittlung bzw. Beweiswürdigung zugrunde gelegt:

3.1.1 Zuerst einmal wird im angefochtenen Entscheid ausführlich dargelegt, dass die zur Erstellung eines Bauwerks notwendigen Kosten wohl grundsätzlich zu den vom Grundstücksgewinn abzuziehenden wertvermehrenden Aufwendungen zu zählen sind, welche in einem Fall wie dem vorliegenden sowohl den Landpreis als auch den Werklohn mit einschliessen (vgl. § 116 Abs. 1 lit. a StG/SZ und die massgebliche bundesgerichtliche Rechtsprechung, siehe oben E. 2.4 einleitend). Wie dann aber auf der Faktenebene festgehalten worden ist, erfolgte die Kostengestaltung und -aufteilung zwischen den Beteiligten hier so, dass ein Teil des Landpreises in den Werklohn verschoben bzw. der Grundstücksgewinn der Beschwerdeführerin als Liegenschaftenverkäuferin in beträchtlichem Ausmass zu Aufwendungen gegenüber der Generalunternehmung umdeklariert und so an die Schwestergesellschaft transferiert wurde (vgl. dazu eingehend E. 1.2 u. 1.3 sowie E. 2.3 bis 2.5 des

vorinstanzlichen Entscheids). Das war nicht im Einklang mit dem Grundsatz der effektiven Kostenanrechnung (vgl. oben E. 2.3) und entsprach nicht einer sog. fremdüblichen Gestaltung der anfallenden Aufwendungen, wie sie einem Drittvergleich standgehalten hätte (vgl. oben E. 2.4).

3.1.2 Im Weiteren hat sich die Vorinstanz eingehend mit den durch die Beschwerdeführerin eingereichten Vergleichsunterlagen befasst. Zutreffend hat das Verwaltungsgericht erwogen, dass kein Zwang bestand, zum hier zu beurteilenden Überbauungsprojekt unabhängige Konkurrenzofferten von mit der Beschwerdeführerin nicht verbundenen Generalunternehmern beizubringen (vgl. E. 2.2 des angefochtenen Entscheids).

Dennoch steht fest, dass solche Konkurrenzofferten die Fremdüblichkeit bzw. die Übereinstimmung mit einer Vertragsgestaltung gegenüber unabhängigen Drittparteien deutlich besser hätten belegen können als die durch die Beschwerdeführerin tatsächlich eingereichten Unterlagen. Denn diese beschränken sich auf Generalunternehmerverträge, welche die Schwestergesellschaft im Rahmen anderer Überbauungsprojekte abschloss.

Nach sorgfältiger Prüfung hat die Vorinstanz festgehalten, dass all die ihr unterbreiteten Vergleichskontrakte sich gerade im wesentlichen Punkt von dem hier zu beurteilenden Sachverhalt entscheidend unterschieden: So war es die Beschwerdeführerin und nicht ihre Schwestergesellschaft, die gegenüber den Erwerbern der Stockwerkeigentumeinheiten massgebliche Risiken sowie Funktionen übernahm, und zwar für eine Vergütung, deren Höhe nicht einer fremdüblichen Vertragsgestaltung entsprach bzw. von den beigebrachten Unterlagen abwich. Sie entschädigte die verbundene Gesellschaft für die vermeintliche Übernahme der genannten

Risiken und Funktionen durch die Ausrichtung von Aufwendungen, welche sie nun vom Erlös des Grundstückverkaufs in Abzug bringen will. Es wurden somit Aufwendungen ausgewiesen, die der effektiv gehandhabten Kostenaufteilung nicht entsprachen und deswegen bei der Liegenschaftsverkäuferin auch nicht zu einer Verringerung des Grundstücksgewinns führen konnten.

3.1.3 Gesamthaft ist das Verwaltungsgericht zur Feststellung gelangt, die hier massgeblichen Fakten seien so ausgestaltet, dass eine von der Steuererklärung deutlich abweichende Bemessung der relevanten Kosten und Aufwendungen erfolgen müsse. Dementsprechend hat das Gericht auch eine Gewinnberechnung für die Erhebung der Grundstücksgewinnsteuer vorgenommen, die mit den eigenen Berechnungen der Beschwerdeführerin in keiner Weise übereinstimmt. Diese rechtliche Beurteilung erweist sich nicht als willkürlich, soweit sie im (relativen) Freiraum kantonalen Rechts bleibt; sie steht auch im Einklang mit den harmonierungsrechtlichen Anforderungen, wie sie sich aus Art. 12 Abs. 1 StHG ergeben (vgl. dazu auch oben E. 1.2 und E. 2.1.2).

3.2 Aufgrund derselben Beweiswürdigung ist die Vorinstanz weiter zum Schluss gekommen, dass eine Steuerumgehung anzunehmen ist (vgl. dazu auch § 115 Abs. 1 StG/SZ und oben E. 2.2.2). Wie es sich damit verhält, muss hier nicht weiter geprüft werden, da sich die Erstbegründung des Verwaltungsgerichts (vgl. oben E. 3.1) als rechtsgenügend erweist.

4. - 5. ...