

# Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz Kammer II



---

II 2017 77

## Entscheid vom 26. Juni 2018

---

Besetzung

lic.iur. Achilles Humbel, Präsident  
Dr.oec. Andreas Risi, Richter  
Dr.iur. Frank Lampert, Richter  
Dr.iur. Thomas Twerenbold, Gerichtsschreiber

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
Beschwerdeführerin,  
vertreten durch Rechtsanwalt R. \_\_\_\_\_  
und/oder Rechtsanwältin S. \_\_\_\_\_,

**gegen**

**Kantonale Steuerkommission,** Bahnhofstrasse 15,  
Postfach 1232, 6431 Schwyz,  
Vorinstanz,

---

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer (Veranlagungsverfügungen vom  
26.2.2015)

## **Sachverhalt:**

**A.a** Die A. \_\_\_\_\_ AG, mit Sitz in C. \_\_\_\_\_, wurde am 14. Februar 2011 mit dem Zweck einer Immobiliengesellschaft (Erwerb, Halten, Verwaltung und Verkauf von Liegenschaften und Grundstücken aller Art) in das Handelsregister eingetragen. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 17. Februar 2011 erwarb sie das Grundstück GB-Nr. xxxx in D. \_\_\_\_\_ zu einem Kaufpreis von Fr. 2'250'300.--.

Nach Erhalt der Baubewilligung (Beschluss des Gemeinderats D. \_\_\_\_\_ an der Sitzung vom 29.9.2011) für den Abbruch der bestehenden beiden Gebäude und den Neubau von drei Mehrfamilienhäusern mit Gewerbe (Überbauung "L. \_\_\_\_\_") schloss die A. \_\_\_\_\_ AG (als "BAUHERR") mit der B. \_\_\_\_\_ AG (als "TOTALUNTERNEHMER"), mit Sitz in D. \_\_\_\_\_ (inzwischen ebenfalls Sitz in C. \_\_\_\_\_), am 20. Dezember 2011 einen Totalunternehmervertrag (TU-Vertrag) für die Planung, Projektierung und schlüsselfertige Erstellung des Bauwerks zu einem vereinbarten Pauschalpreis (inkl. Bauteuerung) von Fr. 17.2 Mio. ab (vgl. Bf-act. Beilage 5 = Akten des Veranlagungsverfahrens: Unterlagen Gesamtüberbauung L. \_\_\_\_\_ act. 109 ff.).

Gleichzeitig mit Vereinbarung betreffend Verkauf von Wohnungen verpflichtete sich die B. \_\_\_\_\_ AG (als "Beauftragte") gegenüber der A. \_\_\_\_\_ AG (als "Auftraggeberin"), sämtliche erstellten Wohnungen, die sie als Totalunternehmerin für die Auftraggeberin erstellt, zum Verkaufserlös von Total Fr. 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 (vgl. Bf-act. Beilage 6 = Akten des Veranlagungsverfahrens: Unterlagen Gesamtüberbauung L. \_\_\_\_\_ act. 114).

**A.b** Dazu vorausgegangen war (ursprünglich) eine Rulinganfrage an die Steuerverwaltung vom 3. Oktober 2011, womit die beiden durch die gleichen Aktionäre beherrschten Gesellschaften um Bestätigung der Drittvergleichskonformität der vorgeschlagenen Handhabung oder Unterbreitung eines eigenen Vorschlags durch die Steuerverwaltung ersuchten. Dazu wurde ausgeführt, man sei sich bewusst, dass die zu vereinbarenden Bedingungen zwischen den beiden Gesellschaften einem Drittvergleich standhalten müssten, da vorliegend ein direkter Drittvergleich jedoch nicht möglich sei, würden Vergleiche von eigenen Projekten der B. \_\_\_\_\_ AG als Basis für den Vorschlag benannt, wobei die wirtschaftlichen Gründe der gewählten Firmenstruktur in der Notwendigkeit für eine klare Trennung der Geschäftseinheiten in diesem Sektor insbesondere in Bezug auf Garantieansprüche und Haftungsfragen liegen würden. Dementsprechend wurde

vorgerechnet, für den Verkaufspreis der Wohneinheiten würden Fr. 20'228'000.-- budgetiert. Bei der A. \_\_\_\_\_ AG ergebe der geplante Verkauf des Landes (Fr. 2'728'000.--) abzüglich der Investitionen in das Land inkl. Nebenkosten (ca. Fr. 2'400'000.--) einen Grundstücksgewinn von Fr. 328'000.--, was 21.2% Mehrwert seit dem Kauf oder bei Abschluss des Projekts nach 2 Jahren 10.6% Rendite pro Jahr ergebe und sicherlich der derzeitigen Preisentwicklung entsprechen könnte. Auf Seiten der B. \_\_\_\_\_ AG würden der Preis für den Totalunternehmervertrag (TU-Vertrag) bei Fr. 17'500'000.-- und die budgetierten Kosten für die Erstellung der drei Mehrfamilienhäuser bei Fr. 14'000'000.-- liegen. Die Differenz Fr. 3'500'000.-- entsprechend einer Bruttogewinnmarge von 20% (inkl. Verkauf) könne mit der von der B. \_\_\_\_\_ AG erzielten Bruttogewinnmarge bei Totalunternehmeraufträgen für Dritte (Projekt X. \_\_\_\_\_: 24.7%; Projekt Y. \_\_\_\_\_: 18.9%) verglichen werden. Gestützt darauf sei man daher der Auffassung, dass die Rendite von 10.6% bei der A. \_\_\_\_\_ AG für die Grundstückgewinnsteuer einen fairen Vorschlag und auch eine realistische Grösse im Drittvergleich darstelle, gerade auch da die A. \_\_\_\_\_ AG keine Bau- und Garantierisiken zu tragen habe (vgl. zum Ganzen: Akten des Veranlagungsverfahrens: Unterlagen Gesamtüberbauung L. \_\_\_\_\_ act. 208 ff.).

**A.c** Mit Schreiben vom 26. November 2011 nahm die Steuerverwaltung zur Rulinganfrage vom 3. Oktober 2011 Stellung (vgl. Akten des Veranlagungsverfahrens: Unterlagen Gesamtüberbauung L. \_\_\_\_\_ act. 205 ff.). Dabei vertrat die Steuerverwaltung die Ansicht, wenn Landeigentümer und Totalunternehmerin insgesamt, im Sinne der Rechtsprechung zur Handänderungssteuer, ein schlüsselfertiges Objekt veräusserten und der Werkpreis offensichtlich nicht Drittverhältnissen entspreche, bei welchen der Landeigentümer die Totalunternehmerin aus mehreren sich konkurrenzierenden Totalunternehmern frei bestimmen könne, werde die Differenz dem Landpreis zugerechnet, unabhängig davon, ob der Landeigentümer und die Totalunternehmerin rechtlich oder wirtschaftlich verbunden seien oder nicht, und ob der Landeigentümer wissentlich oder unwissentlich auf die Differenz verzichte, da insoweit der Teil des Gesamterlöses von der erwerbenden Person wirtschaftlich tatsächlich für das Grundstück bezahlt werde. Zusammengefasst erfolge beim Landverkäufer somit soweit eine Aufrechnung beim beurkundeten Landverkaufspreis, als der vereinbarte Werkpreis jenen unter echten Drittverhältnissen übersteige. Fehlten die Unterlagen zur Berechnung des Werkpreises zu Drittverhältnissen, berechne die kantonale Steuerverwaltung diesen Wert analog der Realwerte der ordentlichen Schätzungsverfügungen zuzüglich eines angemessenen Honorars für die Totalunternehmerin. Vorbehalten bleibe die Anrechnung weiterer gemäss § 116 StG abziehbarer Aufwendungen, sofern diese nachweislich von der Totalunternehmerin erbracht würden. Zur Be-

antwortung der Rulinganfrage verlangte die Steuerverwaltung sodann die Zustellung weiterer Unterlagen (Auflistung aller geplanten Veräusserungen unter Angabe der Land- und Werkpreise, Werkvertragsentwurf, Kostenvoranschlag inkl. Landerwerbskosten, detaillierter Baubeschrieb, Kopie Baugesuchsformular, Kubische Berechnung samt Grundriss- und Ansichtsplänen), worauf der Ruling-Prozess jedoch abgebrochen (bzw. nicht fortgesetzt) wurde (vgl. insb. angefochtener Entscheid Erw. 3.1).

**B.** Im Verlaufe der Jahre 2012 und 2013 wurde die Überbauung "L. \_\_\_\_\_" erstellt, und gleichzeitig (parallel) konnten in den Jahren 2011, 2012, 2013 und 2014 die insgesamt in 21 Stockwerkeigentumseinheiten (StWEG-Einheiten) aufgeteilten drei Mehrfamilienhäuser durch den Abschluss von (öffentlich beurkundeten) Kaufverträgen über die einzelnen StWEG-Einheiten in der noch zu erstellenden bzw. fertig zu erstellenden (bzw. fertig erstellten) Überbauung "L. \_\_\_\_\_" von der A. \_\_\_\_\_ AG (als "Verkäuferschaft") an verschiedene Käufer ("Käuferschaft") veräussert werden (vgl. Akten des Veranlagungsverfahrens: Unterlagen StWEG-Einheiten act. 1-329). In der Grundstückgewinnsteuererklärung (GGSt-Erklärung) vom 12. September 2014 deklarierte die A. \_\_\_\_\_ AG sodann einen Grundstücksgewinn von insgesamt Fr. 386'515.-- (vgl. Bf-act. Beilage 9 = Akten des Veranlagungsverfahrens: Unterlagen Gesamtüberbauung L. \_\_\_\_\_ act. 221 ff.). Dieser setzte sich wie folgt zusammen:

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

**C.** Mit insgesamt 20 separaten Verfügungen vom 26. Februar 2015 (Versand: 3.3.2015) berechnete die Veranlagungsbehörde abweichend von der Grundstückgewinnsteuererklärung (GGSt-Erklärung) einen Grundstücksgewinn von Total Fr. 1'975'342.-- und auferlegte der A. \_\_\_\_\_ AG Grundstücksgewinnsteuern im Gesamtbetrag von Fr. 642'426.-- (vgl. Akten des Veranlagungsverfahrens: Unterlagen StWEG-Einheiten act. 1-329; Akten des Einspracheverfahrens act. 88 ff.). Zur Begründung der Korrektur(en) wurde angeführt (vgl. insb. Akten des Veranlagungsverfahrens: Unterlagen StWEG-Einheiten act. 1; Akten des Einspracheverfahrens act. 90), der Totalunternehmervertrag (TU-Vertrag) vom

20. Dezember 2011 im Betrag von Fr. 17.2 Mio. (resp. Fr. 17'603'712 inkl. Mehrpreise gemäss GGSt-Erklärung vom 12.09.2014) werde nicht anerkannt, da dieser Drittbedingungen nicht standhalte. Es werde ein GU-Honorar ohne Präjudiz mit 2.5% angerechnet (Leistungen einer beherrschten Generalunternehmerin würden als Eigenleistungen gelten und seien detailliert auszuweisen). Weitere Abzüge würden infolge Steuerumgehung nicht anerkannt.

**D.** Gegen die Verfügungen liess die A. \_\_\_\_\_ AG mit Schreiben vom 7. April 2015 zusammengefasst Einsprache erheben (vgl. Bf-act. Beilage 11 = Akten des Einspracheverfahrens act. 67 ff.), welche die Kantonale Steuerkommission (StK) mit Einspracheentscheid vom 2. August 2017 abwies (vgl. Bf-act. Beilage 2 = Akten des Einspracheverfahrens act. 1 ff.).

**E.** Gegen den Einspracheentscheid vom 2. August 2017 (Versand: 10.08.2017) lässt die A. \_\_\_\_\_ AG mit Schreiben vom 11. September 2017 (Postaufgabe am gleichen Tag) rechtzeitig Beschwerde beim Verwaltungsgericht einreichen und folgende Rechtsbegehren stellen:

1. Der Entscheid Nr. 50/2015 der kantonalen Steuerkommission vom 2. August 2017 betreffend die Grundstückgewinnsteuer in den Verkaufsfällen mit den Nummern VO-2013-1149, VO-2013-1150, VO-2013-1151, VO-2013-1152, VO-2013-1153, VO-2013-1154, VO-2013-1155, VO-2013-1156, VO-2013-1157, VO-2013-1158, VO-2013-1159, VO-2013-1160, VO-2013-1161, VO-2013-1162, VO-2013-1163, VO-2013-1243, VO-2013-1601, VO-2013-1982, VO-2013-2288 und VO-2014-1702 sei aufzuheben;
2. Die Grundstückgewinnsteuer in den Verkaufsfällen mit den Nummern VO-2013-1149, VO-2013-1150, VO-2013-1151, VO-2013-1152, VO-2013-1153, VO-2013-1154, VO-2013-1155, VO-2013-1156, VO-2013-1157, VO-2013-1158, VO-2013-1159, VO-2013-1160, VO-2013-1161, VO-2013-1162, VO-2013-1163, VO-2013-1243, VO-2013-1601, VO-2013-1982, VO-2013-2288 und VO-2014-1702 seien gemäss der Grundstückgewinnsteuererklärung der Beschwerdeführerin vom 2. September 2014, d.h. mit einem kumulierten Grundstücksgewinn von CHF 386'515, zu veranlagern;
3. Eventualiter sei die Sache zur Neuveranlagung an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen;
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin.

**F.** Mit Vernehmlassung vom 20. November 2017 beantragt die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Mit Schreiben vom 22. Dezember 2017 hat die Beschwerdeführerin eine Stellungnahme mit ihren Bemerkungen zur Vernehmlassung der Vorinstanz eingereicht.

## **Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

**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 "Verkäuferschaft") 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 Grundstückgewinns (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 Verschie-

bung 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 aussenstehenden 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 "L.\_\_\_\_\_") 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 unabhän-

gigen 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 Land-Kaufvertrag mit dem Grundstückseigentümer (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 "Verkäuferchaft") grundsätzlich auf eigene Rechnung und Gefahr an verschiedene Käufer veräussert wurden, und sich die Beschwer-

deführerin 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 allfälligen 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 Fr. 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 Ausfallszenario 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 (Fr. 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 (Fr. 2'250'300.--) eine fast risikolose (Gesamt-) Rendite von rund 17.2% realisiert werden konnte (Gewinn gemäss eingereichter GGSt-Steuererklärung Fr. 386'515.-- : Erwerbspreis Grundstück Fr. 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 (Fr. 20'495'827.--) entspricht der in der Grundstückgewinnsteuererklärung deklarierte steuerpflichtige Grundstücksgewinn (Fr. 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 Fr. 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 (Fr. 2'343'023.--) zu dem gestützt auf den TU-Vertrag vereinbarten Pauschalpreis (Fr. 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 Garantiefrieten angefallenen Garantearbeiten als Aufwand (Erw. 5.3) und stimmte den von der Veranlagungsbehörde ermittelten Anlagekosten von insgesamt Fr. 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. erfahrungsmässe) 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 diesbezüglich 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 Garantearbeiten 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 blosse 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 Verwendung 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 (Grundstückseigentümern 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 "Verkäuferin") 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. "Subunter-

nehmervertrags") 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 L.\_\_\_\_\_ 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 "L.\_\_\_\_\_") 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 (Fr. 15'260'689.--) zugestimmt hat, und damit auch die Aufrechnung der Differenz (Fr. 2'343'023.--) zu den gemäss TU-Vertrag geltend gemachten Anlagekosten (Fr. 17'603'712.--) im Gewinn bestätigt hat (vgl. angefochtener Entscheid Erw. 5). Die Beschwerde erweist sich insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen.

**4.2** Diesem Verfahrensausgang entsprechend (§ 128 StG i.V.m. § 72 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes [VRP; SRSZ 234.110] vom 6.7.1974) gehen die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten und Barauslagen) im Betrag von Fr. 3'500.-- zu Lasten der Beschwerdeführerin. Da die Beschwerdeführerin mit ihren Anträgen vollumfänglich unterliegt, hat sie keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (vgl. § 128 StG i.V.m. § 74 Abs. 1 VRP).

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten für das verwaltungsgerichtliche Verfahren (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten und Barauslagen) werden auf Fr. 3'500.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Die Beschwerdeführerin hat am 22. September 2017 einen Kostenvorschuss von Fr. 3'500.-- bezahlt, so dass die Rechnung ausgeglichen ist.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung Beschwerde\* in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, erhoben werden (Art. 42 und 82ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht, BGG, SR 173.110).  
  
Soweit die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht zulässig ist, kann in derselben Rechtsschrift subsidiäre Verfassungsbeschwerde\* erhoben und die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten gerügt werden (Art. 113ff. BGG).
5. Zustellung an:
  - die Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin (2/R)
  - und die Vorinstanz.

Schwyz, 26. Juni 2018

Im Namen des Verwaltungsgerichts

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

### **\*Anforderungen an die Beschwerdeschrift**

Die Beschwerdeschrift ist in einer Amtssprache (Deutsch, Französisch, Italienisch, Rumantsch Grischun) abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. In der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt. Die Urkunden, auf die sich die Partei als Beweismittel beruft, sind beizulegen, soweit die Partei sie in Händen hat; der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Versand: 2. August 2018