



STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2009.232

Entscheid

25. November 2009

Mitwirkend:

Vizepräsident A. Tobler, die Mitglieder U. Hofstetter, M. Ochsner und Sekretärin E. Surdyka

In Sachen

A,

vertreten durch Bernhard Kündig,
Steuerrechts- und Treuhandpraxis,
Bahnhofstrasse 12, 8708 Männedorf,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Dienstleistungen,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Einschätzung für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2005

hat sich ergeben:

A. 1. Die A (nachfolgend die Pflichtige) wird beherrscht von ihrem Alleinaktionär B. Dieser entwickelte zuerst für sich und danach im Auftrag der Pflichtigen ein Produkt für die Strassensicherheit. Die Pflichtige übernahm die Entwicklungskosten für dieses Produkt und aktivierte sie in der Bilanz 2003 mit Fr. 400'000.-. Im Januar 2004 wurde das Produkt patentiert, wobei als Patentinhaberin die C und als Erfinder B eingetragen wurden. Mehrheitsaktionär dieses Unternehmens, welches im Jahr 2005 in D umfirmiert wurde, ist ebenfalls B. Mit Wirkung per 1. Oktober 2004 veräusserte die Pflichtige die aktivierten Entwicklungskosten von Fr. 400'000.- zusammen mit weiteren, zu Unrecht nicht aktivierten Kosten von Fr. 10'000.- sowie mit einem Passivdarlehen gegenüber dem Alleinaktionär B an die C. Ziel dieses Verkaufs war es, die Entwicklungskosten auf die Patentinhaberin C zu übertragen.

Im Jahr 2004 sprach der Fonds für Verkehrssicherheit in Bern, eine öffentlich rechtliche Anstalt des Bundes (FVS), der C einen einmaligen finanziellen Beitrag von Fr. - für deren Produkt zu. Die Auszahlung dieses Betrags an die C erfolgte am 1. Februar 2005.

2. Mit Entscheid vom 6. Juni 2008 erfasste der Steuerkommissär diesen Beitrag von Fr. - bei der Pflichtigen in der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2005 als Gewinnvorwegnahme bzw. geldwerte Leistung an B. Nach Verrechnung mit dem für das Geschäftsjahr 2005 deklarierten Verlust von Fr. 24'065.- resultierte ein steuerbarer Ertrag von Fr. '- (Gewinnsteuersatz 8%). Das steuerbare Eigenkapital setzte er auf Fr. 50'000.- (Kapitalsteuersatz 0,75‰) fest. Zur Begründung fügte er an, die Entwicklungskosten für das Produkt seien von der Pflichtigen aufgebracht worden, sodass diese und nicht die C auf den FVS-Beitrag berechtigt sei. Auch wenn es sich dabei um eine Subvention handle, sei deren Steuerfreiheit nicht nachgewiesen.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 8./9. Juli 2008 Einsprache erheben und beantragen, sie unter Verzicht auf die Aufrechnung von Fr. '- gemäss Steuererklärung einzuschätzen. Zur Begründung wurde vorgebracht, der Steuerkommissär habe es versäumt, die rechtlichen Grundlagen der Aufrechnung darzulegen. Zudem sei die Auszahlung des fraglichen Betrags an die C und nicht an die Pflichtige erfolgt, sodass

keine Gewinnvorwegnahme durch Letztere gegeben sei. Die von B in dessen eigener Einschätzung eingereichten Unterlagen seien in keiner Weise gewürdigt worden. Auch liege mit der nochmaligen Aufrechnung des Betrags bei B eine unzulässige Doppelbesteuerung vor.

Mit Auflage und Mahnung vom 25. März bzw. 11. Mai 2009 im Einspracheverfahren verlangte der Steuerkommissär eine substantiierte Sachdarstellung samt Nachweis zur Frage, weshalb der Anspruch auf die Fr. - des FVS nicht der Pflichtigen zustehe bzw. die C im Gesuch an den FVS als Gesuchstellerin eingetragen worden sei, obwohl sie die Entwicklungskosten von der Pflichtigen erst später erworben habe. Zudem sei der Nachweis für die Steuerfreiheit der Fr. - zu erbringen. Die Pflichtige erwiderte am 18. Mai 2009, sie habe schon vor Monatsfrist angefragt, ob die Einsprache Bs gegen dessen eigene Einschätzung zusammen mit ihrer Einsprache behandelt werde und bis heute keine Antwort erhalten. Im Übrigen brauche sie für die Bearbeitung der Auflage noch Zeit bis Mitte Juni 2009. Der Steuerkommissär gewährte am 27. Mai 2009 Fristerstreckung bis Ende Juni 2009 und teilte gleichzeitig mit, dass er die Einsprache Bs erst nach Erledigung der Einsprache der Pflichtigen behandeln werde. Letztere reagierte in der Folge auf verschiedene Kontaktnahmen des Steuerkommissärs nicht mehr.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 14. Juli 2009 ab. Es erwog, wirtschaftlich betrachtet sei davon auszugehen, dass die Pflichtige mit dem Verkauf an die C per 1. Oktober 2004 nicht die Entwicklungskosten von Fr. 400'000.- für das Produkt, sondern das dazugehörige Patent veräussert habe. Insofern erfülle der entsprechende Verkaufsvertrag den Tatbestand der Steuerumgehung. Bei einem Patentverkauf an einen unabhängigen Dritten hätte die Pflichtige aber nicht auf den vom FVS zugesprochenen Betrag von Fr. - verzichtet und sei im Verkaufsvertrag mit der C nicht definiert, dass eine allfällige Subvention den Kaufpreis mindere. Damit stehe der Anspruch auf diesen Betrag der Pflichtigen zu. Weil die Auszahlung jedoch an die C und nicht an die Pflichtige gegangen sei, liege darin eine geldwerte Leistung (Gewinnvorwegnahme) der Letzteren an B begründet.

C. Mit dagegen erhobenem Rekurs vom 14./15. September 2009 liess die Pflichtige Einspracheantrag und -begründung wiederholen, eventualiter sei die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Zudem sei die Deklaration von

B beizuziehen und ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen. Ergänzend zur Einsprachebegründung liess sie vorbringen, Einschätzungs- und Einspracheentscheid seien vom gleichen Steuerkommissär erlassen worden, was gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstosse. Auch seien im Einspracheentscheid die einzelnen Punkte der Einsprache nicht hinreichend abgehandelt worden. Deshalb seien die Rekurskosten auch im Fall eines Unterliegens vom Rekursgegner zu tragen. Offen geblieben sei schliesslich auch die Doppelbesteuerung von Gesellschaft und Aktionär.

Das kantonale Steueramt schloss am 25. September 2009 auf Abweisung des Rekurses.

Der Referent der Steuerrekurskommission zog die Einschätzungsakten von B bei.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Soweit die Pflichtige sich dagegen wendet, dass der Steuerkommissär, welcher den Einschätzungsentscheid gefällt hat, auch die Einsprache behandelt hat, verkennt sie das Wesen der Einsprache. Auszugehen ist davon, dass der Steuerpflichtige im Einschätzungsverfahren regelmässig keine Gelegenheit hat, die Auffassung der Steuerbehörde kennen zu lernen und sich damit auseinanderzusetzen. Ist daher der Steuerpflichtige mit der Veranlagungsverfügung nicht einverstanden, so bliebe ihm grundsätzlich nur deren gerichtliche Anfechtung übrig. Zum Zweck der Entlastung der Steuerjustiz und im Interesse der Verfahrensökonomie sehen deshalb moderne Steuergesetze regelmässig die Möglichkeit einer Einsprache vor. Diese soll den Steuerpflichtigen in die Lage versetzen, die Veranlagungsbehörde auf allfällige Unrichtigkeiten in der Veranlagungsverfügung aufmerksam zu machen und eine Wiedererwägung der letzteren herbeizuführen. Dabei handelt es sich, gleich wie bei dieser, um einen verwaltungsrechtlichen Akt, und das Einspracheverfahren bildet einen Bestandteil der Veranlagung (Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. A., 2002, S. 419). Nach dem Gesagten zeichnet sich die Einsprache also gerade dadurch aus, dass zwingend die gleiche Behörde, welche die Einschätzung vorgenommen hat, in einer für sie verbindlichen Weise veranlasst wird, ihren Einschätzungsentscheid nochmals zu

überprüfen und dieses Überprüfungsverfahren mit einem Einspracheentscheid abzuschliessen. In diesem Sinn ist auch das Einspracheverfahren im Kanton Zürich geregelt (vgl. §§ 140 ff. des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Die Prüfung der Einsprache durch den gleichen Steuerkommissär war mithin rechtens und ist nicht zu beanstanden.

b) Die Pflichtige rügt weiter eine ungenügende Begründung des Einspracheentscheids.

aa) Gemäss § 126 Abs. 1 StG sind Entscheide den Beteiligten mit Begründung schriftlich mitzuteilen. Art und Intensität der Begründungspflicht hängen von den Umständen ab. Dabei sind die Anforderungen an Rechtsmittelentscheide höher als an Entscheide von erstinstanzlichen Verwaltungsbehörden (Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 5. A., 1976, Band I, Nr. 85 B IIIb). Die Begründung eines Einspracheentscheids muss im Sinn einer Minimalanforderung eine kurze Darlegung des Sachverhalts, der dem Entscheid zugrunde gelegt wird, sowie eine gedrängte Erläuterung der Rechtsauffassung der Einsprachebehörde, die zum betreffenden Entscheid bzw. zu den Abweichungen von den Anträgen des Einsprechers führt, enthalten. Nicht notwendig ist, dass die Begründung eine Auseinandersetzung mit allen Parteierörterungen aufweist. Es genügt, wenn sich aus den Erwägungen die Unerheblichkeit oder Unrichtigkeit der Vorbringen mittelbar ergibt und die Begründung sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränkt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 142 N 10 mit Verweisungen). Ein Anspruch auf eine ausführliche schriftliche Entscheidungsbegründung besteht daher insofern nicht (vgl. StE 1999 B 25.3 Nr. 21, mit Hinweisen).

bb) Vorliegend hat das kantonale Steueramt im angefochtenen Einspracheentscheid vom 14. Juli 2009 zuerst den im Einschätzungsverfahren von B ermittelten Sachverhalt sowie den Prozessverlauf im Einschätzungs- und Einspracheverfahren dargestellt (Titel "Es hat sich ergeben:"). Danach hat es auf fünf Seiten allgemeine Erwägungen darüber angestellt, wann bei Kapitalgesellschaften eine verdeckte Gewinnausschüttung bzw. eine Gewinnvorwegnahme vorliegt und abgehandelt, warum bei der Pflichtigen durch den Verzicht auf die streitige Ausrichtung des FVS-Beitrags von Fr. .- der Tatbestand einer Gewinnvorwegnahme erfüllt ist (Titel "Es wird in Erwägung gezogen:"). Damit wurde der Einspracheentscheid aber hinreichend begründet, auch wenn

nicht auf alle Vorbringen der Pflichtigen in der Einsprache eingegangen worden ist. Denn es ergab sich zumindest indirekt, dass die Vorinstanz diese Vorbringen für unmassgeblich erachtete. Auf eine weiterführende Begründung hat die Pflichtige keinen Anspruch. Für eine Rückweisung der Sache wegen ungenügender Begründung des angefochtenen Entscheids besteht daher kein Anlass.

c) Die Pflichtige verlangt den Beizug der Deklaration B. Diesem Begehren wurde durch den Beizug der gesamten Einschätzungsakten des Genannten für die Steuerperioden 2004 und 2005 entsprochen. Im Übrigen ist es sachgerecht, die verdeckte Gewinnausschüttung vorerst bei der ausschüttenden Gesellschaft zu prüfen und erst danach über die entsprechende Aufrechnung beim Aktionär zu befinden. Ein Anspruch auf gleichzeitige Vornahme der Einschätzungen von Gesellschaft und Aktionär besteht nicht.

2. a) Bevor über das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit dem streitbetreffenen Beitrag des FVS von Fr. .- entschieden werden kann, ist vorab zu prüfen, ob dieser Beitrag beim Empfänger überhaupt steuerbar ist. Wäre dessen Steuerbarkeit zu verneinen, könnte im allfälligen Verzicht auf den Beitrag durch die Pflichtige auch keine verdeckte Gewinnausschüttung bzw. Gewinnvorwegnahme begründet liegen.

b) Kein steuerbarer Gewinn entsteht bei juristischen Personen nach § 66 lit. c StG durch Kapitalzuwachs aus Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung. Für die Frage, ob eine Schenkung vorliegt, ist auf die im Schenkungssteuerrecht entwickelte Praxis abzustellen. Demnach muss der Schenkungswille gegeben sein, d.h. der Schenkende muss gewillt sein, eine Zuwendung vorzunehmen, ohne dafür eine Gegenleistung zu empfangen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 66 N 12 mit Hinweis).

Subventionen der öffentlichen Hand bzw. von Organisationen, die eine öffentlich-rechtliche Funktion erfüllen, sind regelmässig steuerbar, weil der Empfänger sich als Gegenleistung zu einem bestimmten Verhalten, Dulden oder Unterlassen verpflichtet. Dergestalt ist die Leistungsbedingtheit ein wesentliches Merkmal der Subvention. Eine Gegenüberstellung von Subventionsleistung und Subventionsgegenleistung ist dabei allerdings nur schwer durchführbar, weil die Gegenleistung des Empfängers, d.h. das von ihm geforderte Verhalten, schlecht bewertbar ist. So fehlt der Subventionsge-

genleistung in der Regel die Messbarkeit (Bernhard Trauffer, Die steuerrechtliche Behandlung von Subventionen, 1977, S. 42 sowie StE 2007 B 26.45 Nr. 2, auch zum Folgenden). Gleichwohl liegt bei einer Subvention keine Schenkung vor, da eine Gegenleistung im genannten Sinn erbracht wird. Kommt hinzu, dass Subventionen – anders als Schenkungen – auch nicht freiwillig, sondern auf Verlangen und bei Vorliegen der gesetzlich statuierten Voraussetzungen ausgerichtet werden.

c) Bei den Förderbeiträgen des FVS, einer öffentlich-rechtlichen Anstalt des Bundes, handelt es sich nach dessen eigenem Bekunden um Subventionen (Erklärung des FSV in der E-Mail vom 5. Mai 2008 an den Vertreter der Pflichtigen). Sie sind nur auf Gesuch hin erhältlich. Zudem müssen die eingegebenen Projekte einen umfangreichen Kriterienkatalog erfüllen (Checklisten/Formulare des FVS auf www.fvs.ch). Dabei liegt insofern ein Leistungsaustausch vor, als die Empfänger der Förderbeiträge in ihren Projekten Massnahmen vorzuschlagen haben, welche die Anzahl schwerer Strassenverkehrsunfälle senken helfen (Porträt FVS, www.fvs.ch). Muss aber dergestalt eine Gegenleistung erbracht werden, kann bei den Förderbeiträgen des FVS keine Schenkung vorliegen. Der streitbetreffende Beitrag von Fr. .- stellt damit beim Empfänger nicht einen ertragssteuerfreien Zufluss im Sinn von § 66 StG dar, sondern bildet Teil des steuerbaren Reingewinns gemäss § 64 StG (vgl. nachstehend E. 3. a.).

Zu prüfen ist daher im Weiteren, ob ein Verzicht der Pflichtigen auf diesen Beitrag vorliegt und dadurch der Sachverhalt einer verdeckten Gewinnausschüttung (Gewinnvorwegnahme) erfüllt ist.

3. a) Der steuerbare Reingewinn einer Aktiengesellschaft berechnet sich nach § 64 Abs. 1 StG aufgrund des Saldos der Erfolgsrechnung (Ziff. 1), erhöht um die der Rechnung belasteten, geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen, wie u.a. offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Ziff. 2 lit. e).

b) Verdeckte Gewinnausschüttungen sind in Erfolgsrechnung und Bilanz nicht als Gewinn ausgewiesene Leistungen einer Gesellschaft, mit denen sie ihren Aktionären oder diesen nahestehenden Personen bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, die sie unbeteiligten Dritten nicht einräumen würde (RB 1982 Nr. 72 mit Hinweisen). Als Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen demnach nicht nur die An-

teilsinhaber, sondern auch diesen nahestehende Personen in Betracht (Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Band, 1969, § 45 N 76 und 77). Beim Anteilsinhaber und/oder bei der diesem nahestehenden Person kann es sich auch um eine juristische Person handeln. Um als nahestehende Person zu gelten, muss der Leistungsempfänger mit dem Aktionär nicht wirtschaftlich identisch sein; es genügt, dass zwischen diesem und jenem wirtschaftliche oder persönliche Verbindungen bestehen, die nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund der zu steuernden ungewöhnlichen Leistungen betrachtet werden müssen (VGr, 27. Januar 1987, SB 51/1986, mit Hinweis auf BGr, 17. September 1976, ASA 45, 595). Nach ihrer buchmässigen Erscheinung lassen sich zwei Hauptformen verdeckter Gewinnausschüttungen unterscheiden. Die eine kennzeichnet sich dadurch aus, dass die Gesellschaft übersetzte Gewinnungs- und Anschaffungskosten aufwendet und so eine überhöhte Belastung eines Erfolgs- oder Bestandeskontos bewirkt; bei der andern liegt die Vorteilszuwendung darin, dass die Gesellschaft auf Gewinn, d.h. auf ein marktmässiges Entgelt für die von ihr erbrachten Leistungen oder veräusserten Aktiven, verzichtet (Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54, 613 ff.). Verdeckte Gewinnausschüttungen der erstgenannten Erscheinungsform bilden zugleich geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen im Sinn von § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG. Bei geldwerten Leistungen der zweitgenannten Art handelt es sich um so genannte Gewinnvorwegnahmen (VGr, 30. Mai 1996, SB.96.00003). Der Grund solcher Vorteilszuwendungen liegt nicht in der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft, sondern im Beteiligungsverhältnis. Mit der Ausrichtung von geldwerten Vorteilen kommt die Gesellschaft nicht geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern verwendet sie Gewinn im Interesse ihrer Aktionäre (Art. 660 OR; Reich, ASA 54, 621 f.). Die Einräumung geldwerter Leistungen kann nicht nur in Form physischer Vermögenszuwendungen an die Aktionäre erfolgen. Vielmehr bildet jede Leistung der Gesellschaft ohne entsprechende Gegenleistung, die nicht im geschäftlichen Interesse, sondern im Interesse der Aktionäre gewährt wird, eine Gewinnausschüttung (Reich, ASA, 54, 635 und 639, auch zum Folgenden).

Vorteilszuwendungen an Schwestergesellschaften, d.h. zwischen Gesellschaften, die von denselben Aktionären beherrscht werden, sind demzufolge (nach der so genannten Dreieckstheorie) einerseits als verdeckte Gewinnausschüttung der leistenden Gesellschaft an die Aktionäre und andererseits als verdeckte Kapitaleinlage der Aktionäre an die empfangende Gesellschaft zu würdigen (VGr, 3. Oktober 1989 = StE 1991 B 24.4 Nr. 27; VGr, 19. Dezember 1996, SB.96.00040). Ob eine Vorteilszu-

wendung geschäftsmässig begründet gewesen sei, ist dabei ausschliesslich vom Standpunkt der steuerpflichtigen juristischen Person aus zu beurteilen, nicht vom Standpunkt des Konzerns aus, dem sie angehört. Massgebend ist nach anerkannter schweizerischer Auffassung das so genannte "arm's length"-Prinzip (RB 1985 Nr. 42 mit Verweisungen).

c) Macht die Steuerbehörde geltend, ein Rechtsgeschäft zwischen der Gesellschaft und dem Aktionär halte dem Drittvergleich nicht stand, gestaltet sich die Beweislastregelung wie folgt (vgl. VGr, 14. Juli 1999 = StE 1999 B 72.14.2 Nr. 23; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 111 f., auch zum Folgenden): Ist streitig, ob einer Leistung der steuerpflichtigen Aktiengesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Aktionärs gegenüberstehe, trägt die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung. Denn die Leistung der Aktiengesellschaft ist nur dann geschäftsmässig begründet und damit steuermindernd, wenn ihr eine Gegenleistung entspricht. Ist bei Vorhandensein einer Gegenleistung des Aktionärs an die Gesellschaft umstritten, ob zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis bestehe und ob deshalb auf eine verdeckte Gewinnausschüttung geschlossen werden dürfe, hat die Steuerbehörde aufgrund ihrer Untersuchungen den steuerbegründenden Umstand des offensichtlichen Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung aufzuzeigen, mithin darzutun, dass eine Leistung der Gesellschaft ganz oder teilweise nicht geschäftsmässig begründet sein kann (vgl. StE 1990 B 24.4. Nr. 25).

Die den Steuerpflichtigen treffende Beweisleistung für das Vorhandensein einer angemessenen Gegenleistung setzt in erster Linie und in jedem Fall eine spätestens vor Rekurskommission zu gebende substantiierte Sachdarstellung voraus (RB 1987 Nr. 35 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Substantiiert ist die Sachdarstellung dann, wenn aus ihr die vorgetragene tatsächlichen Behauptungen in der Weise detailliert hervorgehen, dass bereits gestützt auf diese Vorbringen – aber unter Vorbehalt einer Beweiserhebung – eine zweifelsfreie rechtliche Beurteilung des behaupteten Sachverhalts möglich ist (vgl. VGr, 15. Dezember 1989, SB 89/0050). Fehlt es an einer in diesem Sinn genügenden Substanziierung – welche im Beweisverfahren nicht nachgeholt werden kann (RB 1980 Nr. 69) –, hat die Rekurskommission keine Untersuchung zu führen, um sich die erforderlichen Grundlagen zu beschaffen (RB 1975 Nr. 64), und hat eine Beweisabnahme zu unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis der mangelhaft behaupteten Tatsachen zuungunsten des hierfür be-

weisbelasteten Steuerpflichtigen als gescheitert zu betrachten ist. Für die von ihm verfochtene, hinreichend substantiierte Tatbestandsschilderung hat er sodann von sich aus zum Beweis geeignete Unterlagen einzureichen oder diese wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten (vgl. RB 1975 Nr. 55).

4. a) Vorliegend ist nicht streitig, dass der Beitrag des FVS von Fr. - der C und nicht der Pflichtigen ausgerichtet worden ist. Die Ausrichtung an die C entspricht dabei dem Gesuch an den FVS: Zwar wurde das Gesuch von B als Projektverantwortlichem gestellt und hat dieser darin die C bloss als "Name/Firma, Adresse..." angegeben. Jedoch betrachtete der FVS dabei die C als Gesuchstellerin und B nur als deren Vertreter (vgl. die diesbezügliche Erklärung des FVS gegenüber dem Steuerkommissär vom 3. Juni 2008). Nach Gutheissung des Gesuchs am im Jahr 2004 überwies der FVS die Summe am 1. Februar 2005 daher aus seiner Sicht korrekt der C als Gesuchstellerin auf deren Konto bei der E (Gutschriftsanzeige). Die C verbuchte den Beitrag allerdings nur im Umfang von Fr. - als Ertrag und liess den Rest von Fr. - ihrer neu gegründeten Tochtergesellschaft F zukommen (mit Verweis auf das Schreiben der G vom 8. August 2007).

Soll trotz der Ausrichtung des FVS-Beitrags an die C eine verdeckte Gewinnausschüttung der Pflichtigen vorliegen, ist zu prüfen, ob im (internen) Verhältnis der beiden Gesellschaften die Pflichtige und nicht die C auf den Beitrag berechtigt war und Erstere dabei ohne Gegenleistung auf ihren Anspruch verzichtet hat. Denn nur bei Bejahung dieser Frage läge im Zufluss des Beitrags an die C eine Gewinnvorwegnahme der Pflichtigen zugunsten des gemeinsamen Aktionärs B begründet, weil ein kostenloser Verzicht gegenüber einem unabhängigen Dritten nicht ausgesprochen worden wäre. Dabei ist B mit einer Quote von 59% des Aktienkapitals Mehrheitsaktionär der C (Wertschriftenverzeichnisse 2004 und 2005 B.), weshalb diese und die Pflichtige Schwestergesellschaften sind.

b) aa) Die Pflichtige hat unstreitig bis Ende 2003 die Entwicklungskosten für das Produkt getragen und diese in der Bilanz 2003 mit Fr. 400'000.- aktiviert. Die Pflichtige macht nicht geltend, dass sich bis zu diesem Zeitpunkt auch die C mit einem eigenen Kostenanteil engagiert hat.

Der Beitrag des FSV wurde 2004 als finanzielle Unterstützung gesprochen, d.h. er stellte weder einen Preis noch eine sonstige Auslobung für den Erfinder, sondern einen Zuschuss an die bisherigen Entwicklungskosten des Produkts dar (vgl. Text der Verfügung des FSV, womit das Gesuch bewilligt wurde). Damit übereinstimmend führte der Vertreter der Pflichtigen in der Stellungnahme vom 7. Mai 2008 zum Einschätzungsvorschlag des Steuerkommissärs aus, der FVS-Beitrag sei für die Erfindung des Produkts (mit Patenteintrag 2004) und die in den Jahren zuvor geleisteten bzw. verrechneten Aufwendungen gedacht. Dass der Beitrag an die bisherig aufgelaufenen Kosten geleistet wurde, ergibt sich auch aus dem von der C dem abgeänderten Beitragsgesuch an den FVS beigelegten Budget, worin nur Projektkosten der Jahre 1998 - 2004 aufgelistet sind. Bildete die streitige Unterstützung des FVS demnach einen Beitrag an die bisherigen Entwicklungskosten des Produkts, hätte bei sachgerechter Ordnung der Verhältnisse nicht die C, sondern die Pflichtige das Gesuch an den FSV um einen Kostenbeitrag stellen müssen, da nur Letztere Trägerin dieser Kosten war.

Die Pflichtige wurde vom Steuerkommissär im Einspracheverfahren mit Auflage und Mahnung vom 25. März bzw. 11. Mai 2009 aufgefordert, mit einer substantiierten Sachdarstellung die Gründe der Gesuchsstellung durch die C darzulegen, da sie, die Pflichtige, und nicht die C die Entwicklungskosten finanziert habe, sodass sie und nicht die Schwestergesellschaft auf den FVS-Beitrag anspruchsberechtigt gewesen sei. Die Pflichtige hat sich dazu trotz – an sich unzulässiger – Erstreckung der Mahnfrist bis Ende Juni 2009 nicht geäußert und auch vom Angebot des Steuerkommissärs zu einer persönlichen Vorsprache in der Mitteilung der Fristerstreckung vom 27. Mai 2009 keinen Gebrauch gemacht. Zudem schweigt sie sich hierzu auch im Rekurs aus. Spätestens im vorliegenden Verfahren hätte sie jedoch nach dem Gesagten eine substantiierte Sachdarstellung über die Gründe der Gesuchstellung durch die C und ihres Verzichts auf den FVS-Beitrag liefern und darlegen müssen, dass solches Gebaren geschäftsmässig begründet war. Als Folge dieser mangelnden Mitwirkung ist die Steuerrekurskommission nicht verpflichtet, der Sache mit einer eigenen Untersuchung nachzugehen.

Damit bleibt es vorerst dabei, dass die Pflichtige und nicht die C auf den FVS-Beitrag Anspruch hatte. Zu prüfen bleibt, ob die Veräusserung der Entwicklungskosten durch die Pflichtige an die C daran etwas ändert.

bb) Die Pflichtige hat die Kosten rückwirkend per 1. Oktober 2004 an die C veräussert. Der diesbezügliche – ausdrücklich im persönlichen Einverständnis mit B abgeschlossene – Kaufvertrag liegt zwar nur undatiert und nicht unterzeichnet vor, jedoch ist nicht streitig, dass er abgeschlossen wurde. Darin wurde der Stichtag für die Übernahme der Entwicklungskosten auf den 1. Oktober 2004 festgelegt und vermerkt, dass dies unabhängig vom Datum der Vertragsunterzeichnung erfolge (Ziff. II.3. des Vertrags). Auch die Vorinstanz geht im Einspracheentscheid von einem Übergang der Entwicklungskosten per diesem Datum aus.

War die C damit erst ab 1. Oktober 2004 Trägerin der bisherigen Entwicklungskosten, hat sie das Begehren um Ausrichtung eines FVS-Beitrags zu Unrecht gestellt. Denn ihr erstes Beitragsgesuch über Fr. 500'000.- stammt aus der Zeit vor dem 1. Oktober 2004, ebenso wie ihr nach dessen Ablehnung eingereichtes Wiedererwägungsgesuch über die ausbezahlten Fr. .- vom 30. September 2004.

Aber auch nach Übertragung der Entwicklungskosten per 1. Oktober 2004 besass die C auf den FVS-Beitrag keineswegs einen Anspruch: Die bis Ende 2004 angefallenen Entwicklungskosten machten gemäss Beitragsgesuch insgesamt Fr. 3'909'263.01 aus. Davon aktivierte die Pflichtige nur gerade Fr. 400'000.- und veräusserte zusammen mit weiteren, nicht aktivierten Aufwendungen von Fr. 10'000.- nur diesen Betrag an die C. Zudem unterstützt der FVS gemäss seinen Satzungen keine Produkte und Verfahren mit einem Marktpotential (FVS-Politik auf www.fvs.ch), sodass die ausgerichteten Fr. .- nicht als Unterstützung für die aktivierten ("werthaltigen") und an die C veräusserten Kosten gelten konnten, sondern nur als solche für den grossen Teil der übrigen, ungedeckt gebliebenen und damit subventionsberechtigten Entwicklungskosten. Damit besass aber die Pflichtige wirtschaftlich betrachtet auch nach dem Verkauf der aktivierten Kosten Anspruch auf den FVS-Beitrag, da sie weiterhin Trägerin der subventionierten Kosten war. Aber auch wenn die übertragenen Fr. 410'000.- zu den subventionierten Kosten gehört hätten, verbliebe der Beitragsanspruch bei der Pflichtigen, da der übernommene Anteil der C im Verhältnis zu den Gesamtkosten zu unbedeutend ist, um einen Wechsel in der Anspruchsberechtigung zu rechtfertigen.

Die Vorinstanz spricht dem Veräusserungsvertrag zwischen der Pflichtigen und der C die steuerliche Anerkennung ab, weil damit der Tatbestand der Steuerumgehung erfüllt sei. Sie begründet dies damit, dass wirtschaftlich betrachtet nicht die Entwicklungskosten, sondern das Patent am Produkt übertragen worden sei, weil ein

Verkauf der Patententwicklungskosten losgelöst vom Patent völlig praxisfremd sei. Wie es sich damit verhält, kann offen bleiben, da auch bei Abstellen auf den Veräußerungsvertrag nicht die C, sondern die Pflichtige auf den FVS-Beitrag für ungedeckt gebliebene Entwicklungskosten berechtigt blieb.

cc) Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang aber immerhin, dass das Patent für das Produkt Anfang 2004 auf die C eingetragen wurde, obwohl diese damals weder Erfinderin des Produkts noch Trägerin der bisherigen Entwicklungskosten war (als Erfinder ist B aufgeführt; Patentschrift).

dd) Insgesamt ist damit nachgewiesen, dass die Pflichtige auf die Stellung eines Gesuchs an den FVS für die Ausrichtung eines Beitrags an die bisherigen subventionsberechtigten Kosten verzichtet hat, obwohl sie als Trägerin dieser Kosten hierzu wirtschaftlich berechtigt gewesen wäre. Der Übergang der aktivierten Aufwendungen auf die C per 1. Oktober 2004 ändert daran nichts. Weder macht die Pflichtige geltend, sie habe für diesen Verzicht eine Gegenleistung erhalten, noch sind aus den Akten Anhaltspunkte für das Vorliegen einer solchen ersichtlich. Indem sie auf den FVS-Beitrag demnach ohne Gegenleistung verzichtet hat, handelte sie gegen ihre eigenen Interessen und drängt sich der Schluss auf, sie habe im alleinigen Interesse der C bzw. in demjenigen ihres gemeinsamen Aktionärs B gehandelt. Dabei konnte sie nur von Letzterem zu diesem Verzicht bewogen werden, da er ihr Alleinaktionär ist (vgl. Deklaration aller Aktien der Pflichtigen in den Wertschriftenverzeichnissen 2004 und 2005 B) und sie den Verzicht gegenüber einem unabhängigen Dritten nicht ohne Gegenleistung ausgesprochen hätte. In der Folge liegt eine Gewinnvorwegnahme durch sie im Umfang von Fr. .- vor, die in Anwendung der erwähnten Dreieckstheorie B zuzurechnen sind.

c) Bei alledem bildet die Einschätzung B jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens, sodass über das Schicksal einer der Aufrechnung bei der Pflichtigen entsprechenden Erhöhung seines steuerbaren Einkommens 2005 nicht zu befinden ist. Zum Einwand der Pflichtigen, eine nochmalige Besteuerung des FVS-Beitrags bei B stelle eine unzulässige Doppelbesteuerung dar, ist daher nicht Stellung zu nehmen.

5. a) Nach alledem erweist sich damit der angefochtene Einspracheentscheid, welcher von einer Gewinnvorwegnahme der Pflichtigen im Umfang des FVS-Beitrags von Fr. .- ausgeht und die Erhöhung ihres steuerbaren Ertrags 2005 um diesen Betrag bestätigt, als gesetzmässig. Dies führt zur Abweisung des Rekurses.

b) Ausgangsgemäss sind die Kosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]