

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00046 vom 21. Februar 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-02-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2023.00046](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00046)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00046 du 21 février 2024

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00046 del 21 febbraio 2024

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2016 (2. Rechtsgang) | Staats- und Gemeindesteuern 2016 Direkte Bundessteuer 2016 (2. Rechtsgang) [Strittig ist, ob Provisionszahlungen in der Steuerperiode 2016 bzw. überhaupt zu versteuern sind, nachdem sie an eine Dritte abgetreten und durch eine entsprechende Herausgabepflicht neutralisiert worden sein sollen]. Voraussetzungen für die Anfechtung von Zwischenentscheiden; Nichteintreten auf die Beschwerde betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2016, soweit die Einschätzung des steuerbaren Vermögens angefochten wird (E. 1). Kognition des Verwaltungsgerichts betreffend die Bundessteuer (E. 2). Umstritten ist im zweiten Rechtsgang vor Verwaltungsgericht einzig noch die Aufrechnung der Provision von über Fr. ...- aus dem Projekt „Profond“ (E. 3). Voraussetzung für das Entstehen des Entschädigungsanspruchs eines Mäklerlohns (E.3.1.1). Die Vorinstanz stellte zutreffend fest, dass das definitive Zustandekommen des Kaufvertrags bis zur Erfüllung der Bedingungen aufgeschoben und in der Schwebe war. Dieser Schwebezustand war nach den Akten klarerweise noch nicht in der Steuerperiode 2015 beendet, sondern erst in den ersten Monaten des Kalenderjahres 2016 und damit in der zu beurteilenden Steuerperiode (E. 3.1.5). Der Schluss der Vorinstanz, der steuerrechtliche Zufluss der streitbetreffenden Provision sei in der Steuerperiode 2016 erfolgt, ist nicht zu beanstanden (E. 3.1.6). Die Pflichtigen konnten den Nachweis, dass der Vertretene den Vertreter zum Vertragsschluss mit sich selbst besonders ermächtigt oder das Geschäft nachträglich genehmigt hat, nicht erbringen. Es fehlt an einem schriftlich abgeschlossenen aussergerichtlichen Vergleich über die Weiterleitung der streitbetreffenden Provision an die betreffende Gesellschaft zufolge Verletzung der aktienrechtlichen Treuepflicht (3.2.5). Auf die weiteren Ausführungen der Pflichtigen, insbesondere auf die angeführten Entscheide zur Herausgabepflicht nach Art. 678 OR ist nicht weiter einzugehen (3.2.6). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 4). Abweisung der Beschwerde

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2023.00046 SB.2023.00047 Urteil der 2. Kammer vom 21. Februar 2024  
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Ivana Dremptic. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch RA C, Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2016 sowie direkte Bundessteuer 2016 (2. Rechtsgang), hat sich ergeben: I. A. B (die Pflichtige; zusammen mit ihrem Ehemann A: die Pflichtigen) war als Direktorin bzw. Verwaltungsrätin für die D AG (heute D AG in Liquidation) tätig. Weiter ist sie

Alleinaktionärin und einzige Verwaltungsrätin der E AG. Mit Vereinbarung vom 15. Februar 2016 betreffend Vermittlungsprovision wurde eine Abrede vom 20. September 2015 zwischen der Pflichtigen und der D AG einerseits sowie der F Sàrl (Land G), der H Sàrl (G), der I Sàrl (G) der J Sàrl (G) und der K AG (L und M) andererseits bestätigt, wonach die Pflichtige im Fall der erfolgreichen Vermittlung von der Vorsorgeeinrichtung V als Käufer für das von den Verkäufern gehaltene Immobilienportefeuille in der Schweiz ("Swiss Portfolio") eine Provision von 1 % des Kaufpreises erhalten soll. Weiter wurde festgehalten, dass die Pflichtige den Verkäufern die Vorsorgeeinrichtung N als Käufer vermittelt hat, die entsprechenden Kaufverträge am 29. Oktober 2015 geschlossen und am 15. Februar 2016 vollzogen worden seien. B. Die Pflichtigen deklarierten in ihrer Steuererklärung 2016 Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr.... und ein steuerbares Einkommen von Fr.... (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. von Fr.... (direkte Bundessteuer) sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.-. Nachdem es einen entsprechenden Hinweis erhalten hatte, rechnete das kantonale Steueramt beim steuerbaren Einkommen der Pflichtigen eine Vermittlungsprovision von Fr.... auf und passte unter anderem das deklarierte Vermögen an. Direkte Bundessteuer (Fr.) Staats- und Gemeindesteuern (Fr.) Steuerbares Einkommen ... Satzbestimmendes Einkommen ... Steuerbares Vermögen ... Satzbestimmendes Vermögen ... C. Die gegen die Einschätzung und Veranlagung betreffend die Steuerperiode 2016 erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheiden vom 17. Juli 2020 ab. Zudem rechnete es beim Einkommen der Pflichtigen weitere Einkünfte von Fr.... und Fr.... auf. Daraus resultierte die folgende Einschätzung bzw. Veranlagung: Direkte Bundessteuer (Fr.) Staats- und Gemeindesteuern (Fr.) Steuerbares Einkommen ... Satzbestimmendes Einkommen ... Steuerbares Vermögen ... Satzbestimmendes Vermögen ... II. Gegen die Einspracheentscheide des kantonalen Steueramts vom 17. Juli 2020 erhoben die Pflichtigen am 18. August 2020 Rekurs und Beschwerde. Mit Entscheiden vom 1. Juli 2021 wies das Steuerrekursgericht die Beschwerde der Pflichtigen ab, hiess deren Rekurs teilweise gut und wies die Sache im Sinn der Erwägungen zur weiteren Abklärung und zum Neuntscheid an das kantonale Steueramt zurück. III. Mit Beschwerden vom 23. Juli 2021 beantragten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht, der Rekurs- wie auch der Beschwerdeentscheid des Steuerrekursgerichts vom 1. Juli 2021 seien unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben und die Pflichtigen seien gemäss Steuererklärung zu veranlagern. Am 10. November 2021 hiess das Verwaltungsgericht die Rechtsmittel der Pflichtigen teilweise gut und wies die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuntscheid an das Steuerrekursgericht zurück. Für das Verwaltungsgericht waren die streitbetroffenen Provisionen zu wenig dokumentiert und ihre Zuordnung zur Steuerperiode 2016 unklar. IV. Am 31. Januar 2023 hiess das Steuerrekursgericht das Rechtsmittel der Pflichtigen hinsichtlich der direkten Bundessteuer teilweise gut und veranlagte sie für die Steuerperiode 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr.... (Verheiratetentarif). Das Gericht bestätigte dabei erneut die Aufrechnungen der Verkaufsprovision aus dem von der Pflichtigen vermittelten Verkaufsgeschäft betr. das "Swiss Portfolio" mit der Vorsorgeeinrichtung N unter Berücksichtigung einer AHV-Rückstellung, nahm jedoch die im Einspracheverfahren vorgenommene Verböserung im Zusammenhang mit Provisionen aus den Projekten P und Q zurück. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern wurde das Rechtsmittel ebenfalls teilweise gutgeheissen, die Sache jedoch im Sinn der Erwägungen zur weiteren Abklärung und zum Neuntscheid an das kantonale Steueramt zurückgewiesen. Diese Rückweisung im Staats- und Gemeindesteuerverfahren erfolgte

wegen der aus den Akten nicht nachvollziehbaren Bewertung der O GmbH und der E AG, wobei bei letzterer zudem die Verbuchung der in der Erfolgsrechnung enthaltenen Gewinne aus Provision, soweit sie der Pflichtigen persönlich und nicht der E AG zustanden, zu überprüfen sei. V. Mit Beschwerden vom 17. Mai 2023 beantragten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht sinngemäss, der Rekurs- wie auch der Beschwerdeentscheid des Steuerrekursgerichts vom 31. Januar 2023 sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben und die Pflichtigen seien gemäss Steuererklärung einzuschätzen. Mit Präsidialverfügung vom 22. Mai 2023 wurden die Verfahren SB.2023.00046 und SB.2023.00047 vereinigt. Während das Steuerrekursgericht am 24. Mai 2023 auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte das kantonale Steueramt am 31. Mai 2023 die Abweisung des Rechtsmittels unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführenden. Die Kammer erwägt:

Staats- und Gemeindesteuern 1. 1.1 Die Pflichtigen beantragen die Aufhebung des Rekursentscheids der Vorinstanz und Einschätzung gemäss Deklaration mit einem Einkommen von Fr. .... Die Anfechtung des Rückweisungsentscheids sei deswegen zulässig, weil der Entscheid über die Zurechnung von Provisionseinkünften und den Realisationszeitpunkt der Provisionen bereits im vorliegenden Verfahren unverhältnismässigen Aufwand erspare.

1.2 Im Steuerrecht werden für die Anfechtung von Teil-, Vor- und Zwischenentscheiden dieselben Voraussetzungen verlangt wie im Beschwerdeverfahren vor Bundesgericht (§ 41 Abs. 3 in Verbindung mit § 19a Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit Art. 93 Abs. 1 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG]; VGr, 15. Juli 2015, SB.2014/00144 und 2014.00145, E. 2.1.1; siehe auch SB.2010.00137 = StE 2011 B 96.21 Nr. 16). Betreffend die Staats- und Gemeindesteuern handelt es sich beim angefochtenen Rekursentscheid insoweit um einen Rückweisungsentscheid, als die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid betreffend die Vermögenssteuer an das kantonale Steueramt zurückgewiesen wurde. Ein Rückweisungsentscheid ist in der Regel als Vor- oder Zwischenentscheid im Sinn von Art. 93 Abs. 1 BGG zu qualifizieren, gegen welchen eine Beschwerde nur zulässig ist, wenn – alternativ – der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken kann (lit. a) oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b; BGE 133 V 477 E. 4.2 S. 481 f. mit Hinweisen). Die Vorinstanz wies die Streitsache wie bereits im ersten Rechtsgang auch im zweiten Rechtsgang an das kantonale Steueramt zurück, weil die steuerlichen Bewertungen der Anteile an der O GmbH und an der E AG höher ausgefallen seien, als von den Pflichtigen deklariert, und anhand der Akten nicht nachvollziehbar war, wie die jeweiligen Bewertungen vorgenommen wurden. Damit hat das Steuerrekursgericht die Einschätzung des steuerbaren Vermögens noch nicht abschliessend behandeln können, weil rechtsrelevante Sachverhaltselemente unklar sind. Sowohl die von den Pflichtigen angesprochene, beim Einkommen und beim Vermögen vorgenommene Aufrechnung von Vermittlungsprovisionen als auch die Bewertung des Vermögens selber sind jedoch bloss materiell-rechtliche Teilfragen des gesamten vor Vorinstanz gestellten Begehrens der Pflichtigen, wonach die Einspracheentscheide aufzuheben und sie gemäss ihrer Steuererklärung einzuschätzen bzw. zu veranlagern seien. Damit liegt in Bezug auf die Vermögenssteuer kein Teilentscheid im Sinn von Art. 91 BGG, sondern ein Zwischenentscheid im Sinn von Art. 93 BGG vor.

1.3 Auch im zweiten Rechtsgang geht aus dem angefochtenen Entscheid hervor, dass das steuerbare Vermögen der Pflichtigen nach Auffassung der Vorinstanz neu ermittelt werden muss, unabhängig davon, ob die

streitgegenständlichen Vermittlungsprovisionen beim Einkommen der Pflichtigen aufgerechnet werden dürfen oder nicht. Diese Erwägungen der Vorinstanz erweisen sich – wie bereits im ersten Rechtsgang – prima vista als nachvollziehbar. Die Pflichtigen führen in ihrer Beschwerde an das Verwaltungsgericht hierzu nichts an, was eine andere Beurteilung nahelegen würde. Vor diesem Hintergrund kann (erneut) nicht davon ausgegangen werden, dass betreffend die Vermögenssteuer eine Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen würde. Daher sind auch die Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG nicht erfüllt. Auf das Rechtsmittel der Pflichtigen ist damit insoweit, als die Staats- und Gemeindesteuern betroffen sind, nicht einzutreten. Direkte Bundessteuern

### **E. 2.1**

In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts wie folgt geregelt: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 DBG), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147). Beim Verwaltungsgericht können damit im Beschwerdeverfahren alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

### **E. 2.2**

vorstehend, in fine).

### **E. 3**

Ursprünglich umstritten war die Aufrechnung zusätzlicher Einkünfte der Pflichtigen aus selbständiger Erwerbstätigkeit aus drei Provisionszahlungen, nämlich über Fr.... (Projekt N), Fr.... (Projekt Q) und Fr.... (Projekt P). Im zweiten Rechtsgang vor Steuerrekursgericht erkannte die Vorinstanz, dass der Zufluss aus dem Projekt Q im Steuerjahr 2015 erfolgte. Bezüglich der Provision "Projekt P" kam die Vorinstanz im zweiten Rechtsgang zum Schluss, der Zufluss sei zwar im Steuerjahr 2016 zu verorten, hingegen liege ein schriftliches "Transaction Agreement", datiert 1. Dezember 2015, vor, welches den Anspruch der E AG auf die entsprechende Provision bestätige. Damit seien diese beiden Provisionen "Projekt Q" und "Projekt P" bei der selbständigen Erwerbstätigkeit der Pflichtigen im hier streitbetroffenen Steuerjahr 2016 nicht aufzurechnen. Umstritten ist damit im zweiten Rechtsgang vor Verwaltungsgericht einzig noch die Aufrechnung der Provision über Fr.... aus dem Projekt N.

#### **E. 3.1**

Bezüglich der Provision aus dem Projekt N ist umstritten, ob diese im Steuerjahr 2016 oder bereits früher, im Steuerjahr 2015, zugeflossen ist. Erfolgte der Zufluss im Steuerjahr 2016 ist zu entscheiden, ob die Pflichtige die Provision in eigenem Namen vereinnahmen durfte bzw. ob dem Zufluss eine diese Provisionszahlung steuerlich neutralisierende Pflicht zur Weiterleitung an die E AG gegenüberstand.

##### **E. 3.1.1**

Nach Art. 413 Abs. 1 OR ist der Mäklerlohn verdient, sobald der Vertrag infolge des Nachweises oder infolge der Vermittlung des Mäklers zustande gekommen ist. Vorbehältlich einer abweichenden Vereinbarung entsteht der Entschädigungsanspruch mithin erst mit dem tatsächlichen Abschluss des (Haupt-)Vertrags, wird daher auch erst in diesem Zeitpunkt steuerrechtlich realisiert (vgl. BGr, 15. März 2013, 2C\_458/2012, 2C\_459/2012, E. 2.4.1, mit Hinweis auf BGE 113 II 49 E. 1b). Bedarf der (Haupt-)Vertrag für seine Gültigkeit der öffentlichen Beurkundung, ist auf den Zeitpunkt der Beurkundung abzustellen (vgl. BGE 113 II 49 E. 1b). Wird der Vertrag unter einer aufschiebenden Bedingung geschlossen, so kann der Mäklerlohn erst verlangt werden, wenn die Bedingung eingetreten ist (Art. 413 Abs. 2 OR).

### **E. 3.1.2**

Die Vorinstanz ging davon aus, dass die strittigen Einkünfte mit Abschluss der Vereinbarung vom 15. Februar 2016 in der Steuerperiode 2016 realisiert wurden (vgl. angefochtener Entscheid, S. 13, E. 2)a)bb)ddd)), da im Kaufvertrag vom 29. Oktober 2015 Bedingungen enthalten gewesen seien, deren Erfüllung sich erst 2016 ergeben habe. Die Pflichtigen lassen das Vorliegen einer die Fälligkeit der Provision aufschiebenden Bedingung bestreiten und verfechten einen Zufluss der Provision bereits im Kalenderjahr 2015.

### **E. 3.1.3**

Im Kaufvertrag vom 29. Oktober 2015 sind unter Ziff. 5 im wesentlichen zwei Bedingungen enthalten, nämlich der Verzicht einer ganzen Reihe von Berechtigten auf ihre Vorkaufsrechte an den vom Kaufvertrag betroffenen Liegenschaften (Ziff. 5.1) sowie die Einholung von Steuerrulings (Ziff. 5.2). Darüber hinaus sollten Verzichtserklärungen der finanzierenden Banken eingeholt werden (Verzicht auf Kündigung von Darlehen, Ziff. 5.3). Ziff. 7 des Kaufvertrags hält sodann fest, dass der Vollzug des Vertrags zehn Tage ab Erfüllung aller Bedingungen gemäss Ziff. 5 stattfinde, wobei der Vollzug bis spätestens 18. Februar 2015 (recte 2016 = "long stop date") stattzufinden habe.

### **E. 3.1.4**

Bezüglich der Provisionierung liegen zwei Urkunden in den Akten, einerseits die eine Seite umfassende handschriftliche Erklärung von R (als Vertreter der veräussernden Familie) vom 20. September 2015, andererseits die Vereinbarung betr. Vermittlungsprovision zwischen der D AG und der Pflichtigen sowie der Familie L/M/R vom 15. Februar 2016. Die erste, handschriftlich verfasste Urkunde hält zunächst das Kaufinteresse der von der Pflichtigen vermittelten Interessentin, den nachmaligen Kaufpreis von Fr..... sowie die noch vorzunehmende Due Diligence fest und einen Zeitplan für das weitere Vorgehen (Ziel, Kaufvertrag bis 30. Oktober 2015 zu unterzeichnen). Weiter sichert R der Pflichtigen zu, dass sie "beim Abschluss (Unterzeichnung) eines Kaufvertrags mit der Vorsorgeeinrichtung N ein Honorar von 1%" erhalte. Die zweite, ausführlichere Vereinbarung hält fest, dass die Kaufverträge mit der von der Pflichtigen vermittelten Interessentin "am heutigen Datum vollzogen" würden, stipuliert die Zahlung einer Mäklerprovision im Sinn von Art. 412 ff. OR von 1 % des Liegenschaftspreises (ausgehend von Fr.....) und regelt die Details der Zahlung und die Nachbetreuung des Verkaufs.

### **E. 3.1.5**

Bei dieser Sachlage ist mit der Vorinstanz, auf deren Ausführungen zu verweisen ist und denen das Verwaltungsgericht beitrifft, festzuhalten, dass das definitive Zustandekommen

des Kaufvertrags jedenfalls bis zur Erfüllung der Bedingungen aufgeschoben und in der Schwebe war. Der Vollzug des Kaufvertrags sollte "zehn Tage ab der Erfüllung aller Bedingungen" gemäss Ziff. 5 des Kaufvertrags erfolgen, spätestens jedoch am 18. Februar 2015 (recte 2016, vgl. Ziff. 7.1 des Kaufvertrags). Erst an diesem Vollzugsdatum haben die Verkäufer und die Pflichtige mit der D AG dann auch die Details der Provisionierung in ihrer diesbezüglichen Vereinbarung vom 15. Februar 2016 geregelt. Erst mit der Erfüllung sämtlicher Bedingungen des Vertrags ist die Mäklerprovision im Sinn von Art. 413 Abs. 2 OR auch verdient und damit steuerrechtlich zugeflossen. Auch die Pflichtigen bestreiten nicht, dass die letzten Verzicht auf die Ausübung von Vorkaufsrechten (Verzichtserklärungen der Vorkaufsberechtigten S und Gemeinde T), erst im Kalenderjahr 2016 erfolgten. Der Schwebezustand war damit nach den Akten klarerweise noch nicht in der Steuerperiode 2015 beendet, sondern erst in den ersten Monaten des Kalenderjahres 2016 und damit in der zu beurteilenden Steuerperiode.

### **E. 3.1.6**

Was die Pflichtige weiter hiergegen vorbringt, sticht nicht: Auch wenn der Mäklervertrag grundsätzlich formfrei abgeschlossen werden kann, spricht vorliegend nichts dafür, dass die Parteien des Mäklervertrags die gesetzliche Ordnung von Art. 413 Abs. 2 OR dahingehend abändern wollten, dass das Mäklerhonorar bereits vor Erfüllung aller Bedingungen des Kaufvertrags geschuldet sein sollte. Sowohl die Formulierungen der handschriftlichen Zusage der Mäklerprovision wie auch die der nachfolgenden Vereinbarung vom Februar 2016 legen vielmehr nahe, dass ersteres v. a. die Höhe der Provision sowie den Ausschluss weiterer Zahlungen an die D AG regeln sollte. Die zweite Vereinbarung regelt gemäss Ingress nach erfolgtem Vollzug des Kaufgeschäfts, wie sich die Parteien "definitiv über die Provisionshöhe und die Modalitäten der Provision einigen". Damit gehen die Parteien eben gerade nicht davon aus, dass die erste, handschriftliche Notiz dies alles bereits regeln wollte, sondern dass hierzu weitere Schritte noch notwendig waren. Insbesondere wurde nicht einfach, wie die Pflichtige dies behauptet, eine frühere Vereinbarung wiederholt und nachträglich nochmals genehmigt. Diese Auslegung deckt sich auch mit dem Umstand, dass – wiederum entgegen der Darstellung der Pflichtigen – im Kaufvertrag noch zu erfüllende Bedingungen stipuliert waren. Letztlich führen die Pflichtigen selbst an, dass per Ende 2015 eben gerade nicht alle Bedingungen erfüllt waren. Insbesondere fehlten – dies sei hier wiederholt – die Verzichtserklärungen von zwei Vorkaufsberechtigten (S und Gemeinde T), welche erst 2016 eintrafen. Hierzu zusammenfassend ist der Schluss der Vorinstanz, der steuerrechtliche Zufluss der streitbetroffenen Provision sei in der Steuerperiode 2016 erfolgt, nicht zu beanstanden.

### **E. 3.2**

Die Pflichtigen machen weiter geltend, dass ihr die streitbetroffene Provision wohl zugeflossen sei, sie diese indessen der E AG habe herausgeben müssen. Diese Gesellschaft habe am 16. Februar 2016, am Tag nach der Unterzeichnung der Vereinbarung die Vermittlungsprovision herausverlangt und dem Aktionärskonto der Pflichtigen belastet. Der allenfalls erfolgte Vermögenszufluss sei mit einem korrelierenden Abfluss belastet gewesen (vgl. E

#### **E. 3.2.1**

Die Vorinstanz hat die gesetzlichen Voraussetzungen und die Rechtsprechung zur Treuepflicht für Arbeitnehmer, Prokuristen und Handlungsbevollmächtigte sowie

Mitglieder des Verwaltungsrats einer handelsrechtlichen Gesellschaft (Art. 321a, 464 und 717 OR) zutreffend und vollständig wiedergegeben (vgl. S. 19/20 des angefochtenen Urteils). Hierauf ist zu verweisen: Demnach lässt sich aus der Treuepflicht nach Art. 717 OR zwar für den Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft grundsätzlich ein Konkurrenzverbot ableiten. Indessen ist es dem Verwaltungsrat einer Gesellschaft durchaus erlaubt, an ihn herangetragene Geschäfte in eigenem Namen und auf eigene Rechnung abzuwickeln. Dies gilt umso mehr, wenn ein Konkurrenzverhältnis im Lichte des zu beurteilenden Einzelfalls zu verneinen ist.

### **E. 3.2.2**

Die Vorinstanz hat im Lichte der ihr vorliegenden Akten die tatsächlich ausgeübte Geschäftstätigkeit der E AG beurteilt und festgestellt, dass diese keine Erträge aus Immobilienvermittlung ausweise und in ihrem ab 2020 erfolgenden Webauftritt vor allem als Immobilienverwalterin auftrete. Sie schloss daraus, dass die E AG im hier interessierenden Zeitraum (2015/2016) nicht regelmässig und auch nicht gelegentlich als (Immobilien-)Mäklerin im Sinn von Art. 412 ff. OR aufgetreten sei. Allenfalls, sollte eine unzulässige Konkurrenzierung der E AG vorliegen, sei dies von der Pflichtigen im Rahmen ihrer Tätigkeit für die D AG erfolgt. Die E AG habe diese Tätigkeit der Pflichtigen für die D AG und damit für die Familie L/M/R nie als "eigenes" Mandat für sich reklamiert und damit eine (allfällige) Konkurrenzierung genehmigt. Die E AG habe der Pflichtigen zudem weder 2015 noch 2016 Salär, Tantiemen oder Dividenden ausgerichtet. Vielmehr habe sich auch nach Darstellung der Pflichtigen die Betreuung der Immobilien der Familie L/M/R und die Vermittlung des Verkaufs vollständig "in der Sphäre der D AG" abgespielt, wo sie seit vielen Jahren als Angestellte gearbeitet habe und Mandatsleiterin für die L/M/R-Gruppe gewesen sei. Tatsächlich widerspiegelt sich dies auch in der "Vereinbarung betr. Vermittlungsprovision" vom 15. Februar 2016, welche die Pflichtige mit der D AG und der Familie L/M/R abgeschlossen hat und nicht etwa mit der E AG und der Familie L/M/R.

### **E. 3.2.3**

Die Pflichtigen wenden im Wesentlichen ein, dass die E AG entgegen der Darstellung der Vorinstanz sehr wohl als Vermittlerin tätig gewesen sei. So habe 2016 die Provision "Projekt P" über Fr.... vereinnahmt, was sich gar aus dem angefochtenen Entscheid ergebe. So die Immobilienvermittlung in das Hauptgeschäft einer Gesellschaft falle, sei ein Verwaltungsrat während der ganzen Dauer des Mandats verpflichtet, konkurrenzierende Tätigkeiten zu unterlassen oder hieraus resultierende Einkünfte an die Gesellschaft herauszugeben. Zudem sei die E AG – angesichts des Umstands, dass die Pflichtige Verwaltungsrätin der E AG gewesen sei – auch personell sehr wohl in der Lage gewesen, aus eigener Kraft Käufer für das Immobilienportefeuille der Familie L/M/R zu finden. Die angenommene Genehmigung der Konkurrenzierung durch die E AG sei haltlos angesichts des Umstands, dass die streitbetroffene Provision herausverlangt worden sei.

### **E. 3.2.4**

Erstellt ist, dass die Pflichtige in der fraglichen Periode einzige Verwaltungsrätin der E AG war. Unbestritten ist weiter, dass die E AG der Pflichtigen 2015 und 2016 keine Entschädigungen ausgerichtet hat. Sodann ist grundsätzlich unbestritten, dass die E AG vom statutarischen Zweck her als Immobilienvermittlerin tätig sein durfte ("Die Gesellschaft bezweckt die Vermittlung, Verwaltung und den Handel mit Liegenschaften im In- und Ausland. [...]"). Umstritten ist, ob die E AG diese Mäklertätigkeit auch ausgeübt

hat: Den Pflichtigen ist zunächst darin zuzustimmen, dass das vorinstanzliche Urteil in dieser Frage unklar erscheint. Die Vorinstanz hat in ihrem Urteil (S. 17) festgestellt, dass ein Einkommenszufluss aus der Mäklertätigkeit "Projekt P" bei der Pflichtigen steuerbehördlich nicht nachgewiesen sei. Vielmehr sei davon auszugehen, dass der entsprechende Zufluss bei der E AG stattgefunden habe. Dies impliziert tatsächlich eine mindestens einmalige Mäklertätigkeit der E AG und steht mit der weiteren vorinstanzlichen Feststellung, die E AG habe auch nicht gelegentlich als Mäklerin gearbeitet, im Widerspruch. Die Frage kann indessen aus folgenden Gründen offenbleiben: Unbestritten ist, dass die Pflichtige neben ihrer Tätigkeit bei der E AG eine Anstellung bei der D AG innehatte. Hier war sie – gemäss eigener Darstellung – als Mandatsleiterin für das Immobilienportefeuille der Familie L/M/R verantwortlich. Im Rahmen dieser Tätigkeit gewann sie offensichtlich auch das Vertrauen dieser Kundschaft und konnte schliesslich den Verkauf des Immobilienportefeuilles abwickeln. Die Feststellung der Vorinstanz, dass die Betreuung der Familie L/M/R und die Vermittlung und Abwicklung des Verkaufs in der Sphäre der D AG stattgefunden habe, erscheint daher zutreffend. Dies ergibt sich auch aus der bereits erwähnten Vereinbarung betr. Vermittlungsprovision vom 15. Februar 2016: Weder die Pflichtige noch die Familie L/M/R noch die D AG waren offenbar der Auffassung, die E AG sei am fraglichen Mandat in irgendeiner Form berechtigt und haben diese Gesellschaft denn auch in diese Provisionsvereinbarung – im Gegensatz etwa zur D AG – nicht aufgenommen. Dass eine solche Maklertätigkeit durch den statutarischen Zweck der D AG nicht abgedeckt gewesen wäre, machen die Pflichtigen zu Recht nicht geltend. Naturgemäss wusste damit die E AG, welche von der Pflichtigen als einziger Verwaltungsrätin geführt wurde, um diese Tätigkeit der Pflichtigen für die D AG. Die E AG hat es in all den Jahren, in welchen die Pflichtige ihre Verwaltungsrätin war, offensichtlich unterlassen, diese hauptberufliche Tätigkeit der Pflichtigen bei der D AG als konkurrenzierend zu rügen. Daraus folgt, dass die E AG auch nicht berechtigt war, eine aus dieser Tätigkeit an ihre Verwaltungsrätin ausbezahlte Entschädigung einzufordern mit der Begründung, die Pflichtige habe ihre Treuepflichten ihr gegenüber verletzt.

### **E. 3.2.5**

Tatsächlich ergibt sich aus den Akten das Bild, dass die Pflichtige in ihrer Doppelfunktion einerseits als einzige Verwaltungsrätin der E AG und andererseits als Empfängerin der Provision der Familie L/M/R den Zufluss der Provision am Tag nach Zugang derselben gleichsam auf die E AG "umleiten" wollte. Vor diesem Hintergrund ist auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichts im ersten Rechtsgang unter E. 3.3 zu verweisen und diese sind hier zu auszugsweise zu wiederholen: "[Zu prüfen ist...] ob die Zahlungen von der Pflichtigen an die E AG tatsächlich freiwillig erfolgten. Die Pflichtige behauptete diesbezüglich, sie sei davon ausgegangen, dass sie die vereinnahmten Gelder aufgrund des aktienrechtlichen Konkurrenzverbots (Art. 678 OR) ohnehin herauszugeben hätte, was das Steuerrekursgericht als ungläubhaft und widersprüchlich erachtete. Wohl ist nicht ganz nachvollziehbar, weshalb die Pflichtige die streitgegenständlichen Mäklerverträge nicht von Anfang an im Namen der E AG abgeschlossen hatte. Gleichwohl ist zu beachten, dass Zahlungen, die nicht ganz freiwillig erfolgten, gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht als unerheblich eingestuft werden können, nur weil ein gesetzlicher oder vertraglicher Rückforderungsanspruch nicht eindeutig ausgewiesen ist. Ansonsten würde man aus steuerrechtlicher Sicht eine Gewissheit über zivilrechtliche Ansprüche voraussetzen, die in der Praxis häufig nicht vorliegt. So kann auch ein aussergerichtlicher Vergleich einen neutralisierenden Vermögensabfluss begründen. Derartige Vergleiche zeichnen sich gerade

dadurch aus, dass mit ihnen ein Streit oder eine Ungewissheit über ein Rechtsverhältnis mit gegenseitigen Zugeständnissen beigelegt wird (vgl. zum Ganzen: BGr, 24. März 2014, 2C\_692/2013, 2C\_693/2013, E. 5.1, mit Hinweis). Vorliegend bleibt darauf hinzuweisen, dass allfällige Vergleiche zwischen der Pflichtigen und der Pflichtigen als Vertreterin der E AG geschlossen wurden. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts ist das Selbstkontrahieren grundsätzlich unzulässig, weil das Kontrahieren eines Vertreters mit sich selbst regelmässig zu Interessenkollisionen führt. Selbstkontrahieren hat grundsätzlich die Ungültigkeit des betreffenden Rechtsgeschäfts zur Folge. Denn aufgrund des Interessenkonflikts besteht eine negative Vermutung über den Umfang der Vollmacht des Vertreters in dem Sinn, dass die Vollmacht des Vertreters ein Selbstkontrahieren nicht abdeckt. Das Insichgeschäft gilt mangels Zurechenbarkeit an den Vertretenen zunächst als schwebend unwirksam. Die Vermutung der Ungültigkeit kann nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung auf zwei Arten widerlegt werden: Einerseits durch den Nachweis, dass die Gefahr einer Benachteiligung des Vertretenen nach der Natur des Geschäfts ausgeschlossen ist, andererseits durch den Nachweis, dass der Vertretene den Vertreter zum Vertragsschluss mit sich selbst besonders ermächtigt oder das Geschäft nachträglich genehmigt hat. Nur wenn die negative Vermutung widerlegt wird, ist das Insichgeschäft gültig zustande gekommen. Andernfalls ist es von Anfang an als ungültig zu erachten (VGr, 1. Februar 2017, SB.2016.00053, SB.2016.00054, E. 3.3.3; BGr, 22. Mai 2013, 4A\_127/2013, E. 6.1; 3. Dezember 2012, 4A\_360/2012, E. 4; BGr, 5. Dezember 2011, 2C\_272/2011, E. 4.2.1, mit Hinweis; BGE 127 III 332 E. 2a; 126 III 361 E. 3a). Im Übrigen wird selbst für ein gültiges Insichgeschäft ab Fr.... die schriftliche Form verlangt (vgl. Art. 718b OR). Soweit die streitgegenständlichen Vermittlungsprovisionen überhaupt in der Steuerperiode 2016 realisiert wurden, ist es an den Pflichtigen, im zweiten Rechtsgang zu belegen, dass sie mit der E AG jeweils einen aussergerichtlichen Vergleich geschlossen hatte, welcher formell und inhaltlich den vorgenannten Anforderungen genügt." Diesen Nachweis konnten die Pflichtigen nicht erbringen, Es fehlt an einem schriftlich abgeschlossenen aussergerichtlichen Vergleich über die Weiterleitung der streitbetroffenen Provision an die E AG zufolge Verletzung der aktienrechtlichen Treuepflicht.

### **E. 3.2.6**

Damit ist zunächst von einer Genehmigung seitens der E AG hinsichtlich der Tätigkeit der Pflichtigen für die D AG auszugehen. Eine Verletzung der aktienrechtlichen Treuepflicht der Pflichtigen gegenüber der E AG ist zu verneinen. Selbst wenn eine solche vorliegen würde, liegt bei der Einforderung der Provision seitens der E AG bei der Pflichtigen ein Insichgeschäft vor, welches mangels Erfüllung der angeführten formellen und inhaltlichen Anforderungen unbeachtlich bleiben muss. Damit ist auf die weiteren Ausführungen der Pflichtigen, insbesondere auf die angeführten Entscheide zur Herausgabepflicht nach Art. 678 OR nicht weiter einzugehen. Eine Herausgabepflicht der Provisionszahlung gegenüber der D AG ist sodann im Beschwerdeverfahren auch von den Pflichtigen nicht behauptet. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer.

### **E. 4**

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten des vorliegenden Verfahrens den unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung bleibt ihnen versagt (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in

Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

#### **E. 5**

Betreffend die Staats- und Gemeindesteuern wird vorliegend im Resultat der Rückweisungsentscheid bestätigt. Damit liegt diesbezüglich wieder ein Zwischenentscheid im Sinn von Art. 93 BGG vor. Zwischenentscheide sind vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b). Betreffend die direkte Bundessteuer kann gegen dieses Urteil Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG erhoben werden.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.