

GL_GERICHTE VG.2019.00102 vom 12. Dezember 2019

GL Gerichte, 2019-12-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gl_gerichte_VG.2019.00102

FR: GL_GERICHTE VG.2019.00102 du 12 décembre 2019

IT: GL_GERICHTE VG.2019.00102 del 12 dicembre 2019

Regeste

Steuern

Erwägungen

E. 12

Dezember 2019 I. Kammer in Sachen VG.2019.00102 Steuerverwaltung des Kantons Glarus Beschwerdeführerin gegen 1. A._____AG Beschwerdegegnerinnen vertreten durch B._____AG 2. Steuerrekurskommission des Kantons Glarus betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017 Die Kammer zieht in Erwägung: I. 1. Die A._____AG ist in [...] domiziliert und bezweckt insbesondere [...]. Sie ist dem Gesamtarbeitsvertrag [...] (nachfolgend: GAV) unterstellt, welcher mit Bundesratsbeschluss vom [...] für allgemeinverbindlich erklärt wurde. 2. Wegen einer Verletzung von GAV-Bestimmungen verpflichtete die Paritätische Landeskommission (PLK) [...] die A._____AG gestützt auf Ziff. 13.5 des GAV am 23. Mai 2017 zu einer Nachzahlung an die Arbeitnehmenden in der Höhe von Fr. 324'051.20 sowie zur Zahlung einer Konventionalstrafe in der Höhe von Fr. 99'077.45. 3. 3.1 Die Steuerverwaltung des Kantons Glarus eröffnete der A._____AG am 29. Juni 2018 die definitive Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 sowie für direkte Bundessteuer 2017. Dabei ging sie von einem steuerbaren Reingewinn von Fr. [...] und von einem steuerbaren Kapital von Fr. [...] aus und erachtete die Konventionalstrafe der PLK als steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendung, weshalb sie im Umfang von Fr. 99'077.- eine gewinnsteuerliche Aufrechnung vornahm. Eine von der A._____AG am 16. Juli 2018 dagegen erhobene Einsprache, wies die Steuerverwaltung am 12. September 2018 ab. 3.2 Gegen den Einspracheentscheid vom 12. September 2018 legte die A._____AG am 10. Oktober 2018 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Glarus ein. Letztere hiess den Rekurs am

E. 17

Juni 2019. Die Besteuerung der A._____AG sei gemäss dem Einspracheentscheid vom 12. September 2018 vorzunehmen und insbesondere sei die Konventionalstrafe über Fr. 99'077.- für die Kantons- und Gemeindesteuer sowie für die direkte Bundessteuer bei der Gewinnsteuer nicht zum Abzug zuzulassen, da es sich um keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand handle; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der A._____AG. Die Steuerrekurskommission schloss am 1. Oktober 2019 auf Abweisung der Beschwerde; unter gesetzlicher Kostenfolge. Die A._____AG liess sich am 5. November 2019 vernehmen und beantragte ebenfalls die Abweisung der Beschwerde; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Steuerverwaltung. II. 1. 1.1 Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Rekursentscheide der kantonalen Steuerrekurskommission (Art. 166 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 7. Mai 2000 [StG] i.V.m. Art. 105 Abs. 1 lit. e des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Mai 1986

[VRG]). Es ist somit zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde zuständig und prüft die Angelegenheit vollumfänglich (Art. 107 Abs. 2 lit. a VRG). Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen erfüllt sind, ist auf die Beschwerden einzutreten.

1.2 Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts werden Beschwerden, welche sowohl die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer betreffen, grundsätzlich nicht im selben Verfahren behandelt. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung gebietet, dass bei gemeinsamer Erledigung durch die Beschwerdeinstanz eine separate Entscheidung und Begründung für beide Steuerarten vorgenommen wird (BGE 130 II 509 E. 8.3). Es erweist sich somit als zweckmässig, die direkte Bundessteuer 2017 in ein separates Verfahren (VG.2019.00103) zu verweisen.

2. 2.1 Die Beschwerdeführerin bringt vor, bei der Konventionalstrafe der PLK handle es sich um eine pönale Sanktion, weil damit ein zukünftiger Verstoss gegen GAV-Bestimmungen verhindert werden solle. Eine solche sei nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu qualifizieren und somit nicht abzugsfähig, was sowohl dem Willen des Gesetzgebers als auch der bundesgerichtlichen Rechtsprechung entspreche. Überdies sei in der Praxis der meisten Kantone kein Abzug von solchen Konventionalstrafen vorgesehen.

2.2 Die Beschwerdegegnerin 1 stellt sich auf den Standpunkt, Konventionalstrafen wegen Verletzungen von GAV-Bestimmungen seien nicht mit Bussen, Geldstrafen oder finanziellen Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter gleichzusetzen. So basiere eine solche nämlich auf einer dem Zivilrecht zuzuordnenden vertraglichen Abmachung unter Privatparteien und entspringe nicht dem öffentlichen Recht. Folglich sei bei der streitbetroffenen steuerlichen Abzugsfähigkeit nicht Art. 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG anwendbar, sondern diese sei mangels einer gesetzlichen Regelung anhand des Begriffs des geschäftsmässig begründeten Aufwands im Sinne der Generalklausel auszulegen. Dabei komme das Massgeblichkeitsprinzip zum Tragen, welches besage, dass eine Abweichung von der massgeblichen Jahresrechnung einer Unternehmung nur gestützt auf eine Korrekturvorschrift möglich sei. Da weder eine gesetzliche Grundlage noch eine entsprechende Rechtsprechung bekannt sei, sei die Konventionalstrafe zum Abzug zugelassen, zumal eine solche im Geschäftsalltag üblich und daher eindeutig zum geschäftlich begründeten Aufwand hinzuzuzählen sei. Gegenteiliges stelle eine unzulässige Verletzung des Grundsatzes der Einheit der Rechtsordnung dar und widerspreche dem Legalitätsprinzip.

2.3 Die Beschwerdegegnerin 2 ist der Ansicht, dass es sich bei der streitbetroffenen Konventionalstrafe um eine Unterart der pönalen Sanktionen, namentlich um eine privatautonome Sanktion, handle. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin sei eine solche aber nicht vom geschäftsmässig begründeten Aufwand ausgenommen. Anderweitiges ergebe sich denn auch nicht aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung.

3. 3.1 Da die massgeblichen Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes (Art. 63 f. StG) und des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; Art. 58 f.) identisch sind, kann bei der vorliegend strittigen Frage der steuerrechtlichen Behandlung einer Konventionalstrafe auf die zur direkten Bundessteuer ergangene Rechtsprechung und Literatur zurückgegriffen werden.

3.2 Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (Art. 62 StG). Dieser setzt sich unter anderem zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung sowie allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, welche nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Art. 63 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 StG). Hierzu werden in Art. 63 Abs. 1 Ziff. 2 StG beispielhaft die Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens, die geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen und Rückstellungen, die Einlagen

in die Reserven, die Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, die offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen sowie die geschäftsmässig nicht begründeten Zuwendungen an Dritte aufgelistet. 3.3 Aus Art. 63 Abs. 1 Ziff. 2 StG folgt, dass geschäftsmässig begründeter Aufwand nicht zum steuerbaren Reingewinn aufzurechnen ist. Was genau bei juristischen Personen zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehört, lässt sich dem Gesetz jedoch nicht abschliessend entnehmen. So werden die geschäftsmässig begründeten oder unbegründeten Aufwendungen lediglich beispielhaft aufgeführt. Dabei besagt Art. 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG, dass unter den Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwands unter anderem auch die Steuern, nicht aber Steuerbussen fallen. Aus dem Umstand, dass Art. 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG vom Wortlaut her lediglich die Steuerbussen ausdrücklich vom geschäftsmässig begründeten Aufwand ausnimmt, kann jedoch nicht bereits e contrario geschlossen werden, dass die übrigen Bussen und pönalen Verwaltungssanktionen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen (vgl. zur analogen Bestimmung im DBG BGE 143 II 8 E. 7.2). So ist in Bezug auf die Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit von übrigen Sanktionen, welche keine Steuerbussen gemäss Art. 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG darstellen, im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände zu prüfen, ob ein geschäftsmässig begründeter Aufwand im Sinne der Generalklausel gemäss Art. 63 Abs. 2 StG vorliegt (BGer-Urteil 2P.153/2002 vom 29. November 2002 E. 3.2; Peter Brülisauer/Silvan Guler, in Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. A., Basel 2017, Art. 59 N. 29). 4. Vorliegend ist zu prüfen, ob die von der PLK am 23. Mai verhängte Konventionalstrafe geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellt oder nicht. 4.1 In diesem Zusammenhang gilt es zunächst das Wesen der streitbetreffenden Strafe zu beleuchten, wobei an deren Zweck anzuknüpfen ist (vgl. zur Gliederung der finanziellen Sanktion die Darstellung in Brülisauer/Guler, Art. 59 N. 23). Ziff. 13.5 GAV sieht dabei unter anderem vor, dass die Firma wegen einer erstmaligen Verletzung von GAV-Bestimmungen maximal 30 % des Nachzahlungsbetrags an die Arbeitnehmer, mindestens aber 10 % desselben als Konventionalstrafe zu bezahlen hat. Im Wiederholungsfalle können sodann maximal 60 % der Nachzahlungssumme, mindestens aber 30 % als Konventionalstrafe festgelegt werden. Dies erhellt, dass mittels der Konventionalstrafe ausschliesslich künftige Verletzungen des GAV verhindert werden sollen, wofür auch spricht, dass die Konventionalstrafe im Wiederholungsfall höher zu bemessen ist. Sodann wird anders als beispielsweise bei der Zahlung von Schadenersatz nicht die Wiederherstellung des rechtmässigen Zustands bezweckt, sondern es soll durch die Auferlegung eines persönlichen Nachteils verhindert werden, dass inskünftig wieder ein rechtswidriger Zustand eintritt. Folglich ist die streitbetreffende Konventionalstrafe ohne Weiteres als pönale Sanktion zu werten, welche eine general- sowie spezialpräventive Funktion verfolgt (vgl. dazu BGer-Urteil 4A_300/2007 vom 6. Mai 2008 E. 2 f.; Brülisauer/Guler, Art. 59 N. 30). Ferner handelt es sich bei der Konventionalstrafe um einen Anspruch aus einem Gesamtarbeitsvertrag, wobei solche Ansprüche selbst dann dem Privatrecht zuzuordnen sind, wenn sie - wie vorliegend - auf allgemein verbindlich erklärten Bestimmungen beruhen (BGer-Urteil 4A_301/2011 vom 21. September 2011 E. 3, 4A_300/2007 vom 6. Mai 2008 E. 1). Damit stellt die streitbetreffende Konventionalstrafe mangels Anwendbarkeit von öffentlich-rechtlichen Bestimmungen keine hoheitlich angeordnete Sanktion dar, weshalb sie weder als strafrechtliche Busse noch als Verwaltungssanktion zu qualifizieren ist. Dementsprechend kann der Beschwerdegegnerin 2 darin gefolgt werden, soweit sie von einer pönalen privatautonomen

Sanktion ausgeht, zumal die Strafe gestützt auf privatautonome Regelungen, nämlich die GAV-Bestimmungen, auferlegt wurde (vgl. dazu Brülisauer/Guler, Art. 59 N. 31). Als Zwischenfazit ist festzuhalten, dass die streitbetroffene Konventionalstrafe eine pönale privatautonome Sanktion darstellt und unter die übrigen Sanktionen mit pönalem Charakter fällt.

4.2 4.2.1 Es stellt sich weiter die Frage, ob eine privatautonome Sanktion abzugsfähig ist. Dies lässt sich jedoch weder gestützt auf die Gesetzgebung noch anhand der höchstrichterlichen Rechtsprechung beantworten. Immerhin hielt das Bundesgericht in BGE 143 II 8 fest, aus dem Umstand, dass Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG nur Steuerbussen erfasse, könne nicht bereits *de contrario* geschlossen werden, dass die übrigen pönalen Sanktionen geschäftsmässig begründet und damit abzugsfähig sind (E. 7.2). Weiter kam es zum Schluss, dass Bussen und monetäre Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter, welche juristischen Personen aus eigener Verantwortung auferlegt werden, grundsätzlich als nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand gelten (E. 7.8). Damit bezog es sich jedoch ausschliesslich auf die Abzugsfähigkeit bei Sanktionen, welche hoheitlich angeordnet wurden, wobei es die Frage, wie es sich bei privatautonomen Sanktionen verhält, offenliess. Die Abzugsfähigkeit solcher Sanktionen ist sodann in der Lehre umstritten. Während in der Literatur zum einen argumentiert wird, dass sämtliche pönalen Sanktionen als Folge widerrechtlicher Handlungen im Interesse der Einheit der Rechtsordnung nie Gewinnungskostencharakter haben, wird zum anderen *de lege lata* die grundsätzliche Abzugsfähigkeit der pönalen Sanktionen postuliert, was mit dem Nettoprinzip und dem Grundsatz der Wertneutralität begründet wird (vgl. zu den Lehrmeinungen: BGE 143 II 8 E. 5; Brülisauer/Guler Art. 59 N. 32 ff.).

4.2.2 Mit dem Bundesgericht ist darin einig zu gehen, dass gestützt auf Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG bzw. Art. 63 Abs. 2 StG nicht bereits auf die Abzugsfähigkeit sämtlicher pönalen Verwaltungssanktionen, welche neben den Steuerbussen bestehen, geschlossen werden darf. Vielmehr ist bei Verwaltungssanktionen die Abzugsfähigkeit im Rahmen einer Einzelfallprüfung unter Würdigung der gesamten Umstände gestützt auf die Generalklausel gemäss Art. 63 Abs. 2 StG zu beurteilen und nicht bereits *de lege lata* zu bejahen. Anders präsentiert sich die Sachlage, wenn mit der Sanktion nicht eine öffentlich-rechtliche Pflicht geahndet werden soll, sondern eine Konventionalstrafe zur Diskussion steht, welche auf einer privatrechtlichen Abmachung basiert, wovon wie dargelegt selbst dann auszugehen ist, wenn die Sanktion auf einem allgemeinverbindlich erklärten GAV beruht. Die Beschwerdegegnerin 1 untersteht aufgrund ihrer Geschäftstätigkeit dem GAV. Dieser regelt auf privatrechtlicher Basis die Arbeitsbedingungen zwischen Arbeitgeber oder Arbeitgeberverbänden auf der einen und Arbeitsnehmervereinigungen auf der anderen Seite. Mit der Allgemeinverbindlicherklärung wird er auf alle Arbeitnehmer und Arbeitgeber der betreffenden Branche ausgedehnt. Daraus folgt, dass den darin enthaltenen Bestimmungen ein enger Bezug zur geschäftlichen Tätigkeit zukommt. Verstösst ein Arbeitgeber gegen eine Bestimmung des GAV, handelt es sich in aller Regel um eine mit der geschäftlichen Tätigkeit zusammenhängende Vertragsverletzung, nicht um einen Gesetzesverstoss. So verhält es sich auch vorliegend. Die PLK sanktionierte die Beschwerdegegnerin 1 aufgrund einer ungenügenden Entlohnung der Arbeitnehmer, was eine mit der Geschäftstätigkeit im Zusammenhang stehende Vertragsverletzung darstellt. Anders als bei hoheitlichen Sanktionen kann bei einer solchen Strafe die Abzugsfähigkeit regelmässig nicht verneint werden. Da einer Unternehmung bei ihrer Geschäftstätigkeit und auch im Rahmen der Steuerveranlagung eine hohe unternehmerische Freiheit zukommt, ist schliesslich erst dann einzugreifen, wenn das Gesetz dies vorsieht oder gesetzliche Bestimmungen verletzt wurden, was vorliegend

nicht der Fall ist. Daraus folgt, dass die Beschwerdegegnerin 2 kein Recht verletzt, indem sie die Konventionalstrafe steuerlich zum Abzug zuliess, was zur Abweisung der Beschwerde führt. III. 1. Die Gerichtskosten sind ausgangsgemäss auf die Staatskasse zu nehmen (Art. 134 Abs. 1 lit. c VRG i.V.m. Art. 135 Abs. 1 VRG). 2. Die Beschwerdeführerin ist gemäss Art. 138 Abs. 2 VRG zu verpflichten, der Beschwerdegegnerin 1 eine Parteientschädigung von Fr. 600.- (inkl. Mehrwertsteuer) zu bezahlen.

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