

GL_GERICHTE VG.2019.00103 vom 12. Dezember 2019

GL Gerichte, 2019-12-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gl_gerichte_VG.2019.00103

FR: GL_GERICHTE VG.2019.00103 du 12 décembre 2019

IT: GL_GERICHTE VG.2019.00103 del 12 dicembre 2019

Regeste

Steuern

Volltext

Glarus Verwaltungsgericht 12.12.2019 VG.2019.00103 (VG.2019.870) Glaris

Verwaltungsgericht 12.12.2019 VG.2019.00103 (VG.2019.870) Glarona

Verwaltungsgericht 12.12.2019 VG.2019.00103 (VG.2019.870)

VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS GLARUS Urteil vom 12. Dezember 2019

I. Kammer in Sachen VG.2019.00103 Steuerverwaltung des Kantons Glarus

Beschwerdeführerin gegen 1. A._____AG Beschwerdegegnerinnen vertreten durch

B._____AG 2. Steuerrekurskommission des Kantons Glarus sowie Eidgenössische

Steuerverwaltung (ESTV), Beigeladene Hauptabteilung direkte Bundessteuer betreffend

direkte Bundessteuer 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 Landeskommision (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 17. Juni 2019 gut und liess die

Konventionalstrafe der PLK im Umfang von Fr. 99'077.- als geschäftsmässig begründeten

Aufwand zu. 4. In der Folge gelangte die Steuerverwaltung mit Beschwerde vom

26. September 2019 ans Verwaltungsgericht und beantragte die Aufhebung des Entscheids

der Steuerrekurskommission vom 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 von Amtes wegen ins Verfahren beigeordnete Eidgenössische Steuerverwaltung beantragte am 28. Oktober 2019 die Gutheissung der Beschwerde. Die A. _____ AG liess sich am 5. November 2019 vernehmen und beantragte 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. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] i.V.m. Art. 10 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 21. November 2000 [VO DBG] und Art. 105 Abs. 1 lit. e des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Mai 1986 [VRG]). Es ist somit zur Behandlung der vorliegenden Beschwerden zuständig und prüft die Angelegenheit vollumfänglich (vgl. Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 3 DBG). 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 Kantons- und Gemeindesteuern in ein separates Verfahren (VG.2019.00102) 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 streitbetreffenden steuerlichen Abzugsfähigkeit nicht Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG 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 streitbetreffenden 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.

2.4 Die Beigeladene führt aus, selbst wenn die streitbetreffende Konventionalstrafe nicht unter Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG falle, sei diese bereits gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG

dem Reingewinn hinzuzurechnen. Sie stehe nämlich nicht mit dem unternehmerischen Zweck der Beschwerdegegnerin 1 und deren Ziel der Gewinnerwirtschaftung in einem sachlichen beziehungsweise organischen Zusammenhang. So sei die Konventionalstrafe, anders als die der Beschwerdegegnerin 1 auferlegte Lohnnachzahlung, nicht als Gewinnungskostenpunkt zu betrachten und es sei nicht erkennbar, dass sich das mangelhafte Ausbezahlen der Löhne und die damit verbundene Konventionalstrafe auf den Geschäftsbetrieb der Beschwerdegegnerin 1 ausgewirkt habe oder etwas mit deren Gesellschaftszweck zu tun habe. Ferner habe die Beschwerdegegnerin 1 durch die zu tief ausbezahlten Löhne eine objektivierte Sorgfaltspflicht verletzt, weshalb die Konventionalstrafe insgesamt nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand darstelle.

3. 3.1 Ausgangslage für die Bemessung des steuerbaren Reingewinns juristischer Personen ist der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Zu diesem sind gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG unter anderem alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, welche nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, hinzuzuzählen. Hierzu werden in Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG 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, soweit sie nicht aus als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen, sowie offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und nicht begründete Zuwendungen an Dritte aufgelistet.

3.2 Aus Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG 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. 59 Abs. 1 lit. a DBG, dass unter den Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwands unter anderem auch die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern, nicht aber Steuerbussen fallen. Aus dem Umstand, dass Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG 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 (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. 59 Abs. 1 lit. a DBG darstellen, im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände zu prüfen, ob ein geschäftsmässig begründeter Aufwand im Sinne der Generalklausel gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG 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 2017 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 streitbetreffene 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 streitbetreffene 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 streitbetreffene 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 e 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 Frage der 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 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. 58 Abs. 1 lit. b DBG 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 Arbeitnehmerverbänden 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 zulies, was zur Abweisung der Beschwerde führt. III. 1. Gemäss Art. 145 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG werden die Kosten für das verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren beim Verwaltungsgericht der unterliegenden Partei auferlegt. Unterliegend ist dabei entweder die steuerpflichtige Person, die kantonale Steuerverwaltung oder die Eidgenössische Steuerverwaltung, wenn sie Beschwerde führt. Obsiegt die Steuerbehörde, trägt folglich die unterliegende steuerpflichtige Person die Gerichtskosten. Unterliegt hingegen die Steuerbehörde, so hat der Kanton oder der Bund die Kosten zu tragen. Nimmt die Eidgenössische Steuerverwaltung lediglich im Rahmen ihrer Vernehmlassung Stellung zur Beschwerde, ohne selber Beschwerde zu führen, dürfen ihr keine Verfahrenskosten auferlegt werden (vgl. Silvia Hunziker/Isabelle Mayer-Knobel, in Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. A., Basel 2017, Art. 44 N. 2). Aus dem Gesagten folgt, dass die Gerichtskosten ausgangsgemäss auf die Staatskasse zu nehmen sind. 2. Gestützt auf Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG) ist die Beschwerdeführerin schliesslich zu verpflichten, der Beschwerdegegnerin 1 eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 600.- (inkl. Mehrwertsteuer) zu bezahlen. Demgemäss erkennt die Kammer: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. Die Gerichtskosten werden auf die Staatskasse genommen. 3. Die Beschwerdeführerin wird verpflichtet, der Beschwerdegegnerin 1 innert 30 Tagen nach Rechtskraft dieses Entscheids eine Parteientschädigung von Fr. 600.- (inkl. Mehrwertsteuer) zu bezahlen. 4. Schriftliche Eröffnung und Mitteilung an: [...]

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