

Bundesgerichtsentscheid zu Ferienrückstellungen



Benjamin Trunz
eidg. dipl. Steuerexperte

In einem Bundesgerichtsentscheid vom 3. Juli 2024 (BGer 9C_192/2024) wurden Ferienrückstellungen als nicht geschäftsmässig begründet steuerlich aufgerechnet. Dieser Entscheid hat kurzzeitig zu einer gewissen Rechtsunsicherheit aufseiten der steuerpflichtigen Gesellschaften und deren Beratern geführt. In den vergangenen Monaten wurden jedoch willkommene Klarstellungen/Entwarnungen seitens der Steuerbehörden kommuniziert.

Grundlagen

In der Schweizer Unternehmenssteuerlandschaft gilt das sogenannte «Massgeblichkeitsprinzip». Dieses besagt, dass ein Jahresabschluss, welcher nach den Grundsätzen des Schweizerischen Obligationenrechts erstellt wurde, die Basis für die Gewinn- und Kapitalbesteuerung der Gesellschaft bildet. Jedoch sind im Jahresabschluss nach Obligationenrecht stille Reserven (d. h. die Unterbewertung von Aktiven oder die Überbewertung von Verbindlichkeiten) explizit erlaubt. Damit ein Mindestmass an Steuersubstrat zur laufenden Besteuerung gelangt, sieht das Schweizer Steuerrecht Korrektornormen in Bereichen vor, in welchen der Abschluss nach Obligationenrecht zu einem zu tiefen steuerbaren Gewinn führen würde.

Ein wichtiges Anwendungsbeispiel besteht in der Verbuchung von Rückstellungen. Dies sind Verbindlichkeiten, (i) welche durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden, (ii) welche wahrscheinlich zu einem Mittelabfluss in Zukunft führen und (iii) deren Höhe zwar noch unbestimmt ist, jedoch verlässlich geschätzt werden kann.¹ Nicht mehr begründete Rückstellungen müssen nach Obligationenrecht nicht aufgelöst werden und stellen demnach stille Reserven dar.² Die steuerliche Korrektornorm findet sich in Art. 63 DBG. Demnach werden Rückstellungen dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht (mehr) geschäftsmässig begründet sind.

Vor diesem Hintergrund werden in den Jahresabschlüssen von Schweizer Gesellschaften regelmässig Rückstellungen für nicht bezogene Ferien bzw. Überzeit verbucht, da die oben aufgeführten Kriterien für Rückstellungen in der Regel erfüllt sein sollten.

- (i) Anspruch der Mitarbeiter auf noch nicht bezogene Ferien oder Kompensation von Überstunden als vergangenes Ereignis;

- (ii) Mittelabfluss wahrscheinlich in Form von entgangener Arbeitsleistung oder Geldzahlungen;
- (iii) Schätzung verlässlich möglich durch Anzahl Stunden multipliziert mit Stundensatz für Lohnkosten pro Mitarbeiter.

BGer 9C_192/2024³

In einem Genfer Fall wurde eine pauschal verbuchte Ferienrückstellung steuerlich aufgerechnet. Die Ferienrückstellung wurde als eine unzulässige stille Reserve qualifiziert, welche lediglich die künstliche Reduktion des steuerbaren Gewinns zum Ziel hatte.

Aufgrund dieses Falls kam in der Schweizer Steuerpraxis die Frage auf, ob dieser Entscheid nun dazu führt, dass Ferien- und Überzeitrückstellungen generell nicht mehr akzeptiert werden.

Erfreulicherweise gab es in den letzten Monaten von verschiedenen kantonalen Steuerbehörden diesbezüglich Entwarnung. Das ergangene Urteil für den konkreten Sachverhalt sollte an der bisherigen Steuerpraxis grundsätzlich nichts ändern. Rückstellungen für nicht bezogene Ferien des abgelaufenen Jahres bzw. Überzeit bleiben steuerlich grundsätzlich zulässig – sofern sie konkret begründet und beziffert werden. Pauschalrückstellungen werden hingegen in der Regel nicht anerkannt.

Fazit

Ferien- und Überzeitrückstellungen sollten trotz des ergangenen Bundesgerichtsentscheids nach wie vor steuerlich akzeptiert werden. Jedoch zeigt der Entscheid, dass eine saubere Ermittlung dieser Rückstellung zentral ist für die steuerliche Abzugsfähigkeit. Bei Fragen hierzu stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

1. Anspruch der Mitarbeiter auf noch nicht bezogene Ferien oder Kompensation von Überstunden als vergangenes Ereignis; Vgl. Art. 959 Abs. 5 OR.

2. Mittelabfluss wahrscheinlich in Form von entgangener Arbeitsleistung oder Geldzahlungen; Vgl. Art. 960e Abs. 4 OR.

3. Schätzung verlässlich möglich durch Anzahl Stunden multipliziert mit Stundensatz für Lohnkosten pro Mitarbeiter.

Abrufbar unter:
9C_192/2024 03.07.2024

