



**THOMAS HUG**

# **RÜCKSTELLUNGEN FÜR NICHT BEZOGENE FERIEN**

**STEUERREVENUE 11/2024, PAGE 758 - 769**

**[WWW.THOMASHUG.COM](http://WWW.THOMASHUG.COM)**

# Rückstellungen für nicht bezogene Ferien

Eine handels- und steuerrechtliche Auslegung im Nachgang zu BGer 9C\_192/2024



**Thomas Hug**

Dipl. Steuerexperte, Partner, Deloitte, Ersatzrichter, Steuerrekursgericht Kanton Zürich



**Manuel Angehrn**

Dipl. Steuerexperte, Director, Deloitte, Zürich

In der Praxis kommt es nicht selten vor, dass Arbeitnehmende während eines Geschäftsjahres nicht alle ihnen gesetzlich zustehenden Ferientage beziehen. Unternehmen bilden daher am Ende des Geschäftsjahres eine Rückstellung für nicht bezogene Ferientage.

## INHALT

- 1 Einleitung
- 2 Nicht bezogene Ferientage im Arbeitsrecht
- 3 Handelsrecht
  - 3.1 Gesetzlicher Rahmen
  - 3.2 Exkurs: internationale Rechnungslegungsstandards
  - 3.3 Beurteilung
- 4 Gewinnsteuerrecht
  - 4.1 Gesetzlicher Rahmen
  - 4.2 Gerichtsentscheide
  - 4.3 Praxis kantonale Steuerverwaltungen
  - 4.4 Beurteilung
- 5 Fazit

Dem allgemeinen Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz folgend waren diese Rückstellungen aus steuerlicher Sicht bisher kaum ein Thema. Das Bundesgericht hat sich in einem neuen Entscheid erstmalig hierzu geäußert und dabei unpräzise Aussagen gemacht, die in der Praxis zu kontroversen Diskussionen führten. Die Autoren nehmen diesen Entscheid daher zum Anlass, die Rückstellungen für nicht bezogene Ferien aus handels- und steuerrechtlicher Sicht zu analysieren und damit Klarheit zu schaffen.

## 1 Einleitung

In der Praxis kommt es nicht selten vor, dass Arbeitnehmende während eines Geschäftsjahres nicht alle ihnen gesetzlich zustehenden Ferientage beziehen. Unternehmen bilden daher am Ende des Geschäftsjahres eine Rückstellung für nicht bezogene Ferientage (auch «Ferienrückstellungen»). Dem allgemeinen Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz folgend waren diese Rückstellungen aus steuerlicher Sicht bisher kaum ein Thema und verschiedene Kantone haben sie bei der direkten Bundessteuer sowie den Staats- und Gemeindesteuern steuerwirksam berücksichtigt.

Im Entscheid 9C\_192/2024 vom 3. Juli 2024 hatte das Bundesgericht in einem Sachverhalt, der den Kanton Genf betraf, eine entsprechende Rückstellung für nicht bezogene Ferientage zu beurteilen. Der Kanton Genf akzeptiert gemäss Erfahrung der Autoren in der Praxis – im Gegensatz zu verschiedenen Kantonen in der Deutschschweiz – Rückstellungen für nicht bezogene Ferientage regelmässig nicht. Im Urteil hat das Bundesgericht die Frage der steuerrechtlichen Zulässigkeit der Rückstellung unter Ausklammerung handelsrechtlicher Überlegungen beurteilt und ohne weitere Prüfung die Bildung einer steuerunwirksamen Gewinnrücklage angenommen, welche von Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG geschützt werde.<sup>1</sup> Diese – wohl der Beweislastumkehr geschuldete – knappe Begründung ist gemäss Ansicht der Autoren ursächlich für einige unpräzise Aussagen der höchsten Richter. Entsprechend kontrovers wird das Urteil in der

Praxis diskutiert, insbesondere im Hinblick auf die klaren handelsrechtlichen Bestimmungen betreffend die Bildung einer Rückstellung für nicht bezogene Ferientage. Vor dem Hintergrund des Urteils steht die Frage im Raum, ob handelsrechtlich notwendige Rückstellungen automatisch steuerlich abzugsfähig sind oder ob Art. 63 DBG eine allgemeine Korrektornorm zur steuerwirksamen Aufrechnung von handelsrechtlich erforderlichen Rückstellungen sein kann. Die Autoren nehmen diesen Entscheid daher zum Anlass, das Thema Rückstellungen für nicht bezogene Ferien aus handels- und aus steuerrechtlicher Sicht zu analysieren und damit Klarheit zu schaffen.

## 2 Nicht bezogene Ferientage im Arbeitsrecht

Zu einer handels- und einer steuerrechtlichen Betrachtung von Rückstellungen für nicht bezogene Ferien sind zunächst die einschlägigen arbeitsrechtlichen Bestimmungen in Erinnerung zu rufen.

Gemäss Art. 329a OR hat jeder Arbeitnehmende ab dem vollendeten 20. Altersjahr Anspruch auf mindestens vier Wochen Ferien pro Kalenderjahr. Im Gesamt- oder Einzelarbeitsvertrag kann ein höherer Ferienanspruch vereinbart werden. Gemäss Art. 329c Abs. 1 OR sind die Ferien «in der Regel» im Kalenderjahr zu beziehen und dürfen während der Dauer des Arbeitsverhältnisses nicht durch Geldleistungen oder andere Vergünstigungen abgegolten werden. Der

---

<sup>1</sup> BGer, 3.7.2024, 9C\_192/2024, E. 6.2.

Erholungszweck der Ferien verlangt, dass Ferien «in natura» bezogen werden und der Arbeitnehmende die Ferientage, die er im laufenden Kalenderjahr nicht bezogen hat, im folgenden Kalenderjahr oder in den folgenden Kalenderjahren in natura nachholen muss. Werden Ferientage im laufenden Geschäftsjahr nicht bezogen, verfällt der Ferienanspruch nicht.<sup>2</sup> Es beginnt jedoch eine Verjährungsfrist zu laufen, die nach herrschender Lehre zehn Jahre beträgt.<sup>3</sup> Bei Kündigung des Arbeitsverhältnisses bleibt das Auszahlungsverbot grundsätzlich bestehen und der Arbeitnehmende muss die bestehenden Ferientage bis zum Ende des Arbeitsverhältnisses in natura beziehen. Hat ein Arbeitnehmender bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses trotzdem noch nicht bezogene Ferientage oder war ein Bezug nicht zumutbar, so sind diese *ausnahmsweise* auszuzahlen. Es entsteht ein Abgeltungsanspruch, d. h., der Anspruch auf Bezug in natura wandelt sich in einen reinen Geldanspruch um.<sup>4</sup> Endet das Arbeitsverhältnis mit dem Tod des Arbeitnehmenden, haben die Erben keinen Anspruch auf Auszahlung.<sup>5</sup> Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass nicht bezogene Ferientage im Grundsatz in natura

zu beziehen sind und nur ausnahmsweise ausbezahlt werden.

### 3 Handelsrecht

#### 3.1 Gesetzlicher Rahmen

Die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften sind in Art. 958 ff. OR geregelt, wobei für die vorliegend diskutierten «Rückstellungen» für nicht bezogene Ferientage die Vorschriften zu den Rückstellungen (Art. 960e Abs. 2 OR) und den passiven Rechnungsabgrenzungen (Art. 958b Abs. 2 OR) einschlägig sind. Rückstellungen unterscheiden sich von passiven Rechnungsabgrenzungen dadurch, dass bei Rückstellungen der Zeitpunkt und/oder die Höhe des Mittelabflusses unsicherer sind.<sup>6</sup> Auch bei der Bemessung von passiven Rechnungsabgrenzungen sind Schätzungen notwendig, jedoch ist die Unsicherheit geringer als bei Rückstellungen.<sup>7</sup> In der Literatur wird mehrfach darauf hingewiesen, dass gerade im Zusammenhang mit Personalkosten der Übergang von Rückstellungen zu Abgrenzungen fließend sei.<sup>8</sup> Gemäss Ansicht des Branchenverbands

---

<sup>2</sup> BGE 130 III 25.

<sup>3</sup> PORTMANN/RUDOLPH, in: Widmer Lüchinger/Oser (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. Aufl., Basel 2020, Art. 329c N 4.

<sup>4</sup> BGE 101 II 283.

<sup>5</sup> PORTMANN/RUDOLPH, (Fn. 3), Art. 329d N 11.

<sup>6</sup> THOMAS STENZ, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht, Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 3. Aufl., Zürich 2024, Art. 960e N 13; EXPERTsuisse (Hrsg.), Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), Band «Buchführung und Rechnungslegung», Zürich 2023, Ziff. III.2.13.

<sup>7</sup> EXPERTsuisse, (Fn. 6), Ziff. III.2.26.

<sup>8</sup> STENZ, (Fn. 6), Art. 960e N 13.

*EXPERT*suisse sind Ferien- und Überzeitgut- haben des Personals eher (aber nicht zwin- gend) als passive Rechnungsabgrenzungen auszuweisen.<sup>9</sup>

### 3.1.1 Rückstellungen (Art. 960e Abs. 2 OR)

Gemäss Art. 960e Abs. 2 OR sind Rückstellun- gen dann zu erfassen, wenn (i) vergangene Ereignisse (ii) einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren (iii) «erwarten» lassen. Die Bewertung der Rückstellung muss im Umfang des voraussichtlichen Mittelabflusses erfolgen und die Rückstellungen sind erfolgswirksam über die Erfolgsrechnung zu erfassen. Abs. 3 nennt beispielhaft Rückstellungen für regel- mässig anfallende Aufwendungen aus Garan- tieleistungen, Sanierungen von Sachanlagen, Restrukturierungen und für die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens. Rück- stellungen für nicht bezogene Ferien (oder auch vergleichbare Sachverhalte wie Rückstellungen für Überstunden bzw. -zeit und Gratifikationen) werden weder direkt noch indirekt erwähnt. Rückstellungen, die nicht mehr begründet sind, müssen gemäss Abs. 4 aufgelöst werden. Dem Unternehmen steht es als Folge des Vorsichts- prinzipis allerdings darüber hinaus frei, zusätz- liche Rückstellungen zur Bildung von stillen Reserven anzusetzen.<sup>10</sup>

Bei der Auslegung der Ansatzkriterien von Art. 960a Abs. 2 OR werden gemäss Literatur regelmässig auch die Voraussetzungen für die Erfassung einer generellen Verbindlichkeit ge- mäss Art. 959 Abs. 5 OR herangezogen.<sup>11</sup>

Die erste Voraussetzung («vergangene Ereig- nisse») bedeutet, dass eine gegenwärtige (recht- liche oder faktische<sup>12</sup>) Verpflichtung aus einem in der Vergangenheit liegenden Ereignis zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses vorliegen muss. Diese Voraussetzung dient der Abgren- zung zu Ereignissen in zukünftigen Geschäfts- perioden, da künftig erwartete oder geplante Geschäftsvorfälle zu keiner Rückstellungspflicht führen.<sup>13</sup> Findet das Ereignis nach dem Ge- schäftsabschluss, aber noch vor der Publikation des Geschäftsberichts statt (sog. «Ereignis nach dem Bilanzstichtag»), verlangt Art. 959c Abs. 2 Ziff. 13 OR eine Offenlegung im Anhang.

Die zweite Voraussetzung («Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren») ist gemäss Lite- ratur sehr breit gefasst. Der Begriff «Mittel- abfluss» umfasst nicht nur Geldzahlungen, sondern ganz generell einen Abfluss von Res- sourcen, die einen wirtschaftlichen Nutzen darstellen.<sup>14</sup> Dem künftigen Mittelabfluss darf kein korrespondierender Mittelzufluss gegen- überstehen. Wenn bspw. ein Unternehmen ein in der Vergangenheit verkauftes Produkt als

---

<sup>9</sup> *EXPERT*suisse, (Fn. 6), Ziff. III.2.26.

<sup>10</sup> HAAG/NEUHAUS, in: Watter/Vogt (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 6. Aufl., Basel 2024, Art. 960e N 15.

<sup>11</sup> HAAG/NEUHAUS, (Fn. 10), Art. 960e N 13.

<sup>12</sup> STENZ, (Fn. 6), Art. 960e N 22; *EXPERT*suisse, (Fn. 6), Ziff. III.2.26.

<sup>13</sup> GERBER/HAAG/NEUHAUS, in: Watter/Vogt (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 6. Aufl., Basel 2024, Art. 959 N 35; STENZ, (Fn. 6), Art. 960e N 17.

<sup>14</sup> STENZ, (Fn. 6), Art. 960e N 20.

Garantieleistung für den Kunden mit eigenem Personal repariert, stellen die Personalkosten für die Reparaturleistungen einen Mittelabfluss ohne korrespondierenden Mittelzufluss dar.<sup>15</sup> Einem Mittelabfluss gleichgestellt ist ein zu erwartender Minderzufluss bzw. -erlös (künftiger Verlust).<sup>16</sup>

Die dritte Voraussetzung («erwarten») verlangt schliesslich, dass der zukünftige Mittelabfluss zwar nicht sicher, aber wahrscheinlich ist. Die Literatur versteht unter «wahrscheinlich» mind. 50% («*more likely than not*»)<sup>17</sup> Gemäss Auffassung von *EXPERTsuisse* kann bei einer Eintrittswahrscheinlichkeit von unter 50% aufgrund des Vorsichtsprinzips indes nicht automatisch auf die Bildung einer Rückstellung verzichtet werden; die Bildung einer gewichteten Rückstellung ist zu prüfen.<sup>18</sup>

Eine Rückstellung ist zu bewerten, wobei der Umfang des erwartenden zukünftigen Mittelabflusses massgeblich ist. Dem Unternehmen steht damit ein erheblicher Ermessensspielraum zu (insb. wenn die Eintrittswahrscheinlichkeit mitberücksichtigt wird, die einer plausiblen Einschätzung des Managements bedarf).<sup>19</sup>

### 3.1.2 Passive Rechnungsabgrenzung (Art. 959 Abs. 5 OR)

Passive Rechnungsabgrenzungen dienen u. a. der periodengerechten erfolgswirksamen Erfassung von Aufwänden, die im Berichtsjahr noch nicht zur Auszahlung geführt haben («*accrued expenses*», auch «antizipative Passiven»)<sup>20</sup> Deren Erfassungspflicht ergibt sich dogmatisch aus dem Grundsatz der Periodenabgrenzung (Art. 958b Abs. 1 OR).<sup>21</sup> Passive Rechnungsabgrenzungen sind gemäss Art. 959a Abs. 2 Ziff. 1 lit. d OR als kurzfristige Verbindlichkeiten in der Bilanz auszuweisen.

Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen passive Rechnungsabgrenzungen anzusetzen sind, sind die allgemeinen Voraussetzungen zum Ansatz von Verbindlichkeiten gemäss Art. 959 Abs. 5 OR heranzuziehen. Die Voraussetzungen sind grundsätzlich identisch mit jenen für die Ansatzpflicht einer Rückstellung, weshalb auf die vorhergehenden Ausführungen verwiesen werden kann. Der relevante Unterschied ist, dass bei passiven Rechnungsabgrenzungen der zukünftige Mittelabfluss in Bezug auf den Betrag und den Zeitpunkt bekannt ist. Ob die erfolgswirksame Passivierung der Verbindlichkeit als Rückstellung oder als passive Rechnungsabgrenzung erfolgt, ist letztlich eine Frage der Präsentation in der Bilanz.

---

<sup>15</sup> STENZ, (Fn. 6), Art. 960e N 20.

<sup>16</sup> EXPERTsuisse, (Fn. 6), Ziff. III.2.26; auch BGE 147 II 209 E. 4.1.2 mit weiteren Hinweisen.

<sup>17</sup> STENZ, (Fn. 6), Art. 960e N 23–28.

<sup>18</sup> EXPERTsuisse, (Fn. 6), Ziff. III.2.26.

<sup>19</sup> EXPERTsuisse, (Fn. 6), Ziff. III.2.26.

<sup>20</sup> EXPERTsuisse, (Fn. 6), Ziff. III.2.13.

<sup>21</sup> GUTSCHE/MEYER, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht, Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 3. Aufl., Zürich 2024, Art. 959a N 96–97.

## 3.2 Exkurs: internationale Rechnungslegungsstandards

Die nachfolgenden Ausführungen gehen auf die Behandlung von «Rückstellungen» für nicht bezogene Ferien bei den internationalen «*true and fair view*»-Standards ein. Sie dienen nicht nur dem Rechtsvergleich, sondern sind steuerlich auch im Hinblick auf die Bemessung der vorliegend nicht weiter diskutierten schweizerischen und internationalen Ergänzungssteuer (IIR) gemäss Mindestbesteuerungsverordnung massgebend. Im Gegensatz zum Obligationenrecht wird das Thema hier explizit adressiert und geregelt.

### 3.2.1 IFRS

Die *International Financial Reporting Standards* (IFRS) behandeln die Thematik akkumulierter Ferienansprüche im Einzelstandard *IAS 19 – Employment Benefits*. Die bilanzielle Erfassung erfolgt technisch nicht als Rückstellung («*provision*»), sondern als Abgrenzung («*accrued expense*»).<sup>22</sup> Gemäss *IAS 19.13a* sind ansammelbare<sup>23</sup> Ansprüche auf vergütete Abwesenheiten («*accumulating paid absences*») in jener Periode abzugrenzen, in welcher der Arbeitnehmende seine Arbeitsleistung erbracht hat, durch die sich der Anspruch auf vergütete künftige Abwesenheiten erhöht hat («*when the employees render service that increases their entitlement to*

*future paid absence*»). Unter solche ansammelbaren Ansprüche fallen bspw. nicht bezogene Ferientage oder Überstunden bzw. Überzeit. Bei Ferientagen ist für die Abgrenzung unerheblich, ob sie voraussichtlich in natura bezogen werden oder ein Barausgleich erfolgen wird.<sup>24</sup>

### 3.2.2 US GAAP

Bei den *US Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP) werden Abgrenzungen für nicht bezogene Ferien ebenfalls unter dem Stichwort «*accumulating paid absences*» behandelt. Das Regelwerk ist in diesem Aspekt mit den IFRS sehr vergleichbar. Gemäss *ASC 710-10-25-1* müssen ansammelbare Ansprüche auf vergütete Abwesenheiten erfasst werden, wenn sie (i) aus bereits erbrachten Arbeitsleistungen des Arbeitnehmenden resultieren, (ii) die Abwesenheiten voraussichtlich zu einem Mittelabfluss führen werden und (iii) der Betrag geschätzt werden kann.

## 3.3 Beurteilung

### 3.3.1 Ansatz

Gemäss Obligationenrecht haben Arbeitnehmende pro Kalenderjahr Anspruch auf mind. vier Wochen Ferien. Dieser rechtliche Anspruch entsteht damit im jeweiligen Geschäftsjahr des buchführungspflichtigen Unternehmens,

<sup>22</sup> IAS 19.11.

<sup>23</sup> Ansprüche auf vergütete Abwesenheiten, die nicht ansammelbar sind, können nicht auf eine künftige Periode vorgetragen werden (bspw. Lohnanspruch infolge Krankheit, Dienstaltersgeschenk).

<sup>24</sup> HÖPKEN/TORNER, Altersvorsorgepläne/Leistungen an Arbeitnehmer, in: Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch, Kommentierung der IFRS/IAS, 6. Aufl., München 2020, § 26 N 126; LÜDENBACH/HOFFMANN/FREIBERG, Leistungen an Arbeitnehmende/Altersvorsorge, in: Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg.), Haufe IFRS-Kommentar, Freiburg 2022, § 22 N 13.

weshalb am Ende des Geschäftsjahres der Nichtbezug von Ferientagen als ein vergangenes rechtliches Ereignis zu qualifizieren ist.

Nicht bezogene Ferientage führen im folgenden Geschäftsjahr oder in den folgenden Geschäftsjahren zu einem Mittelabfluss (Personalkosten) ohne korrespondierenden Mittelzufluss (Arbeitsleistung des Arbeitnehmenden). Bezieht der Arbeitnehmende in zukünftigen Perioden seine Ferientage in natura, verzichtet das Unternehmen in dieser Periode infolge der Abwesenheit auf eine Arbeitsleistung, was zu einer reduzierten Produktivität führt. Dies kann zu einem reduzierten Umsatzerlös (verminderter Mittelzufluss) oder zu zusätzlichen Kosten (Mittelabfluss) führen, da die anfallende Arbeit durch eine andere Person ausgeführt werden muss. Wenn der Arbeitnehmende am Ende seines Arbeitsverhältnisses immer noch nicht bezogene Ferientage hat, kann es ausnahmsweise zu einer Auszahlung des Ferienguthabens kommen; dies stellt einen finanziellen Mittelabfluss (Barabfluss) dar.

Schliesslich ist dieser erwartete Mittelabfluss bzw. der verminderte Mittelzufluss wahrscheinlich, wenn nicht gar sicher. Die obligationenrechtlichen Vorschriften zu den Ferien sind zwingender Natur und können vertraglich nicht wegbedungen werden. Es ist denkbar, dass die Ferienguthaben verjähren, was in der Praxis eher selten der Fall sein dürfte, da typischerweise die ältesten Ferientage zuerst bezogen werden («*first in – first out*»)<sup>25</sup>.

Guthaben der Arbeitnehmenden für nicht bezogene Ferientage sind damit handelsrechtlich im Grunde zwingend als Rückstellungen oder passive Rechnungsabgrenzungen zu erfassen. Da der zukünftige Mittelabfluss oder verminderte Mittelzufluss so gut wie sicher ist, müssen die Erfassung und der Ausweis wohl eher als passive Rechnungsabgrenzung anstatt als Rückstellung erfolgen (auch wenn in der Praxis regelmässig von «Ferienrückstellungen» gesprochen wird). Diese Beurteilung ist auch im Einklang mit dem Regelwerk der internationalen «*True and Fair View*»-Standards wie IFRS und US GAAP.

### 3.3.2 Bewertung

Die Bewertung der passiven Abgrenzung oder Rückstellung muss im Umfang des zukünftigen Mittelabflusses bzw. verminderten Zuflusses erfolgen. Wenn der Mittelabfluss – ausnahmsweise – durch eine Auszahlung des Ferienguthabens am Ende des Arbeitsverhältnisses erfolgt, ist die Ermittlung vergleichsweise einfacher (auf Basis der Personalkosten des spezifischen Mitarbeiters). Schwieriger gestaltet sich die Bewertung im Regelfall des Bezugs in natura. Denkbar sind annäherungsweise Ermittlungen, bspw. auf Basis der durchschnittlichen Personalkosten pro Mitarbeiter. Falls ein Arbeitnehmender einen negativen Feriensaldo und bereits Ferientage des nächsten Geschäftsjahres in der laufenden Periode bezogen hat, ist dies bei der Bewertung mittels einer Kürzung zu berücksichtigen.

---

<sup>25</sup> PORTMANN/RUDOLPH, (Fn. 3), Art. 329c N 4.



## 4 Gewinnsteuerrecht

### 4.1 Gesetzlicher Rahmen

Im Schweizer Gewinnsteuerrecht gilt das Massgeblichkeitsprinzip. Für die Bemessung der Gewinnsteuer ist der formell und materiell handelsrechtskonforme Abschluss massgebend, sofern nicht eine gesetzliche Grundlage ein Abrücken vom massgebenden Abschluss erlaubt bzw. verlangt. Gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG sind im handelsrechtskonformen Abschluss enthaltene Rückstellungen grundsätzlich steuerwirksam, soweit sie geschäftsmässig begründet sind. Der Begriff der «geschäftsmässig begründeten» Rückstellungen ist sodann in Art. 63 DBG weiter konkretisiert. Gemäss Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG fallen darunter namentlich «andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen». Das Steuerharmonisierungsgesetz geht im Gegensatz zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer nicht explizit auf Rückstellungen ein, doch können aufgrund von Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG und der gesetzgeberischen Harmonisierungsabsicht die Überlegungen der direkten Bundessteuer auch auf die kantonalen Gewinnsteuern übertragen werden.

Der Artikel differenziert nicht zwischen Rückstellungen und passiven Rechnungsabgrenzungen, wie es das Handelsrecht macht. Der

Übergang ist fließend und Rückstellungen zeichnen sich im Vergleich zu den Abgrenzungen dadurch aus, dass der Zeitpunkt und/oder die Höhe des zukünftigen Mittelabflusses unsicher sind.<sup>26</sup> Die Differenzierung ist nach der Meinung der Autoren letztlich von untergeordneter Bedeutung, da der Ansatz sowohl einer Rückstellung als auch einer Abgrenzung zu einem reduzierten steuerbaren Gewinn führt (bzw. bei einer Auflösung zu einem steuerbaren Ertrag).

Rückstellungen gelten zunächst generell als geschäftsmässig begründet, wenn handelsrechtlich eine Passivierungspflicht besteht.<sup>27</sup> Gemäss Literatur und Rechtsprechung bezwecke der Gesetzgeber mit dem in Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG verwendeten Terminus «unmittelbar drohend», dass nur Rückstellungen anerkannt werden, die aufgrund bereits eingetretener Umstände mit annähernder Gewissheit oder hoher Wahrscheinlichkeit zu einem Verlust führen werden, der unmittelbar droht und sich nicht erst in einer fernen Zukunft verwirklichen wird.<sup>28</sup> Mit anderen Worten sind Rückstellungen für zukünftige Ereignisse nicht geschäftsmässig begründet und als steuerlich nicht abzugsfähige Gewinnrücklage (stille Reserve) zu behandeln. Besteht keine rechtliche oder faktische Verpflichtung gegen aussen, so ist die Rückstellung nicht geschäftsmässig begründet.<sup>29</sup>

<sup>26</sup> GULER/BÜHLER, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 63 N 7.

<sup>27</sup> REICH/ZÜGER/BETSCHART, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 27 N 9.

<sup>28</sup> BGE 67 I 234 E. 4; BGE 75 I 255; BGE 103 Ib 366; REICH/ZÜGER/BETSCHART, (Fn. 27), Art. 27 N 34.

<sup>29</sup> LOCHER/GIGER/PEDROLI, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49–101 DBG, 2. Aufl., Basel 2022, Art. 63.

Für die steuerliche Anerkennung einer Rückstellung (oder Abgrenzung) ist zudem das Periodizitätsprinzip zu beachten, d. h., die Ursache für die Rückstellung muss im jeweiligen Geschäftsjahr eingetreten sein<sup>30</sup> oder bekannt werden.

### 4.2 Gerichtsentscheide

#### 4.2.1 Bundesgericht (2024)

Im französischsprachigen Entscheid 9C\_192/2024 vom 3. Juli 2024 hat sich das höchste Gericht erstmals mit der Thematik der Rückstellungen für nicht bezogene Ferien beschäftigt. Laut Sachverhalt buchte eine Aktiengesellschaft, die im Bereich der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung und Unternehmensberatung tätig ist, im Geschäftsjahr 2021 eine Rückstellung für Ferien (*«provision pour vacances»*) von genau CHF 250 000. Der steuerbare Reingewinn betrug rund CHF 150 000 (wobei einzig rund CHF 78 000 dem Kanton Genf zugewiesen wurden). Die Steuerverwaltung Genf rechnete diese Rückstellung bei der direkten Bundessteuer und den Staats- und Gemeindesteuern Genf mit der Begründung auf, dass sie einer Rückstellung für zukünftige Belastungen gleichkomme und in erster Linie dazu diene, das steuerbare Ergebnis zu verringern (*«motif pris que celle-ci s'apparentait à une provision pour charge future présentée principalement pour [...] une diminution du résultat fiscal»*).<sup>31</sup> Die Steuerpflichtige akzeptierte diese Aufrechnung nicht und argumentierte bereits im Verfahren vor

dem Verwaltungsgericht Genf hauptsächlich mit der handelsrechtlichen Erfassungspflicht. Die steuerpflichtige Gesellschaft legte allerdings im Verfahren keine Dokumentation der *«Ferienrückstellung»* vor, wonach die Arbeitnehmenden im Umfang der im Geschäftsjahr nicht bezogenen Ferien im nächsten Geschäftsjahr automatisch weniger arbeiten und es damit zu einer Produktivitätsverringering kommen werde. Zudem argumentierte die Pflichtige, dass die Verweigerung gegen sämtliche Grundsätze der handelsrechtlichen Rechnungslegung verstosse, die in Art. 958c OR aufgeführt seien (*«une violation de l'ensemble des principes de droit comptable»*).<sup>32</sup>

Das Bundesgericht gab der Steuerverwaltung Genf Recht. Ohne weitere technische Begründungen und sehr summarisch argumentierten die Richter, dass eine Rückstellung für Ferien nicht unter den steuerrechtlichen Begriff *«Rückstellungen»* gemäss Art. 63 DBG falle, und sie im vorliegenden Sachverhalt nur dazu diene, eine stille Reserve zu schaffen und den Gewinn in der Steuerperiode künstlich zu verringern. Ob eine entsprechende Rückstellung aus handelsrechtlicher Sicht notwendig sei, sei deshalb nicht weiter zu prüfen. Mangels Dokumentation seitens der Steuerpflichtigen gehen weder das Bundesgericht noch das Verwaltungsgericht Genf als Vorinstanz auf die Frage ein, ob die Steuerpflichtige aufgrund dieser nicht bezogenen Ferien ein Risiko zur Auszahlung (Mittelabfluss) haben könnte.

---

<sup>30</sup> BGer, 19.9.2019, 2C\_1107/2018, E. 3.2.

<sup>31</sup> BGer, 3.7.2024, 9C\_192/2024, Sachverhalt A.b.

<sup>32</sup> BGer, 3.7.2024, 9C\_192/2024, E. 6.2; CACJ GE, 27.2.2024, ATA/259/2024, E. 4.9.

### 4.2.2 Appellationsgericht Basel-Stadt (2020)

In einem jüngeren Entscheid vom 24. Juli 2020 hat sich das Appellationsgericht des Kantons Basel-Stadt ebenfalls am Rande mit Ferienabgrenzungen befasst. Der Fall betraf Einkommens- und nicht Gewinnsteuern (selbständige Erwerbstätigkeit) und drehte sich um die Frage, ob die Steuerbehörden solche Abgrenzungen aufrechnen können, wenn sie nicht mehr notwendig sind. Es ging gemäss Sachverhalt um Abgrenzungen für Ferienguthaben des Geschäftsführers, der zwischenzeitlich 83 Jahre alt und pflegebedürftig war. Da ein Bezug in natura bzw. eine Auszahlung sehr unwahrscheinlich war, wurde die Abgrenzung aufgerechnet.<sup>33</sup> Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass die Bildung der Rückstellung in der Vergangenheit als steuerwirksam behandelt wurde.

### 4.2.3 Steuerrekursgericht Zürich (1992)

Die damalige Steuer-Rekurskommission I des Kantons Zürich (heutiges Steuerrekursgericht) entschied in einem älteren Entscheid vom 1. Oktober 1992, dass für Zwecke der Staats- und Gemeindesteuern Zürich der Nichtbezug von Ferien von Arbeitnehmenden im laufenden Dienstjahr zur Bildung einer steuerlich abzugsfähigen Rückstellung berechtigt, und zwar unabhängig davon, ob die Ferien im Folgejahr in natura oder durch Auszahlung in bar

abgegolten werden. Strittig war, ob auch der Bezug in natura zu einer abzugsfähigen Rückstellung berechtigt. Hierzu stellt das Gericht fest: *«Gleiches gilt entgegen der Vorinstanz aber auch dann, wenn nicht bezogene Ferien [...] nachgeholt, d. h. in natura abgegolten werden. Denn auch diesfalls wirkt sich dieser Umstand für die Unternehmung ertragsmindernd aus, sei es, dass zusätzlich Arbeitskräfte eingestellt werden müssen, sei es, dass sich die Wertschöpfung des Unternehmens um den Produktionsausfall des fehlenden Arbeitnehmers verringert. Der Nichtbezug von Ferien im laufenden Geschäftsjahr wirkt sich demnach im folgenden Jahr so oder anders geldmässig aus, nur dass im zweiten Fall eben nicht mehr Lohn bezahlt werden muss, sondern um die zusätzlichen Ferien weniger produziert wird.»*<sup>34</sup>

### 4.3 Praxis kantonale Steuerverwaltungen

In der deutschsprachigen Schweiz akzeptieren – soweit bekannt – verschiedene kantonale Steuerverwaltungen Rückstellungen für nicht bezogene Ferien, bspw. die Kantone Appenzell Ausserrhoden, Luzern<sup>35</sup>, Thurgau<sup>36</sup> oder Zürich. Die Steuerverwaltung des Kantons Genf hat hingegen seit vielen Jahren die Praxis, dass Rückstellungen für nicht bezogene Ferien korrigiert werden.

---

<sup>33</sup> AppGer BS, 24.7.2020, VD.2019.224 = BStP 2020 Nr. 14.

<sup>34</sup> SRK I ZH, 1.10.1992 = StE 1993 B 72.14.1 Nr. 10.

<sup>35</sup> Dienststelle Steuern des Kantons Luzern: Newsletter Steuern Luzern 9/2018, Rückstellungen für Überstunden und Ferienguthaben, 15.3.2018.

<sup>36</sup> Bestätigt durch die Kantonale Steuerverwaltung Thurgau gemäss Anfrage via E-Mail vom 9.8.2024.

## 4.4 Beurteilung

### 4.4.1 Dem Grunde nach

Da aus handelsrechtlicher Sicht für den Nichtbezug von Ferientagen eine Rückstellungspflicht besteht (vgl. vorgängig Ziff. 3.3), muss die Frage, ob der Ansatz solcher Rückstellungen (oder Abgrenzungen) dem Grunde nach zu geschäftsmässig begründetem und damit zu steuerwirksamem Aufwand gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b i. V. m. Art. 63 DBG führt, bejaht werden. Der Aussage des Bundesgerichts, dass eine solche Abgrenzung dem «Begriff der Rückstellungen» widerspreche und damit steuerrechtlich eine unzulässige stille Reserve geschaffen würde, kann nicht gefolgt werden; sie ist schlicht falsch.

Die nicht bezogenen Ferientage haben ihre Ursache in der laufenden Periode (Arbeitsleistung des Arbeitnehmenden ist dem Unternehmen zugeflossen) und führen – dem Periodizitätsprinzip folgend – rechtlich zu einem Anspruch des Arbeitnehmenden (Aussenverpflichtung aus Arbeitsvertrag), sei es auf den Bezug der Ferientage in natura oder – ausnahmsweise – auf eine finanzielle Abgeltung am Ende des Geschäftsjahres. Dem Bundesgericht kann nicht gefolgt werden bei der Aussage, dass einer handelsrechtlich zwingenden Rückstellung (oder Abgrenzung) für einen in der laufenden Periode begründeten, unmittelbar drohenden Mittelabfluss einzig mit Verweis auf Art. 63 DBG die geschäftsmässige Begründetheit abgesprochen werden kann, wenn dies der «Glättung»

des Ergebnisses diene («[e]n effet et même à supposer que tel fût le cas au regard du droit des obligations – question qui peut souffrir de demeurer indécise en l'espèce –, l'art. 63 LIFD autorise dans tous les cas l'autorité fiscale à reprendre ladite provision lorsqu'elle viserait à créer une pure réserve latente»).

Hintergrund der handelsrechtlichen Rückstellungs- bzw. Abgrenzungspflicht für nicht bezogene Ferien ist eine strenge Auslegung des Periodizitätsprinzips. Diese erfordert – auch aus verfassungsrechtlichen Grundsätzen (Art. 127 Abs. 2 BV) – eine periodengerechte Allokation von Aufwand und Ertrag.<sup>37</sup> Unabhängig von der Art des zukünftigen Bezugs steht die per Ende der Steuerperiode ermittelte Verpflichtung des Unternehmens einer effektiv erbrachten Arbeitsleistung des Arbeitnehmenden gegenüber. Der Arbeitnehmende hat, anstatt seinen rechtlichen Anspruch auf Ferien zu beziehen, mehr gearbeitet. Die handelsrechtlich vorgesehene Bildung der Rückstellung ist daher dem Grunde nach als steuerlich abzugsfähig (bzw. die Auflösung als steuerbar) zu behandeln.

### 4.4.2 Der Höhe nach

Ob die Rückstellung bzw. Abgrenzung der Höhe nach abzugsfähig ist, muss aber im Einzelfall beurteilt werden. Im Rahmen der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen kann der Verweis auf Art. 63 DBG eine höhere Anforderung an «den Nachweis der Tatsachen, welche einen Mittelabfluss am Stichtag als wahrscheinlich erscheinen lassen», zur Folge haben.<sup>38</sup> Es

---

<sup>37</sup> BGE 137 II 353 E. 6.4.4.

<sup>38</sup> BGE 147 II 209 E. 5.1.

obliegt dem Steuerpflichtigen, die sachgemässe Ermittlung aufgrund der objektiven Beweislast nachzuweisen. Eine pauschalisierte und nicht weiter substantiierbare Abgrenzung (wie es offenbar im Sachverhalt der Fall war, der Urteil BGer 9C\_192/2024 zu Grunde lag) kann entsprechend durchaus steuerwirksam korrigiert werden.

### 5 Fazit

Das Bundesgericht hat mit seinen summarischen, unpräzisen Aussagen im jüngsten Entscheid eher für Verwirrung als Klarheit gesorgt. Der Nichtbezug von Ferien führt handelsrechtlich zur Pflicht, eine Rückstellung zu bilden oder eine passive Rechnungsabgrenzung

vorzunehmen. Dabei ist unerheblich, ob die Ferientage in natura bezogen oder ausnahmsweise finanziell abgegolten werden. Da der Bezug bzw. die Auszahlung aufgrund des zwingenden Privatrechts so gut wie sicher ist, erfolgt der Ausweis handelsrechtlich eher als passive Rechnungsabgrenzung anstatt als Rückstellung. Aufgrund der handelsrechtlichen Passivierungspflicht ist die Abgrenzung dem Grunde nach als geschäftsmässig begründeter und damit steuerwirksamer Aufwand zu behandeln. Ob die Abgrenzung der Höhe nach steuerwirksam ist, muss der Steuerpflichtige aufgrund des konkreten Einzelfalls nachweisen.

---

*Après un bref délai de traitement, cet article sera également publié en français sur [portailfiscal.ch](http://portailfiscal.ch).*