

15.03.2018

Rückstellungen für Überstunden und Ferienguthaben

Die Bildung von Rückstellungen für Überstunden bzw. nicht bezogene Ferien ist grundsätzlich zulässig, weil am Bilanzstichtag noch unsicher ist, ob die Überstunden bzw. Ferienguthaben in Form eines Entgelts oder in Form von Freizeit abgegolten werden. Die Rückstellungen müssen im Gesamtvolumen jedoch geschäftsmässig begründet sein und einem Drittvergleich standhalten.

Oft haben Angestellte einer Unternehmung bis Ende Jahr nicht alle Ferien bezogen und/oder haben Überstunden (bzw. Überzeit) geleistet. Diese Guthaben der Angestellten stellen Verbindlichkeiten der Unternehmung dar. So erwächst der Unternehmung im Ausmass von nicht bezogenen Ferien eine rechtlich verbindliche Verpflichtung auf Gewährung von zusätzlichen Ferien. Gleiches gilt für geleistete Überstunden, soweit diese nicht anderweitig abgegolten sind und die Angestellten insofern einen Anspruch auf Ausgleich haben.

Bildung von Rückstellungen

Für Verbindlichkeiten der Unternehmung, die am Ende des Geschäftsjahres bestehen, die aber ihrer Höhe nach noch ungewiss sind oder geschätzt werden müssen, können im Sinne von § 36 Abs. 1 und § 77 Abs. 1 StG Rückstellungen vorgenommen werden (vgl. auch [Luzerner Steuerbuch Bd. 2 § 36 f. / 77 f Nr. 3 Ziff.1](#)). Mit der Rückstellung wird ein Aufwand des laufenden Geschäftsjahres erfolgswirksam berücksichtigt, der noch nicht zur Ausgabe geworden ist und bei dem ungewiss ist, in welcher Höhe er entsteht. Die Unsicherheit bezüglich Überstunden und Ferienguthaben besteht dabei in der Frage, ob diese in Form eines Entgelts oder in Form von Freizeit geleistet werden. Der Umfang der Rückstellung ist in der Regel zu schätzen. Demgegenüber stehen zum Beispiel bei offenen Lohnforderungen von Angestellten Bestand und Höhe der Entschädigung in der Regel definitiv fest. Für solche Verbindlichkeiten können deshalb keine Rückstellungen vorgenommen werden, es sei denn, der Bestand der Lohnforderung sei bestritten und in einem hängigen Gerichtsverfahren zu beurteilen. Sie sind als Kreditoren zu passivieren.

Geschäftsmässige Begründetheit

Steuerlich zuzulassen sind nicht nur Rückstellungen, die handelsrechtlich vorgeschrieben sind, sondern alle, die geschäftsmässig begründet sind. Geschäftsmässig begründet sind Rückstellungen, die unternehmenswirtschaftlich gerechtfertigt sind. Das Bundesgericht hat wiederholt festgehalten, dass ein Unternehmen bei der Festsetzung von Vergütungen für Arbeitsleistungen grundsätzlich frei ist. Ihm kommt bei der Beurteilung dessen, was eine angemessene Vergütung ist, ein erheblicher Ermessensspielraum zu. Das Gericht darf

nur mit Zurückhaltung in diesen Ermessensspielraum eingreifen. Anzustellen und massgebend ist jeweils ein Drittvergleich des zugrundeliegenden Rechtsgeschäftes, hier also des Arbeitsvertrages.

Drittvergleich

Die Anstellungsbedingungen müssen somit einem Drittvergleich standhalten, damit die aufgelaufenen Überstunden und Ferienguthaben überhaupt als geschäftsmässig begründet gelten können.

Das Kantonsgericht hielt in einem konkreten Fall fest, dass es von vornherein als unrealistisch erscheint, wenn die einzige Arbeitnehmerin, welche gleichzeitig Inhaberin der Gesellschaft ist, die gesamten Aufträge der Hauptauftraggeberin alleine durchführen muss und ihre Arbeitszeit vertraglich auf 40 Stunden pro Woche beschränkt ist. Die 100%-Auslastung zur Bewältigung des Hauptauftrags und die zusätzliche Erledigung des operativen Geschäfts mache die Bildung von Überstunden unumgänglich. Dass die Arbeitnehmerin dabei ihre Ferien - im Übrigen mit acht Wochen pro Jahr eine sehr grosszügige Vereinbarung - notgedrungen nicht oder nicht vollständig habe beziehen können, sei ebenso unvermeidlich. Das angehäuften Überstunden- und Ferienguthaben belief sich dabei mittlerweile auf ein Ausmass, das der Arbeitnehmerin im Kompensationsfall erlaubt hätte, der Arbeit ca. ein Jahr fernzubleiben. Die Gesellschaft würde einen solchen (Ertrags-)Ausfall kaum verkraften. Daraus könne ohne weiteres geschlossen werden, dass der betreffende Arbeitsvertrag mit einer am Unternehmen unbeteiligten Dritten nicht eingegangen worden wäre. Das Kantonsgericht erachtete das ausstehende Überstunden- und Ferienguthaben folglich nicht mehr in vollem Umfang als geschäftsmässig begründet (KGE vom 16.8.2017 i.S. R.).

Autor/Kontakt

Christoph Rütter, Recht + Aufsicht
041 228 56 49, christoph.ruetter@lu.ch