

fungsvorbereitung. Es bestehen denn auch unterschiedliche Ausbildungs- und Vorbereitungsmöglichkeiten. Unerlässlich ist sicher eine gründliche Ausbildung und umfangreiche Berufserfahrung. Dagegen ist ein erfolgreiches Absolvieren der Prüfung zweifellos auch ohne Bildung einer Lerngruppe möglich, selbst wenn dieses Vorgehen von der Schule, die die Rekurrentin besucht, empfohlen wird. Die geltend gemachten Kosten für die Fahrten zur Lerngruppe sind damit für die Weiterbildung nicht notwendig im Sinne von § 35 Abs. 1 lit. e StG und nicht zum Abzug zuzulassen.

83 Rückstellung für Sozialversicherungsbeiträge (§ 36 Abs. 1 StG).

- Es besteht handelsrechtlich die Pflicht, für die in der Bemessungsperiode der Steuern geschuldeten Sozialversicherungsbeiträge, soweit diese noch nicht definitiv abgerechnet sind, eine Rückstellung zu bilden. In der Praxis werden jedoch üblicherweise auch später bezahlte Beiträge, für die keine Rückstellung gebildet wurde, zum Abzug zugelassen. Dabei ist im Einzelfall zu prüfen, ob allenfalls auf Grund besonderer Umstände eine Aufrechnung periodenfremder Sozialversicherungsbeiträge angezeigt ist.

28. Januar 2004 in Sachen A.K., RV.2003.50348/K 8303

Aus den Erwägungen

2. a) Der Rekurrent ist Inhaber der Einzelfirma „K.“ in A. In der Erfolgsrechnung 2001 verbuchte er im Konto „4070 AHV/IV/EO-Beiträge“ neben den Akontozahlungen für das Jahr 2001 von Fr. 3'540.-- (und einer Mahngebühr von Fr. 20.--) eine Nachtragszahlung für die AHV-Beitragsperioden 1997 bis 2000 von Fr. 12'731.75.

b) Im Einspracheverfahren beantragte der Rekurrent, der Abzug der AHV-Nachtragszahlung sei zu gewähren. Die Vorinstanz gewährte diesen nicht, da Aufwendungen in dem Zeitpunkt zu berücksichtigen seien, in dem sie zu Kosten würden, insbesondere wenn die Ausgabenverpflichtung entstände oder die Wertverminderung ein-

trete. Die Sozialleistungen seien aufgrund ihrer gesetzlich festgelegten, prozentualen Höhe mit grosser Genauigkeit zu errechnende Kosten, für die am Ende des Geschäftsjahres Rückstellungen zu bilden seien. In der Vernehmlassung führt das Gemeindesteueramts A. ergänzend aus, der Entscheid beruhe nicht in erster Linie auf der Tatsache, dass es sich „nur“ um periodenfremden Aufwand handle, sondern, was viel bedeutender sei, um Aufwand der, was die Jahre 1999 und 2000 betreffe, in die Bemessungslücke falle.

c) (...)

3. a) Wie der Rechtsdienst des Kantonalen Steueramtes korrekt ausführt, sind „(...) die geschuldeten Sozialversicherungsbeiträge, auch wenn diese noch nicht definitiv sind, als Verbindlichkeit (wenn ihre Höhe schon feststeht), als transitorisches Passivum oder als Rückstellung zu bilanzieren“. Mit anderen Worten, es besteht handelsrechtlich die Pflicht, für die in der Bemessungsperiode der Steuern geschuldeten AHV-Beiträge, soweit diese noch nicht definitiv abgerechnet sind, eine Rückstellung zu bilden (die neue Steuerpraxis 2000 S. 57; StE 2001 B 23.44.2 Nr. 3).

Dabei ist zu beachten, dass die AHV/IV/EO-Beiträge seit dem Jahr 2001 aufgrund der Gegenwartsbemessung festgesetzt werden (Art. 22 Abs. 1 AHVV; Art. 3 Abs. 1 IVG; Art. 27 Abs. 2 EOG). Das bedeutet, dass der AHV/IV/EO-Beitrag von selbstständig Erwerbenden eines Jahres aufgrund des in diesem Jahr erzielten Einkommens bemessen wird. Während unter dem alten System der Vergangenheitsbemessung bei der AHV (bei dem das zweit- und drittletzte Jahr vor der Beitragsperiode als Bemessungsgrundlage dienten) die Höhe des Einkommens der Bemessungsperiode in der Beitragsperiode in der Regel bereits feststand, und somit in der Regel kein Rückstellungsbedarf bestand, muss neu die Höhe der Sozialversicherungsbeiträge vom selbstständig Erwerbenden aufgrund seines Ergebnisses berechnet und eine entsprechende Rückstellung (unter Abzug der Akontozahlungen) gebildet werden.

Entsprechend wäre der Sozialversicherungsaufwand durch die Steuerbehörde anzupassen und eine zusätzliche Rückstellung zu bilden, wenn sie Aufrechnungen vornimmt. Soweit für den Sozialversicherungsaufwand in der Bemessungsperiode von der steuerpflichti-

gen Person keine Rückstellung gebildet worden ist, wäre dieser bei späterer Bezahlung nicht mehr zum Abzug zuzulassen.

b) Eine Anfrage beim Leiter der Abteilung für natürliche Personen des Kantonalen Steueramtes ergab jedoch, dass in der Praxis üblicherweise auch später bezahlte Sozialversicherungsbeiträge, für die keine Rückstellung gebildet wurde, zum Abzug zugelassen werden. Dabei sei im Einzelfall zu prüfen, ob allenfalls auf Grund besonderer Umstände eine Aufrechnung periodenfremder Beiträge angezeigt sei. So etwa, wenn im Jahr 2001 Nachtragszahlungen der Bemessungslückenjahre 1999 und 2000 bezahlt und verbucht worden seien, für die in den Jahren 1999 und 2000 keine Rückstellungen gebildet wurden. Bei Aufrechnungen durch die Steuerbehörde werde (im neu geltenden System der Gegenwartsbemessung bei den Sozialversicherungen) auf Antrag der steuerpflichtigen Person eine Rückstellung für die entsprechenden Beiträge zugelassen. Diese Praxis ist, obwohl sie nicht im Einklang mit dem Handelsrecht steht, aufgrund des provisorischen Charakters von Rückstellungen und da sie der Pflicht zur erfolgswirksamen Auflösung einer überhöhten Rückstellung für Sozialversicherungsbeiträge entspricht, angemessen (so auch Zürcher Steuerpraxis 2003 S. 217 betreffend Steueraufwand einer juristischen Person).

4. Die Vorinstanz rechnete die Nachtragszahlungen der AHV/IV/EO-Beiträge für die Jahre 1997 bis 2000 auf. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen erfolgte diese Aufrechnung betreffend der Bemessungslückenjahre 1999 und 2000 zu Recht. Dagegen sind die Nachtragszahlungen für die Jahre 1997 und 1998 in der Steuerperiode 2001 zum Abzug zuzulassen.

84 Abzüge vom Roheinkommen; Kosten des Liegenschaftsunterhalts (§ 39 Abs. 2 StG).

- **Die Kosten von Ersatzbauten, welche an die Stelle renovationsbedürftiger Bauten treten, sind nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig.**