

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.**

Aus den Erwägungen

3. Die Rekurrenten kauften am 7. Dezember 2000 mit Beginn Nutzen/Schaden (spätestens) am 31. Mai 2001 von der X. AG das an der Y-strasse in Z. gelegene Grundstück Nr. N., 7.63 a mit Gebäude Nr. 363 zum Preis von Fr. 565'000.--. Sie liessen das Gebäude Nr. 363 bis zur Kellerdecke abreissen und darauf einen wesentlich grösseren Neubau (Verlängerung der Längsachse des Hauses sowie ein zusätzliches Stockwerk) erstellen. Ausserdem wurde im verbliebenen Fundament/Kellergeschoss eine neue Durchfahrt erstellt, mit welcher das neue Doppeleinfamilienhaus neben dem Gebäude Nr. 363 erschlossen wurde. Die gesamten Baukosten beliefen sich auf Fr. 920'000.--. Nach Auffassung der Rekurrenten sind davon Fr. 500'000.-- als Unterhaltskosten zu beurteilen, wobei entsprechend dem Baufortschritt Fr. 267'000.-- auf das vorliegend zu beurteilende Jahr 2001 entfallen würden. Die Rekurrenten beantragen daher, es seien die von der Vorinstanz gänzlich gestrichenen Fr. 267'000.-- als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

4. a) Bei Liegenschaften im Privatvermögen können u.a. die Unterhaltskosten abgezogen werden. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind (§ 39 Abs. 2 StG). Die Unterhaltskosten können vollumfänglich auch von der neuen Eigentümerin oder vom neuen Eigentümer geltend gemacht werden, sofern die Liegenschaft nicht in vernachlässigtem Zustand erworben wurde (§ 39 Abs. 3 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV).

b) Die Kosten von Ersatzbauten, welche an die Stelle renovationsbedürftiger Bauten treten, sind nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig. Nach dem Willen des Eigentümers werden die alten Bauten abgebrochen; durch die Errichtung neuer Bauten wird ein neuer Wert geschaffen. Der Steuerpflichtige will gar nichts unterhalten, sondern vielmehr bestehende Wirtschaftsgüter durch neue ersetzen. Dass die Neubaute an die Stelle einer abgebrochenen Baute tritt und deren Zweckbestimmung zu übernehmen hat, vermag daran nichts zu

ändern (RGE vom 24. Januar 2002 in Sachen R. + C.B. mit Hinweis auf Baur/Klöti/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991, § 24 aStG N 267; B. Zwahlen, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, Basel 1986, S. 109 und 119). Die Erstellung einer Ersatzbaute stellt begrifflich niemals Unterhalt dar, weshalb deren Kosten nicht als abziehbare Unterhaltskosten betrachtet werden können (BGE vom 30. März 1999 in Sachen W., in: die neue Steuerpraxis 1999, S. 99 ff.; StR 2002 S. 504; BVR 2000 S. 11 ff.).

85 Abzüge vom Roheinkommen; Krankheitskosten (§ 40 lit. i StG).

- **Die Aufwendungen für eine infolge Sterilität medizinisch indizierte In-vitro-Fertilisation stellen Krankheitskosten dar.**

18. November 2004 in Sachen W. + S.B., RV.2004.50116/K 9082

86 Abzüge vom Roheinkommen; Krankheitskosten (§ 40 lit. i StG).

- **Die Aufwendungen für eine Laserbehandlung zwecks Behebung einer Sehstörung stellen Krankheitskosten dar.**

27. Mai 2004 in Sachen R.S., RV.2004.50008/K 9033

Aus den Erwägungen

2. Die Rekurrentin hat im November 2002 zwecks Reduktion der Kurzsichtigkeit und der Hornhautverkrümmung sowohl am linken als auch am rechten Auge am Augenlaserzentrum in Zürich Laserbehandlungen durchführen lassen. Die Kosten beliefen sich auf Fr. 7'000.--. Zusammen mit den damit verbundenen übrigen Kosten (vorallem Bahnfahrten nach Zürich) macht sie für die Augenoperationen Kosten von total Fr. 7'195.-- als Krankheitskosten geltend.

3. a) Gemäss § 40 lit. i StG können von den Einkünften die Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen abgezogen werden, soweit die steuerpflichtige Person die Kosten selber trägt und diese 5 %