

**BStP | 2017 | Nr. 12**

Betreff:	Einkommenssteuer, Gewinnungskosten
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	20. Oktober 2016
Verfahrensnummer:	STRK.2015.150

Bei Alternativgütern, d.h. solchen, die sowohl geschäftlich als auch privat genutzt werden, ist die Zuteilung zum Geschäfts- oder Privatvermögen nach der überwiegenden Nutzung im entsprechenden Bereich vorzunehmen (sog. Präponderanzmethode). In casu kein Nachweis dafür, dass das Fahrzeug überwiegend geschäftlich genutzt wurde, womit das Fahrzeug dem Privatvermögen zuzuordnen und statt des deklarierten Fahrzeugaufwands eine Pauschale zu gewähren ist. Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen sind bei selbständig Erwerbenden als Kosten der privaten Lebenshaltung zu betrachten. Die Notwendigkeit eines privaten Arbeitszimmers sowie Aufwendungen für eine Weiterbildung sind durch die steuerpflichtige Person nachzuweisen. Liegenschaftskosten sind in der Steuerperiode abzugsfähig, in welcher sie bezahlt wurden. Voraussetzung für eine Schlechterstellung ist, dass der steuerpflichtigen Person vorgängig die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt wird. Veranlagungsverfügungen sind keine Zusicherungen für künftige Veranlagungen, weshalb die Steuerbehörde für jede Steuerperiode eine neue Beurteilung vornehmen kann.

Sachverhalt:

A. Die Rekurrenten, die Ehegatten A. und B., deklarierten in der Steuererklärung pro 2012 ein Einkommen des Rekurrenten aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 32'461.-- und ein Einkommen der Rekurrentin aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 69'569.--. Weiter machten die Rekurrenten effektive Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von CHF 13'738.-- geltend.

Mit Veranlagungsverfügung vom 9. Oktober 2014 setzte die Steuerverwaltung das Einkommen des Rekurrenten auf CHF 36'138.-- und jenes der Rekurrentin auf CHF 88'119.-- fest. Als Liegenschaftsunterhalt liess die Steuerverwaltung einen Betrag von CHF 7'374.-- zum Abzug zu. Beim Einkommen des Rekurrenten rechnete die Steuerverwaltung einen Betrag von CHF 3'049.-- für einen Abzug der Säule 3a auf, da dieser unrechtmässig dem Betrieb belastet wurde. Zudem rechnete sie ihm einen Betrag von CHF 627.40 für einen zu tief abgezogenen Privatanteil der Fahrzeugkosten auf. Beim Einkommen der Rekurrentin rechnete die Steuerverwaltung einen Betrag von CHF 3'000.-- für den Erlös aus dem Verkauf eines Fahrzeugs der Marke Fiat, einen Betrag von CHF 6'000.-- für die Miete des Büros zuhause, einen Betrag von CHF 2'000.-- für Reise- und Repräsentationsspesen unter Berücksichtigung des abgezogenen Privatanteils, einen Betrag von CHF 6'751.-- für unrechtmässig geltend gemachten Fahrzeugaufwand und einen Betrag von CHF 5'000.-- für einen als Geschäftsaufwand geltend gemachten Einkauf in die Pensionskasse auf. Im Gegenzug zu den aufgerechneten Fahrzeugkosten wurde der Rekurrentin unpräjudiziell ein Pauschalabzug von CHF 2'400.-- für die Fahrzeugkosten gewährt sowie der aufgerechnete Privatanteil am Fahrzeugaufwand von CHF 1'800.-- rückgängig gemacht. Hinsichtlich der Liegenschaftsunterhaltskosten führte die Steuerverwaltung aus, dass die Kosten in der Steuerperiode abzuziehen seien, in der diese bezahlt wurden.

B. Gegen diese Verfügung erhoben die Rekurrenten am 7. November 2014 Einsprache. Sie machten geltend, dass die Veranlagungsverfügung aufzuheben und gemäss der Deklaration das

heisst ohne Berücksichtigung der Bemerkungen und der darauf basierenden Korrekturen gemäss Veranlagungsprotokoll zu veranlagten sei.

Mit Schreiben vom 2. Juni 2015 hat die Steuerverwaltung den Rekurrenten eine mögliche Schlechterstellung (*reformatio in peius*) angekündigt und sie zur Stellungnahme eingeladen. Aufgrund der Aktenlage im Einspracheverfahren habe sich ergeben, dass das Fahrzeug des Rekurrenten nicht überwiegend geschäftlich genutzt werde. Deshalb seien die effektiv abgezogenen Fahrzeugkosten unter Berücksichtigung der Privatanteile bestehend aus den Leasingzinsen und dem Fahrzeugaufwand von insgesamt CHF 11'904.-- aufzurechnen und stattdessen sei ein Pauschalabzug in der Höhe von CHF 2'100.-- zuzulassen. Mit Schreiben vom 2. Juli und 14. August 2015 nahmen die Rekurrenten zur angekündigten Schlechterstellung (*reformatio in peius*) Stellung und erachteten das Vorgehen der Steuerverwaltung als unzulässig. Eine Schlechterstellung (*reformatio in peius*) könne nur erfolgen, wenn die fragliche Verfügung mit den bestehenden Rechtsätzen offensichtlich unvereinbar und die Korrektur von erheblicher Bedeutung sei. Vorliegend sei nicht ersichtlich, aufgrund welcher neuen Tatsachen die Schlechterstellung (*reformatio in peius*) erfolgt sei. Die Rekurrenten könnten deshalb zum Vorgehen keine Stellung nehmen, würden allerdings das Vorgehen der Steuerverwaltung als äusserst willkürlich erachten.

Mit Entscheid vom 2. September 2015 wies die Steuerverwaltung die Einsprache vollumfänglich ab. Hinsichtlich der Aufrechnung des geschäftlich verbuchten Aufwandes für die Einzahlung des Rekurrenten in die Säule 3a, der nicht zum Abzug zugelassenen Reise- und Repräsentationskosten der Rekurrentin und der Liegenschaftsunterhaltskosten führte sie dieselben Gründe wie im Veranlagungsprotokoll an. Zur erfolgten Schlechterstellung (*reformatio in peius*) hinsichtlich der Fahrzeugkosten des Rekurrenten erwog die Steuerverwaltung, dass das Fahrzeug offensichtlich überwiegend privat genutzt werde und deshalb nicht aufwandmindernd berücksichtigt werden könne. Für die geschäftliche Nutzung sei jedoch aufgrund der Angaben des Rekurrenten ein pauschaler Aufwand von CHF 2'100.-- zu berücksichtigen. Eine Aufrechnung in Bezug auf die Mietkosten für das Arbeitszimmer in den Wohnräumen der Rekurrentin sei gerechtfertigt, da in den Praxisräumen ein Arbeitsplatz für die administrativen Arbeiten zur Verfügung stehe. Für die Erledigung dieser Arbeiten in den privaten Räumen bestehe kein sachlicher Zusammenhang zu ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit, weshalb die Mietkosten für das Arbeitszimmer als nicht abzugsfähige private Lebenshaltungskosten zu qualifizieren seien. Nach erneuter Überprüfung seien die Fahrzeugkosten der Rekurrentin hingegen zum Abzug zuzulassen. Es sei erstellt, dass das Fahrzeug überwiegend geschäftlich genutzt werde. Demnach seien die aufgerechneten Fahrzeugkosten in der Höhe von CHF 6'750.--, abzüglich des in der Veranlagungsverfügung gewährten Pauschalabzugs von CHF 2'400.--, zu berücksichtigen. Da das steuerbare Einkommen insgesamt erhöht und neu auf CHF 62'800.-- festgelegt werde, sei der Rekurs allerdings vollumfänglich abzuweisen.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 4. Oktober 2015. Die Rekurrenten beantragen sinngemäss, den Einspracheentscheid vom 2. September 2015 – mit Ausnahme der im Einspracheverfahren zugestandenen Fahrzeugkosten der Rekurrentin - aufzuheben und die Steuern seien, mit Ausnahme der Aufrechnung des Erlöses aus dem Fahrzeugverkauf sowie der Umbuchung des Arbeitgeberanteils beim Pensionskasseneinkauf, gemäss der Deklaration zu veranlagten.

In der Vernehmlassung vom 23. Dezember 2015 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Ein zweiter Schriftenwechsel hat nicht stattgefunden. Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte verzichtet werden.

Erwägungen:

2. a) Die Rekurrenten beantragen sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 2. September 2015 betreffend kantonale Steuern pro 2012 – mit Ausnahme der im Einspracheverfahren zugestandenen Fahrzeugkosten der Rekurrentin - aufzuheben und die Steuern

seien, mit Ausnahme der Aufrechnung des Erlöses aus dem Fahrzeugverkauf sowie der Umbuchung des Arbeitgeberanteils beim Pensionskasseneinkauf, gemäss der Deklaration zu veranlagten. Alles unter o/e-Kostenfolge.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Nicht mehr Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die Abzugsfähigkeit der Fahrzeugkosten, die Aufrechnung des Erlöses aus dem Fahrzeugverkauf sowie die Umbuchung des Arbeitgeberanteils beim Pensionskasseneinkauf der Rekurrentin. Im Einspracheverfahren sind diese Abzüge gewährt worden. Trotzdem lautete der Einspracheentscheid auf Abweisung, da aufgrund der vorgenommenen Schlechterstellung (*reformatio in peius*) das steuerbare Einkommen der Rekurrenten keine Reduktion sondern eine Erhöhung erfuhr. Umstritten ist weiterhin, ob die Beiträge an die Säule 3a, die Fahrzeugkosten des Rekurrenten, die Mietkosten für ein Arbeitszimmer am Wohnort und die Reise- und Repräsentationsspesen der Rekurrentin als Geschäftsaufwand zu betrachten sind. Zudem ist zu beurteilen, ob die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten abzugsfähig sind.

3. a) Gemäss § 19 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Nach § 26 StG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den §§ 27-33 abgezogen. Laut § 28 Abs. 1 StG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist der direkte Zusammenhang des Aufwandes mit der selbständigen Erwerbstätigkeit. Die Aufwendungen müssen geschäftlich begründet sein und sind u.a. von den privaten Lebenshaltungskosten abzugrenzen. Die Beweispflicht liegt bei der steuerpflichtigen Person. Sie muss nachweisen, dass die den Ertrag mindernde Aufwandpositionen geschäftsmässig begründet sind. (vgl. Reich/Züger/Betschard in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Auflage, Basel 2016, Art. 27 N 3 ff.).

b) aa) Nach § 10 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) beurteilt sich die Zugehörigkeit zum Geschäfts- oder Privatvermögen aufgrund der Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse. Laut § 10 Abs. 2 StV gehören zum Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Eine Zerlegung des Wertes von gemischt genutzten Gütern in Geschäfts- und Privatvermögen findet nicht statt. Primär ist auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswertes abzustellen. Von Geschäftsvermögen ist grundsätzlich auszugehen, wenn dieses tatsächlich dem Geschäft dient. Daneben können als weitere Abgrenzungskriterien im Einzelfall die äussere Beschaffenheit des Vermögenswertes, dessen tatsächliche Nutzung, die Herkunft der Mittel zu dessen Finanzierung, das Erwerbs- oder Veräusserungsmotiv, die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse und auch dessen buchmässige Behandlung dienen (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2A.44/2006 vom 17. November 2006, E. 2.1. f. mit weiteren Hinweisen).

bb) Um einen Vermögenswert dem Geschäfts- oder Privatvermögen zuordnen zu können, müssen alle in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände gewürdigt werden. Vermögenswerte können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder notwendiges Privatvermögen bilden oder Alternativgüter darstellen. Alternativgüter gehören sowohl zum Geschäfts- als auch zum Privatvermögen (Urteil des BGer 2A.52/2003 vom 23. Januar 2003, E. 2.2 f.). Dient ein Alternativgut gleichzeitig sowohl privaten wie auch geschäftlichen Zwecken, so spricht man von gemischten Gütern. In diesen Fällen erfolgt die Zuweisung eines Vermögenswertes zum Geschäfts- oder Privatvermögen nach der Präponderanzmethode. Nach dieser Methode werden die gemischten Güter, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, in ihrer Gesamtheit dem Geschäftsvermögen zugewiesen. Wird ein Vermögenswert hingegen vorwiegend nicht geschäftlich benutzt, so ist er dem Privatvermögen zuzuordnen, auch wenn er teilweise geschäftlich genutzt wird (vgl. BGE 133 II 420, E. 3.3; Reich/von Ah in: Zweifel/Beusch, a.a.O., Art. 18 N 54 ff. mit weiteren Hinweisen).

4. a) aa) In Bezug auf die Aufrechnung ihrer als Aufwand in der Buchhaltung des Rekurrenten verbuchten Beiträge an die Säule 3a machen die Rekurrenten geltend, dass die Steuerverwaltung nicht auf Vorbringen eingegangen sei. Zudem mache er keinen Aufwand für Beiträge an die zweite Säule geltend, welche nach seinem Verständnis abzugsfähig wären. Weiter handle es sich bei der Aufrechnung im Umfang von CHF 1'299.-- um eine Risikoversicherung der gebundenen Selbstvorsorge.

bb) aaa) Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen sind auch bei selbständig Erwerbenden stets als Kosten der privaten Lebenshaltung zu betrachten (vgl. Kreisschreiben Nr. 18 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 17. Juli 2008, Ziff. 5.1). Der Einwand der Rekurrenten, dass im Gegenzug keine abzugsfähigen Beiträge in die zweite Säule geleistet wurden, zielt an der Sache vorbei und vermag den privaten Charakter der Beiträge in die Säule 3a nicht in Frage zu stellen.

bbb) Wie die Steuerverwaltung zu Recht ausführt, ist die Einzahlung zwar nicht im Geschäftsaufwand zugelassen, hingegen unter der Ziffer 620 im Umfang von CHF 4'799.-- einkommensmindernd berücksichtigt worden. Aus steuerlicher Sicht sind die Rekurrenten in diesem Punkt damit nicht schlechter gestellt. Die nicht ordnungsgemässe Verbuchung der Beiträge hat zwar zur Folge, dass Sozialabgaben nicht richtig abgerechnet wurden. Deren Korrektur kann jedoch nicht im Rahmen des vorliegenden steuerrechtlichen Verfahrens erfolgen.

ccc) Hinsichtlich der ebenfalls strittigen Risikoprämie ist der Steuerverwaltung in Bezug auf die mangelhafte Beweisführung der Rekurrenten zu folgen. Steuerermindernde Tatsachen sind aufgrund der allgemeine Beweislastregel von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (vgl. Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch, a.a.O. Art. 130 DBG N 27 ff.). Dieser Beweis scheitert vorliegend bereits an den uneinheitlichen Angaben. Die Rekurrenten machen einen Betrag von CHF 1'299.-- geltend, während in der eingereichten Police eine Jahresprämie von CHF 1'435.-- aufgeführt ist. Der Rekurs ist somit in Bezug auf die Aufrechnung der Beiträge an die Säule 3a wie auch in Bezug auf die Risikoprämie abzuweisen.

b) aa) Hinsichtlich der Nutzung des Fahrzeugs des Rekurrenten führt dieser an, dass er als selbständiger Anwalt, Verwalter von Liegenschaften und Rechtsberater [...] in Z. regelmässig auf die Benutzung eines Fahrzeugs für geschäftliche Zwecke angewiesen sei.

bb) Die Steuerverwaltung hat im Rahmen des Einspracheverfahrens die Fahrzeugkosten erneut überprüft und dabei festgestellt, dass der Rekurrent kein Fahrtenbuch geführt habe und die rein geschäftlich gefahrenen Kilometer auch auf andere Weise nicht ermittelt werden könnten. Sie hat dabei die geschäftlich gefahrenen Kilometer auf ca. 3'000 Kilometer pro Jahr geschätzt. Die gesamte Jahresleistung des Fahrzeugs legte sie anhand der eingereichten Werkstattrechnungen auf 14'517 Kilometer fest. Damit macht die geschäftliche gefahrene Strecke ca. 21% aus und das Fahrzeug ist nach der Präponderanzmethode (vgl. oben Ziff. 3. b) bb)) neu dem Privatvermögen zuzuordnen. Dies hat zur Folge, dass die geltend gemachten und in der Veranlagungsverfügung ursprünglich gewährten Kosten nicht zum Abzug zugelassen werden können. Im Gegenzug gewährt die Steuerverwaltung dem Rekurrenten einen Pauschalabzug in der Höhe von CHF 2'100.- (3'000 km à CHF 0.70). Die Rekurrenten werden durch diese Umqualifizierung des Fahrzeugs vom Geschäfts- in das Privatvermögen schlechter gestellt.

cc) aaa) In erster Linie ist dazu sagen, dass gem. § 162 Abs. 1 StG eine Schlechterstellung (reformatio in peius) zulässig ist, wenn die betroffene Partei vorher darauf aufmerksam gemacht und ihr Gelegenheit zur Stellungnahme geben wird. Zudem setzt eine Abänderung der Veranlagung zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person weder das Vorliegen einer offensichtlichen Unrichtigkeit voraus noch müsste diese von erheblicher Bedeutung sein, da das Einspracheverfahren als Wiederaufnahme und Fortsetzung des Veranlagungsverfahrens zu betrachten ist (vgl. Zweifel/Hunziker in: Zweifel/Beusch, a.a.O. Art. 135 N 7 mit weiteren Hinweisen). Vorliegend wurden die Rekurrenten vor der Eröffnung des Einspracheentscheides mit Schreiben vom 2. Juni 2015 auf die mögliche Schlechterstellung (reformatio in peius) aufmerksam gemacht und es wurde ihnen Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt. Davon haben die Rekurrenten mit Eingaben

vom 2. Juli und 14. August 2015 Gebrauch gemacht. Die Vornahme einer Schlechterstellung (reformatio in peius) ist somit zulässig.

bbb) Auch in materieller Hinsicht ist das Vorgehen der Steuerverwaltung nicht zu beanstanden. Der Rekurrent hat es unterlassen, die rein geschäftlich gefahrenen Kilometer nachzuweisen. Er gibt zwar an, dass er bei seinen verschiedenen Tätigkeiten auf ein Fahrzeug angewiesen sei und demnach 80% der gesamthaft gefahrenen Kilometer auf seine berufliche Tätigkeit entfallen würden. Konkrete Angaben, wie bspw. die Anzahl der Einsätze und die dabei zurückgelegten Kilometer zur Bewirtschaftung der einzelnen Liegenschaften, sind nicht dargelegt worden. Die Steuerverwaltung hat demnach zu Recht eine Schätzung der geschäftlich gefahrenen Kilometer vorgenommen und diese auf 3'000 Kilometer veranschlagt. Unter Beachtung, dass die Arbeiten eines Rechtsanwaltes, wie die Steuerverwaltung zutreffend ausführt, eher standortgebunden sind, kann diese Schätzung als angemessen betrachtet werden. Dies gilt selbst unter Berücksichtigung der zurückgelegten Strecke für die Liegenschaftsbewirtschaftung. Die Rekurrenten geben hingegen an, dass von den gesamthaft gefahrenen Kilometern rund 80% auf die geschäftliche Tätigkeit entfallen. Diese Einschätzung ist wenig glaubhaft, wie folgende Rechnung zeigt. Gemessen an der Jahresleistung von rund 14'500 Kilometer, würde dies bedeuten, dass der Rekurrent täglich rund 48 Kilometer für geschäftliche Fahrten zurücklegen müsste ($11'600 \text{ km [80\% von 14'500 km]} / 240 \text{ Arbeitstage} = \text{ca. } 48 \text{ km/Tg.}$). Die vom Rekurrenten bewirtschafteten Liegenschaften befinden sich allesamt in der Agglomeration Basel und mehrheitlich in Z. Es ist wenig realistisch, dass der Rekurrent mehrmals täglich für die Bewirtschaftung der Liegenschaften die Strecke Basel - Z. von rund 10 Kilometern (gem. Google Maps variiert die Distanz, je nach gewählter Strecke, zwischen 7,5 km und 11,3 km) zurücklegt. Selbst wenn auf eine überwiegende geschäftliche Nutzung nach der Präponderanzmethode abgestellt würde, müsste eine tägliche Fahrleistung von rund 30 Kilometern ($14'500 \text{ km} / 240 \text{ Arbeitstage} = \text{ca. } 30 \text{ km/Tg.}$) nachgewiesen werden. Auch dieser Wert ist angesichts der Tätigkeitsbereiche des Rekurrenten kaum realistisch. Die Steuerverwaltung hat demnach zu Recht dem Rekurrenten eine überwiegende geschäftliche Nutzung des Fahrzeugs abgesprochen und das Fahrzeug dem Privatvermögen zugeordnet. Die Aufrechnung der geltend gemachten Fahrzeugkosten und die im Gegenzug gewährten pauschalen Kosten für das Fahrzeug von CHF 2'100.-- sind demnach nicht zu beanstanden. Der Rekurs ist somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

c) aa) In Bezug auf die geltend gemachten Mietkosten für ein Büro in den Wohnräumen der Rekurrentin wird angeführt, dass diese seit 15 Jahren jeweils zugestanden wurden. Zudem habe die Steuerverwaltung ein falsches Bild von der Hausarztstätigkeit. Diese Tätigkeit würde voraussetzen, dass die Erreichbarkeit auch ausserhalb der normalen Bürozeiten gewährleistet sei, was eine entsprechende Infrastruktur in den privaten Räumen bedinge. Nach Hausbesuchen seien administrative Arbeiten zu erledigen. Auch das Studium der Fachliteratur habe in den privaten Räumen zu erfolgen, da dies aufgrund des andauernden Patientenbetriebes in der Praxis nicht möglich sei.

bb) Diese Argumentation vermag nicht zu überzeugen. Zum einen ist nicht ersichtlich, weshalb es für die Erreichbarkeit ausserhalb der Praxisöffnungszeiten eines eingerichteten Arbeitsplatzes zu Hause bedarf. Zum anderen wird auch nicht nachvollziehbar dargelegt, in welchen Situationen administrative Arbeiten in den privaten Räumen anfallen. Hausbesuche können es nicht sein, da allfällige in Anschluss an den Besuch zu tätige Arbeiten auch in den Praxisräumen erfolgen können. Gleiches hat für das Studium der Fachliteratur ausserhalb der Öffnungszeiten der Praxis zu gelten. Vor diesem Hintergrund ist die erforderliche Notwendigkeit eines privaten Arbeitsplatzes nicht gegeben. Es steht der Rekurrentin frei, ein Büro in den Wohnräumen einzurichten und einen Teil ihrer Arbeit in diesem zu verrichten. Allerdings liegt dabei ein persönlicher und kein geschäftlich bedingter Entscheid vor, weshalb die dafür anfallenden Mietkosten steuerlich nicht abgezogen werden können. Der Rekurs ist somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

d) Die Rekurrenten machen unter dem Punkt Reise- und Repräsentationsspesen in erster Linie die Weiterbildungskosten der Rekurrentin für ihre Tätigkeit als Hausärztin geltend. Die Frage der Notwendigkeit dieser Kosten kann vorliegend offenbleiben, da die geltend gemachten Kosten

nicht nachgewiesen wurden. Da die Rekurrenten für diese steuermindernde Tatsache die Beweislast tragen, hat die Steuerverwaltung die geltend gemachten Kosten im Umfang von CHF 2'000.-- zu Recht aufgerechnet. Der Rekurs ist diesbezüglich ebenfalls abzuweisen.

e) Hinsichtlich der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten im Umfang von CHF 6'364.10 machen die Rekurrenten geltend, dass diese Aufwendungen im Jahr 2012 fällig geworden sind und auch in diesem Jahr geschuldet seien. Die Rechnung der Firma X. datiert vom 28. Dezember 2012. Die Steuerverwaltung hat diese mangels Nachweis der Zahlung im Jahr 2012 nicht zum Abzug zugelassen. Sie beruft sich dabei auf § 33 Abs. 2 StV. Danach sind Liegenschaftskosten von Grundstücken des Privatvermögens in der Steuerperiode abziehbar, in der sie bezahlt werden. Die Regelung ist eindeutig und kann auch nicht, entgegen der Ansicht der Rekurrenten, mit einer angeblich anderen Intention des Gesetzgebers oder einer entgegenstehenden buchhalterischen Logik umgestossen werden. Die Rekurrenten haben es vorliegend unterlassen, einen Nachweis für die Bezahlung der Rechnung im Jahr 2012 zu liefern. Die Steuerverwaltung hat den geltend gemachten Abzug demnach zu Recht nicht zum Abzug zugelassen und der Rekurs ist auch in diesem Punkt abzuweisen.

f) aa) Die Rekurrenten monieren mehrfach, dass ihnen die Abzüge oder Aufwandpositionen über Jahre hinweg ohne Weiteres steuermindernd zugestanden worden seien. Es stehe dem Grundsatz des Handelns nach Treu und Glauben entgegen, wenn ohne Vorwarnung von einem auf das andere Jahr eine Praxisänderung stattfindet und bisher unbestrittene Positionen nicht mehr berücksichtigt würden.

bb) Es liegt im Wesen der periodischen Veranlagung, dass die Steuerbehörde die Möglichkeit erhält, für jede Steuerperiode jeweils eine neue Beurteilung vorzunehmen, um frühere Fehlleistungen zu korrigieren bzw. nicht mehr zu wiederholen. Veranlagungsverfügungen sind keine behördlichen Zusicherungen für künftige Veranlagungen. Dem von den Rekurrenten angerufenen Vertrauensschutz kommt im Steuerrecht, aufgrund des streng angewendeten Legalitätsprinzips, keine grosse Bedeutung zu (vgl. Urteil des BGer 2C_112/2014 vom 15. September 2014, E. 6.2.3). Die Rekurrenten können somit auch aus diesem Punkt nichts für sich ableiten.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Aufrechnungen der Steuerverwaltung in Bezug auf die Abzüge für die Beiträge an die Säule 3a des Rekurrenten, die Büromiete sowie die Reise- und Repräsentationsspesen der Rekurrentin zu Recht vorgenommen wurden. Die Aufrechnung der Fahrzeugkosten, wie auch die im Einspracheverfahren erfolgte Schlechterstellung (*reformatio in peius*) erweist sich ebenfalls als rechtmässig. Nicht zu beanstanden ist zudem die Nichtgewährung des periodenfremden Abzugs der Liegenschaftsunterhaltskosten. Der Rekurs erweist sich demnach vollumfänglich als unbegründet und ist somit abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.