



Fall-Nr.: B 2008/133
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 22.01.2009
Entscheiddatum: 22.01.2009

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 22. Januar 2009

Steuerrecht, Art. 36 lit. f und 45 Abs. 1 lit. c StG, Art. 42 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen Ehegatten können auch dann von den Einkünften abgerechnet werden, wenn sie nicht auf der gerichtlich genehmigten Scheidungskonvention beruhen, sondern auf einer schriftlichen Vereinbarung zwischen den geschiedenen Ehegatten. Verluste aus selbständiger Tätigkeit sind mit übrigen Einkünften im Bemessungsjahr zu verrechnen, bevor sie im Folgejahr mit Gewinnen verrechnet werden (Verwaltungsgericht, B 2008/133).

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter Dr. E. Oesch-Frischkopf, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

In Sachen

M. X.,

Beschwerdeführer,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Abteilung I/1, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,



Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern
(Einkommen und Vermögen 2001-2005)

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ M. X. ist als Rechtsanwalt selbständig erwerbstätig. Im Jahr 2002 nahm er ausserdem eine Lehrtätigkeit am Berufs- und Weiterbildungszentrum B. auf. Sodann ist er Gesellschafter der X. & Co., welche im Bereich Immobilienverwaltung tätig ist. Diese wurde im Jahr 2004 von einer Kollektiv- in eine Kommanditgesellschaft umgewandelt. M. X. ist Eigentümer verschiedener Grundstücke in den Kantonen St. Gallen und Graubünden.

Die Ehe von M. X. wurde mit Entscheid des Bezirksgerichts A. vom 30. März 2001 geschieden. Dabei wurde der ältere Sohn unter die elterliche Sorge des Vaters und der jüngere Sohn N., geb. 16. Oktober 1987, unter die elterliche Sorge der Mutter gestellt. M. X. wurde verpflichtet, an den Unterhalt von N. bis zur Volljährigkeit bzw. bis zum ordentlichen Abschluss der Erstausbildung monatlich Fr. 1'000.-- zuzügl. allfälliger Kinderzulagen zu zahlen.



St.Galler Gerichte

Am 28. August 2001 schloss M. X. mit seiner geschiedenen Ehefrau eine Vereinbarung, wonach er ab 1. August 2001 die Kosten einer Privatschule für N. bezahlt, bis dieser entweder die Schule verlässt oder in eine öffentliche Schule übertritt. Aufgrund dieser Vereinbarung bezahlte M. X. ab August 2001 bis Juli 2004 das Schulgeld für den Besuch der integrierten Sekundarstufe und eines Weiterbildungsjahres von N.. Während des Privatschulaufenthalts wurden die monatlichen Unterhaltszahlungen gestundet. N. X. schloss seine kaufmännische Lehre im Jahr 2007 erfolgreich ab.

Die Steuerbehörde veranlagte M. X. am 18. Juli 2007 für die Staats- und Gemeindesteuern 2001 bis 2005. Sie setzte das steuerbare Einkommen für 2001 auf Fr. 60'600.-- zum Satz von Fr. 60'800.-- und das steuerbare Vermögen auf Fr. 462'000.-- zum Satz von Fr. 586'000.-- fest, für 2002 das Einkommen auf Fr. 33'300.-- zu ebendiesem Satz und das Vermögen auf Fr. 248'000.-- zum Satz von Fr. 335'000.--, für 2003 das Einkommen auf Fr. 95'500.-- zu ebendiesem Satz und das Vermögen auf Fr. 474'000.-- zum Satz von Fr. 625'000.--, für 2004 das Einkommen auf Fr. 111'800.-- zu ebendiesem Satz und das Vermögen auf Fr. 469'000.-- zum Satz von Fr. 616'000.-- und für 2005 das Einkommen auf Fr. 102'400.-- zum Satz von Fr. 107'400.-- und das Vermögen auf Fr. 463'000.-- zum Satz von Fr. 603'000.--. Im Einspracheverfahren verlangte der Pflichtige, die von ihm in den Jahren 2001 bis 2004 geleisteten Zahlungen für N. im Betrag von insgesamt Fr. 48'990.-- für die Privatschule sowie von Fr. 1'130.30 für Optiker und Zahnarzt seien als Unterhaltszahlungen zum Abzug zuzulassen. Ausserdem seien die Verluste aus der X. & Co. nicht mit dem übrigen Einkommen in den jeweiligen Bemessungsjahren zu verrechnen, sondern periodenübergreifend mit den aus der Gesellschaft erzielten Gewinnen. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen mit Entscheiden vom 4. Oktober 2007 ab.

B./ Gegen die Einspracheentscheide des kantonalen Steueramts erhob M. X. mit Eingaben vom 5. und 12. November 2007 Rekurs und hielt an den in der Einsprache gestellten Anträgen fest. Die Verwaltungsrekurskommission wies den Rekurs mit Entscheid vom 7. Juli 2008 ab. Sie erwog, dem Selbständigerwerbenden stehe kein Wahlrecht zu, die Geschäftsverluste entweder mit dem übrigen Einkommen der Bemessungsperiode zu verrechnen oder auf die nächste Bemessungsperiode vorzutragen. Das Gesetz schreibe zwingend vor, dass Geschäftsverluste innerhalb der Bemessungsperiode zu verrechnen seien. Sodann könnten die Zahlungen für die



Privatschule nicht zum Abzug zugelassen werden, da sie bei der früheren Ehefrau, welche nicht Empfängerin der Zahlungen gewesen sei, nicht zu steuerbaren Einkünften hätten führen können. Steuerrechtlich seien die Eltern damit im Vergleich mit gemeinsam besteuerten Ehegatten, die ebenfalls Ausbildungskosten ihrer unmündigen Kinder nicht von den Einkünften abziehen dürften, nicht benachteiligt. Eine Abänderung des Scheidungsurteils in Anwendung von Art. 286 Abs. 2 und 3 ZGB hätte eine neue Festsetzung des Unterhaltsbeitrages an die frühere Ehefrau nach sich gezogen. Dies hätte nicht nur für den Leistenden, sondern auch für die Empfängerin abweichende steuerliche Konsequenzen gehabt. Im Sinne des Kongruenzprinzips wäre die Empfängerin für die Unterhaltszahlungen steuerpflichtig geworden. Die gleichen steuerlichen Folgen hätte auch eine aussergerichtliche, von der Vormundschaftsbehörde oder vom Gericht genehmigte Abänderungsvereinbarung nach sich gezogen. Gleiches hätte gegolten, wenn sich die Eltern - allenfalls formlos - auf eine Erhöhung des Beitrages durch freiwillige Mehrzahlung geeinigt hätten. Allen diesen Lösungen wäre aber im Gegensatz zum tatsächlich gewählten Vorgehen gemeinsam gewesen, dass bei der früheren Ehefrau ein entsprechender steuerbarer Zufluss zu verzeichnen gewesen wäre. Damit sei der Rekurs auch unbegründet, soweit der Abzug der in den Jahren 2001 bis 2004 getragenen Privatschulkosten beantragt werde, soweit diese über die gestundeten Unterhaltszahlungen hinausgingen. Für 2005 seien die bis zur Volljährigkeit des Sohnes geschuldeten Alimente abziehbar; bei den späteren Leistungen handle es sich nicht mehr um Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder, sondern um Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten, welche als Ressourcenverschiebung ohne steuerliche Bedeutung behandelt werde und weder zu steuerbaren Einkünften beim Empfänger noch zu entsprechenden Abzügen beim Leistenden führten.

C./ Mit Eingabe vom 15. August 2008 erhob M. X. Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission sei aufzuheben und es seien aufgrund der Erwägungen neue Veranlagungen vorzunehmen, eventuell sei die Streitsache zur neuen Veranlagung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen, unter Kostenfolge. Der Beschwerdeführer hält an seinen Begehren fest, die zusätzlichen Unterhaltszahlungen für N. seien zum Abzug zuzulassen und bei den Einkünften aus der Kollektiv- bzw. Kommanditgesellschaft



St.Galler Gerichte

seien Gewinne und Verluste über die einzelnen Steuerperioden hinaus miteinander zu verrechnen. Auf die einzelnen Vorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 3. September 2008 unter Hinweis auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids die Abweisung der Beschwerde.

Das kantonale Steueramt beantragte in seiner Vernehmlassung vom 24. September 2008, die Beschwerde sei "wenigstens soweit" abzuweisen, als eine andere Verlustanrechnung beantragt werde, unter entsprechender Kostenfolge. Zum Unterhaltsabzug werde auf Gegenbemerkungen verzichtet. Bei der Verlustverrechnung beruhe sowohl die st. gallische Einkommenssteuer als auch die direkte Bundessteuer auf dem Prinzip der Gesamtreineinkommenssteuer, weshalb Verluste aus einer Einkommensquelle mit Gewinnen aus einer anderen Quelle in derselben Steuerperiode verrechnet würden und ein Verlustvortrag erst statfinde, wenn unter Berücksichtigung des Gesamtreineinkommens ein Verlust resultiere. Insoweit bestehe bei der Verlustverrechnung kein Wahlrecht.

Der Beschwerdeführer erhielt Gelegenheit, sich zu den Beschwerdevernehmlassungen zu äussern. Er liess sich aber nicht mehr vernehmen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Der Beschwerdeführer ist zur Ergreifung des Rechtsmittels legitimiert, und seine Eingabe entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 161 StG und Art. 64 Abs. 1 sowie Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2. Der Beschwerdeführer reichte eine Beschwerdeeingabe mit Anträgen zum Rekursentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern wie auch zum Beschwerdeentscheid für die direkte Bundessteuer ein. In beiden



Rechtsmittelverfahren stellen sich gleichartige Rechtsfragen, wobei allerdings die gesetzlichen Grundlagen für die beiden Steuerarten nicht dieselben sind. Vorliegend sind zwei Entscheide angefochten; der eine betrifft die Staats- und Gemeindesteuern und der andere die direkte Bundessteuer. Daher sind zwei Urteile zu fällen, die zwar in einem einzigen Akt ergehen können, aber separate Begründungen und Dispositive für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer aufweisen müssen (vgl. U. Cavelti, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, N 10b zu Art. 143 DBG mit Hinweis auf BGE 130 II 509 E. 8). Daher werden die Verfahren ungeachtet des gemeinsamen Rechtsbegehrens separat geführt.

3. Streitgegenstand im Rekursverfahren war die Abzugsfähigkeit der Zahlungen für den Privatschulbesuch des Sohnes sowie die Art der Verlustverrechnung bei der Erfassung der Einkünfte aus der X. & Co. Im Beschwerdeverfahren hat das Kantonale Steueramt zum Begehren um Zulassung der Abzüge für die Zahlungen zugunsten des Sohnes kein explizites Begehren um Gutheissung der Beschwerde gestellt. Die Formulierung des Rechtsbegehrens sowie der ausdrückliche Verzicht auf eine Beschwerdeantwort in diesem Punkt lassen aber erkennen, dass das Kantonale Steueramt gegen diesen Beschwerdeantrag keine Einwendungen erhebt. Das Recht ist allerdings von Amtes wegen anzuwenden.

3.1. Der Beschwerdeführer zahlte in den Jahren 2001 bis 2004 Schulkosten für seinen jüngeren Sohn von insgesamt Fr. 48'990.--, welche nicht in der Scheidungskonvention vereinbart waren, sondern auf einer separaten Vereinbarung des Pflichtigen mit der geschiedenen Ehefrau beruhten. Weiter bezahlte er im Jahr 2003 Kosten für Optiker und Zahnarzt von N. im Betrag von Fr. 1'130.30. Der Beschwerdeführer beantragt, diese Leistungen seien gestützt auf Art. 9 Abs. 2 lit. c des Steuerharmonisierungsgesetzes (SR 642.12, abgekürzt StHG) und Art. 45 Abs. 1 lit. c StG zum Abzug zuzulassen.

Nach Art. 36 lit. f StG sind die Unterhaltsbeiträge, die ein Steuerpflichtiger bei Scheidung, gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung für sich erhält, sowie Unterhaltsbeiträge, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält, steuerbar. Dementsprechend lässt Art. 45 Abs. 1 lit. c StG den Abzug von Unterhaltsleistungen an den getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten



sowie Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder zum Abzug zu, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten.

Fest steht, dass die Leistungen des Beschwerdeführers für den Besuch der Privatschule von N., der unter der elterlichen Sorge der Mutter stand, nicht aufgrund der Scheidungskonvention geleistet wurden, sondern aufgrund einer besonderen Vereinbarung zwischen den Eltern. Das Steuergesetz schreibt nicht vor, dass nur Leistungen aufgrund einer gerichtlich festgelegten Verpflichtung abgezogen werden können bzw. die Freiwilligkeit einer Zahlung einen Abzug ausschliesst. Die steuerliche Behandlung der Leistungen ist auch nicht von deren zivilrechtlicher Qualifikation abhängig. Es ist somit nicht ausschlaggebend, ob die zusätzlichen Zahlungen auf einer gerichtlichen Verpflichtung nach Art. 286 ZGB oder freiwillig erfolgten. Sodann macht das Gesetz die Abzugsfähigkeit auch nicht davon abhängig, dass die Leistung beim Empfänger steuerlich erfasst wird. Entscheidend ist vielmehr, ob die Leistung des Beschwerdeführers als Unterhaltszahlung an die Mutter zugunsten des unmündigen Kindes einzustufen ist, was vorliegend der Fall ist. Empfängerin war die Mutter von N., da diese die elterliche Sorge und Obhut innehatte und zur Bestreitung des Unterhalts verpflichtet war. Ob die Zahlungen bei der Empfängerin unter einem bestimmten Rechtstitel abzugsfähig sind, wäre bei der Besteuerung desjenigen Elternteils zu entscheiden, unter dessen elterlicher Sorge das Kind steht und welcher einen Abzug geltend macht. Jedenfalls ist der Hinweis der Vorinstanz unbegründet, getrennt lebende Eltern würden ohne sachlichen Grund bevorzugt. Die Beschwerde ist damit gutzuheissen, soweit der Abzug der Leistungen aufgrund der Vereinbarung mit der geschiedenen Ehefrau vom 28. August 2001 beantragt wird.

Anders sind hingegen die geltend gemachten Zahlungen für Zahnarzt und Optiker zu beurteilen. Diese Leistungen stützen sich nicht auf die Vereinbarung des Beschwerdeführers mit der geschiedenen Ehefrau. Es rechtfertigt sich daher im vorliegenden Fall nicht, solche Leistungen beim Beschwerdeführer als Unterhalt zugunsten der geschiedenen Ehefrau bzw. des unter ihrer elterlichen Sorge stehenden Kindes zum Abzug zuzulassen, da sie unter Umständen der Ehefrau als Einkommen zuzurechnen wären, obwohl sie auf die Leistungen keinen Einfluss hatte. Die



Leistungen haben damit den Charakter der Erfüllung anderweitiger familiärer Unterhalts- und Unterstützungspflichten.

3.2. Soweit die Vorinstanz die Verweigerung des Abzugs von Unterhaltszahlungen nach Erreichen der Volljährigkeit von N. bestätigte, blieb der Rekursentscheid in diesem Punkt unangefochten.

3.3. Zu prüfen ist im folgenden, ob die Verluste aus der X. & Co. mit den anderen Einkünften desselben Bemessungsjahres oder mit Gewinnen der Gesellschaft in nachfolgenden Geschäftsjahren zu verrechnen sind.

Die Vorinstanz erwog, dem Selbständigerwerbenden stehe kein Wahlrecht zu, die Geschäftsverluste entweder mit dem übrigen Einkommen der Bemessungsperiode zu verrechnen oder auf die nächste Bemessungsperiode vorzutragen. Aus der gesetzlichen Formulierung, wonach Verluste nur vorgetragen werden könnten, "soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens der Vorjahre nicht berücksichtigt werden konnten", sei vielmehr auf die zwingende Verrechnung der Geschäftsverluste innerhalb der Bemessungsperiode zu schliessen.

Der Beschwerdeführer macht geltend, die Veranlagung halte vor Art. 67 StHG nicht stand. Die Formulierung des Gesetzes lasse die beantragte Verrechnung der Verlustvorträge ausdrücklich zu. Es sei aus dem Gesetz nicht ersichtlich, weshalb die von ihm gewählte Berechnungsart unzulässig sei. Um ausgeglichene Steuern zu ermöglichen, sei die Erfassung der einzelnen Gewinne und Verluste über den gesamten Zeitraum zu bevorzugen.

Nach Art. 42 Abs. 1 StG können Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. Diese Bestimmung entspricht jener von Art. 67 StHG. Die gesetzlichen Vorschriften lauten also dahingehend, dass Verluste vorgetragen werden können, wenn sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens nicht berücksichtigt werden konnten. Die Verwendung des Begriffs "konnten" bedeutet, dass Verluste zunächst bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens des entsprechenden Steuerjahres zu



berücksichtigen sind, bevor sie auf die folgende Periode vorgetragen werden können (vgl. D. Weber, in: Zweifel/Athanas, a.a.O., Band I/1, 2. Aufl., Basel 2002, N 4 zu Art. 67 StHG). Das steuerbare Einkommen wird aufgrund sämtlicher Einkünfte und Abzüge ermittelt, was zur Folge hat, dass auch Verluste aus einer bestimmten Einkommensquelle zunächst mit Einkünften aus einer anderen Einkommensquelle desselben Jahres zu verrechnen sind. Zu Recht gehen das kantonale Steueramt und die Vorinstanz davon aus, dass der Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung der periodenübergreifenden Verlustverrechnung vorgeht. Dem Selbständigerwerbenden steht kein Wahlrecht zu, die Geschäftsverluste entweder mit dem übrigen Einkommen der Bemessungsperiode zu verrechnen oder auf die nächste Bemessungsperiode vorzutragen. Vielmehr stellt sich die Frage des Verlustvortrages gar nicht, wenn in der Bemessungsperiode kein negativer Saldo resultiert (vgl. Reich/Züger, in: Zweifel/Athanas, a.a.O., Band I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, N 7 zu Art. 31 DBG; H.J. Nold, Die zeitliche Bemessung des Gewinns im Unternehmenssteuerrecht, Diss. St. Gallen, Felsberg 1984, S. 78 f.).

Der Einwand des Beschwerdeführers, der von ihm beantragten Verlustverrechnung sei der Vorzug zu geben, um ausgeglichene Steuern zu ermöglichen, ist nicht stichhaltig. Die Steuerlast wird nicht primär von den einzelnen Einkommensquellen bestimmt, sondern vom gesamten Reineinkommen. Eine ausgeglichene Steuerbelastung und ausgeglichene Steuersubstrate werden also weit eher dann erreicht, wenn innerhalb der Steuerperiode eine Verlustverrechnung erfolgt als wenn Verluste aus einzelnen Einkommensquellen periodenübergreifend berücksichtigt werden.

Die Beschwerde ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

3.4. Zusammenfassend ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass die Beschwerde teilweise gutzuheissen ist, soweit der Abzug der auf der Vereinbarung mit der geschiedenen Ehefrau vom 28. August 2001 beruhenden Leistungen zugunsten des Sohnes beantragt wird. Im übrigen ist die Beschwerde abzuweisen. Der Rekursentscheid vom 7. Juli 2008 sowie die Einspracheentscheide des kantonalen Steueramts vom 4. Oktober 2007 sind, soweit sie die Veranlagungen des Einkommens zum Gegenstand haben, aufzuheben. Die Angelegenheit ist zur Vornahme der Veranlagungen im Sinne der Erwägungen und zur neuen Festlegung der steuerbaren



St.Galler Gerichte

Einkünfte sowie zur neuen Steuerauscheidung an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

4. Dem Verfahrensausgang entsprechend gehen die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens zu drei Vierteln zulasten des Staates und zu einem Viertel zulasten des Beschwerdeführers (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 2'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- ist zu verrechnen und der Rest von Fr. 1'500.-- dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten. Auf die Erhebung des auf den Staat entfallenden Anteils ist zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP).

Der Beschwerdeführer hat Anspruch auf eine ausseramtliche Entschädigung (Art. 98bis VRP). Da er in eigener Sache tätig war, ist die Entschädigung nicht nach der Honorarordnung für Rechtsanwälte festzulegen, sondern es ist lediglich eine Umtriebsentschädigung zuzusprechen (vgl. R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 200). Eine Entschädigung von Fr. 100.-- ist angemessen.

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'600.-- sind zu drei Vierteln dem Staat und zu einem Viertel dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP).

Für das Rekursverfahren ist eine Umtriebsentschädigung von Fr. 100.-- zuzusprechen (Art. 98bis VRP).

Demnach hat das Verwaltungsgericht

zu Recht erkannt:

- 1./ Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen.
- 2./ Der Rekursentscheid vom 7. Juli 2008 und die Einspracheentscheide vom 4. Oktober 2007 werden aufgehoben, soweit sie die Einkommensveranlagungen zum Gegenstand haben.



St.Galler Gerichte

3./ Die Angelegenheit wird zur neuen Veranlagung und neuen Festlegung der steuerbaren Einkünfte im Sinne der Erwägungen sowie zur neuen Steuerauscheidung an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

4./ Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'600.-- werden zu drei Vierteln dem Staat und zu einem Viertel dem Beschwerdeführer auferlegt. Auf die Erhebung des Anteils des Staates wird verzichtet. Die Vorinstanz hat den Rest des Kostenvorschusses von Fr. 400.-- zurückzuerstatten.

5./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 2'000.-- werden zu drei Vierteln dem Staat und zu einem Viertel dem Beschwerdeführer auferlegt. Auf die Erhebung des Anteils des Staates wird verzichtet. Der Anteil des Beschwerdeführers wird mit dem Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- verrechnet, und der Rest von Fr. 1'500.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.

6./ Der Staat hat den Beschwerdeführer für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren mit Fr. 200.-- zu entschädigen.

V. R. W.

Der Präsident:

Der

Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer
- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner



am:

Rechtsmittelbelehrung:

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.