

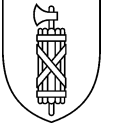


Fall-Nr.:	I/1-2022/183 und 184
Stelle:	Verwaltungsrekurskommission
Rubrik:	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum:	07.09.2023
Entscheiddatum:	03.07.2023

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 03.07.2023

Steuerrecht; Art. 56 Abs. 1 StG, SSK-KS Nr. 28. Der Steuerpflichtige verkaufte seine AG – eine Arztpraxis am 1. Juli 2022. Im Rekurs umstritten war, ob der vereinbarte Verkaufspreis in den Steuerperioden 2019 und 2020 als Vermögenssteuerwert einzusetzen ist. Hat für einen Titel eine massgebliche Handänderung unter unabhängigen Dritten stattgefunden, gilt als Verkehrswert grundsätzlich der entsprechende Kaufpreis. Die Vorinstanz stellte sich auf den Standpunkt, dass der am Markt tatsächlich erzielte Verkaufspreis hinsichtlich der Berechnung des Verkehrswerts maximal ein Jahr zurückwirken soll. Die Einjahresfrist wurde bisher weder höchstrichterlich beurteilt noch fand sie Eingang in das entsprechende Kreisschreiben der ESTV. Im StB wird sodann festgehalten, dass der Kaufpreis als Verkehrswert gelte, welcher praxisgemäss für 3 Jahre fixiert werde, unter Vorbehalt einer wesentlichen Veränderung der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft. Vorliegend liegen keine wirtschaftlichen Veränderungen bei der AG vor. Die AG des Steuerpflichtigen war zwar am selben Ort domiziliert wie die AG, welche das Aktienpaket erworben hat. Es handelte sich aber um unabhängige und selbständig geführte Arztpraxen. Zudem gab es Verkaufsbemühungen mit einem weiteren Interessenten, wobei dieser zunächst bereit gewesen wäre, in etwa gleich viel zu bezahlen, wie den letztlich festgesetzten Kaufpreis (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 3. Juli 2023, I/1-2022/183, 184).

Entscheid siehe PDF



Verwaltungsrekurskommission

Abteilung I - 1. Kammer

Entscheid vom 3. Juli 2023

Besetzung Präsidentin Louise Blanc Gähwiler, Richter Markus Frei und Roland Luchsinger, Gerichtsschreiber Philipp Lenz

Geschäftsnr. I/1-2022/183 und 184

Parteien **X. __,**

Rekurrent

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Armin Thaler, at ag Rechtsanwälte und Steuerexperten, Gartenstrasse 8, Postfach 38, 9004 St. Gallen,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

Gegenstand **Kantons- und Gemeindesteuern 2019 und 2020**



Sachverhalt:

A.- X. __ (geb. 1963) liess die Arztpraxis Dr. med. X. __ AG, S. __, am __ ins Handelsregister des Kantons St. Gallen eintragen. Die mit einem Aktienkapital von Fr. 100'000.– (1'000 Namenaktien zu Fr. 100.–) ausgestattete Gesellschaft übernahm bei der Gründung das Geschäft des nicht im Handelsregister erfassten Einzelunternehmens Arztpraxis Dr. med. X. __, S. __. In den Steuererklärungen 2019 und 2020 deklarierte er die Aktien mit einem Steuerwert von je Fr. 930.– bzw. Fr. 700.–. Das Kantonale Steueramt korrigierte dies Werte und setzte sie auf Fr. 900.– (Steuerperiode 2019) bzw. Fr. 760.– (Steuerperiode 2020) fest. Es veranlagte X. __ am 11. Mai 2022 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 mit einem satzbestimmenden steuerbaren Einkommen von Fr. __ und einem satzbestimmenden steuerbaren Vermögen von Fr. __ und für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 mit einem satzbestimmenden steuerbaren Einkommen von Fr. __ und einem satzbestimmenden steuerbaren Vermögen von Fr. __.

B.- Gegen die beiden Veranlagungsverfügungen vom 11. Mai 2022 (Steuerperioden 2019 und 2020) erhob X. __ am 15. Juni 2022 je Einsprache und machte geltend, er beabsichtige, seine Arztpraxis zu verkaufen und sei in Kontakt mit einem Interessenten, der ihm Fr. 400'000.– für das Aktienpaket geboten habe. Deshalb seien die Aktien in beiden Steuerperioden beim Vermögen mit einem Steuerwert von Fr. 400.– zu berücksichtigen und nicht mit Fr. 900.– bzw. Fr. 760.–. Mit Vertrag vom 1. Juli 2022 veräusserte X. __ die Aktien der Arztpraxis Dr. med. X. __ AG (1'000 Aktien à nominal Fr. 100.–) für Fr. 400'000.– an die Arztpraxis Dr. med. A. __ AG, S. __. Das Kantonale Steueramt wies die Einsprachen vom 15. Juni 2022 mit Entscheid vom 4. Juli 2022 ab.

C.- Mit Eingabe vom 4. August 2022 erhob X. __ durch seinen Rechtsvertreter Rekurs, der unter den Verfahrensnummern I/1-2022/183 (Steuerperiode 2019) und I/1-2022/184 (Steuerperiode 2020) ins Geschäftsverzeichnis der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) aufgenommen wurde. X. __ beantragte, der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 4. Juli 2022 sei aufzuheben (Ziff. I.1.), die Veranlagungsverfügung hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 vom 11. Mai 2022 sei aufzuheben und das steuerbare Vermögen von Fr. __ zum Satz von Fr. __ um Fr. 500'000.– zu reduzieren und neu mit Fr. __ zum Satz von Fr. __ zu veranlagern (Ziff. I.2.), die Veranlagungsverfügung hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 vom 11. Mai 2022 sei aufzuheben und das steuerbare Vermögen von Fr. __ zum Satz von Fr. __ um Fr. 360'000.– zu reduzieren und neu mit Fr. __ zum Satz von Fr. __ zu veranlagern (Ziff. I.3.), unter Kosten- und Entschädigungsfolge (Ziff. I.4.).



Das Kantonale Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 14. September 2022 die Abweisung des Rekurses, und zwar hinsichtlich beider Steuerperioden. X.____ verzichtete mit Schreiben vom 29. September 2022 auf eine Stellungnahme dazu.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung der Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- [Eintretensvoraussetzungen]

2.- Im Rekurs ist umstritten, ob der am 1. Juli 2022 vertraglich vereinbarte Verkaufspreis des Aktienpakets von Fr. 400'000.– in den Steuerperioden 2019 und 2020 als Vermögenssteuerwert einzusetzen ist.

a) aa) Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (Art. 68 Abs. 1 StG). Dabei werden Wertpapiere nach dem Kurswert oder, wenn kein solcher besteht, nach dem inneren Wert bewertet (Art. 56 Abs. 1 StG). Für die Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert findet das Kreisschreiben Nr. 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK Anwendung (St. Galler Steuerbuch [StB] 56 Nr. 1, www.steuern.sg.ch; Wegleitung der SSK zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, Kreisschreiben Nr. 28 vom 28. August 2008, nachfolgend: SSK-KS Nr. 28, www.steuerkonferenz.ch). Das SSK-KS Nr. 28 wird durch die SSK, welche die kantonalen Steuerverwaltungen und die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) vereint, herausgegeben. Der zum SSK-KS Nr. 28 verfasste Kommentar (nachfolgend: Kommentar SSK-KS Nr. 28) wird jeweils jährlich aktualisiert, um die Praxis und die Rechtsprechung abzubilden. Das SSK-KS Nr. 28 inkl. Kommentar bezweckt im Interesse der Steuerharmonisierung zwischen den Kantonen eine in der Schweiz einheitliche Vermögenssteuerbewertung nicht börsenkotierter Wertpapiere. Als Wegleitung stellt das SSK-KS Nr. 28 kein Bundes- oder interkantonaies Recht dar, begründet keine Rechte und Pflichten und ist daher für den Richter nicht verbindlich. Das SSK-KS Nr. 28 wird jedoch nach ständiger Rechtsprechung als angemessene und zuverlässige Bewertungsmethode zur Schätzung des Verkehrswerts von nicht börsenkotierten Wertpapieren anerkannt. Das Bundesgericht schliesst jedoch nicht aus, dass andere anerkannte Bewertungsmethoden im Einzelfall angemessen sein können (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_59/2022 vom 15. September 2022 E. 2.4).



bb) Als Verkehrswert gilt grundsätzlich der objektive Marktwert eines Vermögensobjektes. Dieser entspricht dem Preis, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also ein unbeteiligter Dritter als Käufer unter normalen Umständen zu zahlen bereit wäre. Bei nicht kotierten Wertpapieren ist deren Verkehrswert nach den Bewertungsregeln von SSK-KS Nr. 28 zu bestimmen. Für Dienstleistungsunternehmen, zu denen auch Arztpraxen gehören (vgl. Staatssekretariat für Wirtschaft [SECO], Handel mit Dienstleistungen, unter: www.seco.admin.ch), ergibt sich der Unternehmenswert nach der sog. Praktikermethode aus der zweimaligen Gewichtung des Ertragswerts und der einmaligen Gewichtung des Substanzwerts zu Fortführungswerten (SSK-KS Nr. 28 N 34; Entscheid des Verwaltungsgerichts [VerwGE] B 2017/67 vom 4. Oktober 2018 E. 2.1.3; BGE 136 III 209 E. 6.2.5 und 128 I 240 E. 3.1.2; BGer 2C_1118/2014 vom 22. Juni 2015 E. 2.1). Hat für Titel eine massgebliche Handänderung unter unabhängigen Dritten stattgefunden, gilt als Verkehrswert grundsätzlich der entsprechende Kaufpreis. Dieser Wert wird solange berücksichtigt, als sich die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft nicht wesentlich verändert hat (SSK-KS Nr. 28 N 2 Abs. 5). Als wesentlich gilt in der Regel eine Umsatzveränderung von zwanzig Prozent, eine nicht aus dem ordentlichen Gewinn erzielte Kapitalveränderung von zehn Prozent bzw. eine Veränderung der Beteiligungsverhältnisse im Umfang von zehn Prozent. Ist eines dieser Indizien erfüllt, ist der Wert der Gesellschaft neu zu bestimmen (Kommentar SSK-KS Nr. 28, S. 5).

Das Bundesgericht legte bisher für die Berücksichtigung einer massgeblichen Handänderung, welche zwischen dem Bewertungsstichtag und dem Verkaufsdatum liegen darf, keine Höchstfrist fest. Eine solche findet sich auch im SSK-KS Nr. 28 nicht. Gestützt auf ein Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 21. Februar 2018 (SB.201700116) wird im Kommentar jedoch festgehalten, im Sinn einer schematischen Lösung sei es angebracht, eine Höchstfrist von einem Jahr zwischen Handänderung und Stichtag für die Vermögenssteuer zu statuieren und Wertpapierverkäufe, die ausserhalb dieser Frist erfolgten, generell ohne Untersuchung des Sachverhalts unberücksichtigt zu lassen (Kommentar SSK-KS Nr. 28, S. 7).

b) aa) Die Vorinstanz machte geltend, der im Rekursverfahren eingereichte Kaufvertrag sei im Einspracheverfahren nicht eingereicht worden, weshalb es sich um ein neues Beweismittel handle. Auch wenn sich weder aus der Wegleitung noch aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung Anhaltspunkte zur Frist zwischen Bewertungsstichtag und Verkaufsdatum ergäben, könne daraus nicht geschlossen werden, dass diese Frist beliebig lang sein dürfe. Bei längerer Zeitdauer könne angenommen werden, dass sich die wirtschaftliche Lage einer Unternehmung und das wirtschaftliche Umfeld in der Regel massgeblich verändert



habe. Gestützt auf den Kommentar zum SSK-KS Nr. 28 sei daher von einer Frist von einem Jahr auszugehen. Es sei nicht ersichtlich, weshalb im vorliegenden Fall von der gefestigten Praxis abgewichen werden solle.

bb) Der Rekurrent brachte vor, aktuell seien mehr Arztpraxen im Angebot, als es Käufer dafür gebe. Der Angebotsüberhang führe zu tieferen Preisen. Mit E-Mail vom 4. März 2022 habe ein Interessent (Herr F. __) gestützt auf eine Due Diligence für das gesamte Aktienpaket Fr. 425'900.– geboten. Der Kaufpreis habe das Eigenkapital von Fr. 200'000.– und einen Goodwill von Fr. 225'900.– umfasst. Da der Bilanzgewinn per 31. Dezember 2020 jedoch vollständig als Dividende ausgeschüttet worden sei, habe das Eigenkapital im Zeitpunkt des Kaufangebots Fr. 150'000.– betragen, nicht Fr. 200'000.–. Der korrigierte Preis habe demnach Fr. 375'900.– betragen. Kurz vor Vertragsabschluss habe A. __ bzw. die Arztpraxis Dr. med. A. __ AG einen leicht höheren Preis von Fr. 400'000.– geboten, weshalb die Arztpraxis mit Vertrag vom 1. Juli 2022 an ihn verkauft worden sei. Dabei habe es sich zweifellos um eine wesentliche Übertragung gehandelt. Zudem sei mit dem Kaufangebot von Herrn F. __ ein repräsentativer und plausibler Marktpreis unter unabhängigen Dritten zustande gekommen. Wirtschaftlich habe sich seit der Gründung der Aktiengesellschaft bis zum Verkauf der Aktien nichts verändert. Namentlich seien die Umsätze und die Reingewinne mit rund Fr. __ bzw. Fr. __ nahezu gleichgeblieben. Daher sei das Aktienpaket per 31. Dezember 2019 und 2020 zum Marktpreis von Fr. 400'000.– zu bewerten.

c) aa) Gemäss der Vorinstanz soll der am Markt erzielte Verkaufspreis hinsichtlich der Berechnung des Verkehrswerts längstens ein Jahr zurückwirken. Diese Frist wurde vom Steuerrekursgericht des Kantons Zürich im Entscheid vom 28. August 2017 (2 ST.2015.208) erstmals festgelegt und vom Verwaltungsgericht des Kantons Zürich bezogen auf den damals zu beurteilenden Fall nicht beanstandet bzw. als adäquat bezeichnet (Entscheid vom 21. Februar 2018, SB.2017.00116, E. 3.1.3). Das Steuerrekursgericht erwog, es könne von den Steuerbehörden nicht erwartet werden, dass sie eine Untersuchung über eine geänderte wirtschaftliche Lage der Unternehmung führten, wenn eine beliebig lange Zeitdauer zwischen dem Bewertungsstichtag und dem Verkaufsdatum liege. Je länger die Handänderung an einer Unternehmensbeteiligung und der für die Vermögenssteuer massgebliche Stichtag auseinanderlägen, desto mehr vermindere sich die Bedeutung der Vergleichshandänderung für die Wertbestimmung. Liege eine lange Zeitdauer zwischen der Handänderung und dem massgeblichen Stichtag, dürfe der erzielte Preis nur dann berücksichtigt werden, wenn der Preis tatsächlich den Wert repräsentiere und sich Letzterer während dieser Zeitdauer nicht geändert habe. Dies festzustellen, sei ohne umfangreiche Untersuchungen nicht möglich. Im Sinn einer schematischen Lösung erscheine es daher angebracht, eine



Höchstfrist von einem Jahr zu statuieren und Wertpapierverkäufe, welche ausserhalb dieser Frist erfolgt seien, generell und ohne Untersuchung des Sachverhalts unberücksichtigt zu lassen (E. 1e und 1g)

bb) Wie dargelegt, wurde diese Einjahresfrist weder höchstrichterlich beurteilt, noch fand sie Eingang ins SSK-KS Nr. 28. Auch ins St. Galler Steuerbuch wurde sie nicht übernommen. In StB 56 Nr. 1, datiert vom 1. Juli 2021, wurde vielmehr festgehalten, wenn eine massgebliche Handänderung von nicht kotierten Wertpapieren unter unabhängigen Dritten stattgefunden habe, gelte der Kaufpreis als Verkehrswert, welcher praxisgemäss für drei Jahre fixiert werde. Vorbehalten bleibe eine wesentliche Veränderung der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft (Ziff. 2.8). Es ist vor diesem Hintergrund nicht ersichtlich, weshalb der Marktpreis in einer Konstellation wie der hier vorliegenden, nicht ebenfalls rückwirkend bei der Berechnung des Verkehrswerts zur Anwendung kommen soll. Die Vorinstanz brachte dazu vor, dass eine längere Rückwirkung im Sinn der Gleichbehandlung problematisch sei und dazu führen würde, dass der Kaufpreis während sechs Jahren zur Anwendung komme. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass ohnehin jede wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft zu einer Neubewertung führt (StB 56 Nr. 1 Ziff. 2.8). Unter gleichbleibenden Verhältnissen kann sich der Verkehrswert auch länger als sechs Jahre nach dem Kaufpreis richten, weil es letztlich einzig darum geht, den möglichst objektiven Marktwert eines Vermögensobjekts zu bestimmen.

cc) Die von den Zürcher Gerichten festgelegte Einjahresfrist widerspricht demnach der St. Galler Steuerpraxis, welche – zumindest prospektiv – von einer dreijährigen Frist ausgeht. Zudem erscheint sie zu schematisch, um dem Einzelfall gerecht zu werden. So hielt das Verwaltungsgereicht des Kantons St. Gallen fest, dass auch bei einer Konstellation, die im Regelfall gegen eine unabhängige Preisfestsetzung spreche, jeweils der konkrete Einzelfall zu betrachten sei (VerwGE B 2017/67 vom 4. Oktober 2018 E. 2.5.2). Im Übrigen nahm auch das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich im zitierten Entscheid eine Einzelfallprüfung vor, als es erwog, aus den Akten habe sich ergeben, dass die Muttergesellschaft noch bis Ende Jahr eine operative Tätigkeit ausgeübt habe und erst danach als Holdinggesellschaft geführt worden sei. Allein diese Neupositionierung habe naturgemäss eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Lage der Holdinggesellschaft mit sich gebracht (Entscheid vom 21. Februar 2018, SB.2017.00116, E. 3.2.3).

dd) Derartige wirtschaftliche Veränderungen sind bei der Arztpraxis Dr. med. X. AG nicht ersichtlich. Diese Hausarztpraxis war im Bereich der Allgemeinmedizin tätig. Es ist noto-



risch, dass vor allem alteingesessene Hausarztpraxen infolge hoher Auslastung in der Regel keine neuen Patientinnen und Patienten mehr aufnehmen. Der feste Patientenstamm gewährleistet bei unverändertem regulatorischem Umfeld, namentlich hinsichtlich der Tarife, eine mehr oder weniger stabile Umsatzentwicklung. Diese Kontinuität widerspiegelte sich auch in den Jahresabschlüssen der Gesellschaft. So wurde im Jahr 2019 ein Umsatz von Fr. ___ und im Jahr 2020 ein solcher von Fr. ___ ausgewiesen, was einer Veränderung von lediglich 1,24 Prozent entspricht (act. 2/6). Hinweise auf wesentliche Änderungen, bspw. eine Umsatzenschwankung von 20 Prozent oder eine nicht aus dem ordentlichen Gewinn erzielte Kapitalveränderung von zehn Prozent (vgl. Kommentar SSK-KS Nr. 28, S. 5), ergeben sich weder aus den Akten noch aus den Ausführungen der Vorinstanz. Im Sinn einer objektiven Ermittlung des Verkehrswerts erscheint es daher sachgerecht, die massgeblichen Steuerwerte per 31. Dezember 2019 und 2020 gestützt auf den Verkaufspreis per 1. Juli 2022 festzulegen. Zu prüfen ist, ob die Handänderung unter unabhängigen Dritten stattgefunden hat.

d) aa) Gemäss SSK-KS Nr. 28 N 3 Abs. 5 kann der Kaufpreis nur dann als Verkehrswert gelten, wenn die massgebliche Handänderung unter unabhängigen Dritten stattgefunden hat. Dies ist bspw. bei einem Aktienverkauf vom Vater an den Sohn nicht der Fall, wobei jedoch vermutet werden darf, dass der Vater seinem bereits im Geschäft tätigen Sohn die Aktien nicht zu einem überhöhten Preis verkaufen würde. Aus diesem Grunde kann auch eine solche Handänderung durchaus für die Ermittlung des steuerlich massgebenden Verkehrswerts berücksichtigt werden. Handänderungen zwischen Aktionären und/oder Partnern gelten hingegen nicht als unter unabhängigen Dritten erfolgt (Kommentar SSK-KS Nr. 28, S. 6).

bb) Die Arztpraxis Dr. med. X. ___ AG war am selben Ort domiziliert wie die Arztpraxis Dr. med. A. ___ AG, die das Aktienpaket erwarb. Soweit aus den Akten ersichtlich, besass jedoch weder der Rekurrent noch A. ___ eine Beteiligung an der jeweils anderen Gesellschaft (vi-act. I/vv und II/qq). Es handelte sich somit um unabhängige und selbständig geführte Arztpraxen. Darauf lassen auch die Verkaufsbemühungen schliessen, die im Jahr zu einer getrennten Bewertung der beiden Gesellschaften führte. So informierte die P. ___ & H. ___, Z. ___, eine auf die Unternehmensberatung im Gesundheitswesen spezialisierte Gesellschaft (www. ___), den Rekurrenten und A. ___ mit E-Mail vom 4. März 2022 (Betreff: Goodwillberechnung) darüber, dass die Werte beider Unternehmen gestützt auf den provisorischen Abschluss per 31. Dezember 2021 aktualisiert worden seien. Danach entfielen von der vom Kaufinteressenten (F. ___) gebotenen Summe von Fr. ___ insgesamt Fr. ___ (Goodwill: Fr. ___, Rest: EK) auf die Arztpraxis Dr. med. A. ___ AG und Fr. ___ (Goodwill: Fr. ___, Rest: EK) auf



die Arztpraxis Dr. med. X.___ AG (act. 2/4). Vor diesem Hintergrund ergeben sich keine Hinweise darauf, dass die Vertragsparteien nicht wie unabhängige Dritte gehandelt haben und die Aktien zu einem unteretzten Preis verkauft wurden.

e) Zusammenfassend ergibt sich, dass der mit Kaufvertrag vom 1. Juli 2022 vereinbarte Kaufpreis für die 1'000 Aktien der Arztpraxis Dr. med. X.___ AG von Fr. 400'000.– als Verkehrswert beim steuerbaren Vermögen per 31. Dezember 2019 und 2020 zu berücksichtigen ist. Der Rekurs ist somit gutzuheissen, und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 4. Juli 2022 aufzuheben. Die Angelegenheit ist zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

3.- [Kostenspruch]

Entscheid:

1. Der Rekurs wird gutheissen und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 4. Juli 2022 (Kantons- und Gemeindesteuern 2019 und 2020) aufgehoben. Die Angelegenheit wird zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2. Der Staat (Kantonales Steueramt) bezahlt die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'600.–. Der Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird dem Rekurrenten zurückerstattet.
3. Der Staat (Kantonales Steueramt) hat den Rekurrenten für beide Verfahren mit insgesamt Fr. 2'016.15 zu entschädigen.