



Fall-Nr.: I/1-2020/158 und 159
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 15.02.2022
Entscheiddatum: 18.01.2022

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 18. Januar 2022

Art. 183 Abs. 3 Ziff. 1 StG (sGS 811.1), Art. 12 Abs. 1 StHG (SR 642.14), Art. 18 Abs. 1, 2 und 4, Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG (SR 642.11), Art. 15 RPG (SR 700), Art. 2 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a BGG (SR 211.412.11). Ein Veranlagungsvorschlag, welcher dem Steuerpflichtigen oder dessen Vertreter zur Kenntnis gebracht wurde, ist geeignet, die Veranlagungsverjährung zu unterbrechen. Die Vorinstanz rechnete anlässlich der Steuerveranlagung im Jahr 2018 den Gewinn aus Baulandverkäufen im Jahr 2009 zu Recht dem Einkommen 2009 hinzu. Dies entspricht der seit BGE 138 II 32 ff. eingeläuteten und in der Zwischenzeit mehrfach bestätigten Praxis des Bundesgerichts und stellt weder eine unzulässige Doppelbesteuerung, ein unzulässiges Revisions- oder Nachsteuerverfahren, eine unzulässige Rückwirkung der Bundesgerichtspraxis noch eine Verletzung des Vertrauensschutzes oder des Willkürverbots dar (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 18. Januar 2022, I/1-2020/158, 159).

Präsident Urs Gmünder, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher,
Gerichtsschreiber Fabrizio Specchia

X., Rekurrent und Beschwerdeführer,

vertreten durch Rechtsanwalt lic.iur. Werner Rechsteiner, Unterer Graben 1, 9001 St. Gallen,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

und



St.Galler Gerichte

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2009) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2009)

Sachverhalt:

A.- X, selbständig erwerbstätiger Landwirt, erwarb im Jahr 1994 den Landwirtschaftsbetrieb seines Vaters (X sen.) zum Ertragswert. Im Jahr 2000 wurde eine Parzelle in Bauland umgezont, welches in den Jahren 2007 (Grundstück Nr.) und 2009 (Grundstücke Nrn. 1 -10) in Teilstücken verkauft wurde. Bis zum Verkaufszeitpunkt nutzte X das Land landwirtschaftlich. Das Kantonale Steueramt erhob die Grundstückgewinnsteuer mit Veranlagungsverfügungen vom 24. August 2011 unter anderem für die zehn im Jahr 2009 verkauften Grundstücke Nrn. 1 -10 . Dies ergab einen Steuerbetrag von insgesamt Fr. Die Veranlagungen erwuchsen unangefochten in Rechtskraft.

B.- Am 26. Oktober 2011 ging die Steuererklärung von X für das Jahr 2009 beim Steueramt Z ein. Er deklarierte darin ein steuerbares Einkommen von Fr. und ein steuerbares Vermögen von Fr. . In einem Urteil vom 2. Dezember 2011 begrenzte das Bundesgericht die Privilegierung von Wertzuwachsgewinnen aus land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken bei der Einkommenssteuer. Namentlich sollten Erlöse aus Baulandreserven, die zum Anlagevermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zählen, vollumfänglich besteuert werden. Dieses höchstrichterliche Urteil führte am 14. März 2012 zu einer Motion auf Bundesebene, welche letztlich bezweckte, zur Steuerpraxis vor 2011 zurückzukehren. Auch wenn es vereinzelte Kontakte zwischen der Steuerbehörde und X und dessen Beratern gab, wurde mit der Veranlagung zugewartet. Die Steuerbehörde veranlagte ihn schliesslich am 21. November 2018 für die Kantons- Gemeindesteuern 2009 mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. und keinem steuerbaren Einkommen sowie für die direkte



St.Galler Gerichte

Bundessteuer 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. . Insbesondere wurde bei der direkten Bundessteuer 2009 der Gewinn aus dem Baulandverkauf von Fr. als Einkommen besteuert. Dagegen erhob X am 11. Dezember 2018 (Posteingang: 17. Dezember 2018) vorsorglich Einsprachen, die er innert erstreckter Frist am 12. März 2019 ergänzte; er machte die Verjährung der Steuerforderungen geltend. Am 1. April 2019 nahm er nach wiederum erstreckter Frist auch noch materiell Stellung zur Steuerveranlagung. Mit Entscheiden vom 14. Juli 2020 wies das Kantonale Steueramt die Einsprachen ab.

C.- Am 6. August 2020 liess X Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) erheben und unter Kosten- und Entschädigungsfolgen beantragen, die Einspracheentscheide vom 14. Juli 2020 aufzuheben. Die Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung der Kantons- und Gemeindesteuern 2009 sowie die Veranlagungsverfügung und Steuerrechnung der direkten Bundessteuer 2009 vom 15. Juli 2020 und 21. November 2018 seien ersatzlos aufzuheben; eventualiter sei im Sinne der Rechtsmittelbegründung neu zu verfügen. Subeventualiter seien die Grundstückgewinnsteuerveranlagungen hinsichtlich der vom Rekurrenten und Beschwerdeführer im Jahr 2009 verkauften Grundstücke aufzuheben und es seien ihm die bereits bezahlten Grundstückgewinne zuzüglich Zinsen zurückzubezahlen.

Die Vorinstanz und die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichteten auf eine Vernehmlassung und Stellungnahme. X nahm am 30. September 2020 nochmals schriftlich Stellung.

Auf die Ausführungen im Rekurs und in der Beschwerde zur Begründung der Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2009 und der direkten Bundessteuer 2009. Hierbei handelt es sich um verschiedene Steuern, welche verschiedenen Gemeinwesen zufließen und Gegenstand getrennter Veranlagungen und Verfahren sind. Dies bedeutet, dass zwei



Entscheide zu fällen sind, die in einem einzigen Dokument enthalten sein können – der eine für die Kantons- und Gemeindesteuern und der andere für die direkte Bundessteuer – mit getrennten Begründungen, wobei Verweisungen zulässig sind, und eigenen Rechtssprüchen (Dispositiven) oder zumindest einem Rechtsspruch, der die beiden Steuern ausdrücklich auseinanderhält (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114). Dementsprechend werden der Rekurs und die Beschwerde in einem einzigen Dokument behandelt und die Steuern im gemeinsamen Rechtsspruch auseinandergehalten. Spätere höchstrichterliche Differenzierungen bezüglich Form und Inhalt von Entscheiden (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 und 142 II 293 E. 1.2) haben an der Zulässigkeit dieser Vorgehensweise nichts geändert.

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Rekurs und Beschwerde vom 6. August 2020 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

Im Einspracheentscheid zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2009 wurde der Rekurrent – gleich wie in der Veranlagung durch das Steueramt Z – mit einem steuerbaren Einkommen von Null veranlagt. Diese Situation ist vergleichbar mit einer Nullveranlagung bei einer juristischen Person. In jener Konstellation fehlt es der steuerpflichtigen Person an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse, das sie zur Anfechtung des Entscheids berechtigen könnte (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_526/2020 vom 20. Oktober 2020 E. 3.3 mit Hinweisen). Es ist nicht ersichtlich, weshalb dieses rechtsprechungsgemässe Erfordernis bei der Legitimation zum Rekurs hier nicht ebenfalls gelten soll. Namentlich kann die tatsächliche oder rechtliche Situation des Rekurrenten durch den Ausgang des Verfahrens nicht beeinflusst werden (vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2016, Art. 140 DBG N 22). Der formellen und materiellen Rechtskraft einer Verfügung zugänglich sind die Entscheidformel (der Rechtsspruch



oder das Dispositiv), nicht aber die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage (die Motive). Aus diesem Grund kann nur der Rechtsspruch Bindungswirkung entfalten und angefochten werden. Im Steuerrecht bedeutet dies, dass (ausschliesslich) die Steuerfaktoren an der Rechtskraft teilhaben. Die Erwägungen, die zum Rechtsspruch führen, haben lediglich die Bedeutung von Motiven. Folglich können die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, in einer späteren Periode an sich abweichend beurteilt werden (vgl. BGE 140 I 114 E. 2.4). Somit ist auf den Rekurs nicht einzutreten.

3.- a) Der Steuerpflichtige rügt in formeller Hinsicht eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör. Der Umstand, dass ihm der Veranlagungsvorschlag vom 6. März 2014 im vorinstanzlichen Verfahren nicht zugestellt worden sei, stelle eine Verletzung der entsprechenden Verfahrensgarantie dar, weshalb die angefochtenen Einspracheentscheide bereits aus diesem Grund aufzuheben seien (act.). Die Vorinstanz hat sich im Rechtsmittelverfahren zur Frage, ob dem Rechtsvertreter der Veranlagungsvorschlag vom 6. März 2014 anlässlich der Akteneinsicht zur Verfügung stand, nicht geäußert.

b) aa) Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV ist das Recht des Privaten, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren mit seinen Begehren angehört zu werden, Einblick in die Akten zu erhalten und zu den für die Entscheidungsfindung wesentlichen Punkten vorgängig Stellung nehmen zu können. Er umfasst auch das Recht auf die Vertretung und Verbeiständung sowie auf die Begründung von Verfügungen. Der Anspruch auf rechtliches Gehör dient einerseits der Sachaufklärung und stellt andererseits zugleich ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht der Parteien dar. Der Grundsatz verlangt, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid oder der Verfügung in ihrer Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, prüft und berücksichtigt und ihren Entscheid oder ihre Verfügung vor diesem Hintergrund begründet (vgl. G. Steinmann, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, N 49 zu Art. 29 BV). Im kantonalen Verfahrensrecht ist Art. 15 Abs. 2 VRP massgebend. Namentlich sind Verfügungen, die erheblich belasten, nur zulässig, wenn die Betroffenen den wesentlichen Sachverhalt kennen und Gelegenheit zur Stellungnahme hatten. Seit jeher gilt, dass das rechtliche Gehör vor Erlass jeder



Verfügung zu gewähren ist, die in die Rechtssphäre des Betroffenen eingreift (PK VRP/ SG-Rizvi/Risi, Art. 15-17 N 34 mit Hinweisen).

Zwar befindet sich der Veranlagungsvorschlag vom 6. März 2014 in den dem Gericht vorliegenden Akten (act.). Damit ist aber noch nicht gesagt, dass er auch in den Akten war, als der Rechtsvertreter diese einsah. Dagegen spricht zunächst, dass der Rechtsvertreter bereits in der Einspracheergänzung vom 1. April 2019 darauf hinwies, dass sich das fragliche Dokument nicht in den zur Einsichtnahme vorgelegten Akten befunden habe (act.). Die Steuerbehörde befasste sich mit diesem Einwand nicht und stellte am 13. Dezember 2019 nur fest, dass der Veranlagungsvorschlag dem mandatierten Treuhandbüro per E-Mail zugestellt worden sei (act.); darum ging es beim Einwand des Rechtsvertreters aber nicht. Insbesondere geht aus den Akten nicht hervor, wann und wo die Akteneinsicht stattgefunden hat und welche Akten dem Rechtsvertreter vorgelegt wurden. Was anlässlich des Treffens zwischen dem Steuerkommissär und dem Rechtsvertreter vom 1. März 2019 (act.) besprochen wurde, geht ebenso wenig aus den Akten hervor, wie die Antwort auf die Frage, ob allenfalls Aktenkopien herausgegeben wurden. Jedenfalls können daraus keine Schlüsse gezogen werden, dass das fragliche Dokument dem Rechtsvertreter zur Verfügung stand. Da die Vorinstanz den Nachweis zu erbringen hat, dass der Veranlagungsvorschlag dem Rechtsvertreter in ihrem Verfahren vorgelegen hat und sie diesen Nachweis aufgrund der ungenügenden Aktenführung nicht erbringen kann, ist davon auszugehen, dass das fragliche Dokument nicht vorgelegen hat. Der Veranlagungsvorschlag vom 6. März 2014 spielt vor allem bei der Frage eines allfälligen Eintritts der Veranlagungsverjährung eine Rolle. Folglich ist davon auszugehen, dass der Anspruch des Steuerpflichtigen auf rechtliches Gehör verletzt wurde.

bb) Die Gewährung des rechtlichen Gehörs ist formeller Natur und die Verletzung dieses Grundsatzes hat in der Regel die Aufhebung der angefochtenen Verfügung zur Folge (L. Kneubühler, Gehörsverletzung und Heilung, in: ZBI 99/1998 S. 101; BGE 122 II 469, 121 I 232 je mit Hinweisen; GVP 1988 Nr. 37). Das Bundesgericht lässt in Ausnahmefällen die Heilung des Anspruchs auf rechtliches Gehör im Rechtsmittelverfahren zu (BGE 137 I 195 E. 2.3.2). Vorausgesetzt wird, dass der betroffenen Partei daraus kein Nachteil erwächst, das heisst, dass sie ihre Rechte im



Rechtsmittelverfahren voll wahrnehmen und die zweite Instanz alle Tat- und Rechtsfragen frei nachprüfen kann (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N 1175). Wesentliche Kriterien, die gegen eine Heilung sprechen, sind unter anderem dann gegeben, wenn die Gehörsverletzung schwer wiegt, wenn sie in einem Verfahren erfolgt, welches einen empfindlichen Eingriff in eine Grundrechtsposition der betroffenen Person bewirkt, oder wenn bei der Vorinstanz eine Tendenz zur regelmässigen Gehörsverletzung besteht (Kneubühler, a.a.O., S. 116). Unter diesen Voraussetzungen ist darüber hinaus selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 137 I 195 E. 2.3.2).

cc) Der anwaltlich vertretene Steuerpflichtige hatte vor Gericht vollständige Akteneinsicht und damit auch in den Veranlagungsvorschlag vom 6. März 2014. Die VRK hat die gleiche Prüfungsbefugnis wie die Vorinstanz. Der Steuerpflichtige konnte sich zur Steuerveranlagung 2009 im gerichtlichen Verfahren äussern, wovon er umfangreich Gebrauch gemacht hat. Entgegen der Auffassung des Steuerpflichtigen war der Verfahrensfehler der Vorinstanz nicht so schwer, dass dies zur Aufhebung der beiden Einspracheentscheide führen müsste. Namentlich erwähnte die Steuerbehörde gegenüber dem Rechtsvertreter den Veranlagungsvorschlag im Einspracheverfahren (z.B. act.). Der Rechtsvertreter unterliess es in der Folge, soweit aus den Akten ersichtlich, ein Gesuch um Herausgabe des Veranlagungsvorschlags zu stellen, bevor er die Begründung der Einsprache nachreichte. Auf der anderen Seite ist nicht leicht verständlich, weshalb die Vorinstanz die Behauptung des Rechtsvertreters, wonach das Schreiben vom 6. März 2014 an das A nicht existiere (act.), nur zurückwies (act.), statt dem Rechtsvertreter zusammen mit der Aufforderung, die Einsprache materiell zu begründen, eine Kopie des entsprechenden Dokuments zu schicken. Die Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz kann unter diesen Umständen im Rechtsmittelverfahren geheilt werden. Eine Rückweisung der Angelegenheiten zu neuen Entscheiden käme demgegenüber einem prozessualen Leerlauf gleich. Die Gehörsverletzung wird jedoch bei der Kostenverlegung zu berücksichtigen sein.



c) Im Weiteren beantragt der Steuerpflichtige, seine Einsprache gegen die Steuerrechnung samt Berechnung der Ausgleichszinsen (direkte Bundessteuer 2009) als Sprungrekurs bzw. -beschwerde entgegenzunehmen und gleichzeitig mit den Rechtsmitteln gegen die Veranlagungsverfügungen zu beurteilen.

Wird bei den Kantons- und Gemeindesteuern gegen den Entscheid über die Veranlagung Rekurs erhoben, gilt die Schlussrechnung als aufgehoben. Eine neue Schlussrechnung wird dem Steuerpflichtigen nach Abschluss des Rechtsmittelverfahrens zugestellt (Art. 211 Abs. 2 StG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, VII. Teil N 139). Bei der direkten Bundessteuer gilt prozessual dasselbe, weshalb auf den Antrag des Steuerpflichtigen (Sprungbeschwerde) nicht einzutreten ist.

4.- a) Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, verjährt fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (Art. 120 Abs. 1 DBG). Während eines Einsprache-, Rekurs-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens beginnt die Verjährung nicht oder steht still (Art. 120 Abs. 2 lit. a DBG). Die Verjährung wird nach Art. 120 Abs. 3 DBG unterbrochen und beginnt neu mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einem Steuerpflichtigen oder Mithaftenden zur Kenntnis gebracht wird (lit. a), und mit jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch den Steuerpflichtigen oder den Mithaftenden (lit. b). Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, ist 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode auf jeden Fall verjährt (Art. 120 Abs. 4 DBG).

b) Der Steuerpflichtige macht geltend, die Steueransprüche für das Jahr 2009 seien verjährt. Er führt dazu aus, dass der Veranlagungsvorschlag vom 6. März 2014 (act.) nicht verjährungsunterbrechend sei. Weder die A noch die B seien von ihm beauftragt worden. Folglich könnten die genannten Treuhandbüros nicht rechtsgültig für ihn gehandelt haben. Er sei nie über den Veranlagungsvorschlag vom 6. März 2014 informiert worden und dieser sei deshalb auch zu keinem Zeitpunkt rechtsgültig zugestellt worden. Damit sei die Veranlagungsverjährung eingetreten und die Einspracheentscheide vom 14. Juli 2020 sowie die dazugehörigen Veranlagungsverfügungen seien aufzuheben.



Im Unterschied dazu geht die Vorinstanz davon aus, dass aufgrund der Zustellung des Veranlagungsvorschlages am 6. März 2014 an die A und dem darauffolgenden Schreiben vom 9. April 2014 der B die Veranlagungsverjährung unterbrochen worden sei. Die Mitwirkung der B im Veranlagungsverfahren sei der Beweis dafür, dass dem Steuerpflichtigen der Veranlagungsvorschlag von der A zur Kenntnis gebracht worden sei. Nur vom Steuerpflichtigen selbst hätten die B die detaillierten Informationen über den Steueranspruch des Staates erhalten können. Diese seien sorgfältig auf die von der Vorinstanz berechneten Steuerfaktoren eingegangen. Wenn auf der eingereichten Steuererklärung und dem mitgelieferten Geschäftsabschluss das beauftragte Treuhandbüro ersichtlich sei, werde bei Rückfragen im Veranlagungsverfahren dieses meist direkt kontaktiert. Dazu bedürfe es nicht einer schriftlichen Vollmacht des Auftraggebers.

c) Die ordentliche Verjährungsfrist lief für das Steuerjahr 2009 während fünf Jahren nach Ablauf des Steuerjahres 2009; das heisst bis am 31. Dezember 2014. Zu prüfen ist, ob die Zustellung des Veranlagungsvorschlages vom 6. März 2014 an die A verjährungsunterbrechend wirkte. Gemäss Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG beginnt die Verjährung bei jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die dem Steuerpflichtigen zur Kenntnis gebracht wird, neu. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung genügt zur Unterbrechung des Laufs der Veranlagungsverjährung die schriftliche Mitteilung der Steuerbehörde, worin diese die spätere Veranlagung der periodischen Steuer in Aussicht stellt und womit sie einstweilen lediglich beabsichtigt, den Lauf der Verjährung zu unterbrechen (BGE 139 I 64 E. 3.3). Die Zustellung eines Veranlagungsvorschlags stellt eine geeignete Amtshandlung dar, eine Steuer in Aussicht zu stellen und damit die Veranlagungsverjährung zu unterbrechen. Sie vermag aber die Verjährung nur zu unterbrechen, wenn diese dem Steuerpflichtigen tatsächlich zur Kenntnis gebracht wurde (Beusch, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017, Art. 120 DBG N 48 ff.).

Nachdem der Veranlagungsvorschlag an die A, welche die "Jahresrechnung Steuern 2009" am 30. September 2011 erstellt hatte (act.), versandt worden war, reichten die B mit Schreiben vom 9. April 2014 eine Stellungnahme zu den ausstehenden Steuerveranlagungen 2009 ein. Darin nehmen sie ausdrücklich Bezug auf den Veranlagungsvorschlag 2009 und gehen auf diesen ein. Sie wussten auch, dass der



Steuerkommissär den Veranlagungsvorschlag der A geschickt hatte (act.). Es musste der Steuerpflichtige gewesen sein, der die B orientierte und sie beauftragte, mit den Steuerbehörden Kontakt aufzunehmen. Dafür spricht insbesondere, dass die B eine Kopie ihres Schreibens vom 9. April 2014 auch dem Steuerpflichtigen zukommen liessen und die Steuerbehörde bat, sich mit ihnen in Verbindung zu setzen, um das weitere Vorgehen zu diskutieren, bevor die Veranlagungsverfügungen ausgestellt würden (act.). Hätten sie tatsächlich kein Mandat vom Steuerpflichtigen gehabt, hätten sie für ihn nicht auftreten dürfen und hätte der Steuerpflichtige nach dem Erhalt der Orientierungskopie reagieren müssen, wofür es in den Akten aber keine Hinweise gibt. Dass er auch das Schreiben der B vom 9. April 2014 nicht erhalten habe, macht der Steuerpflichtige, soweit aus den Akten ersichtlich, nicht geltend. Die Steuerbehörde durfte deshalb von Vertretungsverhältnissen zwischen dem Steuerpflichtigen und den B einerseits sowie der A andererseits ausgehen; dementsprechend musste sie keine schriftliche Vollmacht einfordern (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 117 DBG N 11a; BGer 2C_709/2014 vom 9. Juni 2015 E. 3.1). Sie durfte deshalb auch den Veranlagungsvorschlag der A zukommen lassen, und zwar im Wissen darum, dass die entsprechenden Informationen an den Steuerpflichtigen weitergeleitet werden.

d) Zusammenfassend ist davon auszugehen, dass die Veranlagungsverjährung mit dem Eingang des Veranlagungsvorschlags vom 6. März 2014 unterbrochen wurde. Gemäss Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG begann zu diesem Zeitpunkt die fünfjährige Verjährungsfrist neu zu laufen. Die Veranlagungsverfügung und Steuerrechnung für die direkte Bundessteuer 2009 vom 21. November 2018 wurden demnach vor dem Eintritt der Veranlagungsverjährung erlassen; entsprechend waren im Verfügungszeitpunkt allfällige Steueransprüche für das Jahr 2009 entgegen der Auffassung des Steuerpflichtigen noch nicht verjährt; dasselbe würde auch für die Kantons- und Gemeindesteuern gelten.

5.- a) Der Steuerpflichtige deklarierte für das Jahr 2009 ein "Netto-Berufseinkommen aus Landwirtschaft" von Fr. (act.). Das Kantonale Steueramt rechnete dazu für die direkte Bundessteuer eine Entschädigung für ein Durchleitungsrecht von Fr. , einen Mietwert von Fr. für die Betriebsleiterwohnung sowie, worum es im vorliegenden Verfahren geht, einen Kapitalgewinn aus dem Verkauf von



Baulandgrundstücken im Betrag von Fr. auf. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus den Gewinnen des Verkaufs der Grundstücke Nrn. 1 bis und mit 10 (Fr.) abzüglich eines steuerfreien Kapitalgewinns von Fr. (act. , act). Ertragsmindernd wurde die voraussichtliche AHV-Beitragsnachzahlung aufgrund der Baulandverkäufe von Fr. (9,6 % von Fr. [Gewinn aus dem Baulandverkauf] abzüglich Fr.) berücksichtigt, was zu einem Betriebsgewinn von Fr. führte. Nach weiteren Abzügen von insgesamt Fr. (Säule 3a, Versicherungsprämien, Beiträge an die berufliche Vorsorge und Verwaltungskosten für Wertschriften) resultierte für die direkte Bundessteuer und das Steuerjahr 2009 ein steuerbares Einkommen von (gerundet) Fr. (act.).

b) Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG). Die Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet (Abs. 4). Im Leitentscheid 138 II 32 ff. hat das Bundesgericht diese Sonderstellung von Veräusserungsgewinnen, die mit dem Verkauf land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke erzielt werden, eingeschränkt. Und zwar soll die Privilegierung dadurch angemessen begrenzt werden, indem der steuerrechtliche Begriff des "land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks" im Einklang mit dem Anwendungs- und Schutzbereich sowie den Veräusserungsbeschränkungen des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht (SR 211.412.11, abgekürzt: BGGB) konkretisiert werden muss. Ein landwirtschaftliches Grundstück liegt demnach vor, wenn es die für die Anwendung des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht gültigen Voraussetzungen erfüllt, was im Wesentlichen der Fall ist, wenn es sich gestützt auf Art. 2 Abs. 1 BGGB um einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Grundstücke handelt, die ausserhalb einer Bauzone nach Art. 15 des Raumplanungsgesetzes (SR 700) liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist. Das BGGB gilt für weitere, in Art. 2 Abs. 2 abschliessend aufgezählte Fälle, von denen für dieses Verfahren insbesondere diejenigen Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenem Umschwung, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören (lit. a), von Interesse sind. Entsprechend hielt



das Bundesgericht fest, dass ein unüberbautes und vollumfänglich in der Bauzone gelegenes Grundstück, das nicht "angemessenen Umschwung" eines Grundstücks mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen bilde, nicht unter die Ausnahmeregelung falle. Die fehlende Überbauung schliesse die steuerliche Privilegierung von vornherein aus, ohne dass überhaupt noch zu prüfen wäre, ob das Grundstück landwirtschaftlich genutzt werde und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehöre. Die steuerliche Privilegierung ist jedoch nicht allein deshalb zu verweigern, weil das Grundstück in einer Bauzone liegt (BGE 138 II 32 E. 2.3.1 und 2.3.2). Inhaltlich beruht die höchstrichterliche Rechtsprechung auf der Überlegung, dass ein im Zusammenhang mit sogenannten "Baulandreserven" (unüberbaute und vollständig in der Bauzone gelegene Grundstücke) im Anlagevermögen eines Landwirtschaftsbetriebs erzielter Veräußerungsgewinn nicht durchwegs mit einem privaten Kapitalgewinn gleichgesetzt werden kann (BGer 2C_846/2016 vom 24. Mai 2017 E. 3.2). Namentlich erachtete das Bundesgericht die Besteuerung der Wertzuwachsgerinne auf land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsgrundstücken (und die damit verbundene Gleichstellung mit der privaten Grundstückgewinnbesteuerung) ganz besonders für ein in der Bauzone gelegenes und unüberbautes Grundstück als fragwürdig; denn ein solches unterliegt nicht den Verfügungsbeschränkungen des BGBB. Diese Praxis wurde in der Folge mehrfach bestätigt (statt vieler BGer 2C_959/2017 vom 29. März 2018 E. 2 und 3 und 2C_908/2019 vom 20. Oktober 2020 E. 2 und 3.).

Bis zum Zeitpunkt der Veräußerung der einzelnen Grundstücke im Jahr 2009 wurde das entsprechende Land zwar vollumfänglich landwirtschaftlich genutzt (act. _____), weshalb es als Alternativgut dem Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen angehörte (BGer 2C_255/2019 vom 9. März 2020 E. 2.2.4). Es war aber nicht überbaut und lag seit der Umzonung im Jahr 2000 in der Bauzone. Die zehn Grundstücke weisen Flächen zwischen 319 m² und 870 m² auf, wobei nur ein Grundstück grösser als 570 m² ist (act. _____). Dies spricht dafür, dass die mit den Grundstückverkäufen erzielten Gewinne nicht unter Art. 18 Abs. 4 DBG fallen und demnach nicht privilegiert zu besteuern sind. Der Steuerpflichtige hält die mit BGE 138 II 32 ff. eingeläutete Praxis aus verschiedenen Gründen für nicht anwendbar. Namentlich macht er geltend, dass der Kapitalgewinn im Jahr 2000 zu versteuern gewesen wäre (nachfolgend lit. c/aa), die stillen Reserven bereits im Zeitpunkt der Umzonung des Grundstücks realisiert worden seien, weshalb die Besteuerung



unzulässig sei (unzulässiges Revisionsverfahren bzw. unzulässige Nachbesteuerung; lit. c/bb), das Kreisschreiben Nr. 38 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (im Folgenden: Kreisschreiben Nr. 38) eine unzulässige Rückwirkung der neuen Bundesgerichtspraxis statuieren mit einer gleichzeitigen Verletzung des Vertrauensgrundsatzes und des Willkürverbots (lit. c/cc), der Grundsatz der Rechtssicherheit verletzt werde, weil die Grundstücke bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer als landwirtschaftlich beurteilt worden seien und aufgrund der bereits bezahlten Grundstückgewinnsteuer eine unzulässige Doppelbesteuerung vorliege (lit. c/dd), der Bundesgerichtsentscheid 138 II 32 ff. nicht einschlägig sei und er auf das seitens des Kantonalen Steueramts genehmigte Steuerruling habe vertrauen dürfen (lit. c/ee). Auf diese Einwände ist im Folgenden einzugehen.

c) aa) Der Steuerpflichtige macht geltend, dass das Land mit den verkauften Grundstücken Nrn. 1 bis 10 bereits im Jahr 2000 der Bauzone zugewiesen worden sei. Der Kapitalgewinn sei gemäss Kreisschreiben Nr. 38 im Zeitpunkt der Einzonung von Nichtbauland zu Bauland zu besteuern, da er in diesem Zeitpunkt anfalle bzw. realisiert werde. Die Kapitalgewinne hätten deshalb bereits im Jahr 2000 versteuert werden müssen. Da die direkte Bundessteuer für das Jahr 2000 bereits rechtskräftig veranlagt worden sei und aufgrund der bundesgerichtlichen Praxisänderung keine neuen Tatsachen geschaffen worden seien, sei ein Nachsteuerverfahren nicht möglich. Es fehle auch an den Voraussetzungen für eine Revision gemäss Art. 197 StG.

Dem hält die Vorinstanz entgegen, dass die Tatbestände, woran das Gesetz für die steuerbaren Einkünfte anknüpfe, erst durch die Grundstückverkäufe im Veranlagungszeitraum 2009 verwirklicht und die entsprechenden stillen Reserven realisiert worden seien (act.).

Ab dem Zeitpunkt der Umzonung unterstanden die streitbetroffenen Grundstücke nicht mehr dem bodenrechtlichen Schutz (Art. 2 Abs. 2 lit. a BGG im Umkehrschluss). Erfolgt die Veräusserung solcher Grundstücke aus dem Geschäftsvermögen, ist auf Bundesebene mit der Einkommenssteuer nicht nur über die wieder eingebrachten Abschreibungen, sondern auch über den konjunkturellen Wertzuwachsge Gewinn abzurechnen (BGer 2C_255/2019 vom 9. März 2020 E. 2.2.2). Daraus ergibt sich, dass



der konjunkturelle Wertzuwachsgegninn erst mit der Veräusserung der Grundstücke realisiert wurde. Dies entspricht auch der allgemeinen Umschreibung der Realisation, wonach diese einen Erlöszufluss als Folge des Ausscheidens von Vermögenswerten bewirkt. Die stillen Reserven bzw. die noch nicht als Gewinn ausgewiesenen Mehrwerte werden im Zeitpunkt des Güterausstauschs offengelegt (Reich/von Ah, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017, Art. 8 DBG N 29). Damit stimmt überein, dass im Grundstückgegninnsteuerrecht für die Bestimmung des Erlöses die Verhältnisse im Zeitpunkt der Grundstückübertragung, das heisst der Veräusserung, massgebend sind (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgegninnsteuerrecht, 1. Aufl. 2021, § 10 N 72). Es trifft demnach nicht zu, dass der Gewinn aus dem Verkauf der Grundstücke bereits im Zeitpunkt der Umzonung realisiert worden sei. Namentlich gab es damals keinen Erlöszufluss. Damit im Einklang steht, dass eine differenzierte Erfassung mit der Grundstückgegninnsteuer und der Einkommenssteuer auch dort nur in beschränktem Ausmass erfolgen kann, wo das betreffende Grundstück umgezont wird. Zwar kann auf den Zeitpunkt der Einzonung in den Baubereich hin ein als steuersystematische Realisierung zu wertender Übergang von landwirtschaftlichem zu üblichem (und steuerlich nicht privilegiertem) Geschäftsvermögen angenommen werden, wobei das Land mit dem landwirtschaftlichen Verkehrswert der Grundstückgegninnsteuer unterläge, während der durch die Einzonung bewirkte und spätere Wertzuwachs einkommenssteuerrechtlich zu erfassen wäre. Doch drängt sich eine solche Differenzierung nur dann zwingend auf, wenn sie nicht erst im Nachhinein geltend gemacht wird, sondern bereits im Zeitpunkt der Umzonung (BGer 2C_275/2015 vom 13. Januar 2016 E. 2.2 mit Hinweis auf BGE 138 II 32 E. 2.4 S. 39 ff.; vgl. auch Ziff. 3.3.1 des Kreisschreibens Nr. 38). Weder ist aus den Akten ersichtlich, noch wird geltend gemacht, dass der Steuerpflichtige einen solchen Antrag gestellt hat. Aus dem Umstand, dass im Zeitpunkt der Umzonung die Einkommenssteuer für die direkte Bundessteuer nicht erhoben wurde, kann er demnach nichts zu seinen Gunsten ableiten.

bb) Damit ist auch der Einwand vom Tisch, wonach es sich hier um ein unzulässiges Revisions- und Nachsteuerverfahren handle. Namentlich ist Verfahrensgegenstand nicht das rechtskräftig veranlagte Steuerjahr 2000, sondern das nach wie vor hängige von 2009.



cc) Der Steuerpflichtige macht weiter geltend, dass das Kreisschreiben Nr. 38 willkürlich sei. Die darin (Ziff. 5.1) enthaltene Weisung, dass die neue Bundesgerichtspraxis gemäss BGE 138 II 32 ff. auf alle offenen Veranlagungen anzuwenden sei, eine unzulässige Rückwirkung darstelle. Die rückwirkende Anwendung der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung auf Sachverhalte, welche sich vor dieser neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung verwirklicht hätten, stehe klar im Widerspruch zum Gebot der Rechtssicherheit und verstosse gegen das in Art. 9 BV statuierte Vertrauensprinzip sowie gegen das Gebot der Rechtsgleichheit gemäss Art. 8 BV. Dies gelte insbesondere auch unter Beachtung des Umstandes, dass die Steuerbehörde im Wesentlichen über den Veranlagungszeitpunkt entscheide. Vorliegend sei die Veranlagung der direkten Bundesteuer sowie der Kantons- und Gemeindesteuern 2009 erst neun Jahre nach der Sachverhaltsverwirklichung vorgenommen worden. Diese Rückwirkung sei unter Beachtung des Willkürverbots gemäss Art. 9 BV unzulässig. Die Grundstücke seien im Jahr 2009 im guten Glauben veräussert worden, dass in Bezug auf die direkte Bundessteuer von der privilegierten Ausnahmeregelung von Art. 18 Abs. 4 DBG Gebrauch gemacht werden könne (und in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern die Bestimmung von Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [SR 642.14, abgekürzt: StHG] Anwendung finde). Von der erst im Jahr 2011 und damit später ergangenen neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung habe er im Jahr 2009 keine Kenntnis haben können oder müssen. Die Rechtsfolgen seien für ihn damit nicht absehbar gewesen. Damit widerspreche die Veranlagung der Steuern 2009 klar Verfassungsrecht. Zusätzlich sei vorliegend auch das "Steuerruling" der Vorinstanz vom 18. Juli 2008 zu beachten, worin er begründetes Vertrauen habe setzen dürfen.

aaa) Das Kreisschreiben Nr. 38 berücksichtigte die bundesgerichtliche Rechtsprechung gemäss dem Entscheid 138 II 32 ff., worin keine zuvor bestehende Praxis geändert wurde; vielmehr ergab sich eine daraus neue richterliche Praxis zu einer damals höchstrichterlich noch nicht beurteilten Rechtsfrage. Auch wenn sich diese von der zuvor bestehenden Praxis der Verwaltungsbehörden unterschieden haben sollte, so war sie doch unverzüglich verbindlich und ist es seither geblieben. Ebenso wenig bestand Raum für ein Rückwirkungsverbot. Abgesehen davon wäre auch eine Änderung der Rechtsprechung grundsätzlich sofort anzuwenden (BGer 2C_275/2015 vom 13. Januar 2016 E. 4.2). Die in diesem Zusammenhang erhobene Willkürklage ist



unbegründet. Das Bundesgericht bestätigte zudem die direkte Anwendung des BGE 138 II 32 ff. in einem Aargauer Fall. Kurz vor dem bundesgerichtlichen Entscheid 138 II 32 ff. wurden (im Kanton Aargau) die kantonale Grundstückgewinnsteuer erhoben und anschliessend derselbe Grundstückgewinn für die direkte Bundessteuer als Einkommen veranlagt (BGer 2C_957/2017 vom 22. Dezember 2017).

bbb) Ebenfalls willkürlich erachtete der Steuerpflichtige, dass er erst neun Jahre nach den Grundstückverkäufen veranlagt worden sei. Die Vorinstanz konnte indessen nachvollziehbar darlegen, weshalb es zu dieser Verzögerung gekommen ist: Die Steuererklärung des Beschwerdeführers für das Jahr 2009 sei erst am 26. Oktober 2011 beim Steueramt Z eingegangen. Kurz darauf sei BGE 138 II 32 ff. ergangen, worauf alle betroffenen Fälle im Kanton St. Gallen bis zur Veröffentlichung der Umsetzungsrichtlinien im Kreisschreiben Nr. 38 sistiert worden seien. Eine weitere Verzögerung habe sich anschliessend ergeben, weil auf politischem Weg versucht worden sei, die neue bundesgerichtliche Rechtsprechung wieder rückgängig zu machen. Nachdem der Nationalrat am 14. Juni 2017 auf die entsprechende Vorlage nicht eingetreten sei, seien die Rechtslage klar gewesen und die Veranlagungsverfügungen samt Schlussrechnungen für das Jahr 2009 am 21. November 2018 eröffnet worden. Die Veranlagungen für die Grundstückgewinnsteuern seien bis zur Abgabe der Steuererklärung für das Jahr 2009 bereits rechtskräftig gewesen. Bei der Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2009 sei aber aufgrund der neuen Rechtsprechung nicht mehr von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken im Sinn von Art. 18 Abs. 4 DBG auszugehen gewesen, weshalb die Besteuerung der Grundstückgewinne deshalb nach Art. 18 Abs. 2 DBG erfolgt sei. Die Steuerbehörden stützten sich demnach auf objektive Gründe, als sie mit der Veranlagung zuwarteten. Auf jeden Fall kann ihr nicht vorgeworfen werden, sie hätte die Verzögerung bewusst und aus nicht nachvollziehbaren Gründen hinausgezögert.

ccc) Es liegt in der Natur der Sache, dass sich die gerichtlich zu beurteilenden Sachverhalte vor der Entscheidung zugetragen haben. Wenn die bundesgerichtliche Rechtsprechung gemäss 138 II 32 ff. erst nach den Verkäufen der Grundstücke ergangen ist und vorher eine andere, aber nicht höchstrichterliche Praxis bestanden hat, bedeutet eine sofortige Anwendung der neuen Rechtsprechung auf frühere



Sachverhalte nicht automatisch eine unzulässige Rückwirkung. Namentlich änderte das Bundesgericht in BGE 138 II 32 ff. nicht seine bisherige Praxis, sondern fällte erstmals ein Urteil zu einer bis anhin höchstrichterlich noch nicht geklärten Rechtsfrage. Es kann deshalb auch nicht gesagt werden, der Steuerpflichtige sei in seinem Vertrauen in die höchstrichterliche Praxis enttäuscht worden; eine solche Praxis gab es nicht. Gegen eine Änderung der materiellrechtlichen Praxis gibt es keinen generellen Vertrauensschutz. Anders verhält es sich nur, wenn die Weiterführung der alten Praxis individuell zugesichert wurde oder die Behörde auf andere Weise entsprechende Erwartungen geweckt hatte (BGer 2C_199/2017 vom 12. Juni 2018 E. 3.5), wofür es aber keine Anhaltspunkte gibt. Schliesslich ist auch zu berücksichtigen, dass der bundesgerichtliche Leitentscheid 138 II 32 ff. nicht völlig überraschend erging. Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau hatte sich mit der gleichen Frage bereits im Urteil vom 1. November 2010 auseinandergesetzt und die privilegierte Besteuerung für in der Bauzone gelegene Grundstücke verneint (BGer 2C_963/2017 vom 25. Juli 2018 E. 4.2). Es ist durchaus denkbar, dass dieses Urteil zumindest in bäuerlichen Kreisen zur Kenntnis genommen wurde.

dd) Schliesslich bringt der Beschwerdeführer vor, dass die Grundstückverkäufe im Jahr 2009 einerseits bei der Grundstückgewinnsteuer als landwirtschaftliche Grundstücke und andererseits bei der direkten Bundessteuer sowie den Kantons- und Gemeindesteuern als Grundstücke in der Bauzone qualifiziert worden seien. Da es um den gleichen Sachverhalt gehe, sei dies eine Verletzung des Grundsatzes der Rechtssicherheit. Zudem bestehe eine unzulässige Doppelbesteuerung, da auf den Grundstücksgewinnen der Liegenschaftsverkäufe im Jahr 2009 die Grundstückgewinnsteuern erhoben worden seien und dasselbe Steuerobjekt nun auch noch mit der Einkommenssteuer erfasst werde. Es sei geradezu willkürlich, wenn die Vorinstanz eine unzulässige Doppelbesteuerung mit Verweis auf BGE 138 II 32 ff. verneine, worin nicht parallel die Grundstückgewinnsteuer und die Einkommenssteuer erhoben worden seien.

Die Vorinstanz bringt dagegen vor, dass das Bundesgericht die gleichzeitige Erhebung der kantonalen Grundstückgewinnsteuer und der direkten Bundessteuer im Zusammenhang mit einem Grundstücksgewinn nicht beanstandet habe. Da die Grundstücksgewinne über die Kantons- und Gemeindesteuern und über die direkte



Bundessteuer jeweils nur einmal erfasst und besteuert werde, könne von einer unzulässigen Doppelbesteuerung nicht die Rede sein.

aaa) Als die Vorinstanz am 24. August 2011 die Grundstückgewinnsteuern veranlagte, war die neue Praxis des Bundesgerichts noch nicht bekannt (vgl. act.). Das entsprechende höchstrichterliche Urteil 2C_11/2011 (publiziert in BGE 138 II 32 ff.) erging erst am 2. Dezember 2011. Auch wenn vorliegend das gleiche Steuerobjekt bei der kantonalen Grundgewinnsteuer und bei der direkten Bundessteuer besteuert wird, so handelt es sich doch um zwei verschiedene Steuern. Das Bundesgericht erwog, dass es zulässig sei, den gesamten Veräusserungsgewinn mit der direkten Bundessteuer zu erfassen. Es bleibe kein Raum für die präjudizierende Wirkung der Veranlagung zur Grundstückgewinnsteuer, da daraus keine individuell-konkrete Zusicherung hinsichtlich der direkten Bundessteuer abgeleitet werden könne (BGer 2C_957/2017 vom 22. Dezember 2017 E. 3.5). Dies gilt auch hier. Aus den Akten geht, soweit ersichtlich, nicht hervor, dass dem Steuerpflichtigen zugesichert worden wäre, aus dem Verkauf der Grundstücke müsse er keine direkte Bundessteuer entrichten (vgl. BGer 2C_199/2017 vom 12. Juni 2018 E. 3.6.2). Aus der unterschiedlichen rechtlichen Beurteilung kann der Beschwerdeführer demnach nichts zu seinen Gunsten ableiten.

bbb) Gemäss konstanter Rechtsprechung liegt eine verbotene Doppelbesteuerung vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zustehen würde (virtuelle Doppelbesteuerung; BGE 125 I 54 E. 1b, 138 I 297 E. 3.1, 137 I 145 E. 2.2; BGer 2C_250/2013 vom 29. August 2013). Doppelbesteuerung heisst somit unter anderem, dass zwei Kantone auf das gleiche Steuersubstrat zugreifen. Darum geht es hier aber nicht. Insbesondere liegt keine Doppelbesteuerung vor, wenn der Kanton Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken mit der Grundstückgewinnsteuer und der Bund dasselbe Objekt mit der Einkommenssteuer erfasst. Die Vorinstanz konnte somit beim Steuerpflichtigen die noch hängige Einkommenssteuer 2009 auf den gesamten Grundstücksgewinn erheben, ohne gegen das Doppelbesteuerungsverbot zu verstossen.



ee) Der Beschwerdeführer macht schliesslich gestützt auf ein Schreiben der Vorinstanz vom 18. Juni 2008 (act.) geltend, dass er ein begründetes Vertrauen auf dieses Steuerruling habe setzen dürfen. Aufgrund einer behördlichen Auskunft habe er Dispositionen getroffen, welche zu den entsprechenden Steuerfolgen geführt hätten.

Die Verwaltung kann im Kontakt mit Bürgern ein besonderes Vertrauensverhältnis begründen, das über das normale Vertrauen in den Bestand der Rechtsordnung hinausgeht. Behördliche Auskünfte können, selbst wenn sie falsch sind, schutzwürdiges Vertrauen begründen, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: Es handelt sich um eine vorbehaltlose Auskunft der Behörde, die Auskunft bezieht sich auf eine konkrete Angelegenheit, die Auskunftgeberin war zuständig oder konnte als zuständig betrachtet werden, die Unrichtigkeit der Auskunft konnte nicht ohne Weiteres erkannt werden, es wurden im Vertrauen darauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen, die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung und das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige des Vertrauensschutzes nicht überwiegt (BSK BV-A. Tschentscher, Art. 9 N 16; BGE 141 I 161 E. 3.1). Das Schreiben vom 18. Juni 2008 bezog sich auf Fragen, welche die steuerliche Handhabung eines vertraglichen Gewinnanspruchs des Vaters gegenüber dem Beschwerdeführer zum Gegenstand hatte. Dabei nahm die Vorinstanz zu verschiedenen Szenarien im Zusammenhang mit der Verteilung des Gewinns unter den Erben des Vaters Stellung. Die Voraussetzungen eines Steuerrulings im Sinn einer behördlichen Auskunft ist vorliegend nicht erfüllt. Es bestand keine vorbehaltlose und konkrete Auskunft in Bezug auf die steuerliche Beurteilung der Wertzuwachsgerinne. Die Vorinstanz führte lediglich aus, dass es steuerlich akzeptiert werden würde, wenn der Vater des Beschwerdeführers auf seinen Gewinnanspruch gegenleistungslos verzichten würde und der Beschwerdeführer in der Folge seinen Miterben eine Schenkung des Gewinnanteils machen würde. Diesfalls seien die empfangenen Miterben schenkungssteuerpflichtig. Es gab aber keine Zusicherung, dass die Grundstücke beim Verkauf steuerrechtlich privilegiert als landwirtschaftliche Grundstücke nach Art. 18 Abs. 4 DBG besteuert würden. Der Vertrauensschutz spielt demnach nicht.



6.- Zusammenfassend ergibt sich, dass auf den Rekurs nicht einzutreten und die Beschwerde abzuweisen ist, soweit darauf einzutreten ist. Das Recht, die Steuern 2009 zu veranlagern, war am 21. November 2018 noch nicht verjährt und der Steuerpflichtige kann sich nicht auf den Vertrauensschutz berufen. Zudem besteht keine unzulässige Doppelbesteuerung. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 15. Juli 2020 ist zu bestätigen. Die Veranlagungsberechnung ist nachvollziehbar. Insbesondere ist bei der Berechnung der direkten Steuern der Kapitalgewinn des Grundstückverkaufs um die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem seinerzeitigen landwirtschaftlichen Verkehrswert (Fr.) gesenkt worden, da dieser Betrag, wenn Art. 18 Abs. 4 DBG noch gegolten hätte, steuerfrei gewesen wäre (vgl. Ziff. 3.3.1 und 3.4 des Kreisschreibens Nr. 38). Da die Grundstücksgewinne, welche sich aus der Differenz des früheren landwirtschaftlichen Verkehrswerts und dem erzielten Verkaufspreis ergeben, unter die Einkommenssteuer der direkten Bundessteuer nach Art. 18 Abs. 2 DBG fallen, sind die von der Vorinstanz vorgenommenen AHV-Rückstellungen ebenfalls korrekt. Abgesehen davon erhebt der Steuerpflichtige keine substantiellen Einwände gegen die Richtigkeit der Veranlagungsberechnung, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

7.- a) Im Rekurs- und Beschwerdeverfahren unterliegt der Steuerpflichtige mit seinen Begehren, weshalb ihm grundsätzlich sämtliche amtlichen Kosten aufzuerlegen wären. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass die Vorinstanz den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt hat, weshalb der Staat einen Teil der amtlichen Kosten zu tragen hat, und zwar im Umfang eines Fünftels (Art. 95 Abs. 2 VRP). Die Entscheidegebühren sind für das Rekursverfahren, welches weniger aufwändig war, auf Fr. 400.– und für das Beschwerdeverfahren auf Fr. 800.– festzusetzen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Entsprechend ist der Steuerpflichtige zu verpflichten, an die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens Fr. 320.– (vier Fünftel von Fr. 400.–) und des Beschwerdeverfahrens Fr. 640.– (vier Fünftel von Fr. 800.–) zu bezahlen. Die restlichen Kosten sind vom Staat zu tragen.

b) Im Rechtsmittelverfahren werden ausseramtliche Kosten entschädigt, soweit sie aufgrund der Sach- oder Rechtslage als notwendig und angemessen erscheinen (vgl. Art. 98 Abs. 2 VRP). Aufgrund der Verletzung des rechtlichen Gehörs ist der Steuerpflichtige von der Vorinstanz, welche den Verfahrensfehler (unvollständige



Akteneinsicht) begangen hat, zu entschädigen (vgl. PK VRP SG-Von Rappard-Hirt, Art. 95 N 9). Die Geltendmachung der Verletzung des rechtlichen Gehörs war weder in tatsächlicher noch in rechtlicher Hinsicht schwierig. Entsprechend ist die Vorinstanz zu verpflichten, den Rekurrenten und Beschwerdeführer ausseramtlich mit Fr. 500.– (Art. 22 Abs. 1 lit. c der Honorarordnung, sGS 963.75, abgekürzt: HonO) zuzüglich Barauslagen von Fr. 20.– (4 % von Fr. 500.–, Art. 28^{bis} Abs. 1 HonO) und Mehrwertsteuer von Fr. 40.05 (7,7 % von Fr. 520.–, Art. 29 HonO) zu entschädigen. Die ausseramtliche Entschädigung beträgt damit insgesamt Fr. 560.05.

Entscheid:

1.

Auf den Rekurs wird nicht eingetreten.

2.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Der Rekurrent hat vier Fünftel der Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 400.– zu bezahlen. Der Staat trägt die restlichen Kosten. Der Kostenvorschuss von Fr. 800.– wird mit dem Kostenanteil des Rekurrenten von Fr. 320.– verrechnet und im Restbetrag von Fr. 480.– zurückerstattet.

4.

Der Beschwerdeführer hat vier Fünftel der Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 800.– zu bezahlen. Der Staat trägt die restlichen Kosten. Der Kostenvorschuss von Fr. 800.– wird mit dem Kostenanteil des Beschwerdeführers von Fr. 640.– verrechnet und im Restbetrag von Fr. 160.– zurückerstattet.

5.



Die Vorinstanz hat den Rekurrenten und Beschwerdeführer mit Fr. 560.05 ausseramtlich zu entschädigen.