



Fall-Nr.: B 2022/29
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 19.01.2023
Entscheiddatum: 03.10.2022

Entscheid Verwaltungsgericht, 03.10.2022

Steuerrecht, Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, Art. 18 Abs. 2 und 4 DBG. Am 2. Dezember 2011 entschied das Bundesgericht, dass unüberbaute und vollumfänglich in der Bauzone gelegene Grundstücke, die nicht "angemessenen Umschwung" eines Grundstücks mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen bilden, nicht unter die Ausnahmeregelung von Art. 18 Abs. 4 DBG fallen. Die fehlende Überbauung schliesst die steuerliche Privilegierung von Vornherein aus, ohne dass überhaupt noch zu prüfen ist, ob das Grundstück landwirtschaftlich genutzt wird und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehört. Erfolgt die Veräusserung von solchen Grundstücken aus dem Geschäftsvermögen, ist mit der Einkommenssteuer gestützt auf Art. 18 Abs. 2 DBG nicht nur über die wieder eingebrachten Abschreibungen, sondern auch über den konjunkturellen Wertzuwachsge Gewinn abzurechnen. Da das Bundesgericht keine Praxisänderung vornahm, sondern erstmalig über diese Frage entschied, gilt kein Verbot der Rückwirkung für die Veranlagung des Jahres 2009 (Verwaltungsgericht, B 2022/29). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 17. November 2023 gutgeheissen (Verfahren 9C_711/2022, bisher Nr. 2C_943/2022).

Entscheid vom 3. Oktober 2022

Besetzung

Abteilungspräsidentin Lendfers; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Schmid Etter

Verfahrensbeteiligte

A.__,



St.Galler Gerichte

Beschwerdeführer,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Werner Rechsteiner, FRT Rechtsanwälte & Notare, Unterer Graben 1, Postfach 637, 9001 St. Gallen,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

sowie

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2009)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.___ ist selbständiger Landwirt und bewirtschaftet einen landwirtschaftlichen Betrieb in St. Gallen, den er im Jahr 1994 von seinem Vater (B.___) zum Ertragswert erwarb. Im Jahr 2000 wurde eine Parzelle des Betriebs in Bauland umgezont und in den Jahren



St.Galler Gerichte

2007 und 2009 in Teilstücken veräussert. Den aus dem Verkauf von zehn Parzellen (Nrn. X0001 bis X0010) im Jahr 2009 erzielten Gewinn von CHF 2'408'154 besteuerte das Kantonale Steueramt mit Veranlagungsverfügungen vom 24. August 2011 mit der Grundstückgewinnsteuer, wobei sich insgesamt ein Steuerbetrag von CHF 477'411 ergab. Die Veranlagungen erwachsen unangefochten in Rechtskraft.

B.

In der Steuererklärung für das Jahr 2009, eingereicht am 26. Oktober 2011, deklarierte A. ein steuerbares Einkommen von CHF 42'712 (ohne Einkünfte aus der Veräusserung der zehn Landparzellen) und ein steuerbares Vermögen von CHF 2'077'081. Am 2. Dezember 2011 entschied das Bundesgericht, dass die Wertzuwachsgegewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken für in der Bauzone gelegene, unüberbaute Grundstücke, die nicht "angemessenen Umschwung" eines Grundstücks mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen bilden, bei der direkten Bundessteuer mit der Einkommenssteuer zu erfassen seien (BGE 138 II 32 ff.). Am 21. November 2018 wurde A. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 ohne steuerbares Einkommen (Verlustvortrag CHF 176'132) und mit einem steuerbaren Vermögen von CHF 2'335'000 und für die direkte Bundessteuer 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 2'216'200 veranlagt, dies unter Berücksichtigung eines Gewinns aus den Baulandverkäufen von CHF 2'394'592 (nach Abzug eines steuerfreien Anteils von CHF 13'562) abzüglich des erwähnten Verlustvortrags sowie weiterer Abzüge (für Versicherungsprämien etc.) über CHF 2'242. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies das Kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 14. Juli 2020 ab.

C.

Am 6. August 2020 erhob A. gegen die ablehnenden Einsprache-Entscheide Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Mit Entscheid vom 18. Januar 2022 trat diese auf den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 mangels Beschwer nicht ein (Ziffer 1 des Dispositivs) und wies die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2009 ab, soweit darauf eingetreten wurde (Ziffer 2). Die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens wurden zu vier Fünfteln dem Steuerpflichtigen und zu einem Fünftel dem Staat auferlegt (Ziffern 3 und 4) und dem Steuerpflichtigen wurde eine ausseramtliche Entschädigung zulasten des Kantonalen Steueramts zugesprochen (Ziffer 5).

D.

A. (Beschwerdeführer) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 18. Januar 2022 mit Eingabe



11. Februar 2022 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Er beantragte, die Ziffern 2 bis 5 des angefochtenen Entscheids seien aufzuheben, die Veranlagungsverfügung vom 21. November 2018 und die Steuerrechnung vom 15. Juli 2020 der direkten Bundessteuer 2009 seien ersatzlos aufzuheben, eventualiter sei die direkte Bundessteuer 2009 im Sinn der Begründung neu zu veranlagern; subeventualiter seien die Grundstückgewinnsteuerveranlagungen betreffend die im Jahr 2009 verkauften Grundstücke aufzuheben und die bezahlten Steuerbeträge zurückzuerstatten, unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Mit Vernehmlassung vom 10. März 2022 verwies die Vorinstanz auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Das Kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) beantragte mit Schreiben vom 30. März 2022 unter Verzicht auf eine Vernehmlassung die Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) liess sich am 4. April 2022 vernehmen und beantragte die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers. Der Beschwerdeführer verzichtete auf eine weitere Stellungnahme.

Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten, den angefochtenen Entscheid und die Akten ist – soweit erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen einzugehen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP, Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1, Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 11. Februar 2022 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerde ist somit grundsätzlich einzutreten.

Nicht einzutreten ist auf das Begehren, die Veranlagungsverfügung vom 21. November 2018 sei aufzuheben, da der angefochtene Beschwerdeentscheid bzw. zuvor bereits der Einsprache-Entscheid an die Stelle der Veranlagungsverfügung getreten ist und diese inhaltlich notwendigerweise mitangefochten ist (Devolutiveffekt; vgl. BGE 129 II



438 E. 1). Die Steuer- bzw. Schlussrechnung vom 15. Juli 2020 ist sodann nicht Gegenstand des Veranlagungsverfahrens.

2.

Die Vorinstanz stellte eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör des Beschwerdeführers durch den Beschwerdegegner fest, heilte den Mangel im Rechtsmittelverfahren, auferlegte deswegen einen Teil der Verfahrenskosten dem Beschwerdegegner und sprach dem Beschwerdeführer eine ausseramtliche Entschädigung zu (vgl. E. 3b des angefochtenen Entscheids). Der Beschwerdeführer beanstandet in der Beschwerde weder die Heilung des Verfahrensmangels durch die Vorinstanz noch die Kostenfolgen, weshalb die Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist. Der nicht weiter begründete Antrag des Beschwerdeführers, die Gehörsverletzung sei auch im vorliegenden Verfahren im Rahmen der Kostenverletzung zu beachten, ist daher abzuweisen.

3.

3.1.

Wie bereits vor der Vorinstanz macht der Beschwerdeführer geltend, hinsichtlich der Veranlagung des Steuerjahres 2009 sei die Veranlagungsverjährung eingetreten. Zur Begründung bringt er im Wesentlichen vor, die Unterbrechung der Verjährung aufgrund des an die X Treuhand in Y zugestellten Veranlagungsvorschlags des Beschwerdegegners vom 6. März 2014 wie auch des Schreibens der Z AG vom 9. April 2014 sei mangels entsprechender Vollmachten in den Akten nicht rechtsgültig erfolgt. Eine vertragliche Vertretung im Steuerveranlagungsverfahren dürfe nur aufgrund einer schriftlichen Vollmacht angenommen werden. Der Umstand, dass die X Treuhand den Jahresabschluss 2009 wie auch die Steuererklärung 2009 für den Beschwerdeführer erstellt habe, habe nicht automatisch zur Folge, dass das Treuhandbüro auch in Bezug auf die Veranlagung als Vertreterin bevollmächtigt gewesen sei. Inwieweit ein Treuhandbüro für eine steuerpflichtige Person tätig werden solle, könne von jener als Auftraggeberin frei bestimmt werden. Mangels Auftragsverhältnisses sei die X Treuhand nicht verpflichtet gewesen, den Veranlagungsvorschlag an den Beschwerdeführer weiterzuleiten. Wie die Z AG vom Veranlagungsvorschlag Kenntnis erhalten hätten, gehe aus deren Schreiben vom 9. April 2014 nicht hervor. Jene Stellungnahme, worin es um den Gewinnsteueranspruch des Vaters des Beschwerdeführers gehe, sei in eigenem Namen der Z AG und nicht in Vertretung des Beschwerdeführers erfolgt, allenfalls noch in Vertretung des Vaters. Bis zur Gewährung der Akteneinsicht durch die Vorinstanz habe der Beschwerdeführer keine Kenntnis vom Veranlagungsvorschlag vom 6. März 2014 gehabt. Mangels Beauftragung habe für ihn



auch kein Anlass bestanden, auf das ihm von der Z AG zugestellte Schreiben vom 9. April 2014 zu reagieren. Es sei nicht an ihm zu kontrollieren, ob die Steuerbehörde ihre Arbeit richtig mache. Es mache keinen Sinn, gleich zwei voneinander unabhängige Treuhandbüros zu mandatieren und sich von beiden vertreten zu lassen, was rechtlich ohnehin unzulässig sei. In diesem Fall hätte der Beschwerdegegner den Veranlagungsvorschlag beiden Treuhandfirmen zukommen lassen müssen. Die entsprechende Feststellung der Vorinstanz, es sei davon auszugehen, dass die Veranlagungsverjährung mit dem Eingang des Veranlagungsvorschlags vom 6. März 2014 unterbrochen worden sei und die fünfjährige Frist neu zu laufen begonnen habe, sei nicht nachvollziehbar und somit falsch.

3.2.

3.2.1.

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

Eingeleitet wird die Veranlagung periodischer Steuern mit der ersten, nach aussen wirksamen, d.h. in der Regel schriftlichen Handlung der Steuerbehörde, die auf die Veranlagung der steuerpflichtigen Person gerichtet ist. Zumeist besteht diese Einleitungshandlung in der Zustellung des Steuererklärungsformulars.

Fristunterbrechend wirken grundsätzlich alle Veranlagungs- und Bezugshandlungen, so etwa auch die Mahnung zur Einreichung einer Steuererklärung, die Ankündigung und Vornahme einer Buchprüfung, die Eröffnung der definitiven oder bloss provisorischen Steuerveranlagung, die Aufforderung oder Mahnung zur Zahlung usw. (BGE 139 I 64 E. 3.4 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 11 zu Art. 120 DBG). Auch die Zustellung einer vorläufigen Steuerrechnung stellt eine solche Einforderungshandlung dar (BGE 75 I 174 E. 3; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, Kap. VII. Rz. 52). Dabei ist nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige die Unterbrechungshandlung tatsächlich zur Kenntnis nimmt, es genügt, dass er die Möglichkeit zur Kenntnisnahme hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 21 zu Art. 120 DBG).



Nach Art. 120 Abs. 3 lit. b DBG beginnt die Verjährung neu, wenn die Steuerforderung durch die steuerpflichtige oder mithaftende Person ausdrücklich anerkannt wird. Ein bloss konkludent geäussertes Verhalten reicht dazu nicht aus.

Verjährungsunterbrechend wirkt eine Steuererklärung daher nur, soweit sie ausgefüllt ist und vorbehaltlos eingereicht wird. Diesfalls äussert die steuerpflichtige oder mithaftende Person ein Verhalten, das objektiv als ausdrückliche Anerkennung der deklarationsgemässen, betraglich noch nicht feststehenden Steuerforderung zu würdigen ist und subjektiv von der Veranlagungsbehörde nicht anders verstanden werden kann (BGE 145 II 130 E. 2.2.7).

3.2.2.

Nach Art. 117 Abs. 1 DBG kann sich der Steuerpflichtige vor den Steuerbehörden vertraglich vertreten lassen, soweit seine persönliche Mitwirkung nicht notwendig ist. Die Behörde kann den Vertreter auffordern, sich durch schriftliche Vollmacht auszuweisen (Art. 117 Abs. 2 Satz 2 DBG). Ob sie eine solche Vollmacht verlangen will, liegt in ihrem Ermessen. Sie darf sich dabei auch auf eine nach den Umständen genügend konkrete Ermächtigung verlassen. Das Vertretungsverhältnis kann formlos und damit auch stillschweigend begründet werden. Letzteres kann sich aus den von der vertretenen Person geschaffenen oder gebilligten Umständen ergeben, so etwa, wenn sie wissentlich duldet, dass ein anderer im Verfahren als ihr Vertreter auftritt. Fehlt es aber an einer klaren schriftlichen Vollmacht, so darf ein Vertretungsverhältnis angesichts des Steuergeheimnisses nur dann angenommen werden, wenn sich aus den Umständen eine eindeutige Willensäusserung des Steuerpflichtigen auf Bevollmächtigung einer Drittperson ergibt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 10 zu Art. 117 DBG). Andernfalls gilt die natürliche Vermutung, dass keine Vollmacht erteilt wurde, und sind Verfügungen und Entscheide dem Steuerpflichtigen selber zu eröffnen (BGer 2C_709/2014 vom 9. Juni 2015 E. 3.2; P. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Basel 2015, N 16 zu Art. 117 DBG).

Die Beweislast für den Nachweis, dass ein wirksames Vertretungsverhältnis besteht und gegenüber den Steuerbehörden auch gehörig kundgegeben wurde, trifft vorliegend den Beschwerdegegner, da er aus der Zustellung des Veranlagungsvorschlags an die X Treuhand die Unterbrechung der Verjährung ableitet (sog. Normentheorie; vgl. etwa BGE 144 II 427 E. 8.3.1).



3.3.

Das Recht, die direkte Bundessteuer 2009 zu veranlagern, verjährt relativ fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode am 31. Dezember 2014 und absolut 15 Jahre danach am 31. Dezember 2024. Eine erste Unterbrechung der fünfjährigen Frist stellte die Einreichung der vollständig ausgefüllten Steuererklärung 2009 durch den Beschwerdeführer am 19. Oktober 2011 dar. Die fünfjährige Frist zur Veranlagung begann gestützt auf Art. 120 Abs. 3 lit. b DBG neu zu laufen (bis 18. Oktober 2016). Unbestritten ist, dass der Veranlagungsvorschlag des Beschwerdegegners vom 6. März 2014 eine die Verjährungsfrist unterbrechende, auf Geltendmachung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlung im Sinn von Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG darstellt und vor Ende der bis 18. Oktober 2016 laufenden fünfjährigen Frist zur Veranlagung der direkten Bundessteuer 2009 erfolgte. Streitig ist hingegen, ob dieses Schreiben dem Steuerpflichtigen zur Kenntnis gebracht wurde.

3.4.

Die Steuererklärung 2009 wurde vom Beschwerdeführer persönlich unterzeichnet. Sie enthält keinen Hinweis auf ein Vertretungsverhältnis, auch nicht unter der Rubrik "Rückfragen an". Der Veranlagungsvorschlag des Beschwerdegegners vom 6. März 2014 wurde per Mail an C. __ von der X Treuhand in Y zugestellt. Im Begleitschreiben forderte der zuständige Steuerkommissär den Mitarbeiter der X Treuhand auf, den Veranlagungsvorschlag für das Jahr 2009 zu studieren; er (der Steuerkommissär) erwarte seine Stellungnahme dazu (vi-act. 8/I.7). Eine schriftliche Vollmacht des Beschwerdeführers an die X Treuhand findet sich nicht in den Akten. Jene Treuhandfirma hatte den Jahresabschluss 2009 des Beschwerdeführers erstellt und auch dessen Steuererklärung verfasst, wie aus einem E-Mail vom 29. Juli 2011 hervorgeht, worin die X Treuhand um Fristerstreckung für die Einreichung der Steuererklärung des Beschwerdeführers ersuchte (vi-act. 8/I.16). Eröffnet wurde die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2009 am 21. November 2018 an die X Treuhand. (vi-act. 8/I.2)

Auf den Veranschlagungsvorschlag für das Steuerjahr 2009 vom 6. März 2014 reagierte in der Folge nicht die X Treuhand, sondern die Z AG mit Schreiben vom 9. April 2014 an den Rechtsdienst des Beschwerdegegners (vi-act. 8/IV.2). Darin nahm die Z AG, die im Zusammenhang mit der Begründung eines Gewinnsteuerrechts des Vaters im Fall eines künftigen Verkaufs der Baulandparzellen bereits im Jahr 2007 mit dem Steueramt korrespondiert hatte (vi-act. 8/IV.4 und 5), unter detaillierter Wiedergabe des Veranlagungsvorschlags vom 6. März 2014, welcher "C. __ von der X Treuhand in Y, dem Treuhänder von A. __" zugestellt und von diesem offenbar an die Z AG



weitergeleitet worden war, ausführlich Stellung (vi-act. 8/IV.2 Ziff. 1.4.). Die Stellungnahme der Z AG wurde in Kopie dem Beschwerdeführer wie auch C.____ von der X Treuhand zugestellt. Indem der Beschwerdeführer in der Beschwerde ausführt, mangels Vollmachterteilung habe für ihn keine Veranlassung bestanden, auf das ihm zugestellte Schreiben der Z AG vom 9. April 2014 zu reagieren (act. 1, S. 14), anerkennt er, das fragliche Schreiben damals erhalten zu haben. Somit wurde ihm unabhängig davon, ob nun für die Steuerveranlagungsverfahren 2009 ein Vertretungsverhältnis zwischen ihm und der X Treuhand bzw. zwischen ihm und der Z AG bestand, zur Kenntnis gebracht, dass der Beschwerdegegner am 6. März 2014 einen Vorschlag für die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2009 an die X Treuhand zugestellt hatte. Auch die Details zur vorgeschlagenen Veranlagung, welche im Schreiben vom 9. April 2014 eins zu eins wiedergegeben werden, waren daraus ersichtlich. Dass der Beschwerdeführer bis zur Akteneinsicht im vorinstanzlichen Verfahren keine Kenntnis vom Veranlagungsvorschlag hatte, wie er behauptet, trifft somit nicht zu. Dieser wurde ihm zwar nicht "im Original" durch Zustellung des Schreibens vom 6. März 2014 an ihn persönlich übermittelt; mit Erhalt des Schreibens der Z AG vom 9. April 2014 in Kopie, worin auf den Veranlagungsvorschlag vom 6. März 2014 Bezug genommen und dieser in Abschrift wiedergegeben wurde, wurde ihm aber noch im April 2014 zur Kenntnis gebracht, dass die Veranlagungsbehörde mit ihrem Schreiben vom 6. März 2014 eine die Verjährungsfrist unterbrechende Amtshandlung zur Geltendmachung der direkten Bundessteuer 2009 getätigt hatte. Dass der Beschwerdeführer die Unterbrechungshandlung tatsächlich auch zur Kenntnis genommen hat, wird für die Unterbrechung der Verjährung in Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG nicht verlangt, es genügt, dass sie ihm zur Kenntnis gebracht wurde, er also die Möglichkeit hatte, sie zur Kenntnis zu nehmen, was vorliegend ohne Weiteres zutrifft.

3.5.

Ob im Zeitpunkt der Zustellung des Veranlagungsvorschlags ein gültiges Vertretungsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der X Treuhand bestand, kann damit offengelassen werden, auch wenn dafür durchaus einige Hinweise vorhanden sind. Die X Treuhand erstellte den Jahresabschluss 2009 wie auch die Steuererklärung 2009 für den Beschwerdeführer, wobei sie vorgängig um Fristerstreckung ersucht hatte. Zudem war sie auch im Zusammenhang mit der Veranlagung einer ergänzenden Vermögenssteuer zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2009 involviert, wo sie im Namen des Beschwerdeführers am 9. Juli 2012 Einsprache erhob (vi-act. 8/VI.5). Sodann zeigte der Beschwerdeführer, nachdem er durch Zustellung des Schreibens der Z AG vom 9. April 2014 Kenntnis davon erhalten hatte, dass der Beschwerdegegner die X Treuhand als seine Vertreterin



betrachtete und ihr einen Vorschlag für die Steuerveranlagung des Jahres 2009 zugestellt hatte, keine Reaktion, liess diese also offenbar gewähren und duldet damit – wenn auch nachträglich – wissentlich, dass der Beschwerdegegner die X Treuhand als seine Vertreterin behandelte. Wäre es tatsächlich so gewesen, dass die X Treuhand im Veranlagungsverfahren über keine Vollmacht verfügte, wäre es unter dem Gesichtswinkel von Treu und Glauben am Beschwerdeführer gewesen, dies gegenüber dem Beschwerdegegner kundzutun. Die Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer 2009 wurde am 21. November 2018 der X Treuhand zugestellt, wogegen der Beschwerdeführer wiederum keine Einwände erhob.

3.6.

Aufgrund der Tatsache, dass der Beschwerdeführer im April 2014 Kenntnis davon erhielt, dass der Beschwerdegegner der X Treuhand am 6. März 2014 einen Vorschlag betreffend seine Veranlagung des Steuerjahres 2009 zugestellt hatte, wurde die Verjährung im hängigen Veranlagungsverfahren 2009 unterbrochen und die fünfjährige Frist begann neu zu laufen. Im Zeitpunkt der Veranlagung der direkten Bundessteuer für das Jahr 2009 am 21. November 2018 war die Verjährung somit weder relativ noch absolut eingetreten.

4.

4.1.

Der Beschwerdeführer rügt in materieller Hinsicht, die Einzonung des im Jahr 2009 veräusserten Baulands habe bereits im Jahr 2000 und damit in einer bereits definitiv veranlagten Steuerperiode stattgefunden. Gemäss Ziff. 3.3. des Kreisschreibens Nr. 38 der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV zur Besteuerung von Kapitalgewinnen aufgrund einer Veräusserung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten (im Folgenden: Kreisschreiben Nr. 38) stelle die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem landwirtschaftlichen Verkehrswert im Zeitpunkt der Einzonung den maximal möglichen Kapitalgewinn dar, der unter bäuerlichem Bodenrecht realisierbar gewesen sei. Dieser Kapitalgewinn sei auf Antrag entsprechend von der direkten Bundessteuer freizustellen. Auf der Wertvermehrung infolge Einzonung sei in diesem Zeitpunkt, also im Zeitpunkt der Einzonung, die Einkommenssteuer zu erheben. Folglich wäre der Kapitalgewinn gemäss neuer bundesgerichtlicher Rechtsprechung im Jahr 2000 zu versteuern gewesen. Mangels neuer Tatsachen sei jedoch ein Nachsteuerverfahren bezüglich der rechtskräftigen Veranlagung 2000 nicht zulässig. Das Vorgehen des Beschwerdegegners mit der Veranlagung des Gewinns im Jahr 2009 stelle eine unzulässige Nachbesteuerung bzw. Revision der rechtskräftigen Veranlagung des Jahres 2000 dar.



Die neue Veranlagungspraxis gemäss Bundesgerichtsentscheid dürfe sodann aus Gründen der Rechtssicherheit, des Vertrauensschutzes und der Rechtsgleichheit nicht ohne vorgängige Ankündigung auf hängige Veranlagungen angewendet werden. Die entsprechende Weisung gemäss Kreisschreiben Nr. 38 stelle eine unzulässige Rückwirkung dar. Verwaltungsweisungen enthielten keine eigentlichen Rechtsregeln, für Gerichte seien sie nicht verbindlich. Massgebend sei daher die gesetzliche Grundlage und nicht das Kreisschreiben. Für Privatpersonen sei es nicht möglich, im Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhalts vorauszusehen, dass ihr Verhalten die künftigen Rechtsfolgen haben werde. Im Wesentlichen sei es die Veranlagungsbehörde, welche über den Veranlagungszeitpunkt entscheide. Jene habe es in der Hand, die Veranlagung in die Länge zu ziehen, um die neue Rechtsprechung anwenden zu können, was ein grosses Potenzial an Willkür berge. Die Veranlagung des Steuerjahres 2009 sei im vorliegenden Fall erst im Jahr 2018 vorgenommen worden. Wäre dies im Jahr 2009 oder 2010 der Fall gewesen, hätte die neue Rechtsprechung keine Anwendung gefunden. Auch wenn das Bundesgericht in dieser Frage erstmals entschieden habe, habe es zuvor eine kantonale Praxis gegeben, aufgrund derer er, der Beschwerdeführer, im Verkaufszeitpunkt nicht habe davon ausgehen müssen, dass bei der direkten Bundessteuer die privilegierte Besteuerung nach Art. 18 Abs. 4 DBG zur Anwendung komme.

Die Erhebung der Einkommenssteuer auf den Gewinnen stelle eine unzulässige Doppelbesteuerung dar, da das gleiche Steuerobjekt wie bei der Grundstückgewinnsteuer nun der Einkommenssteuer unterworfen werde. Durch den Erlass der Grundstückgewinnsteuerveranlagungen sei das Steuerjahr 2009 auch in Bezug auf die direkte Bundessteuer rechtskräftig abgeschlossen. Mit Bezug auf jene Gewinne liege kein offenes Veranlagungsverfahren mehr vor. Da gemäss bisheriger kantonaler Praxis die Grundstückgewinnsteuer erhoben worden sei, habe er davon ausgehen dürfen, dass die Grundstücke als land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke gelten und die Verkaufserlöse nicht der Einkommenssteuer unterliegen würden. Durch die unterschiedliche Besteuerung liege ein Widerspruch vor. Sofern das Verwaltungsgericht an der Einkommensbesteuerung festhalte, seien die Grundstückgewinnsteuerverfügungen aus dem Jahr 2009 vorgängig aufzuheben und die bezahlten Steuern zurückzuerstatten.

Schliesslich sei das Steuerruling vom 18. Juni 2008 zu beachten, worin keine Rede von einer zusätzlichen Einkommenssteuer gewesen sei. Der Beschwerdeführer habe im Vertrauen auf die behördliche Auskunft die entsprechenden Dispositionen getroffen,



was zu Grundstücksgewinn- und Schenkungssteuern geführt habe. Im Jahr 2009, als die Grundstücke verkauft worden seien, sei die bundesgerichtliche Rechtsprechung noch nicht bekannt gewesen. Der Beschwerdeführer habe seine Grundstücke im guten Glauben veräussert, dass er in Bezug auf die direkte Bundessteuer von der privilegierten Ausnahmeregelung gemäss Art. 18 Abs. 4 DBG Gebrauch machen könne. Die Rechtsfolgen seien für ihn nicht absehbar gewesen. Auch ein vorgängiges Urteil des Verwaltungsgerichts Aargau aus dem Jahr 2010 sei ihm nicht bekannt gewesen.

4.2.

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). Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 Satz 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). Das Bundesgericht befasste sich im Jahr 2011 eingehend mit der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräusserung von "land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken". Es führte aus, dass diese eine Sonderstellung einnehmen. Zur Zeit des Bunderatsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) waren die Landwirte regelmässig nicht eintragungs- bzw. buchführungs- und somit auch nicht kapitalgewinnsteuerpflichtig gewesen. Davon blieb die Regelung von Art. 18 Abs. 4 DBG übrig, wonach nur die wieder eingebrachten Abschreibungen der Einkommenssteuer von Bund und Kanton unterlagen, wogegen der eigentliche Wertzuwachs ausschliesslich der kantonalen bzw. kommunalen Grundstückgewinnsteuer unterlag und auf Bundesebene nicht besteuert wurde (vgl. Art. 16 Abs. 3 DBG). Das stellte eine privilegierte Ausnahmeregelung dar, die in der Lehre zunehmend als sachlich fragwürdig eingestuft wurde (BGE 138 II 32 E. 2.1.2). Im Einklang mit dem Anwendungs- und Schutzbereich sowie den Veräusserungsbeschränkungen gemäss dem Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht (SR 211.412.11, BGBB) entschied das Bundesgericht, ein land- oder forstwirtschaftliches Grundstück im Sinn von Art. 18 Abs. 4 DBG liege dann vor, wenn es die für die Anwendung des BGBB gültigen Voraussetzungen erfüllt, was im Wesentlichen der Fall ist, wenn es sich gestützt auf Art. 2 Abs. 1 BGBB um einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Grundstücke handelt, die ausserhalb einer Bauzone nach Art. 15 des Raumplanungsgesetzes (SR 700, RPG) liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist. Das BGBB 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 bildet, nicht unter die Ausnahmeregelung von Art. 18 Abs. 4 DBG fällt. Die fehlende Überbauung schliesst die steuerliche Privilegierung von vornherein aus, ohne dass überhaupt noch zu prüfen ist, ob das Grundstück landwirtschaftlich genutzt wird und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehört (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 nach Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfreien privaten Kapitalgewinn gleichgesetzt werden kann (BGer 2C_846/2016 vom 24. Mai 2017 E. 3.2). Namentlich erachtete das Bundesgericht die fehlende 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 BGG. Dies schliesst auf Ebene der direkten Bundessteuer die Anwendung von Art. 18 Abs. 4 DBG aus. Erfolgt die Veräusserung eines solchen Grundstücks aus dem Geschäftsvermögen, ist daher mit der Einkommenssteuer nicht nur über die wieder eingebrachten Abschreibungen, sondern auch über den konjunkturellen Wertzuwachsgerinn abzurechnen. 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.).

4.3.

Die fraglichen zehn unüberbauten Grundstücke X0001 bis X0010 gehörten zum Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers und lagen im Zeitpunkt der Veräusserung im Jahr 2009 unbestrittenermassen seit über acht Jahren in der Bauzone. Gemäss der erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung handelt es sich bei diesen Parzellen nicht um landwirtschaftliche Grundstücke im Sinn von Art. 18 Abs. 4 DBG (vgl. auch Ziff. 2.3 des Kreisschreibens Nr. 38). Aus den Verkäufen resultierte ein Gewinn von CHF 2'394'592 (nach Abzug des steuerfreien Anteils gemäss Art. 18 Abs. 4 DBG), der gestützt auf Art. 18 Abs. 2 DBG bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer 2009



als Einkommen aus selbstständiger Tätigkeit des Beschwerdeführers aufgerechnet wurde. Bei der Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuer 2009 wurde jener Gewinn nicht mit der Einkommenssteuer erfasst, da darauf bereits zuvor (am 24. August 2011) die Grundstückgewinnsteuer erhoben worden war.

4.4.

4.4.1.

Nach Ziff. 5.1 des Kreisschreibens Nr. 38 ist die Bundesgerichtspraxis auf alle im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Kreisschreibens am 17. Juli 2013 offenen Veranlagungen anzuwenden, was vom Beschwerdeführer als unzulässig erachtet wird. Soweit der Beschwerdeführer das Kreisschreiben Nr. 38 als blosser Mitteilung ohne jede Rechtsverbindlichkeit bezeichnet, gilt es zu differenzieren: Als Verwaltungsweisung richtet sich das Kreisschreiben vorab an die Vollzugsorgane der öffentlichen Verwaltung. Für diese ist es verbindlich, wenn es nicht klarerweise verfassungs- oder gesetzeswidrig ist. Für Gerichte ist es hingegen nicht verbindlich, wenn auch diese es bei ihrer Entscheidung berücksichtigen, sofern es eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt. Von einer rechtmässigen Verwaltungsverordnung ist gemäss Bundesgericht nicht ohne triftigen Grund abzuweichen. Auf diese Weise wird das Anliegen der Verwaltung aufgenommen, anhand interner Weisungen einen rechtsgleichen, einheitlichen und sachgemässen Vollzug der massgebenden Rechtssätze herbeizuführen (BGer 2C_162/2016 vom 29. September 2016 E. 4.6 mit zahlreichen Hinweisen).

Gemäss Bundesgericht sind die Regeln für die Rückwirkung einer Praxisänderung und bei Rechtsänderungen unterschiedlich (BGE 123 V 25 E. 3a, 119 Ib 103 E. 4). Die mit der Praxisänderung zwangsläufig verbundene Ungleichbehandlung ist unter dem Gesichtswinkel des Gebots der Rechtsgleichheit hinzunehmen und verlangt lediglich, dass die der alten und der neuen Praxis unterliegenden Fälle je gleich behandelt werden (BGE 112 Ia 193 E. 2b; BGer 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.4.3.7). Seit Fällung des Urteils BGE 138 II 32 ff. am 2. Dezember 2011 zur Frage des Begriffs des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks gemäss Art. 18 Abs. 4 DBG hat das Bundesgericht die rückwirkende Anwendung seiner Praxis auf Veräusserungen von Grundstücken in der Zeit vor Dezember 2011 in mehreren Fällen als zulässig erachtet. Zur Rüge des Verstosses gegen den Grundsatz von Treu und Glauben führte es aus, es liege keine Änderung einer zuvor bestehenden Rechtsprechung, sondern vielmehr eine neue richterliche Praxis zu einer bis damals noch von keinem Gericht, insbesondere



St.Galler Gerichte

nicht dem Bundesgericht, beurteilten Frage vor (vgl. in [BGE 138 II 32](#) nicht veröffentlichte Erwägung 2.6, wiedergegeben u.a. in StR 67/2012 S. 137 ff.). Diese Beurteilung möge sich zwar von der zuvor bestehenden Praxis der Verwaltungsbehörden unterschieden haben. Sie sei aber unverzüglich verbindlich und sei es seither geblieben. Ebenso wenig bestehe 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).

Gestützt auf Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, BV) besteht ein Anspruch auf Beurteilung einer Streitsache innert angemessener Frist. Die Angemessenheit einer Verfahrensdauer beurteilt sich nach der Art des Verfahrens und den konkreten Umständen einer Angelegenheit wie Umfang und Komplexität der aufgeworfenen Sachverhalts- und Rechtsfragen oder Bedeutung des Verfahrens für die Beteiligten ([BGE 135 I 265](#) E. 4.4; G. Steinmann, in: St. Galler Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, 3. Aufl. 2014, N. 22 zu Art. 29 BV). Führt eine ungebührliche Verfahrensverzögerung durch die Behörden dazu, dass zum Nachteil der Privaten eine neue Praxis anwendbar wird, die bei rechtzeitiger Verfahrenserledigung noch nicht angewendet worden wäre, so ist es allenfalls denkbar, dass aus Rechtsgleichheits- und Fairnessgründen die frühere Praxis noch anzuwenden ist (vgl. BGer 2C_509/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.1).

4.4.2.

Die Besteuerung der Veräusserungsgewinne des Beschwerdeführers als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit in Übereinstimmung mit der am 2. Dezember 2011 ergangenen Bundesgerichtspraxis erweist sich somit als mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit, der Rechtsgleichheit sowie von Treu und Glauben vereinbar. Da das Bundesgericht keine Praxisänderung vornahm, sondern erstmalig über diese Frage entschied, war eine vorgängige Ankündigung nicht erforderlich, auch nicht, wenn zuvor die Besteuerung in den Kantonen anders gehandhabt wurde. Nachdem die Steuererklärung 2009 des Beschwerdeführers am 26. Oktober 2011 und damit nur kurze Zeit vor der Fällung des einschlägigen und anschliessend als Leitentscheid in der amtlichen Sammlung publizierten Urteils beim Beschwerdegegner einging, kann auch nicht gesagt werden, eine ungebührlich lange Verfahrensdauer sei ursächlich für die Anwendung der neuen Praxis. Nach Bekanntwerden der höchstrichterlichen Rechtsprechung hätte der Beschwerdegegner bereits damals unabhängig vom Kreisschreiben Nr. 38 die Besteuerung der Gewinne als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit vornehmen können. Aufgrund der folgenden politischen Diskussion



mit allenfalls für den Beschwerdeführer günstigerem Ausgang wartete er jedoch damit zu. Dass die Verfahrensdauer bis zur Veranlagung im November 2018 insgesamt lang war, ist nach dem Gesagten offenkundig nicht kausal für die Anwendung der neuen Praxis, sodass die Grundsätze von Treu und Glauben oder die Verfahrensfairness nicht verletzt worden sind (vgl. dazu auch BGer 2C_963/2017 vom 25. Juli 2018 E. 4.2). Die vom Beschwerdeführer erhobenen Rügen der unzulässigen Rückwirkung und der Willkür erweisen sich damit als unbegründet.

4.5.

Insofern, als der Beschwerdeführer unter Verweis auf Ziff. 3.3 des Kreisschreibens Nr. 38 vorbringt, die Besteuerung des Wertzuwachsgewinns hätte im Jahr 2000, als das Land eingezont worden sei, erfolgen müssen, kann ihm ebenfalls nicht gefolgt werden. Gemäss Ziff. 3.3.1 des Kreisschreibens Nr. 38 ist in Fällen wie dem vorliegenden, wo die Einzonung in einer bereits definitiv veranlagten Steuerperiode erfolgte, die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem landwirtschaftlichen Verkehrswert im Zeitpunkt der Einzonung gestützt auf Art. 18 Abs. 4 DBG steuerfrei und kann auf Antrag vom Kapitalgewinn in Abzug gebracht werden. Auf der (verbleibenden) Wertvermehrung infolge der Einzonung ist "in diesem Zeitpunkt" die Einkommenssteuer für die direkte Bundessteuer zu erheben.

Unter der etwas unglücklich gewählten Formulierung "in diesem Zeitpunkt" ist nicht der Zeitpunkt der Einzonung, sondern der Zeitpunkt der Veräusserung zu verstehen, wie sowohl aus der schematischen Darstellung in Ziff. 3.4. und dem Fallbeispiel Nr. 1 des Kreisschreibens Nr. 38 als auch aus der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage von Art. 18 Abs. 2 DBG hervorgeht. Die steuerauslösende Realisierung der Einkünfte tritt mit der Veräusserung der Grundstücke aus dem Geschäftsvermögen, vorliegend im Jahr 2009, und nicht mit deren Einzonung im Jahr 2000, die keine Privatentnahme zur Folge hatte, ein (BGer 2C_255/2019 vom 9. März 2020 E. 2.2.2). Der konjunkturelle Wertzuwachsgewinn wurde mit der Veräusserung im Jahr 2009 der Grundstücke realisiert. Nach dem Verständnis des Beschwerdeführers müsste ansonsten im Zeitpunkt der Einzonung eine Einkommenssteuer entrichtet werden, ohne dass bereits feststehen würde, ob und zu welchem Preis das fragliche Land überhaupt je veräussert werden würde.

Zwar kann auf den Zeitpunkt der Einzonung in die Bauzone 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



Grundstückgewinnsteuer unterläge, während der durch die Einzonung bewirkte und spätere Wertzuwachs einkommenssteuerrechtlich zu erfassen wäre. Eine separate Abrechnung über den steuerfreien Anteil drängt sich aber lediglich dann auf, wenn sie bereits im Zeitpunkt der Einzonung, und nicht, wie vorliegend, im Nachhinein geltend gemacht wird (BGer 2C_275/2015 vom 13. Januar 2016 E. 2.2). Der Beschwerdegegner hat die Besteuerung der Gewinne somit zu Recht im Jahr der Veräusserung (2009) unter Abzug des steuerfreien Anteils gemäss Art. 18 Abs. 4 DBG vorgenommen. Es liegt keine unzulässige Nachbesteuerung bzw. Revision der Veranlagung des Jahres 2000 vor.

4.6.

4.6.1.

Gemäss konstanter Rechtsprechung liegt eine unzulässige 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 E. 2.1). Doppelbesteuerung heisst somit unter anderem, dass zwei Kantone auf das gleiche Steuersubstrat zugreifen. Die gesetzlich vorgesehene Besteuerung von Einkünften sowohl durch den Kanton als auch durch den Bund stellt keine Doppelbesteuerung dar.

4.6.2.

Vorliegend erfasste der Kanton die Gewinne aus den Verkäufen der zehn Grundstücke im Jahr 2009 gestützt auf Art. 130 Abs. 2 lit. a des Steuergesetzes (sGS 811.1, StG) am 24. August 2011 mit der Grundstückgewinnsteuer; damals noch aufgrund der früheren Praxis, wonach jene als landwirtschaftliche Grundstücke wie Privatgrundstücke behandelt wurden. Wäre die neue Praxis des Bundesgerichts bereits damals angewendet worden, hätte dies zwar die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer ausgeschlossen, nicht jedoch jeglichen Verzicht auf Besteuerung bedeutet. Die Gewinne wären stattdessen als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit gestützt auf Art. 31 Abs. 2 StG (analog Art. 18 Abs. 2 DBG) besteuert worden, was für den Beschwerdeführer angesichts des gewährten Maximalrabatts von 30 Prozent bei der Grundstückgewinnsteuer in finanzieller Hinsicht einen Nachteil bedeutet hätte. Aus der Tatsache, dass der Kanton gemäss der bisherigen Praxis die Grundstücke noch als



landwirtschaftlich im Sinn des BGGB qualifizierte und darauf die Grundstückgewinnsteuer erhob, kann nicht abgeleitet werden, dass dies auch für die direkte Bundessteuer so zu handhaben und gestützt auf Art. 18 Abs. 4 DBG die Gewinne lediglich bis zur Differenz der Anlagekosten zu besteuern gewesen wären. Das Bundesgericht erwog denn auch, es sei zulässig, den gesamten Veräusserungsgewinn mit der direkten Bundessteuer zu erfassen. Es bleibe kein Raum für die präjudizierende Wirkung der Veranlagung zur Grundstückgewinnsteuer, lasse sich doch der Veranlagung keine individuell-konkrete Zusicherung hinsichtlich der direkten Bundessteuer entnehmen (BGer 2C_957/2017 vom 22. Dezember 2017 E. 3.5). Die Grundstückgewinnsteuerveranlagung stellt kein qualifiziertes Schweigen betreffend die direkte Bundessteuer dar (vgl. BGer 2C_199/2017 vom 12. Juni 2018 E. 3.6.2). Aus den Akten geht, soweit ersichtlich, nicht hervor, dass dem Steuerpflichtigen bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zugesichert worden wäre, auf dem Verkaufserlös der Grundstücke müsse er keine direkte Bundessteuer entrichten. Aus der unterschiedlichen rechtlichen Beurteilung von Kanton und Bund kann der Beschwerdeführer demnach nichts zu seinen Gunsten ableiten.

Indem der Kanton die Gewinne aus der Veräusserung der Liegenschaften mit der Grundstückgewinnsteuer und der Bund dasselbe Steuerobjekt mit der Einkommenssteuer erfasst, liegt sodann keine Doppelbesteuerung vor. Grundsätzlich unterliegen Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens sowohl beim Kanton (Art. 31 Abs. 2 StG) als auch beim Bund der Einkommenssteuer (Art. 18 Abs. 2 DBG). Die Besteuerung der Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken mit der Grundstückgewinnsteuer stellt bei der Kantonssteuer eine gesetzlich vorgesehene Ausnahme zur Einkommensbesteuerung dar (Art. 130 Abs. 2 lit. a StG). Im Gegensatz zur direkten Bundessteuer wurden die Gewinne aus der Veräusserung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke im Kanton St. Gallen somit seit jeher besteuert.

Dass der Beschwerdegegner beim Steuerpflichtigen auf Bundesebene die noch hängige Einkommenssteuer 2009 auf den Grundstückgewinnen erhob, stellt folglich weder ein widersprüchliches Verhalten noch einen Verstoß gegen das Doppelbesteuerungsverbot dar. Der Subeventualantrag auf Rückerstattung der Grundstückgewinnsteuern ist daher abzuweisen.

4.7.

Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, bezog sich das vom Beschwerdeführer als Vertrauensgrundlage erachtete Schreiben des Beschwerdegegners vom 18. Juni 2008



auf Fragen im Zusammenhang mit der steuerlichen Handhabung des beim Verkauf des landwirtschaftlichen Gewerbes vom Vater an den Sohn vereinbarten Gewinnanteilsrechts (vi-act. 8/IV.3). Erörtert wurde die Frage, inwiefern ein allfällig dem Vater zustehender Gewinn aus dem Verkauf von Grundstücken beim Vater bzw. bei dessen künftigen Erben zu besteuern sei. Die Besteuerung der Grundstückgewinne beim Beschwerdeführer hatte jene Auskunft nicht zum Inhalt, weshalb sie im Hinblick auf angeblich gestützt darauf getätigte Dispositionen nicht als Vertrauensgrundlage herangezogen werden kann. Dass der Beschwerdeführer bei Kenntnis der Steuerfolgen die Grundstücke nicht verkauft hätte, kann damit zudem wohl kaum gemeint sein.

5.

Zusammenfassend erweisen sich die Einwände des Beschwerdeführers gegen die Besteuerung der beim Verkauf der zehn Grundstücke im Jahr 2009 erzielten Kapitalgewinne als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 Abs. 2 DBG damit als nicht stichhaltig. Die Höhe der Einkünfte wird nicht bestritten. Vom Gewinn von insgesamt CHF 2'408'154 wurde der steuerfreie Anteil nach Art. 18 Abs. 4 DBG von CHF 13'562 in Abzug gebracht. Zudem wurden die geschuldeten AHV-Beiträge von CHF 227'900 berücksichtigt (vi-act. 8/I.7, dies übrigens auch bei der Kantons- und Gemeindesteuer 2009). Die Beschwerde ist folglich abzuweisen.

6.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidegebühr von CHF 2'500 ist angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist daran anzurechnen. Ausseramtliche Kosten des Beschwerdeführers sind bei diesem Ausgang nicht zu entschädigen (Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren, SR 172.021). Auch der Vorinstanz, dem Beschwerdegegner und der Beschwerdebeteiligten steht kein Kostenersatz zu (vgl. VerwGE B 2017/59 vom 23. März 2018 E. 7 mit Hinweis auf R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Lachen SZ/St. Gallen, 2004 S. 176 ff.).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.



2.

Der Beschwerdeführer bezahlt die Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'500 unter entsprechender Anrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

3.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.