

BGer 9C_199/2024 vom 11. April 2025

Bundesgericht, 2025-04-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_199_2024

FR: TF 9C_199/2024 du 11 avril 2025

IT: TF 9C_199/2024 del 11 aprile 2025

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a BGG , Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Der Beschwerdeführer ist gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 StHG (SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert. Die Beschwerde ist frist- und formgerecht eingereicht worden (Art. 100 und Art. 42 BGG).

E. 1.2

Der Eventualantrag des Beschwerdeführers, es sei eine Neuschätzung des Grundstücks vorzunehmen und das Verfahren währenddessen zu sistieren, ist nicht zulässig. Die amtliche Schätzung des Grundstücks erfolgt im Kanton St. Gallen in einem vom Veranlagungsverfahren getrennten Verfahren (vgl. Urteil 2C_681/2020 vom 25. Juni 2021 E. 1.2) und kann demnach nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sein. Dementsprechend kann das Bundesgericht die kantonalen Behörden hier nicht dazu verpflichten, das Grundstück neu amtlich zu schätzen. Das schliesst zwar nicht aus, dass das Bundesgericht korrigierend eingreifen könnte, falls die Vorinstanz für die Zwecke der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer in entscheidender Weise von einem falschen Verkehrswert ausgegangen ist (Art. 105 Abs. 2 BGG). In diesem Fall würde das Bundesgericht das vorliegende Verfahren aber nicht sistieren und eine neue amtliche Schätzung anordnen, sondern die Sache zur ergänzenden Sachverhaltsfeststellung an die Vorinstanz oder an das Steueramt zurückweisen (Art. 107 Abs. 2 BGG) oder den Sachverhalt selbst ergänzen, sofern sich der korrekte Verkehrswert aus den Akten ergibt.

E. 1.3

Im Übrigen sind die Anträge des Beschwerdeführers zulässig und ist auf seine Beschwerde einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantzieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteile 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 150 I 1 , aber in: StE 2024 B 44.11 Nr. 17; 9C_678/2021 vom 17. März 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 149 II 158 , aber in: StE 2023 B 72.13.1 Nr. 4; 9C_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 2). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

E. 3

Der Beschwerdeführer macht hauptsächlich geltend, der Erlös aus dem Verkauf des Grundstücks erschöpfe sich im Kaufpreis von Fr. 152'000.-. Der Entscheid der Vorinstanz verletze harmonisiertes Steuerrecht bzw. Art. 12 Abs. 1 StHG , soweit die Vorinstanz von einem höheren Erlös ausgehe.

E. 3.1

Nach Art. 12 Abs. 1 StHG haben die Kantone Gewinne, die sich unter anderem aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens ergeben, mit einer Grundstückgewinnsteuer zu erfassen, soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Die Anlagekosten setzen sich zusammen aus dem Erwerbspreis oder einem Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen. Diese Rechtsbegriffe sind im Steuerharmonisierungsgesetz nicht näher definiert. Insofern belässt der Bund den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen gewissen Spielraum (BGE 143 II 382 E. 3.2; 141 II 207 E. 2.2.1; Urteil 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 3.1, nicht publ. in: BGE 150 I 1 , aber in: StE 2024 B 44.11 Nr. 17; vgl. auch BGE 145 II 206 E. 3.2.4). Dieser Spielraum findet seine Grenze in den anderen Bestimmungen des Harmonisierungs- und sonstigen Bundesrechts und der Systematik des Steuerharmonisierungsgesetzes (vgl. BGE 143 II 382 E. 4.1; Urteil 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 3.1, nicht publ. in: BGE 150 I 1 , aber in: StE 2024 B 44.11 Nr. 17). Insbesondere darf derselbe Vermögenszugang bei derselben Person nicht zugleich mit der (allgemeinen) Einkommens- und der Grundstückgewinnsteuer als Spezialeinkommenssteuer belastet werden (BGE 148 II 378 E. 4.3). Der Kanton St. Gallen hat Art. 12 StHG in Art. 130 ff. des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 (StG/SG; sGS 811.1) umgesetzt und den hier streitbetroffenen Begriff des Erlöses in Art. 135 StG /SG konkretisiert. Art. 135 Abs. 1 StG /SG definiert als Erlös den "Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen des Erwerbers". Für den Fall, dass kein Kaufpreis festgelegt wird, sieht Art. 135 Abs. 1 StG /SG vor, dass der Verkehrswert als Verkaufspreis gilt.

E. 3.2

Das Bundesgericht hatte schon mehrmals zu beurteilen, wie sich der Erlös zusammensetzt, wenn eine Person ein Grundstück an eine Kapitalgesellschaft verkauft, an der sie beteiligt ist. Es erwog betreffend eine mit Art. 135 Abs. 1 StG /SG im Wesentlichen

übereinstimmende Vorschrift des Kantons Thurgau (§ 132 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Thurgau vom 14. September 1992; RB 640.1), dass nicht zu beanstanden ist, wenn ein Kanton als Erlös neben dem Kaufpreis auch die Wertsteigerung auf der Beteiligung erfasst, die sich ergibt, wenn der Kaufpreis unter dem Verkehrswert liegt (vgl. BGE 143 II 33 E. 3.2.5). In einem den Kanton Zürich betreffenden Fall hat das Bundesgericht zudem kürzlich erwogen, dass in der Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Verkaufspreis eine zusätzliche Leistung zugunsten des Erblassers gesehen werden darf (vgl. Urteil 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 3.7.1, nicht publ. in: BGE 150 I 1, aber in: StE 2024 B 44.11 Nr. 17 betreffend § 222 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]).

E. 3.3

Entgegen dem Beschwerdeführer ist auch in seinem Fall von dieser Rechtsprechung im Ergebnis nicht abzuweichen.

E. 3.3.1

Der Grund dafür ist aber nicht darin zu suchen, dass die Vereinbarung zwischen Anteilsinhaber und Gesellschaft über einen Kaufpreis unter Verkehrswert keine rechtsgeschäftliche Bedeutung hätte, wie die Vorinstanz ausführt und das Bundesgericht in BGE 143 II 33 unter Hinweis auf gewisse Autoren zumindest andeutete (vgl. BGE 143 II 33 E. 3.2.3). Denn die Wertsteigerung auf den Gesellschaftsanteilen des Verkäufers an der Käuferin, die sich aus dem unterpreislichen Verkauf ergibt, lässt sich zivilrechtlich betrachtet nicht als Gegenleistung der Käuferin verstehen (vgl. Urteil 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 3.7.4, nicht publ. in: BGE 150 I 1, aber in: StE 2024 B 44.11 Nr. 17 mit Hinweis auf DANIEL DZAMKO-LOCHER, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2016 - Kantonale Abgaben, ASA 87 S. 44). Die Käuferin will dem Verkäufer neben dem Kaufpreis keine zusätzlichen Zuwendungen erbringen und erleidet aus dem Rechtsgeschäft neben dem Kaufpreis keinen Vermögensabgang. Vielmehr ist die Wertzunahme auf den Gesellschaftsanteilen das Resultat einer Umschichtung des Vermögens des Verkäufers, der mit der verdeckten Kapitaleinlage stille Reserven auf dem Grundstück in stille Reserven auf seinen Gesellschaftsanteilen umwandelt. Im Übrigen weist der Beschwerdeführer zu Recht darauf hin, dass es nicht nur grundstücksgewinnsteuerliche, sondern auch gravierende zivilrechtliche Konsequenzen hätte, wenn der Preisvereinbarung die rechtsgeschäftliche Bedeutung abgesprochen würde. Die Gegenleistungen des Käufers eines Grundstücks unterliegen als wesentliche Vertragspunkte nämlich der Formpflicht gemäss Art. 216 Abs. 1 OR (vgl. BGE 135 III 295 E. 3.2; 101 II 329 E. 3a; 94 II 270 S. 272), sodass das beurkundete Rechtsgeschäft zwischen Anteilinhaber und Gesellschaft wegen Simulation (Art. 18 OR) und das tatsächlich gewollte Rechtsgeschäft wegen Formmangels (Art. 216 Abs. 1 OR) nichtig wären (vgl. BGE 135 III 295 E. 3.2; 94 II 270).

E. 3.3.2

Wenn die Kantone die Wertzunahme auf den Gesellschaftsanteilen des Verkäufers gleichwohl als Erlös erfassen dürfen, liegt dies richtig besehen daran, dass der harmonisierungsrechtliche Erlösbegriff den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt und sie nicht zwingt, bei verdeckten Kapitaleinlagen streng zivilrechtlich anzuknüpfen. Mit anderen Worten verbietet Art. 12 Abs. 1 StHG den Kantonen nicht, neben dem Kaufpreis auch die Wertzunahme auf den Gesellschaftsanteilen des Verkäufers

als Erlösbestandteil zu erfassen. Diese Betrachtungsweise empfiehlt sich aus steuersystematischen Gründen insbesondere für Kantone, die sich dem dualistischen System angeschlossen haben. Denn so können sie sicherstellen, dass über einen Wertzuwachs auf einem Grundstück grundstückgewinnsteuerlich abgerechnet wird, soweit er mittels verdeckter Kapitaleinlage in Wertzuwachs auf Gesellschaftsanteilen umgewandelt und so - unter Vorbehalt einer späteren wirtschaftlichen Handänderung nach Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG (bzw. im Fall des Kantons St. Gallen: Art. 131 Abs. 1 StG /SG) - dem Anwendungsbereich der Grundstückgewinnsteuer entzogen wird. Kantone, die auf diese Weise den Wertzuwachs auf Gesellschaftsanteilen erfassen, sind aber harmonisierungsrechtlich gehalten, diese wirtschaftliche Betrachtungsweise konsequent anzuwenden und bei Folgefragen nicht in einen Methodendualismus zu verfallen (vgl. Urteil 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 3.7.4, nicht publ. in: BGE 150 I 1, aber in: StE 2024 B 44.11 Nr. 17; vgl. auch unten E. 4.2.3).

E. 3.4

Die Gesetzesbestimmung, mit welcher der Kanton St. Gallen den Erlösbegriff konkretisiert, stimmt im Wesentlichen mit jenen der Kantone Thurgau und Zürich überein, die das Bundesgericht bereits zu beurteilen hatte. Die Vorinstanz hat diese Bestimmung letztlich so ausgelegt und angewendet, dass unter den Erlös auch die Wertzunahme auf den Aktien des Beschwerdeführers an der Käuferin fällt. Damit hält sie sich im Gestaltungsspielraum, den Art. 12 Abs. 1 StHG den Kantonen bietet, sodass das Bundesgericht ihren Entscheid in diesem Punkt nur unter dem Blickwinkel des Willkürverbots (Art. 9 BV) überprüfen kann (vgl. oben E. 2.2). Dieser Überprüfung hält der angefochtene Entscheid stand.

E. 3.4.1

Willkür in der Rechtsanwendung liegt vor, wenn der angefochtene Entscheid offenbar unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Das Bundesgericht hebt einen Entscheid jedoch nur auf, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht (BGE 149 I 329 E. 5.1; 148 III 95 E. 4.1 ; 144 I 113 E. 7.1).

E. 3.4.2

Dem Beschwerdeführer ist zwar zuzugestehen, dass die Wertzunahme auf seinen Aktien nach dem Gesagten jedenfalls zivilrechtlich nicht als "weitere Leistung des Erwerbers" bezeichnet werden kann. Ebenso wenig lässt sich sagen, dass die Parteien keinen Kaufpreis festgelegt hätten. Wegen Willkür aufzuheben wäre der angefochtene Entscheid allerdings nur, wenn der Standpunkt der Vorinstanz offensichtlich unhaltbar wäre. Das ist nicht der Fall. Würde der Kanton St. Gallen den Wertzuwachs auf den Aktien des Beschwerdeführers nicht als Erlösbestandteil mit der Grundstückgewinnsteuer erfassen, hätte dies aufgrund des im Kanton St. Gallen herrschenden dualistischen Systems zur Konsequenz, dass der Wertzuwachs auf dem Grundstück im Umfang der verdeckten Kapitaleinlage - unter Vorbehalt der Besteuerung einer Veräusserung der Aktien wegen wirtschaftlicher Handänderung (Art. 131 Abs. 1 StG /SG) - nicht bloss der Grundstückgewinnsteuer, sondern potenziell jeder Besteuerung entzogen wäre (vgl. zu den gewinn- und einkommenssteuerlichen Folgen der verdeckten Kapitaleinlage unten E. 5.3). Es gibt also ein schlagkräftiges steuersystematisches Argument dafür, den Erlösbegriff von Art. 135

Abs. 1 StG /SG im Sinne der Vorinstanz auszulegen (vgl. auch oben E. 3.3.2). Unter diesen Umständen lässt sich ihre Würdigung nicht als offensichtlich unhaltbar bezeichnen, selbst wenn angesichts des Wortlauts von Art. 135 Abs. 1 StG /SG eine andere Sichtweise zumindest auch vertretbar gewesen wäre.

E. 4

Betreffend die Bemessung der Wertzunahme auf den Aktien als Teil des Erlöses macht der Beschwerdeführer geltend, es sei unzulässig, für den Verkehrswert des Grundstücks auf den Preis abzustellen, den die Gesellschaft anlässlich der Weiterveräußerung ein Jahr später gelöst habe. Richtigerweise hätte auf den amtlich geschätzten Verkehrswert abgestellt werden müssen. Zu diesem Zweck hätte eine neue amtliche Schätzung durchgeführt werden müssen, weil die Schätzung von 2013 fehlerhaft gewesen sei. Eventualiter dürfe jedenfalls nicht von einem höheren Verkehrswert ausgegangen werden, als ihn die amtliche Schätzung von 2013 ausweise, weil der rechtskräftig festgesetzte Grundstückswert nach Art. 178bis Abs. 2 StG /SG für die Veranlagung verbindlich sei.

E. 4.1

Nach Art. 178bis Abs. 2 StG /SG sind rechtskräftige Grundstückswerte für die Veranlagung der laufenden Steuerperiode verbindlich. Diese Vorschrift ist Teil des nicht harmonisierten kantonalen Rechts. Ihre Auslegung und Anwendung kann das Bundesgericht demnach grundsätzlich nur unter dem Gesichtspunkt des Willkürverbots (Art. 9 BV) prüfen. Entgegen dem Beschwerdeführer ist die Vorinstanz nicht in Willkür verfallen, indem sie sich für die Bestimmung der Wertsteigerung auf den Aktien des Beschwerdeführers nicht am amtlichen Schätzwert orientiert hat. Denn es wäre zumindest nicht unhaltbar, den Geltungsbereich von Art. 178bis Abs. 2 StG /SG, der sich auf die "laufende Steuerperiode" bezieht, auf die periodischen Steuern (Einkommens-, Vermögens-, Gewinn- und Kapitalsteuern) zu beschränken. Zudem wäre es auch nicht unhaltbar, die rechtskräftigen Grundstückswerte nur als verbindlich zu betrachten, soweit sie für die Veranlagung unmittelbar relevant sind, wie dies etwa bei der Vermögenssteuer der Fall ist (vgl. Art. 54 und 57 StG /SG). Vorliegend hat die Vorinstanz den Verkehrswert des Grundstücks lediglich vorfrageweise berücksichtigt, um die Wertsteigerung auf den Aktien des Beschwerdeführers zu ermitteln.

E. 4.2

Wenn es bundesrechtlich nicht zu beanstanden ist, dass die Vorinstanz für die Bemessung der Wertsteigerung auf den Aktien vom amtlichen Schätzwert abgewichen ist, bleibt die Bemessung als solche zu prüfen.

E. 4.2.1

Was zunächst den Verkehrswert des Grundstücks angeht, macht der Beschwerdeführer nicht geltend und ist auch nicht ersichtlich, dass die Vorinstanz diesen Rechtsbegriff falsch verstanden hätte (vgl. dazu BGE 148 I 210 E. 4.4.3). Vielmehr beanstandet er die Bewertungsmethode des kantonalen Steueramts, dem sich die Vorinstanz angeschlossen hat. Das Bundesgericht billigt den Steuerbehörden bei der Wahl der Bewertungsmethode einen gewissen Beurteilungsspielraum zu und auferlegt sich bei der Überprüfung Zurückhaltung (vgl. Urteile 9C_261/2023 vom 3. August 2023 E. 5.4; 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 3.2.3; 2C_495/2017 / 2C_512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 10.1, in: RDAF 2019 II S. 547; vgl. ebenso zur Mehrwertsteuer Urteile 9C_302/2024 vom 27. November 2024 E. 2.3.1; 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3). Die kantonalen Instanzen bewegen sich

innerhalb dieses Spielraums, wenn sie für die Bewertung des Grundstücks auf den Preis abstellen, den die Gesellschaft ein Jahr später bei der Wiederveräusserung erzielte, zumal der Beschwerdeführer nichts vorbringt, was annehmen liesse, das Grundstück sei ein Jahr zuvor wesentlich weniger wert gewesen.

E. 4.2.2

Während ihre Ermittlung des Verkehrswerts des Grundstücks also nicht zu beanstanden ist, kann der Vorinstanz auf der Basis ihrer eigenen Feststellungen nicht gefolgt werden, soweit sie die verdeckte Kapitaleinlage von Fr. 208'000.- in Form der Differenz zwischen diesem Verkehrswert von Fr. 360'000.- und dem Preis von Fr. 152'000.-, den der Beschwerdeführer und die Gesellschaft als Verkaufspreis vereinbarten, vollständig dem Erlös zurechnet. Die Wertzunahme auf den Aktien des Beschwerdeführers hätte nämlich nur dann betragsmässig mit der verdeckten Kapitaleinlage übereingestimmt, falls der Beschwerdeführer sämtliche Aktien der Gesellschaft hielt. Gemäss den Feststellungen der Vorinstanz war der Beschwerdeführer jedoch lediglich Mehrheitsaktionär der Gesellschaft. Dies impliziert, dass neben ihm mindestens eine weitere Person an der Gesellschaft beteiligt war, deren Aktien ebenfalls von der verdeckten Kapitaleinlage des Beschwerdeführers profitiert hätten. Allerdings ist auch nicht ausgeschlossen, dass die Feststellung der Vorinstanz unrichtig und der Beschwerdeführer in Wahrheit der alleinige Aktionär der Gesellschaft war, als er ihr das Grundstück verkaufte.

E. 4.2.3

Falls der Beschwerdeführer nicht sämtliche Aktien an der Gesellschaft hielt, wäre es harmonisierungsrechtlich zwar nicht ausgeschlossen, in der Wertzunahme auf fremden Gesellschaftsanteilen einen Vermögensvorteil zu sehen, der eigentlich dem Veräusserer zugestanden hätte, von diesem aber unentgeltlich den anderen Beteiligten zugewendet wurde. Das Geschäft müsste dann aber konsequent und ganzheitlich wirtschaftlich betrachtet als teils entgeltlich, teils unentgeltlich behandelt werden, was den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer wegen gemischter Schenkung zur Folge hätte (Art. 132 Abs. 1 lit. a StG /SG; Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG ; Urteil 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 3.7.4 und 3.8, nicht publ. in: BGE 150 I 1 , aber in: StE 2024 B 44.11 Nr. 17). Die Wertsteigerung auf den Gesellschaftsanteilen anderer Beteiligter könnte folglich auch unter diesem Titel nicht beim Beschwerdeführer mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden.

E. 4.3

Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz entweder den Sachverhalt falsch festgestellt, indem sie den Beschwerdeführer als Mehrheits- statt als Alleinaktionär bezeichnet hat, oder aber das harmonisierte kantonale Steuerrecht verletzt, soweit sie die verdeckte Kapitaleinlage von Fr. 208'000.- der Wertzunahme auf den Aktien des Beschwerdeführers gleichgesetzt und diese zusammen mit dem Kaufpreis von Fr. 152'000.- als Erlös abzüglich des Erwerbspreises von Fr. 150'000.- der Grundstückgewinnsteuer unterworfen hat. Sofern die Feststellung, dass der Beschwerdeführer nur Mehrheits- und nicht Alleinaktionär war, korrekt war, hätte die Vorinstanz entweder einzig die Wertzunahme auf den Aktien des Beschwerdeführers dem Erlös zurechnen dürfen oder aber die Grundstückgewinnsteuer wegen gemischter Schenkung aufschieben müssen.

E. 5

Der Beschwerdeführer bringt schliesslich vor, es drohe eine verbotene interkantonale Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV), wenn der Wertzuwachs von Fr. 152'000.- auf Fr.

360'000.- zunächst bei ihm mit der Grundstückgewinnsteuer und alsdann bei der Gesellschaft mit der Gewinnsteuer erfasst würde. Dieses Vorbringen ist aus mehreren Gründen unbegründet.

E. 5.1

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine interkantonale 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 zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton (Schlechterstellungsverbot; BGE 150 I 31 E. 4.1 ; 148 I 65 E. 3.1 ; 140 I 114 E. 2.3.1).

E. 5.2

Als Liegenschaftskanton steht es nach den Grundsätzen des Bundesrechts über die interkantonale Doppelbesteuerung dem Kanton St. Gallen zu, den Wertzuwachs auf dem Grundstück zu besteuern (Spezialsteuerdomizil am Ort der gelegenen Sache; vgl. BGE 148 I 65 E. 4.1.1; 140 II 353 E. 7.1; Urteil 2C_1039/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 4.1, in: StE 2022 A 24.43.2 Nr. 7, StR 77/2022 S. 36). Der Beschwerdeführer macht jedenfalls nicht substantiiert geltend, dass neben dem Kanton St. Gallen noch ein anderer Kanton auf dem Wertzuwachs eine Steuer erheben könnte. Ebenso wenig bringt er vor, dass er zufolge seiner territorialen Beziehungen zu mehreren Kantonen schlechter gestellt wird als eine Person, die nur im Kanton St. Gallen steuerpflichtig ist. Vielmehr beanstandet er, dass der Kanton St. Gallen denselben Wertzuwachs möglicherweise zweimal steuerlich belasten wird, nämlich einmal bei ihm und einmal bei der Gesellschaft. Zunächst ist fraglich, ob sich der Beschwerdeführer gestützt auf das Doppelbesteuerungsverbot gegen die Belastung der Gesellschaft wehren könnte, setzt der Anspruch aus Art. 127 Abs. 3 BV doch grundsätzlich die Subjektidentität voraus (vgl. zum Grundsatz und zu Ausnahmen BGE 115 Ia 157 E. 3c und d; Urteil 2C_153/2021 vom 25. August 2021 E. 1.4, in: StE 2022 A 24.5 Nr. 11). Die Frage kann aber offenbleiben, weil die Doppelbesteuerung nicht interkantonaler Natur ist, wenn derselbe Kanton denselben Wertzuwachs, der ihm nach den bundesrechtlichen Grundsätzen über die interkantonale Doppelbesteuerung zur Besteuerung zusteht, zweimal besteuert.

E. 5.3

Die doppelte Belastung desselben Wertzuwachses könnte allenfalls gegen harmonisiertes kantonales Steuerrecht verstossen. Die Vorinstanz hat jedoch erwogen, die verdeckte Kapitaleinlage bleibe bei der Gesellschaft nach Art. 83 Abs. 1 lit. a StG /SG gewinnsteuerfrei und könne dereinst nach Art. 33 Abs. 3 StG /SG einkommenssteuerfrei an den Anteilsinhaber ausgeschüttet werden. Das bedeutet, dass der Wertzuwachs bei der Gesellschaft nach Auffassung der Vorinstanz nicht mit der Gewinnsteuer erfasst werden kann. Vor diesem Hintergrund ist nicht damit zu rechnen, dass die kantonalen Instanzen denselben Wertzuwachs sowohl mit der Grundstückgewinnsteuer beim Beschwerdeführer, als auch mit der Gewinnsteuer bei der Gesellschaft belasten werden. Weiterungen zur Zulässigkeit einer solchen doppelten Belastung erübrigen sich deshalb.

E. 6.1

Die Beschwerde ist teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Der angefochtene Entscheid ist aufzuheben. Die Sache ist an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit sie erstens feststellt, zu welchem Grad der Beschwerdeführer zum Zeitpunkt des Verkaufs des Grundstücks (24. April 2020) an der B._____ AG beteiligt war, und sie zweitens entweder die Berechnung der Wertzunahme auf den Aktien des Beschwerdeführers an seinen Beteiligungsgrad anpasst und den Grundstücksgewinn entsprechend neu festsetzt oder wegen gemischter Schenkung von der Erhebung der Grundstücksgewinnsteuer absieht (vgl. Urteil 9C_22/2024 vom 21. März 2025 E. 5.2, zur Publikation vorgesehen).

E. 6.2

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens werden grundsätzlich der unterliegenden Partei auferlegt (Art. 66 Abs. 1 BGG). Hinsichtlich der Prozesskosten gilt die Rückweisung der Sache zu neuem Entscheid mit offenem Ausgang praxisgemäss als volles Obsiegen, unabhängig davon, ob sie beantragt und ob das entsprechende Begehren im Haupt- oder im Eventualantrag gestellt wird (BGE 146 V 28 E. 7; 141 V 281 E. 11.1). Vorliegend ist der Ausgang allerdings nicht völlig offen, zumal der Beschwerdeführer als Mehrheitsaktionär mindestens die Hälfte (bzw. genauer: 751 der 1'500) Aktien an der Gesellschaft hielt und demgemäss damit rechnen muss, dass das Steueramt den Erlös auf mindestens rund Fr. 256'000.- (Verkaufspreis von Fr. 152'000.- zuzüglich 751/1'500 der verdeckten Kapitaleinlage von Fr. 208'000.-) und den Grundstücksgewinn demnach auf mindestens ungefähr Fr. 104'000.- festsetzen wird. Die Kosten sind deshalb zur Hälfte dem Beschwerdeführer und zur Hälfte dem kantonalen Steueramt aufzuerlegen, da letzteres Vermögensinteressen verfolgt und deshalb kostenpflichtig ist (Art. 66 Abs. 4 BGG). Das kantonale Steueramt schuldet dem Beschwerdeführer ausserdem eine reduzierte Parteientschädigung, ohne selbst Anspruch auf eine solche zu haben (Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.