Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 730/2021

Urteil vom 19. Mai 2022

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,
Bundesrichterin Hänni, Bundesrichter Beusch, Bundesrichter Hartmann, Bundesrichterin Ryter,
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte
A._____,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Rechtsanwalt Fabrizio Visinoni,

gegen

Gemeinde St. Moritz,
Via Maistra 12, 7500 St. Moritz,
Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Steinbruchstrasse 18/20, 7001 Chur.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Graubünden und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2018,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden, 4. Kammer, vom 24. Juni 2021 (A 20 60).

Sachverhalt:

A.
A._____, wohnhaft in U._____, Slowenien, ist Eigentümerin des überbauten Grundstücks Nr. xxx in der Gemeinde V._____. Mit Dienstbarkeitsvertrag vom 20. Dezember 2018, eingetragen am 21. Dezember 2018 im Grundbuchamt der Region Maloja, vereinbarten A._____ und B._____ als Gegenleistung für eine vereinbarte Grunddienstbarkeit (Pflanzen- und Bauhöhenbeschränkung) zulasten des Grundstücks Nr. xxx bzw. zugunsten des Nachbargrundstücks Nr. yyy die Summe von Fr. 1'000'000.--.

B.
Die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden besteuerte diese Leistung mit definitiven Veranlagungsverfügungen vom 16. Januar 2020 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie für die direkte Bundessteuer 2018 gestützt auf Art. 22 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden vom 8. Juni 1986 (StG/GR; BR 720.000) resp. Art. 21 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen. Die kantonalen Rechtsmittel hiergegen blieben ohne Erfolg (Einspracheentscheide der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden vom 14. Oktober 2020; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 24. Juni 2021).

C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 14. September 2021 beantragt A._____ die Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 24. Juni 2021 und der Einspracheentscheide der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden vom 14. Oktober 2020 sowie die Festsetzung des steuerpflichtigen Einkommens auf Fr. 113'000.-- (satzbestimmend Fr. 811'300.--) für die direkte Bundessteuer 2018 und auf Fr. 144'000.-- (satzbestimmend Fr. 844'200.--) für die Kantons- und Gemeindesteuer 2018. Eventualiter seien das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 24. Juni 2021 und die

Einspracheentscheide der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden vom 14. Oktober 2020 aufzuheben und die Sache zur neuen Veranlagung an die Steuerverwaltung Graubünden zurückzuweisen, wobei die Gegenleistung aus dem Dienstbarkeitsvertrag in Höhe von Fr. 1'000'000.-- als nicht einkommenssteuerwirksam zu erfassen sei.

Das Gesuch um aufschiebende Wirkung, welches zeitgleich mit der Beschwerde einging, wurde am 1. November 2021 nach hierzu durchgeführter Vernehmlassung mittels Präsidialverfügung genehmigt.
Die Vorinstanz und die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) schliessen mit Verweis auf das vorinstanzliche Urteil auf Abweisung der Beschwerde. Die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden beantragt in ihrer Vernehmlassungsantwort ebenfalls die Abweisung.

Erwägungen:

I. Zulässigkeit der Beschwerde und Prozessuales

1.

1.1. Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und 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). Die Beschwerdeführerin ist als Steuerpflichtige gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert.

1.2. Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Kantonssteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind (BGE 135 II 260 E. 1.3.1). Unter diesen Umständen ist der Beschwerdeführerin nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass Letztere beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3.2; Urteil 2C 839/2021 vom 27. Januar 2022 E. 1.2).

1.3. Nicht einzutreten ist auf den Antrag, die Einspracheentscheide vom 14. Oktober 2020 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 bzw. betreffend die direkte Bundessteuer 2018 seien aufzuheben. Diese sind durch das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 24. Juni 2021 ersetzt worden (Devolutiveffekt); sie gelten als mitangefochten und können im bundesgerichtlichen Verfahren nicht in eigenständiger Weise in Frage gestellt werden, da die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nur gegen Entscheide der in Art. 86 Abs. 1 BGG genannten Vorinstanzen zulässig ist (BGE 134 II 142 E. 1.4).

1.4. Mit Ausnahme des Antrags auf Aufhebung der Einspracheentscheide ist auf die Beschwerde einzutreten.

2.

2.1. 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 (Urteil 2C 1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 143 II 283 E. 1.2.2; 139 I 229 E. 2.2; 138 I 274 E. 1.6).

2.2. 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 substanziieren (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

II. Direkte Bundessteuer

3.
Strittig ist vorliegend einzig die steuerliche Erfassung des Entgelts, welches die Beschwerdeführerin für die Einräumung der Pflanzen- und Bauhöhenbeschränkung auf ihrem Grundstück (Nr. xxx) zugunsten des Nachbargrundstücks (Nr. yyy) erhalten hat.

3.1. Art. 16 DBG bringt im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie ("concept de l'accroissement du patrimoine" bzw. "imposition du revenu global net") zum Ausdruck. Danach unterliegen aufgrund der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (Art. 17-23 DBG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der direkten Bundessteuer. Vorbehalten bleiben die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG) und die im Negativkatalog von Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Fälle (BGE 146 II 6 E. 4.1; 139 II 363 E. 2.1 mit zahlreichen Hinweisen).

3.2. Der Reinvermögenszugang, wie er Art. 16 Abs. 1 DBG zugrunde liegt, besteht in einer Nettogrösse. Er entspricht dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen derselben Steuerperiode. Im konkreten Einzelfall ergibt sich ein für steuerliche Zwecke massgeblicher Reinvermögenszugang, sobald der Vermögenszugang den realisierten Vermögensabgang der Höhe nach übersteigt. Im Umfang, in welchem sich Vermögenszugang und Vermögensabgang der Höhe nach entsprechen, bleibt es bei einem steuerfreien Aktiventausch. Stellt sich darüber hinaus im konkreten Einzelfall tatsächlich ein Reinvermögenszugang ein, bleibt im Privatvermögen zu prüfen, ob der Überschuss - der realisierte konjunkturelle Mehrwert - als steuerbarer Vermögens- bzw. Kapitalertrag (Art. 16 ff. DBG) oder aber als steuerfreier Vermögens- bzw. Kapitalgewinn (Art. 16 Abs. 3 DBG) zu erfassen sei (BGE 143 II 402 E. 5.2; 139 II 363 E. 2.2 mit zahlreichen Hinweisen).

3.3. Gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG sind Gewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei. Als Kapitalgewinne gelten nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung Nettovermögenszugänge, welche als natürliche und typische (adäquate) Folge eines Vermögensabganges erscheinen (BGE 143 II 402 E. 5.3; 141 II 326 E. 7; 139 II 363 E. 2.4). Unerlässliche Voraussetzung des steuerfreien Kapitalgewinns ist mithin das Vorliegen einer Gesamt- oder Teilveräusserung von dinglichen oder obligatorischen Rechten. Diese verlassen das Eigentum der veräussernden Person und schmälern vorübergehend, bis zum Eintreffen der Gegenleistung, die Substanz (BGE 141 II 326 E. 7; 139 II 363 E. 2.3). Die Steuerfreiheit der Kapitalgewinne stellt eine Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und von der daraus abgeleiteten Reinvermögenszugangstheorie dar. Sie ist eng zu verstehen (BGE 146 II 6 E. 4.1; 142 II 197 E. 5.6; 139 II 363 E. 2.2 S. 367, je mit Hinweisen).

3.4. Zu beurteilen ist vorliegend zunächst, ob die Errichtung der Pflanzen- und Bauhöhenbeschränkung als Grunddienstbarkeit eine Veräusserung im Sinne von Art. 16 Abs. 3 DBG darstellt, aus der die Beschwerdeführerin einen Kapitalgewinn erzielt hat. Gemäss der Rechtsprechung erfordert das Gebot der vertikalen Steuerharmonisierung, bei der Auslegung von Art. 16 Abs. 3 DBG die Praxis zu den (sinngemäss) entsprechenden Bestimmungen des Harmonisierungsrechts analog heranzuziehen (BGE 139 II 363 E. 3.2; vgl. auch Urteil 2C 902/2013 / 2C 903/2013 vom 11. Juli 2014 E. 4.3, in: RtiD 2015 I S. 853). Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Grundstücken im Privatvermögen unterstehen nach dem Harmonisierungsrecht der Grundstückgewinnsteuer (vgl. Art. 12 StHG). Es drängt sich deshalb auf, den Begriff des (steuerfreien) Kapitalgewinns aus der Veräusserung von Grundstücken im Privatvermögen auch für die direkte Bundessteuer im Lichte von Art. 12 StHG auszulegen, um Konkordanz zwischen den verschiedenen föderalen Besteuerungsebenen zu erreichen (vgl. BGE 139 II 363 E. 3.2; NICOLAS MERLINO, in: Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 29 zu Art. 21 DBG; THIERRY OBRIST, Note sur l'arrêt 2C 902/2013, RDAF 2015 II S. 15, S. 18; ANDREA PEDROLI,
Novità giurisprudenziali nel campo del diritto tributario, RtiD 2014 II S. 581, S. 617).

3.5. Nach Art. 12 StHG sind Gewinne aus Veräusserungen (Abs. 1) sowie aus gewissen veräusserungsähnlichen Vorgängen (Abs. 2) der Grundstückgewinnsteuer unterworfen. Zu den veräusserungsähnlichen Vorgängen gehört insbesondere die Belastung eines Grundstücks mit

privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstücks dauernd und wesentlich beeinträchtigen und dafür ein Entgelt entrichtet wird (Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG; BGE 139 II 363 E. 3.2).
Die Entgeltlichkeit sowie die Dauerhaftigkeit der Beeinträchtigung sind im vorliegenden Fall gegeben: Die Pflanzen- und Bauhöhenbeschränkung unterliegt keiner zeitlichen Begrenzung (vgl. zur Frage der Dauerhaftigkeit eines Baurechts BGE 141 II 326 E. 7) und wurde per Vertrag gegen ein Entgelt eingeräumt.

3.6. Näher zu prüfen ist hingegen die Frage, ob die eingeräumte Dienstbarkeit eine wesentliche Beeinträchtigung der unbeschränkten Bewirtschaftung oder des Veräusserungswerts des Grundstücks darstellt.

3.6.1. Das Bundesgericht hatte bislang keine Veranlassung, allgemein gültig zu klären, was unter der wesentlichen Beeinträchtigung der unbeschränkten Bewirtschaftung eines Grundstücks zu verstehen ist. Aufgrund der Vielzahl der möglichen Inhalte von Dienstbarkeiten fällt es denn auch schwer, eine klare Linie zwischen wesentlichen und unwesentlichen Beeinträchtigungen der unbeschränkten Bewirtschaftung des Grundstücks zu ziehen. Jedenfalls stellen vollständige Bau- oder andere Nutzungsverbote wesentliche Beeinträchtigungen dar (vgl. BGE 139 II 363 E. 3.2, wo die Wesentlichkeit der Beeinträchtigung durch ein Bauverbot implizit vorausgesetzt wurde). Die hier streitbetroffenen Pflanzen- und Bauhöhenbeschränkungen werden in der Literatur mehrheitlich als unwesentlich betrachtet, wobei die Ansichten zum Teil nuanciert ausfallen. KLÖTI-WEBER erachtet Pflanzenhöhenbeschränkungen regelmässig als nicht wesentlich, einschneidende Baubeschränkungen hingegen als wesentlich (MARIANNE KLÖTI-WEBER, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 44 zu § 96 StG/AG). OBRIST spricht sich dagegen aus, die Dienstbarkeiten in feste Kategorien wesentlicher und unwesentlicher Beeinträchtigungen einzuteilen,
und befürwortet stattdessen eine Einzelfallbeurteilung (OBRIST, a.a.O., S. 19). RICHNER/FREI/ KAUFMANN/ROHNER halten Pflanzen- und Bauhöhenbeschränkungen bloss dann für wesentlich, wenn diese einschneidend seien (RICHNER/ FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N. 128 zu § 216 StG/ZH). Laut SEILER erreichen bloss die besonders gravierenden Grunddienstbarkeiten, namentlich Bau- und Nutzungsverbote, sowie gewisse unbefristete Personaldienstbarkeiten die Schwelle der Wesentlichkeit (MORITZ SEILER, Grenzen des kantonalen Gestaltungsspielraums bei der Grundstückgewinnsteuer, StR 75/2020 S. 725 ff., S. 734). VERREY ist der Auffassung, dass neben dem Bauverbot auch andere Beschränkungen der Überbaubarkeit des Grundstücks die Bewirtschaftung wesentlich beeinträchtigen können (BASTIEN VERREY, Note sur ATF 139 II 363, RDAF 2014 II S. 614, S. 616). ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT sind der Ansicht, dass die Begrenzung der Bauhöhe gleich wie ein Bauverbot eine wesentliche Beeinträchtigung darstelle (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 6 N. 138).

3.6.2. Auch in Bezug auf die Frage, wie gross die erlittene Werteinbusse sein muss, damit der Veräusserungswert als wesentlich beeinträchtigt erscheint, hat sich noch keine eigentliche Praxis herausgebildet. Immerhin wertete das Bundesgericht aber die geringe Höhe der Entschädigung (u.a.) für die Einräumung eines Wegrechts von 5 % (Fr. 20'000.--) des Erwerbspreises des Grundstücks (Fr. 490'000.--) als starkes Indiz dafür, dass die Werteinbusse - und die Beeinträchtigung überhaupt - nicht wesentlich war (Urteil 2C 902/2013 / 2C 903/2013 vom 11. Juli 2014 E. 5.4, in: RtiD 2015 I S. 853). Auch nach der Lehre ist die Höhe des Entgelts für eine Dienstbarkeit ein Indiz für die Wesentlichkeit einer Beeinträchtigung (vgl. KLÖTI-WEBER, a.a.O., N. 42 zu § 96 StG/AG; OBRIST, a.a.O., S. 19; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N. 127 zu § 216 StG/ZH).

3.6.3. Die Vorinstanz ging davon aus, dass die Pflanzen- und Bauhöhenbeschränkung im vorliegenden Fall keine wesentliche Beeinträchtigung darstelle. Die Beschwerdeführerin habe keine wesentlichen oder sogar die hauptsächlichen Eigentümerbefugnisse preisgegeben und die Entschädigung für die Einräumung der Grunddienstbarkeit von Fr. 1 Mio. mache nicht einmal 2 % des Verkehrswerts des Grundstücks (Fr. 52'511'000.--) aus. Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, dass die Bauhöhenbeschränkung praktisch einen Drittel der Baulandfläche belaste und insoweit einem "beschränkten Bauverbot" gleichkomme (vgl. Beschwerde, S. 8).

3.6.4. Es ist nicht ausgeschlossen, dass sich eine Bauhöhenbeschränkung in einem Einzelfall wie ein Bauverbot auswirken und darin eine wesentliche Beeinträchtigung seiner unbeschränkten

Bewirtschaftung im Sinne von Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG liegen könnte, falls dadurch wesentliche Teile des Grundstücks faktisch unüberbaubar werden. Allerdings zeigt das im Vergleich zum Wert des Grundstücks geringe Entgelt, das die Beschwerdeführerin für die Errichtung der Dienstbarkeit empfangen hat, dass die Parteien selbst nicht von einer wesentlichen Beeinträchtigung ausgegangen sind. Denn nach der allgemeinen Lebenserfahrung bestimmt sich die Höhe des Entgelts, das ein Eigentümer für die Errichtung einer Dienstbarkeit verlangen wird, im Wesentlichen nach der Schwere der Beeinträchtigung der Nutzung und des Werts des Grundstücks. Dies gilt jedenfalls solange, als ihm die berechtigte Person nicht nahesteht oder sonst besondere Verhältnisse herrschen, welche die Preisgestaltung zwischen den Parteien beeinflussen könnten. Für solche besonderen Verhältnisse gibt es vorliegend keine Anhaltspunkte. Wie schon im Urteil 2C 902/2013 / 2C 903/2013 vom 11. Juli 2014 ist die relativ geringe Höhe des Entgelts daher auch im vorliegenden Fall als starker Anhaltspunkt dafür zu werten, dass es an der Wesentlichkeit der Beeinträchtigung nach Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG fehlt. Die entsprechende Würdigung der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden.

3.7. Somit ist zusammenfassend festzuhalten, dass es sich bei der vorliegend eingeräumten Dienstbarkeit nicht um eine wesentliche Beeinträchtigung im Sinne von Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG handelt. Das Entgelt, welches die Beschwerdeführerin für die Einräumung der Dienstbarkeit erhalten hat, steht nicht im Zusammenhang mit einer (teilweisen) Veräusserung des Grundstücks oder eines sonstigen Vermögenswerts. Von einem Kapitalgewinn kann damit nicht gesprochen werden; Art. 16 Abs. 3 DBG fällt ausser Betracht.

4.
Ist eine Beeinträchtigung durch eine Dienstbarkeit nicht wesentlich und kann die Belastung daher nicht der Veräusserung gleichgestellt werden, unterliegt dafür erhaltenes Entgelt - wie Entgelte für alle anderen Arten rechtlicher Verschlechterungen eines Grundstücks (vgl. BGE 139 II 363 E. 2.5: Entgelt für Rückzug oder Nichterhebung einer Baueinsprache) - auf Bundesebene kraft Art. 16 Abs. 1 und Art. 21 Abs. 1 DBG grundsätzlich der Einkommenssteuer.

4.1. Die Beschwerdeführerin bringt in diesem Zusammenhang vor, bei der Zahlung aus dem Dienstbarkeitsvertrag handle es sich um eine Entschädigung als Ausgleich eines zukünftigen Minderwerts des Grundstückes, womit kein Reinvermögenszugang vorliege. Vielmehr handle es sich um einen Aktiventausch, zumindest bis zu der Höhe des tatsächlichen Wertverlusts des Grundstücks aufgrund der Dienstbarkeit, welcher gutachterlich zu ermitteln sei.

4.2. Unter einem "reinen Aktiventausch" versteht die Rechtsprechung den Eintausch eines Vermögenswerts gegen einen anderen Vermögenswert (z.B. Geld), dessen Geldwert den Gestehungskosten des eingetauschten Vermögenswerts entspricht. Im Unterschied zu einer Veräusserung, aus welcher der Steuerpflichtige einen Kapitalgewinn erzielt, schichtet der Steuerpflichtige beim "reinen Aktiventausch" sein Vermögen lediglich um (vgl. BGE 139 II 363 E. 2.6; Urteile 2C 1155/2014 vom 1. Februar 2016 E. 3.2.6, in: StE 2016 B 23.43.2 Nr. 19; StR 71/2016 S. 612; 2C 368/2013 vom 2. Februar 2014 E. 6.2.2). Aber auch der "reine Aktiventausch" setzt begrifflich voraus, dass ein Vermögenswert gegen einen anderen eingetauscht, mithin also im Sinne von Art. 16 Abs. 3 DBG veräussert wird. Die entgeltliche Eintragung einer Dienstbarkeit, die keine dauerhafte und wesentliche Beeinträchtigung gemäss Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG bewirkt, stellt jedoch bei einer harmonisierungskonformen Auslegung keine Veräusserung eines Vermögenswerts (vgl. oben E. 3.7) und damit - entgegen gewissen Lehrmeinungen (vgl. SIBILLA CRETTI, Note sur l'arrêt 2C 902/2013 et 2C 903/2013, RDAF 2014 S. 485; MERINO, a.a.O., N. 34 zu Art. 21 DBG; ähnlich wie hier dagegen OBRIST, a.a.O., S.
19) - auch keine Realisation dar, die der Einkommenssteuer entzogen wäre. Sie kann demgemäss auch nicht als "reiner Aktiventausch" betrachtet werden, selbst wenn sie mit einer Werteinbusse auf dem Grundstück einhergeht.

4.3. Damit steht in Einklang, dass Art. 21 Abs. 1 DBG verschiedene Einkünfte, die mit rechtlichen (z.B. Baurecht, Nutzniessung) oder tatsächlichen (z.B. Ausbeutung von Kies, Sand und anderen Bestandteilen des Bodens) Verschlechterungen des Grundstücks zusammenhängen, als Erträge aus unbeweglichem Vermögen der Einkommenssteuer unterwirft, ungeachtet dessen, dass sich diese Verschlechterungen in der Regel ebenfalls negativ auf den Wert auswirken, den der Eigentümer bei einer späteren Veräusserung erzielen kann. Dies ist steuersystematisch durchaus folgerichtig. Aufgrund des Minderwerts aus einer entschädigten Verschlechterung wird nämlich dereinst der Veräusserungserlös und damit die Bemessungsgrundlage für die Grundstückgewinnsteuer nach Art. 12 Abs. 1 StHG tiefer ausfallen. Bliebe das für die Verschlechterung empfangene Entgelt einkommenssteuerfrei, drohte mithin also eine doppelte Nichtberücksichtigung von Steuersubstrat bei

der Einkommens- und der Grundstückgewinnsteuer. Dies widerspräche ebenso der Steuersystematik wie die doppelte Belastung desselben Vermögenszugangs bei derselben Person mit der (allgemeinen) Einkommens- und der Grundstückgewinnsteuer als Spezialeinkommenssteuer (vgl. dazu Urteile 2C 719/2017 vom 26. April
2019 E. 2.5.2; 2C 906/2010 vom 31. Mai 2012 E. 7.4, in: RDAF 2012 II S. 342; vgl. auch zum Verhältnis der beiden Steuern zueinander BGE 145 II 206 E. 2.2.2; 131 II 722 E. 2.2).

4.4. Abzugrenzen ist die vorliegende Konstellation schliesslich von derjenigen, die das Bundesgericht in BGE 139 II 363 zu beurteilen hatte. Dort erwog das Bundesgericht, dass das Entgelt für die Nichterhebung oder den Rückzug einer Einsprache gegen ein Bauprojekt auf einem Nachbarschaftsgrundstück steuerlich nicht zu privilegieren ist (BGE 139 II 363 E. 2.5). Ein solches Entgelt kann jedoch einen (steuerfreien) Ersatz des positiven Schadens bzw. objektiven Wertverlusts darstellen, wenn damit tatsächlich ein Minderwert des (eigenen) Grundstücks einhergeht (BGE 139 II 363 E. 2.6). Anders als hier ging es dort jedoch nicht um eine unmittelbare Einkunft aus dem Grundstück, sondern um ein Entgelt aus einem privatrechtlich eigenständigen Geschäft, nämlich aus dem Rückzug einer Baueinsprache betreffend ein Nachbargrundstück (vgl. BGE 139 II 363 E. 2.5 und 3.5). Gegenstand des streitbetroffenen Rechtsgeschäfts war dort damit nicht das Grundstück der steuerpflichtigen Person, sondern ihre Rechtsposition als Einsprecher im Baueinspracheverfahren. Die steuerliche Freistellung des Gewinns aus der Verfügung über diese Rechtsposition lehnte das Bundesgericht unter anderem auch deshalb ab, weil der entgeltliche Verzicht auf ein Rechtsmittel oder einen Rechtsbehelf sittenwidrig (Art. 20 Abs. 1 OR) sein kann und deshalb steuerlich nicht privilegiert werden soll (vgl. BGE 139 II 363 E. 2.5). Vorliegend sprechen demgegenüber bereits die Auslegung von Art. 16 Abs. 3 DBG im Lichte von Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG und die Steuersystematik dagegen, die Einkunft aus der Eintragung der Dienstbarkeit einkommenssteuerlich freizustellen, und zwar auch insoweit, als damit bloss der Minderwert auf dem Grundstück ausgeglichen wird (vgl. oben E. 4.2 und 4.3).

4.5. Vor diesem Hintergrund hat die Vorinstanz kein Bundesrecht verletzt, indem sie das Entgelt von Fr. 1'000'000.--, welches die Beschwerdeführerin für die Einräumung der Pflanzen- und Bauhöhenbeschränkung auf ihrem Grundstück erhalten hat, für die direkte Bundessteuer vollständig als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen der Einkommenssteuer unterworfen hat.

III. Kantons- und Gemeindesteuern

5.

5.1. Für die direkte Bundessteuer war bei der Beurteilung der Frage, ob das Entgelt für die Einräumung der Dienstbarkeiten als steuerfreier Kapitalgewinn im Sinne von Art. 16 Abs. 3 DBG zu qualifizieren ist, im Rahmen einer vertikalen Harmonisierung auf Art. 12 StHG abzustellen (vgl. oben E. 3.4). Auch das harmonisierte kantonale Einkommenssteuerrecht (insb. Art. 16 und 22 StG/GR) ist unter Berücksichtigung des harmonisierten kantonalen Grundstückgewinnsteuerrechts (insb. Art. 42 Abs. 2 lit. c StG/GR) - und vice versa - auszulegen, um Konkordanz zwischen den beiden Steuerarten zu erreichen. Somit hat die Vorinstanz den Vorgang zurecht nicht der Grundstückgewinnsteuer unterworfen.

5.2. Bezüglich der Definition des Ertrags aus unbeweglichem Vermögen ist sodann im Hinblick auf die vertikale Steuerharmonisierung ebenfalls von der Identität von Tragweite und Inhalt der bundes-, harmonisierungs- und kantonalrechtlichen Normen auszugehen (vgl. BGE 141 II 326 E. 4). Vor diesem Hintergrund ist es auch nicht zu beanstanden, dass das Entgelt für die Einräumung der Pflanzen- und Bauhöhenbeschränkung von Fr. 1'000'000.-- auch für die Zwecke der Kantons- und Gemeindesteuern als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen der Einkommenssteuer unterworfen wurde.

IV. Rechtliches Gehör

6.
Die Rüge der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, weil sie darauf verzichtet habe, eine Bewertung des Grundstückes mit den darauf lastenden Dienstbarkeiten einzuholen, um einen allfälligen Wertverlust festzustellen, ist sodann unbegründet. Aus dem zuvor zum materiellen Recht Ausgeführten ergibt sich ohne Weiteres, dass das beantragte Beweismittel keine erhebliche Tatsache betrifft, womit die Vorinstanz dazu befugt war, auf die Beweisabnahme zu verzichten (vgl. BGE 144 II 427 E. 3.1.3).

V. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigungen

7. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die unterliegende Beschwerdeführerin trägt die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Dem obsiegenden Kanton Graubünden ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 7'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden, 4. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung mitgeteilt.

Lausanne, 19. Mai 2022

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Der Gerichtsschreiber: Seiler