

# GR\_GERICHTE A 2020 60 vom 24. Juni 2021

GR Gerichte, 2021-06-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr\\_gerichte\\_A\\_2020\\_60](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2020_60)

FR: GR\_GERICHTE A 2020 60 du 24 juin 2021

IT: GR\_GERICHTE A 2020 60 del 24 giugno 2021

## Regeste

Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer | Einkommenssteuer

## Erwägungen

### E. 1

A.\_\_\_\_\_, wohnhaft in C.\_\_\_\_\_, ist Eigentümerin des überbauten Grundstücks Nr. D.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_, in der Gemeinde B.\_\_\_\_\_. Mit Dienstbarkeitsvertrag vom G.\_\_\_\_\_, eingetragen am H.\_\_\_\_\_ im Grundbuchamt der Region F.\_\_\_\_\_, vereinbarten A.\_\_\_\_\_ und I.\_\_\_\_\_ als Gegenleistung für die vereinbarte Grunddienstbarkeit (Pflanzen- und Bauhöhenbeschränkung) zulasten des Grundstücks Nr. D.\_\_\_\_\_ bzw. zugunsten des Nachbargrundstücks Nr. J.\_\_\_\_\_ die Summe von CHF 1 Mio.

### E. 2

Diese Leistung wurde durch die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden mit definitiven Veranlagungsverfügungen vom 16. Januar 2020 gestützt auf Art. 22 Steuergesetz für den Kanton Graubünden betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie die direkte Bundessteuer 2018 als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen besteuert. Dagegen erhob A.\_\_\_\_\_ am 11. Februar 2020 Einsprache, die mit Einspracheentscheiden vom 14. Oktober 2020 betreffend die direkte Bundessteuer 2018 und die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 abgewiesen wurde. Die Steuerverwaltung begründete ihre Entscheide im Wesentlichen damit, dass die Belastung des Grundstückes mit der Grunddienstbarkeit als steuerbarer Vermögensertrag zu qualifizieren und damit gemäss Art. 22 Abs. 1 StG als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen als Einkommenssteuer zu besteuern sei. Die Besteuerung werde auch durch das Doppelbesteuerungsabkommen nicht eingeschränkt.

### E. 3

Dagegen erhob A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend Beschwerdeführerin) am 14. November 2020 Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden mit den Anträgen, die Einspracheentscheide vom 14. Oktober 2020 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer für das Steuerjahr 2018 seien kostenfällig aufzuheben und die Sache an die Steuerverwaltung Graubünden zur neuen Veranlagung - 4 - zurückzuweisen, indem die Veranlagungsverfügungen dahingehend zu bereinigen seien, dass der Betrag von CHF 1 Mio. nicht mehr einkommenswirksam erfasst würde. In formeller Hinsicht beantragte sie die Erteilung der aufschiebenden Wirkung. Die Beschwerdeführerin führte dazu im Wesentlichen aus, dass gemäss ständiger Praxis und Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Besteuerung von Nutzniessung, Wohnrechten,

Dienstbarkeiten, Grundlasten und vorgemerkten persönlichen Rechten Einmalentschädigungen für die Einräumung bzw. eine Ablösung einer auf unbegrenzten Zeit (aber nicht wesentlichen) errichteten Grunddienstbarkeit weder der Einkommenssteuer noch der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, da die Einmalleistung einen Ersatz für den Minderwert des Grundstücks darstelle. Das Grundstück der Beschwerdeführerin sei durch die Grunddienstbarkeit dauernd belastet worden. Diese Belastung sei als unwesentlich zu qualifizieren, da die Pflanzenhöhenbeschränkung das Grundstück nur leicht belaste.

#### **E. 4**

Mit Vernehmlassung vom 8. Dezember 2020 beantragte die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (nachfolgend Beschwerdegegnerin 1) die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Sie führte dazu im Wesentlichen aus, dass bei Erhebung eines Rechtsmittels gegen die Veranlagung für die betreffenden Steuern das Inkasso ausgesetzt werde bis ein rechtskräftiger Entscheid vorliege. Auch wenn sie im vorliegenden Fall keinen nicht leicht wiedergutzumachenden Nachteil ausmachen könne, könne die aufschiebende Wirkung erteilt werden. Vorliegend bestehe keine Verminderung der bestehenden Vermögenssubstanz i.S.v. Art. 42 Abs. 2 lit. c StG, da durch die Pflanzen- und Bauhöhenbeschränkung kein wesentlicher Teil der bisherigen Bewirtschaftung oder des bisherigen Veräusserungswerts der Parzelle D. \_\_\_\_\_ verloren gehe und die Entschädigung nicht einmal 2 % des Verkehrswertes des Grundstückes ausmache, so dass die Entschädigung demnach nicht mit der Grundstücksgewinn-

- 5 - steuer erfasst werden könne und damit nach herrschender Lehre und ihrer Praxis als Vermögensertrag der Einkommenssteuer unterliege.

#### **E. 4.1**

Sowohl das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer als auch das Steuergesetz für den Kanton Graubünden folgen bei der Aufzählung und Umschreibung der steuerbaren und steuerfreien Einkünfte der gesetzlichen Konzeption einer Einkommensgeneralklausel, die durch beispielhafte Aufzählung diverser Einkommensbestandteile ergänzt und durch die Befreiung bestimmter Einkünfte präzisiert wird (vgl. LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1–48 DBG, 2. Aufl., Basel 2019, Art. 16 Rz. 5). Im Sinne einer Generalklausel halten Art. 16 Abs. 1 DBG und Art. 16 Abs. 1 StG zunächst fest, dass alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer unterliegen. Die hauptsächlich steuerbaren Einkünfte werden anschliessend in Art. 17–23 DBG und in Art. 17–29 StG beispielhaft genannt. Vorbehalten bleiben die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG) und die im Negativkatalog von Art. 30 StG bzw. Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Fälle (vgl. LOCHER, a.a.O., Art. 16 Rz. 7).

- 8 -

#### **E. 4.2**

Nach Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG bzw. Art. 22 Abs. 1 lit. a StG sind Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung steuerbar. Unter Erträge sind sämtliche Zuflüsse zu verstehen, die dem wirtschaftlich Berechtigten für die Einräumung eines Nutzungsrechts zukommen, ohne dass sie die Vermögensmasse beeinflussen. Die Vermögenssubstanz als

solche wird damit nicht beeinträchtigt und verzehrt (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 21 Rz. 17; ZWAHLEN/LISSI in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Zürich 2017, Art. 21 Rz. 1). Die Aufzählung der Einkommensquellen, die unter Art. 21 DBG fallen, ist nicht abschliessend. Danach sind alle Einkünfte aus unbeweglichem Privatvermögen steuerbar, unbeschrieben um die Form, die Bezeichnung und den Zeitpunkt ihrer Erbringung, was sich aus Art. 21 I DBG Ingress ergibt (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 21 Rz. 33; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 21 Rz. 20). Mit "sonstige Nutzung" gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG bzw. Art. 22 Abs. 1 lit. a StG sind unter anderem die Entschädigungen für die Einräumung von dinglichen Rechten bzw. für die Belastung einer Grunddienstbarkeit (Art. 730–740 ZGB) gemeint (vgl. ZWAHLEN/LISSI, a.a.O., Art. 21 Rz. 12).

### **E. 4.3**

Von der Einkommenssteuer abzugrenzen ist die Grundstückgewinnsteuer, wonach die Steuerpflicht durch jede Veräusserung begründet wird, mit welcher Eigentum an einem Grundstück übertragen wird (Art. 42 Abs. 1 StG). Der Veräusserung gleichgestellt ist insbesondere die Belastung eines Grundstücks mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstückes dauernd und wesentlich beeinträchtigen und dafür ein Entgelt ent-

- 9 - richtet wird (Art. 42 Abs. 2 lit. c StG). Bei der entgeltlichen Einräumung einer Grunddienstbarkeit an einem Grundstück hängt die steuerrechtliche Qualifikation des Entgelts davon ab, ob die bestehende Vermögenssubstanz vermindert wird (Substanzverzehr) oder ob es sich um eine Nutzung handelt, welche die Substanz nicht antastet. Bei Substanzverzehr stellt das Entgelt Veräusserungserlös dar, was der Fall ist, wenn die Belastung mit Dienstbarkeiten die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert "dauernd und wesentlich" beeinträchtigt (vgl. Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG; ZWAHLEN/NYFENEGGER, in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 12 Rz. 39; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Band II, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2002, § 41 Rz. 46). Steuerbares Einkommen und damit ein Vermögensertrag des belasteten Eigentümers liegt im Umkehrschluss dann vor, wenn die Vermögenssubstanz nicht geschmälert wird, d.h. wenn die Beeinträchtigung der Bewirtschaftung oder des Veräusserungswertes entweder nicht dauernd oder nicht wesentlich ist (vgl. HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 41 Rz. 46). Eigentumsbeschränkungen sind dann "dauernd", wenn sie zeitlich unbegrenzt sind und eine dauernde Eigentumsbeschränkung ist dann "wesentlich", wenn ein grosser Teil der bisherigen Bewirtschaftung oder des bisherigen Veräusserungswertes verloren geht (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 216 Rz. 121 ff.). Nicht wesentlich sind in der Regel die Belastung mit Pflanzenhöhebeschränkungsrechten (vgl. KLÖTI-WEBER/SIEGRIST/WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl., Band 2, Muri-Bern 2009, § 96 Rz. 44).

### **E. 5**

Mit Replik vom 4. Februar 2021 hielt die Beschwerdeführerin unverändert an ihren Rechtsbegehren fest und führte im Wesentlichen ergänzend aus, dass die Steuerrechtspraxis – entgegen der Ausführungen der Beschwerdegegnerin – weitere Fälle/Konstellationen festlege, für die die Steuerbefreiung vorgesehen sei. Die Einmalleistung für die Einräumung einer dauernden aber nicht wesentlichen Grunddienstbarkeit stelle eine steuerneutrale Vermögensumschichtung dar, wobei der Vermögenszugang (Entgelt) der Wertverminderung des belasteten Grundstücks gegenüber stünde. Das auf praktisch einem Drittel der Baulandfläche bestehende beschränkte Bauverbot führe zu einer Wertverminderung des Grundstücks, die entsprechend entschädigt worden sei. Das Entgelt diene dem Ausgleich der materiellen Einbusse und führe nicht zu einer Vermögensvermehrung, so dass es bei der Beschwerdeführerin auch kein steuerbares Einkommen darstelle. Im Bestreitungsfall sei durch das Gericht oder die Beschwerdeführerin beim Amt für Immobilienbewertungen ein Gutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft ohne und mit Belastung einzuholen.

### **E. 5.1**

Gemäss Dienstbarkeitsvertrag vom G. \_\_\_\_\_ hat der jeweilige Eigentümer des Grundstücks Nr. D. \_\_\_\_\_ den bezeichneten Bereich, der die Pflanzen- und Bauhöhenbeschränkung betrifft, ab einer Höhe von 2015.4 Metern über Meer stets freizuhalten, so dass weder Bauten noch Pflanzen diese Höhe überragen dürfen. Diese Grunddienstbarkeit (Art. 730 ff. ZGB)

- 10 - wurde gegen eine Entschädigung von CHF 1 Mio. eingeräumt. Wie bereits ausgeführt, hängt die steuerrechtliche Qualifikation dieser Entschädigung davon ab, ob als Folge der Einräumung der Pflanzen- und Bauhöhenbeschränkung die unbeschränkte Bewirtschaftung oder der Veräusserungswert des Grundstücks im Sinne von Art. 42 Abs. 2 lit. c StG dauernd und wesentlich beeinträchtigt werden. Gemäss Beschwerdegegnerin 1 besteht vorliegend keine derartige Verminderung der bestehenden Vermögenssubstanz, da durch die Pflanzen- und Bauhöhenbeschränkung kein wesentlicher Teil der bisherigen Bewirtschaftung oder des bisherigen Veräusserungswerts der Parzelle Nr. D. \_\_\_\_\_ verloren gehe. Dass die Grunddienstbarkeit nicht "wesentlich" in diesem Sinne sei, gehe auch daraus hervor, dass die Entschädigung für die Einräumung der Grunddienstbarkeit von CHF 1 Mio. nicht einmal 2 % des Verkehrswertes des Grundstücks (CHF 52'511'000.00) ausmache. Vorliegend kann von einem wesentlichen Substanzverzehr durch die Grunddienstbarkeit nicht die Rede sein, wird doch der Wert des Grundstücks durch die Belastung nicht substantiell beeinträchtigt. Wie die Beschwerdegegnerin 1 zu Recht ausführt, weist die Belastung des Grundstücks Nr. D. \_\_\_\_\_ keine derartige Intensität auf, die einer Preisgabe wesentlicher oder sogar der hauptsächlichsten Eigentümerbefugnisse gleichkäme. Die Beschwerdegegnerin 1 geht zudem auch zu Recht davon aus, dass die Höhe der Entschädigung ein Indiz dafür darstellt, ob eine wesentliche Beeinträchtigung gegeben ist (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 216 Rz. 127). Die Beschwerdeführerin hat dazu nichts vorgebracht bzw. ihre Vorbringen auch nicht mit Beweisen unterlegt, was dieser Folgerung entgegenstehen würde. Da damit die Voraussetzungen von Art. 42 Abs. 2 lit. c StG nicht gegeben sind, ist die ausgerichtete Entschädigung nicht durch die Grundstückgewinnsteuer zu erfassen, was denn auch durch die Beschwerdeführerin nicht bestritten wird.

## E. 5.2

Kann das Entgelt für die Einräumung einer Grunddienstbarkeit nicht mit der Grundstücksgewinnsteuer erfasst werden, unterliegt es als Vermögen- sertrag der Einkommenssteuer gemäss Art. 22 Abs. 2 lit. a StG bzw. Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG (vgl. HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 41 Rz. 46 und 55; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 21 Rz. 63; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 21 Rz. 50 und § 216 Rz. 116; ZWAHLEN/LISSI, a.a.O., Art. 21 Rz. 12; KLÖTI-WEBER/SIEGRIST/WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl., Band 2, Muri-Bern 2009, § 96 Rz. 42; Praxisfestlegung der Steu- erverwaltung Graubünden "Grundstücksgewinnsteuer: Wirtschaftliche Ver- äusserung und Belastung mit Dienstbarkeiten/Eigentumsbeschränkun- gen", Ziff. 2.1.1; vgl. <https://www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/dokumentation/praxis/Grundstücksgewinnsteuer/042-02.pdf>; zuletzt besucht am 24. Juni 2021).

## E. 5.3

Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, dass das Entgelt ein Ersatz für den Minderwert des Grundstücks darstelle und deshalb nicht steuerbar bzw. eine steuerfreie Schadenersatzleistung darstelle, verfängt ihr Ein- wand nicht. Wie die Beschwerdegegnerin 1 zu Recht erkannt hat, liegt eben gerade keine Schmälerung der Vermögenssubstanz vor, da die Be- einträchtigung der unbeschränkten Bewirtschaftung oder des Veräusse- rungswertes des Grundstücks nicht wesentlich ist und deshalb zu Recht nicht von der Grundstücksgewinnsteuer erfasst wurde. Zumal die Be- schwerdeführerin in ihrer Beschwerde selbst angeführt hat, dass die Be- lastung als unwesentlich zu qualifizieren sei, da die Pflanzenhöhenbe- schränkung das Grundstück nur leicht belaste. Nach herrschender Lehre und Praxis der Beschwerdegegnerin 1 unterliegt das Entgelt für die Ein- räumung der Grunddienstbarkeit deshalb der Einkommensteuer. Überdies trägt im Steuerrecht die Veranlagungsbehörde grundsätzlich die Beweiss- last für die steuerbegründenden und erhöhenden, die steuerpflichtige Per- son wiederum jene für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsa-

- 12 - chen (vgl. BGE 140 II 248 E.3.5). Der Beschwerdeführerin oblag damit der Nachweis derjenigen Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E.2.5.4 m.w.H.). Sie hat jedoch vorliegend den Nachweis dafür, dass die Entschädigung der Abgeltung eines Schadens entspricht, nicht erbracht und damit die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Da aufgrund des Ge- sagten keine steuerneutrale Schadenersatzleistung vorliegt, hat die Be- schwerdegegnerin 1 die Entschädigung über CHF 1 Mio. somit zu Recht als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen besteuert. 6. Die Beschwerdeführerin hat ihren Wohnsitz in C.\_\_\_\_\_. Damit ist zu prüfen, ob das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Schweize- rischen Bundesrat und der Regierung der Republik K.\_\_\_\_ zur Ver-meidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Ein- kommen und vom Vermögen (DAB) der vollen Besteuerung durch die Schweiz entgegensteht. Gemäss dem DBA können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen (einschliesslich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrie- ben) bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, im anderen Staat besteu- ert werden. Das Doppelbesteuerungsabkommen weist das Besteuerungs- recht

für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen somit dem Staat zu, in welchem das Grundstück liegt. Folglich ist die Besteuerung der Entschädigung im Kanton Graubünden bzw. in der Schweiz nicht zu beanstanden.

#### **E. 6**

Am 5. Februar 2021 erkannte der Instruktionsrichter der Beschwerde gestützt auf Art. 53 VRG die aufschiebende Wirkung zu.

#### **E. 7**

Aufgrund des Gesagten erweisen sich die angefochtenen Einspracheentscheide vom 14. Oktober 2020 somit als rechtmässig, was zur vollumfänglichen Bestätigung derselben und zur Abweisung der Beschwerde führt.

#### **E. 8**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Gerichtskosten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 VRG zulasten der Beschwerdeführerin. Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen werden gemäss Art. 78 Abs. 2 VRG in der Regel keine Partei-

- 13 - entschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen. Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass. III. Demnach erkennt das Gericht:

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