Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.55/2002 /bmt
2A.88/2002
2A.89/2002

Urteil vom 20. Juni 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichter Müller,
Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Merz.
2A.88/2002

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,
3003 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

X._____,
Beschwerdegegnerin, vertreten durch Rechtsanwalt
Dr. Werner Romang, Talacker 42, 8001 Zürich,
Kantonale Steuerverwaltung Graubünden,
Steinbruchstrasse 20, 7001 Chur,
Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden, 3. Kammer, Obere Plessurstrasse 1, 7001 Chur,
und

2A.89/2002 und 2P.55/2002

X._____,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwalt
Dr. Werner Romang, Talacker 42, 8001 Zürich,

gegen

Kantonale Steuerverwaltung Graubünden,
Steinbruchstrasse 20, 7001 Chur,
Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden, 3. Kammer,
Obere Plessurstrasse 1, 7001 Chur.
Direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 1999/2000

(Verwaltungsgerichtsbeschwerden und staatsrechtliche Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden, 3. Kammer, vom 23. Oktober 2001)

Sachverhalt:
A.
X._____ ist Eigentümerin einer 4 1/2-Zimmerwohnung im 1. und 2. Dachgeschoss der Liegenschaft B._____ im Zentrum von A._____. Diese Liegenschaft ist in 15 Stockwerkeigentumseinheiten aufgeteilt: drei La-

denräumlichkeiten im Erdgeschoss und Zwischengeschoss, die alle von Y._____ erworben wurden, sowie zwölf Wohnungen in den darüber liegenden Geschossen. Zwischen den Ladenräumlichkeiten im Erdgeschoss befand sich eine zum gemeinschaftlichen Eigentum gehörende Passage, die gegen die Hauptstrasse hin nach vorne offen war und als Eingang zu den beiden Läden diente. Von dieser Passage aus bestand kein direkter Zugang zu dem die Wohnungen erschliessenden Treppenhaus, das einzig von der Hausrückseite zugänglich ist. Y._____ beabsichtigte, die durch die Passage getrennten Läden unter Einbezug der Passage zusammenzulegen. Am 25. März 1996 wurde in einer Stockwerkeigentümerversammlung mehrheitlich beschlossen, Y._____ die Passage mittels eines langfristigen Mietvertrages zur Nutzung zu überlassen und ihm bauliche Veränderungen zu gestatten. Diesen Beschluss focht X._____ beim zuständigen Bezirksgericht an. Nachdem Y._____ bereits mit Umbauten begonnen hatte, intervenierte X._____ am 17. September 1996 auch gegen die
von der Gemeinde insoweit erteilte Baubewilligung. Hierauf erinnerte die Gemeinde Y._____ an die ihm mit der Bewilligung gemachte Auflage, es müsse das Einverständnis aller Stockwerkeigentümer zu den baulichen Veränderungen vorliegen.

Am 19. November 1996 vereinbarte Y._____ mit X._____, dass sie unter anderem einer Übertragung der alleinigen Nutzung an der erwähnten Passage zustimme und ihre noch hängige Anfechtungsklage zurückziehen werde. Im Gegenzug verpflichtete sich Y._____ zur Bezahlung eines Betrages von Fr. 300'000.– an X._____. In der Folge räumte die Stockwerkeigentümergemeinschaft Y._____ gegen eine einmalige Zahlung von Fr. 80'000.– eine Dienstbarkeit an der Passage ein. X._____ zog ihre Anfechtungsklage zurück und genehmigte auch die baulichen Änderungen, worauf sie die ihr von Y._____ versprochenen Fr. 300'000.– erhielt.

Y._____ forderte später den Betrag von Fr. 300'000.– mit der Begründung zurück, die Vereinbarung zwischen ihm und X._____ sei sittenwidrig. Die entsprechende Klage von Y._____ wies das Kantonsgericht von Graubünden mit Urteil vom 4. Mai 1999 letztinstanzlich ab.
B.
Mit Veranlagungsverfügung vom 4. Januar 2001 rechnete die Kantonale Steuerverwaltung Graubünden den Betrag von Fr. 300'000.– dem für die Kantons- und direkte Bundessteuer 1999/2000 deklarierten steuerpflichtigen Einkommen von X._____ hinzu und bestätigte dies mit Einspracheentscheid vom 4. April 2001.
Hiegegen erhob X._____ am 21. Mai 2001 betreffend die Kantonssteuer Rekurs und betreffend die Bundessteuer Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden (im Folgenden: Verwaltungsgericht). Die zur Vernehmlassung geladene Eidgenössische Steuerverwaltung schloss anlässlich eines zweiten Schriftenwechsels auf Gutheissung der Beschwerde von X._____. Das Verwaltungsgericht wies mit Urteil vom 23. Oktober 2001 sowohl den Rekurs als auch die Beschwerde ab. Dabei auferlegte es gemäss Ziffer 4 seines Urteilsdispositivs die Hälfte der Kosten für das Bundessteuerverfahren der Eidgenossenschaft.
C.
X._____ (im Folgenden: Steuerpflichtige) hat am 18. Februar 2002 beim Bundesgericht betreffend die direkte Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde (2A.89/2002) und mit einer weiteren Eingabe betreffend die Kantonssteuer staatsrechtliche Beschwerde (2P.55/2002) eingereicht. Sie beantragt, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden aufzuheben und die Beschwerde sowie den Rekurs vom 21. Mai 2001 gutzuheissen.

In Bezug auf die direkte Bundessteuer ist die Eidgenössische Steuerverwaltung ebenfalls am 18. Februar 2002 mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht gelangt (2A.88/2002). Sie beantragt Folgendes:
1.Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 23. Oktober 2001 sei betreffend Auferlegung der hälftigen Verfahrenskosten aufzuheben.

2. Das Urteil des Verwaltungsgerichts sei auch in materieller Hinsicht aufzuheben und die geldwerte Leistung von CHF 300'000.– als steuerfreier Kapitalgewinn zu behandeln.
Die Kantonale Steuerverwaltung Graubünden und das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden schliessen auf Abweisung sämtlicher Beschwerden, soweit darauf eingetreten werde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde von X._____, während sich diese zur Be-

schwerde der Eidgenössischen Steuerverwaltung vernehmen liess, insoweit aber keinen Antrag stellt.
Der Präsident der II. öffentlichrechtlichen Abteilung des Bundesgerichts hat der staatsrechtlichen Beschwerde mit Verfügung vom 19. März 2002 antragsgemäss die aufschiebende Wirkung zuerkannt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Da sich die drei Beschwerden gegen denselben Entscheid richten, den nämlichen Sachverhalt betreffen und im Wesentlichen die gleichen Rechtsfragen aufwerfen, rechtfertigt es sich, die Verfahren zu vereinigen (vgl. Art. 24 BZP in Verbindung mit Art. 40 OG; BGE 123 II 16 E. 1 S. 20; ASA 66 S. 635 E. 1 S. 640).
I. Verwaltungsgerichtsbeschwerden 2A.88/2002 und 2A.89/2002
2.
2.1 Gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide betreffend die direkte Bundessteuer ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 97 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]sowie Art. 98 lit. g OG und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Als betroffene Steuerpflichtige ist X._____ gemäss Art. 103 lit. a OG beschwerdebefugt. Die Legitimation der Eidgenössischen Steuerverwaltung ergibt sich aus Art. 103 lit. b OG (vgl. BGE 124 II 58 E. 1e S. 64).
2.2 Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG). Es kann daher den Entscheid mit Erwägungen aufrechterhalten, die von denen im angefochtenen Entscheid abweichen, oder eine Beschwerde aus anderen als den darin geltend gemachten Gründen gutheissen (BGE 127 II 264 E. 1b S. 268; 121 II 473 E. 1b S. 477, je mit Hinweis).
3.
Betreffend die Steuerveranlagung ist einzig streitig, ob der Betrag von Fr. 300'000.–, den Y._____ der Steuerpflichtigen geleistet hat, bei der direkten Bundessteuer steuerbar ist.
3.1 Das Verwaltungsgericht hat festgehalten, einerseits habe die Stockwerkeigentümergemeinschaft durch einstimmigen Beschluss der Stockwerkeigentümerversammlung eine Dienstbarkeit gegen ein Entgelt von Fr. 80'000.– eingeräumt. Anderseits habe sich der Dienstbarkeitsberechtigte die notwendige Zustimmung der Steuerpflichtigen zu dem erwähnten Geschäft für einen Betrag von Fr. 300'000.– erkauft. Während Ersteres einen rein sachenrechtlichen Vorgang darstelle, mit welchem gegen Entgelt eine dingliche Verfügung getroffen worden sei, sei es bei Letzterem nicht um die Einräumung eines dinglichen Rechts gegangen; die Steuerpflichtige habe nicht ihren Miteigentumsanteil belastet oder veräussert, sondern sei lediglich für ihre Zustimmung zum Dienstbarkeitsvertrag bezahlt worden. Bei einem Beschluss der Stockwerkeigentümerversammlung handle es sich um ein mehrseitiges Rechtsgeschäft, welches dazu bestimmt sei, in Angelegenheiten einer Personenverbindung eine Entscheidung herbeizuführen. Es entfalte unmittelbar nur Wirkung gegenüber den an der Personenverbindung Beteiligten. Das Stimmrecht in der Versammlung sei ein auf der Zugehörigkeit zur Stockwerkeigentümergemeinschaft basierendes Mitgliedschaftsrecht. Die Steuerpflichtige habe
letztlich nichts anderes getan, als ihre Stimme als Stockwerkeigentümerin zu versilbern, indem sie sich dazu verpflichtet habe, ihr Mitgliedschaftsrecht in einer bestimmten Weise auszuüben, nämlich dem Dienstbarkeitsvertrag zuzustimmen. Damit habe sie aber keine dingliche Verfügung getroffen, sondern es bloss der Stockwerkeigentümergemeinschaft ermöglicht, eine solche zugunsten des Eigentümers der Läden zu tätigen. Ihr Entgelt sei daher nicht als bundesrechtlich steuerfreier Kapitalgewinn (bzw. als kantonalrechtlich der Grundstückgewinnsteuer zu unterwerfender Liegenschaftsgewinn) zu qualifizieren, sondern als einmalige steuerpflichtige Einkunft im Sinne von Art. 16 DBG. Lediglich der Erlös von Fr. 80'000.– habe seinen Rechtsgrund in einem dinglichen Rechtsgeschäft. Ob der streitige Betrag auch als steuerbares Entgelt für die Nichtsausübung eines Rechts im Sinne von Art. 23 lit. d DBG zu werten sei - was zunächst noch die kantonale Steuerverwaltung angenommen hatte -, liess das Verwaltungsgericht offen. Klar sei aber, dass das Entgelt von Fr. 300'000.– nicht als Schadenersatz für einen Minderwert des Miteigentumsanteils der Steuerpflichtigen qualifiziert werden könne. Ihre Leistung sei mit keinerlei Einschränkungen verbunden,
für welche ein objektiver Marktwert existiere. Auch erfahre weder ihre Wertquote noch ihre Wohnung selber irgendeine Änderung. Im Übrigen sei die Steuerpflichtige jeglichen Schadensnachweis schuldig geblieben.
3.2 Die Steuerpflichtige macht - ebenso wie die Eidgenössische Steuerverwaltung - geltend, dass dieses Einkommen als Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Privatvermögen unter Art. 16 Abs. 3 DBG falle und damit

von der direkten Bundessteuer befreit sei. Laut der Steuerpflichtigen habe von Anfang an nur der Verkauf von Miteigentumsrechten zur Diskussion gestanden. Mit der fraglichen Zahlung werde nicht nur der Minderwert ihrer Eigentumswohnung, sondern vielmehr der Minderwert ihres Miteigentums abgegolten, den sie durch Veräusserung eines Miteigentumsanteils erlitten habe. Sofern die Fr. 300'000.– nicht als von der direkten Bundessteuer befreiter Kapitalgewinn angesehen würden, sei dieser Betrag als Schadenersatz zu betrachten. Die Höhe des Schadens entspreche dabei derjenigen des Minderwerts.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung bringt sinngemäss vor, Änderungen von Wertquoten bedürften gemäss Art. 712e Abs. 2 ZGB der Zustimmung aller unmittelbar Beteiligten und der Genehmigung der Versammlung der Stockwerkeigentümer. Wenn ein bisher im gemeinschaftlichen Eigentum stehender Raum ins Sonderrecht überführt werde, müsse die Wertquote geändert werden. Die Zustimmung zur wertquotenmässigen Änderung sei die Grundlage für ein dingliches Veräusserungsgeschäft; die Genehmigung durch die Stockwerkeigentümergemeinschaft erfolge erst in einem zweiten Schritt, sei nur formellrechtlicher und - im Gegensatz zur genannten Zustimmung - nicht dinglicher Natur und bedürfe lediglich einer einfachen Mehrheit. Die Steuerpflichtige habe sich das Entgelt von Fr. 300'000.– nicht für ihr Stimmrecht in der Versammlung versprechen lassen, da sie dieses infolge Abwesenheit und mangels Vertretung in der interessierenden Versammlung vom 26. November 1996 gar nicht ausgeübt habe. Dort sei es zu einem Mehrheitsbeschluss gekommen. Das Entgelt von Fr. 300'000.– habe sie für ihre dingliche Zustimmung gemäss Art. 712e ZGB erhalten, so dass es unter Art. 16 Abs. 3 DBG falle.

3.3 Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Der Gesetzgeber hat damit den Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung aufgestellt, wonach prinzipiell sämtliche dem Steuerpflichtigen zugeflossenen Einkünfte steuerbares Einkommen bilden (BGE 125 II 113 E. 4a S. 119; E. 3a des Urteils 2A.303/1994 in StR 52/1997 S. 418 und StE 1997 B 72.11 Nr. 5; vgl. auch BGE 117 Ib 1 E. 2b S. 2 f.). Allerdings sind nach Art. 16 Abs. 3 DBG die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei.

3.4 Im Zuge der Einräumung der Dienstbarkeit an der Passage wurden die Wertquoten nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen des Verwaltungsgerichts (vgl. E. 2c des angefochtenen Entscheids) nicht geändert. Selbst wenn die Passage - wie ebenfalls beabsichtigt - in der Folge (ohne zusätzliches Entgelt) an Y._____ verkauft wird, soll dies ohne Einfluss auf die Wertquote der übrigen Stockwerkeigentümer bleiben; die zugekaufte Wertquote soll zu einer entsprechenden Verminderung der Wertquote des Ladens I von Y._____ führen (Beschluss der Stockwerkeigentümerversammlung vom 26. November 1996, Protokoll Ziff. 2.2). Damit bedurfte es entgegen der Ansicht der Eidgenössische Steuerverwaltung nicht der Zustimmung der Steuerpflichtigen gemäss Art. 712e Abs. 2 ZGB. Ob das Vorgehen der Gemeinschaft dabei in zivilrechtlicher Hinsicht in allen Teilen korrekt war (vgl. Arthur Meier-Hayoz/ Heinz Rey, Berner Kommentar, N. 43 zu Art. 712e ZGB, S. 203), kann vorliegend dahingestellt bleiben. Denn für die steuerrechtliche Einschätzung nach Art. 16 Abs. 3 DBG kommt es nur darauf an, ob und inwieweit die Steuerpflichtige Privatvermögen veräusserte. Wohl stellt die Änderung der Wertquoten als Folge von Vereinbarungen betreffend
Sonderrechte oder Sondernutzungsrechte bzw. Dienstbarkeiten ein gewichtiges Indiz für das Vorliegen eines Veräusserungsgeschäfts dar. Der Sachverhalt ist aber gesamthaft und insbesondere entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen.

3.5 Der Steuerpflichtigen ist zwar Recht zu geben, dass nicht entscheidend sein kann, ob das Entgelt an die Stockwerkeigentümergemeinschaft oder direkt an einen Stockwerkeigentümer geht. Lässt sich ein Rechtsinhaber für seine Zustimmung zu einem Veräusserungsgeschäft bezahlen, schliesst dies einen Kapitalgewinn im Sinne von Art. 16 Abs. 3 DBG noch nicht aus. Denkbar ist etwa, dass sich der am Erwerb Interessierte statt mit der Stockwerkeigentümergemeinschaft als solcher mit jedem einzelnen Stockwerkeigentümer über die Veräusserung von Rechten bzw. das dabei (jedem Einzelnen) zu zahlende Entgelt einigt, worauf sämtliche Eigentümer der Veräusserung zustimmen. Vorliegend verhält es sich aber anders.

3.6 In einem an die Kantonale Steuerverwaltung adressierten Schreiben ihres Bevollmächtigten vom 23. Oktober 2000 (dort S. 2 und 4) erklärte die Steuerpflichtige, sie habe die Fr. 300'000.– nicht nur für die Zustimmung zum Dienstbarkeitsvertrag, sondern auch für den Rückzug der von ihr beim Bezirksgericht erhobenen Anfechtungsklage erhalten; ausserdem seien darin die Zustimmung für Veränderungen im Kellergeschoss sowie Anwaltskosten enthalten. Das Kantonsgericht, welches über das Rückzahlungsbegehren von Y._____ zu befinden hatte, bemerkte in seinem Urteil vom 4. Mai 1999 zudem richtig, dass die Steuerpflichtige mit ihrer

Zustimmung zur Grunddienstbarkeit unter anderem definitiv auf die Möglichkeit verzichtet hatte, den Haupteingang (wie von ihr gewünscht, aber von den übrigen Eigentümern abgelehnt) auf die Vorderseite des Hauses zu verlegen; darüber hinaus stimmte sie damit auch einer neuen Fassadengestaltung zu, die wegen des Einbezugs der Passage in die vorhandenen Ladenflächen nötig wurde. Dem Kantonsgericht ist darin beizupflichten, dass sich der objektive Wert der Leistung der Steuerpflichtigen, für welche sie sich Fr. 300'000.– versprechen liess, kaum ermitteln lässt. Ein Substanzverzehr bzw. Minderwert ihrer Wohnung,
insbesondere in der genannten Höhe, ist nicht festzustellen. Wie die Kantonale Steuerverwaltung zutreffend ausgeführt hat, ist der Wert des Stockwerkeigentums der Steuerpflichtigen auch nach dem streitigen Geschäft trotz Wegfalls der Passage und der Umbauten unvermindert weiter angestiegen, von einem geschätzten Verkehrswert von Fr. 864'000.– im Jahre 1984 und von Fr. 1.1 Mio. im Jahre 1994 auf Fr. 1.362 Mio. im Jahre 1999.
3.7 Im Rahmen einer Gesamtwürdigung ergibt sich, dass das Entgelt von Fr. 300'000.– keinen Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Privatvermögen darstellt. Die Vereinbarung über die Veräusserung der Passage bzw. Einräumung einer Dienstbarkeit daran, welche offenbar als (Teil-)Veräusserung im Sinne von Art. 16 Abs. 3 DBG betrachtet wurde (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 46 zu Art. 21), trug ein Entgelt von Fr. 80'000.– ein, an dem die Steuerpflichtige mitbeteiligt war. Die zusätzlichen Fr. 300'000.– hat sie im Zusammenhang mit den von Y._____ bereits begonnenen Umbauarbeiten erhalten, zu denen das Einverständnis auch der Steuerpflichtigen eingeholt werden musste. Angesichts der weit vorangeschrittenen Arbeiten, die zunächst ohne vorherige Zustimmung der Steuerpflichtigen veranlasst worden waren, des Zeitdrucks und des erheblichen Interesses von Y._____ an den Umbauten war dieser bereit, den Betrag von Fr. 300'000.– an die Steuerpflichtige zu zahlen, damit diese kurzfristig ihre Baueinsprache zurückzog und seinem Projekt zustimmte. Dadurch hat die Steuerpflichtige jedoch keinen (zusätzlichen) Vermögenswert veräussert. Das ergibt sich auch aus den Aussagen der Steuerpflichtigen, sie habe ihren
Miteigentumsanteil mit der Vereinbarung über die Fr. 300'000.– nicht direkt belastet oder veräussert, aber ohne ihre Zustimmung hätte Y._____ sein Bauvorhaben nicht durchführen können.
Nach dem Gesagten stösst insoweit ebenfalls der sowohl von der Steuerpflichtigen als auch von der Eidgenössischen Steuerverwaltung erhobene Vorwurf der unvollständigen bzw. falschen Sachverhaltsfeststellung ins Leere.
3.8 Schliesslich lässt sich eine Steuerfreiheit des Betrages von Fr. 300'000.– auch nicht unter dem Gesichtspunkt des Schadenersatzes begründen. Zwar sind Ersatzleistungen für einen eingetretenen Vermögensschaden steuerfrei (BGE 117 Ib 1 E. 2e S. 4); denn der Vermögenszufluss dient nur dem Ausgleich einer Vermögensverminderung, so dass der Schadenersatz begrifflich keinen echten Vermögenszugang darstellt (Rainer Zigerlig/Guido Jud in Martin Zweifel/ Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2000, N. 3 zu Art. 24 DBG). Eine entsprechende Vermögensverminderung ist gemäss obigen Ausführungen weder ersichtlich noch von der Steuerpflichtigen substantiiert dargelegt worden, obwohl ihr für steuermindernde und steueraufhebende Tatsachen die Beweislast obliegt (BGE 121 II 257 E. 4c/aa S. 266; ASA 62 S. 720 E. 5b, je mit Hinweis).
4.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung wehrt sich laut Ziffer 1 ihres Beschwerdeantrages dagegen, dass ihr das Verwaltungsgericht einen Teil der Verfahrenskosten des kantonalen Beschwerdeverfahrens auferlegt hat.

Die Kostenverteilung ist für das kantonale Beschwerdeverfahren betreffend die direkte Bundessteuer in Art. 144 Abs. 1-3 DBG geregelt. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG werden die Kosten des Verfahrens der unterliegenden Partei auferlegt; wird die Beschwerde teilweise gutgeheissen, so werden sie anteilsmässig aufgeteilt. Vorliegend wies das Verwaltungsgericht die Beschwerde der Steuerpflichtigen vollumfänglich ab. Zu klären ist demnach, ob die Eidgenössische Steuerverwaltung, die lediglich im Rahmen ihrer Vernehmlassung Gutheissung der Beschwerde beantragt hatte, als unterliegende Partei im Sinne von Art. 144 Abs. 1 DBG anzusehen ist.
4.1 Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) bestimmt nicht näher, wer im Verfahren vor der kantonalen Steuerrekurskommission als Partei zu betrachten ist. Zumal Art. 144 Abs. 3 DBG betreffend den Ersatz von Parteikosten auf die entsprechende Regelung des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren (VwVG) verweist, rechtfertigt es sich, sinngemäss den Parteibegriff dieses Gesetzes heranzuziehen. Laut Art. 6 VwVG gelten als Parteien Personen, deren Rechte oder Pflichten die Verfügung berühren soll, sowie ande-

re Personen, Organisationen oder Behörden, denen ein Rechtsmittel gegen die Verfügung zusteht. Gemäss Art. 141 Abs. 1 DBG ist die Eidgenössische Steuerverwaltung befugt, gegen jede Veranlagungsverfügung und jeden Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde Beschwerde bei der kantonalen Steuerrekurskommission zu erheben. Sie ist somit zur Ausübung von Parteirechten legitimiert. Diese Befugnis steht freilich in einem weiteren Zusammenhang. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat auch den Auftrag, für die einheitliche Anwendung des Bundesrechts zu sorgen und die erforderlichen Vorschriften zu erlassen (Art. 102 Abs. 2 DBG). Zu diesem Zweck verfügt sie über weitreichende Aufsichtskompetenzen (Art. 103 DBG),
insbesondere auch über ein Antragsrecht in Verhandlungen (Art. 103 Abs. 1 lit. b DBG). Im Verfahren vor der kantonalen Steuerrekurskommission ist sie anzuhören (Art. 142 Abs. 1 DBG). Damit sollen in erster Linie ihre Fachkompetenz und ihre breiten Kenntnisse für eine umstrittene Veranlagung dienstbar gemacht werden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung kann ihre Stellungnahme auch mit Anträgen verbinden, wie dies in Rechtsstreiten üblich ist. Aus solcher weitgehend unterstützender Teilnahme an einem Verfahren ableiten zu wollen, sie greife als Partei in das Verfahren ein und übernehme damit Kostenrisiken, ginge jedoch zu weit. Dies hiesse insbesondere den umfassenden Auftrag der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Sicherstellung eines einheitlichen Vollzugs verkennen. Vor diesem speziellen Hintergrund darf es keinen Unterschied machen, ob die Eidgenössische Steuerverwaltung ihre Stellungnahme mit einer Würdigung abgibt, die einen bestimmten Verfahrensausgang nahe legt, oder ob sie das Ergebnis ihrer Würdigung mit einem präzisen Antrag verbindet. Ausserdem widerspräche es auch dem Sinn und Zweck der erwähnten Möglichkeit zur Stellungnahme, wenn sie sich zur Vermeidung des Kostenrisikos derart zurückhalten müsste, dass sich ihrer
Vernehmlassung nicht klar entnehmen liesse, wie ihrer Ansicht nach der Rechtsstreit zu entscheiden ist. Anders verhält es sich dann, wenn die Eidgenössische Steuerverwaltung selber Beschwerde führt. Diesfalls nimmt sie den Instanzenzug selber in Anspruch, was mit entsprechenden Kostenrisiken verbunden ist.
4.2 Vorliegend hat die Eidgenössische Steuerverwaltung aber vor der kantonalen Steuerrekurskommission kein Rechtsmittel ergriffen. Ihr dürfen deshalb nach dem Ausgeführten auch keine (anteiligen) Verfahrenskosten auferlegt werden. Dass sie im Rahmen ihrer Stellungnahme einen Antrag auf Gutheissung der Beschwerde gestellt hatte, ändert - wie erwähnt - nichts (im Ergebnis ebenso Ernst Blumenstein/Peter Locher, 6. Aufl. 2002, S. 448, § 33 I 1, Anm. 2; Ulrich Cavelti in Martin Zweifel/Peter Athanas, a.a.O., Band I/2b, 2000, N. 1 zu Art. 144 DBG; Ernst Känzig/Urs R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Aufl. 1992, N. 16 zu Art. 111 BdBSt; a.A. wohl Thomas Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Diss. St. Gallen 1995, S. 181 f.; betreffend Art. 156 OG Jean-Marc Rivier, Les attributions de l'Administration fédérale des contributions dans le cadre du recours de droit administratif au Tribunal fédéral, ASA 59 S. 86 f.). Zum Vergleich sei im Übrigen festgehalten, dass das Bundesgericht nach ständiger Rechtsprechung auch im bundesgerichtlichen Verfahren die Eidgenössische Steuerverwaltung nicht als unterliegende Partei im Sinne von Art. 156 Abs. 1 OG behandelt, wenn diese bei vergleichbarer Konstellation einen
Antrag im Rahmen der Vernehmlassung stellt, dem das Bundesgericht in seinem Urteil aber nicht folgt (vgl. Urteil 2A.68/2000 vom 5. Oktober 2000, in StE 2001 B 29.2 Nr. 7; Urteile 2A.404/2001 vom 20. März 2002; 2A.572/1999 vom 13. Juli 2001; 2A.8/2001 vom 11. Juli 2001 und 2A.617/1998 vom 30. März 2000). Die Beschwerde der Eidgenössischen Steuerverwaltung erweist sich somit im Kostenpunkt als begründet.
II. Staatsrechtliche Beschwerde 2A.55/2002
5.
5.1 In Bezug auf die Kantonssteuern ist gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts als letztinstanzlichen kantonalen Entscheid, der mit keinem anderen eidgenössischen Rechtsmittel angefochten werden kann, die staatsrechtliche Beschwerde zulässig (Art. 84 und 86 Abs. 1 OG). Für die betroffenen Steuerperioden 1999 und 2000 ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) ausgeschlossen (BGE 123 II 588 E. 2 S. 591 ff.). Gemäss Mitteilung der Kantonalen Steuerverwaltung Graubünden vom 21. April 2002 liegen für die Steuerjahre 1999 und 2000 definitive Rechnungen für die Kantons- und Gemeindesteuern vor (vgl. Art. 87 OG und BGE 108 Ia 286 E. 2b S. 287 f.). Die Steuerpflichtige ist gemäss Art. 88 OG beschwerdebefugt.
5.2 Die staatsrechtliche Beschwerde ist, abgesehen von hier nicht zutreffenden Ausnahmen, rein kassatorischer Natur (BGE 127 II 1 E. 2c S. 5; 125 I 104 E. 1b S. 107; 125 II 86 E. 5a S. 96, je mit Hinweisen). Soweit die Beschwerdeführerin betreffend die Kantonssteuern mehr verlangt als die Aufhebung des angefochtenen Urteils, ist deshalb darauf nicht einzutreten.

6.
6.1 Die Beschwerdeschrift muss nach Art. 90 Abs. 1 lit. b OG die wesentlichen Tatsachen und eine Darlegung darüber enthalten, welche verfassungsmässigen Rechte bzw. welche Rechtssätze inwiefern durch den angefochtenen Entscheid verletzt worden sind. Das Bundesgericht untersucht nicht von Amtes wegen, ob ein kantonaler Hoheitsakt verfassungswidrig ist. Es prüft nur rechtsgenügend vorgebrachte, klar erhobene und, soweit möglich, belegte Rügen. Dass und weshalb der angefochtene Entscheid nicht nur in der Begründung, sondern auch im Ergebnis willkürlich sein soll, hat der Beschwerdeführer ausgehend von den massgebenden kantonalen Bestimmungen im Einzelnen darzulegen. Auf ungenügend begründete Rügen und appellatorische Kritik tritt das Bundesgericht nicht ein (BGE 127 III 279 E. 1c S. 282; 125 I 492 E. 1b S. 495; 117 Ia 10 E. 4b S. 11 f.; 110 Ia 1 E. 2 S. 3 f.).
6.2 Die vorliegende Beschwerdeschrift der Steuerpflichtigen, die fast wörtlich mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde 2A.89/2002 übereinstimmt, lässt eine derartige Auseinandersetzung mit dem angefochtenen Entscheid vermissen. Die Steuerpflichtige beruft sich zwar eingangs auf das Willkürverbot und die Eigentumsgarantie. Sie legt jedoch nicht dar, inwiefern diese Rechte verletzt worden sein sollen. Auf die staatsrechtliche Beschwerde ist daher nicht einzutreten. Im Übrigen wäre sie ohnehin unbegründet (vgl. E. 7 hiernach).
7.
Die einschlägigen kantonalrechtlichen Regelungen stimmen im Wesentlichen mit den entsprechenden bundesrechtlichen Normen überein. Art. 16 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden vom 8. Juni 1986 (StG/GR) hat den gleichen Wortlaut wie Art. 16 Abs. 1 DBG. Sodann werden diejenigen Einkünfte von der kantonalen Einkommenssteuer ausgenommen, die durch eine Spezialsteuer erfasst werden. Dazu gehören die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens, die gemäss Art. 41 Abs. 1 lit. a StG/GR der Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Nachdem das Verwaltungsgericht diese Bestimmungen entsprechend den bundesrechtlichen Vorschriften ausgelegt hat, kann diesbezüglich auf die vorangehenden Erwägungen zu den Verwaltungsgerichtsbeschwerden verwiesen werden (E. 3). In Anbetracht dessen erscheint der Entscheid über die Anrechnung des Betrages von Fr. 300'000.– auf das steuerpflichtige Einkommen im Sinne von Art. 16 Abs. 1 StG/GR bei den Kantonssteuern nicht als willkürlich im Sinne von Art. 9 BV. Eine Verletzung der Eigentumsgarantie (Art. 26 BV) ist weder ersichtlich noch dargetan (vgl. zur Eigentumsgarantie im Abgaberecht BGE 127 I 60 E. 3b S. 67 f., mit Hinweisen).
III. Gerichtsgebühren, Parteientschädigungen
8.
Nach dem Gesagten unterliegt die Steuerpflichtige vollständig mit ihren Beschwerden, soweit auf diese einzutreten ist (Verfahren 2A.89/2002 und 2P.55/2002); die Eidgenössische Steuerverwaltung obsiegt mit ihrer Beschwerde nur im Kostenpunkt; im Übrigen ist ihre Beschwerde ebenfalls abzuweisen (Verfahren 2A.88/2002). Dem Verfahrensausgang entsprechend rechtfertigt sich deshalb, die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens verhältnismässig der Steuerpflichtigen (zu zwei Dritteln), der in Vermögensinteressen betroffenen und hier als Beschwerdeführerin aufgetretenen Eidgenössischen Steuerverwaltung (zu einem Sechstel) und dem Kanton Graubünden (zu einem Sechstel) aufzuerlegen (vgl. Art. 156 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (vgl. Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verfahren 2A.88/2002, 2A.89/2002 und 2P.55/2002 werden vereinigt.
2.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde 2A.88/2002 wird teilweise gutgeheissen, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 23. Oktober 2001 in Dispositiv Ziffer 4 aufgehoben und die Kosten für das Bundessteuerverfahren vor dem Verwaltungsgericht in Höhe von Fr. 3'099.– X._____ auferlegt. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
3.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde 2A.89/2002 wird abgewiesen.
4.
Auf die staatsrechtliche Beschwerde 2P.55/2002 wird nicht eingetreten.
5.

Die Gerichtsgebühr von insgesamt Fr. 6'000.– wird zu Fr. 4'000.– X._____, zu Fr. 1'000.– der Eidgenössischen Steuerverwaltung und zu Fr. 1'000.– dem Kanton Graubünden auferlegt.

6.

Dieses Urteil wird X._____, der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben), der Kantonalen Steuerverwaltung Graubünden sowie dem Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden, 3. Kammer, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 20. Juni 2002

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: