

*Eine gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten hat das Bundesgericht am 18. August 2016 abgewiesen (BGer 2C\_683/2016 und 2C\_684/2016).*

**100.2014.107/108U**  
ARB/BCL/RAP

## **Verwaltungsgericht des Kantons Bern**

Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 12. Juli 2016**

Verwaltungsrichter Häberli, präsidierendes Mitglied  
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa  
Gerichtsschreiberin Büchi

**A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_**  
Beschwerdeführende

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Bern**  
Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern  
Beschwerdegegnerin

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer  
2004 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom  
25. März 2014; 100 10 570; 200 10 450)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ reichten für das Jahr 2004 trotz Mahnung keine Steuererklärung ein, weshalb die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung), Kreis ..., sie mit Verfügungen vom 20. Februar 2006 nach Ermessen veranlagte. Das steuerbare Einkommen setzte die Steuerverwaltung auf Fr. 140'000.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 150'000.-- (direkte Bundessteuer) fest. Hiergegen erhoben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 22. März 2006 Einsprachen und reichten die Steuererklärung nach. Die Steuerverwaltung verneinte das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit von A.\_\_\_\_\_ und liess – unter anderem – den in diesem Zusammenhang geltend gemachten Verlust nicht zum Abzug zu. Aufgrund der Vermögensentwicklung rechnete die Steuerverwaltung A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ zudem weitere Einkünfte auf und bestimmte deren steuerbares Einkommen neu auf Fr. 187'900.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern und auf Fr. 195'500.-- bei der direkten Bundessteuer (Einspracheentscheide vom 7.7.2010).

### **B.**

Am 4. August 2010 gelangten A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 25. März 2014 abwies.

### **C.**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 22. April 2014 haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ gegen die Entscheide der StRK Verwaltungsgerichtsbeschwerden erhoben. Sie beantragen sinngemäss die Aufhebung der Entscheide der StRK und die Veranlagung unter Berücksichtigung der Verluste aus der selbständigen Erwerbstätigkeit des Ehemanns.

Mit Verfügung vom 23. April 2014 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Beschwerdevernehmung vom 12. Mai 2014 bzw. Beschwerdeantwort vom 26. Juni 2014 die Abweisung der Beschwerden.

### **Erwägungen:**

#### **1.**

**1.1** Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG).

**1.2** Nach Art. 32 Abs. 2 VRPG müssen Parteieingaben unter anderem einen Antrag und eine Begründung enthalten. Das Rechtsbegehren sollte so präzise abgefasst sein, dass es unverändert ins Entscheiddispositiv übernommen werden kann. In der Praxis gilt das Antragserfordernis jedoch bereits als erfüllt, wenn sich aus dem Zusammenhang und unter Zuhilfenahme der Begründung sinngemäss ergibt, was angebeht wird (BVR 1993 S. 394 E. 1b; VGE 2014/331 vom 7.5.2015, E. 1.2; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997,

Art. 32 N. 13). Auch an die Begründung werden praxisgemäss (insbesondere bei Laieneingaben) keine hohen Anforderungen gestellt. Es reicht aus, wenn aus einem Rechtsmittel ersichtlich ist, inwiefern (in welchen Punkten) und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird. Die Begründung braucht nicht zuzutreffen, sie muss aber sachbezogen sein. Es genügt nicht, bloss zu behaupten, der angefochtene Entscheid sei falsch. Die Begründung muss sich wenigstens in minimaler Form mit dem angefochtenen Entscheid auseinandersetzen und sinngemäss darauf schliessen lassen, inwiefern dieser unrichtig sein soll (statt vieler BVR 2006 S. 470 E. 2.4). Auf Begehren ohne Begründung ist nicht einzutreten (Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 32 N. 15; zum Ganzen VGE 2013/92 vom 12.2.2014, E. 1.3). Ob die fristgerecht eingereichten Beschwerden hinsichtlich Antrag und Begründung diesen (herabgesetzten) Anforderungen genügen, ist zweifelhaft (vgl. auch hinten E. 3.2 f.), kann aber mit Blick auf die nachfolgenden Erwägungen offenbleiben.

**1.3** Sind sowohl Entscheide bezüglich der kantonalen Steuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). – Da die vorliegend einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonalen und eidgenössischer Steuern.

**1.4** Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

## **2.**

Umstritten ist einzig, ob der Beschwerdeführer im Jahr 2004 aus steuerrechtlicher Sicht einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgegangen ist.

**2.1** Bei selbständiger Erwerbstätigkeit können die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 Abs. 1 StG; Art. 25 i.V.m. Art. 27 Abs. 1 DBG). Zu den geschäfts- oder berufsmässigen Kosten gehören unter anderem Abschreibungen und Rückstellungen (Art. 32 Abs. 2 Bst. a StG; Art. 27 Abs. 2 Bst. a DBG) sowie eingetretene und verbuchte Verluste auf Geschäftsvermögen (vgl. Art. 32 Abs. 2 Bst. b StG; Art. 27 Abs. 2 Bst. b DBG), also insbesondere auch ein Negativsaldo in der Erfolgsrechnung am Ende des Geschäftsjahrs («Jahresendverlust»; vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 27 N. 50; Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl. 2011, S. 139 ff.). Voraussetzung für den Abzug eines Verlusts ist allerdings, dass dieser aus einer geschäftlichen Tätigkeit herrührt (vgl. VGE 2014/279/280 vom 23.5.2016, E. 2.1, 2010/128/129 vom 1.2.2011, E. 2.1, 23218/23219 vom 5.11.2008, in StE 2009 B 23.1 Nr. 63 E. 2 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Die selbständige Erwerbstätigkeit ist von anderen Aktivitäten, insbesondere von der privaten Vermögensverwaltung und der sog. Liebhaberei, abzugrenzen. Verluste, die im Rahmen solcher Aktivitäten entstehen, werden steuerlich nicht zum Abzug zugelassen (vgl. Leuch/Strahm, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 21 N. 15; Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 14 und 22 f.; Julia von Ah, a.a.O., S. 7). Gleichzeitig sind auf Liegenschaften im Privatvermögen keine Abschreibungen möglich.

**2.2** Für den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit kennzeichnend ist die Tätigkeit einer natürlichen Person, mit der diese auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Untergeordnete Anhaltspunkte sind etwa die Beschäftigung von Personal, das Ausmass der Investitionen, ein vielfältiger, wechselnder Kundenstamm und das Vorliegen eigener Geschäftsräumlichkeiten (VGE 2014/279/280 vom 23.5.2016, E. 2.2; BGE 125 II 113 E. 5b, 138 II 251 E. 2.4.2 [betreffend Mehrwertsteuer]; BGer 2C\_1273/2012 vom 13.6.2013, E. 2.2).

**2.3** Zum gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel als Sonderform der selbständigen Erwerbstätigkeit hat die bundesgerichtliche Praxis bereichsspezifische Merkmale umschrieben. Solche bestehen im systematischen bzw. planmässigen Vorgehen, in der Häufigkeit der Transaktionen, der Nähe des Liegenschaftenhandels zur hauptberuflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, im Einsatz spezieller Fachkenntnisse, der Besitzesdauer, dem Einsatz erheblichen Fremdkapitals zur Finanzierung der Transaktionen oder der Vornahme der Transaktionen im Rahmen einer Personengesellschaft (VGE 2012/21 vom 2.4.2013, E. 3.1; BGer 2C\_27/2015 vom 10.9.2015, E. 2.4, in StE 2016 B 23.1 Nr. 85, 2C\_1204/2013 vom 2.10.2014, E. 2.3, 2C\_713/2012 vom 3.3.2013, E. 3.1; 2C\_819/2011 vom 20.4.2012, E. 3.2, in: RDAF 2012 II 260 ff.; BGE 125 II 113 E. 6a). Die Vermietung eigener Liegenschaften gehört nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur üblichen Verwaltung privaten Vermögens. Bei der Annahme, sie sei Gegenstand eines geschäftlichen Betriebs – mithin einer (selbständigen) Erwerbstätigkeit –, ist daher grösste Zurückhaltung geboten. Dies gilt auch dann, wenn das Vermögen beträchtlich ist, professionell verwaltet und eine Buchhaltung geführt wird (BGE 110 Ib 17 E. 3a; BGer 2C\_1273/2012 vom 13.6.2013, E. 2.2, 2C\_907/2010 vom 16.5.2011, E. 3.1, 2A.52/2003 vom 23.1.2004, E. 2.5, mit Hinweisen, in StE 2004 A 21.14 Nr. 15; VGE 23268 vom 5.12.2008, E. 4.2).

**2.4** Nach allgemeinen Regeln über die Verteilung der objektiven Beweislast tragen die Fiskalbehörden die Beweislast für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen. Hinsichtlich steueraufhebender oder steuermindernder Tatsachen haben indessen die Steuerpflichtigen die Folgen allfälliger Beweislosigkeit zu tragen (vgl. BVR 2009 S. 465 E. 3 Ingress, BVR 2007 S. 49 [VGE 22065 vom 15.8.2006], nicht publ. E. 2.4). Dementsprechend obliegt der Nachweis, dass eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, grundsätzlich der Steuerbehörde. Ist in einem konkreten Fall aber streitig, ob eine bestimmte verlustbringende Betätigung überhaupt eine selbständige Erwerbstätigkeit darstellt, ist hierfür die steuerpflichtige Person beweispflichtig (vgl. VGE 2014/279/280 vom 23.5.2016, E. 2.5, 2010/128/129 vom 1.2.2011, E. 2.6 mit Hinweisen).

### 3.

**3.1** Der Beschwerdeführer war im Jahr 2004 Eigentümer der Liegenschaft C.\_\_\_\_\_strasse ... in D.\_\_\_\_\_ (D.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1\_\_\_), in der die von ihm beherrschte «E.\_\_\_\_\_ AG» (heute in Liquidation) ihren Sitz hatte (Vorakten StRK pag. 111 f., 115). Am 30. Dezember 2004 kaufte er zwei Mehrfamilienhäuser am F.\_\_\_\_\_weg ... und ... in G.\_\_\_\_\_ (H.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nrn. 2\_\_\_ und 3\_\_\_), die er ebenfalls vermietete (Vorakten StRK pag. 92, 90). Aufwand und Ertrag aus der Vermietung der Liegenschaften flossen in die Erfolgsrechnung seines Einzelunternehmens «I.\_\_\_\_\_», das im Handelsregister mit dem Zweck «Liegenschaftsverwaltungen, An- und Verkauf und Vermittlung von Immobilien, Unternehmensberatungen» eingetragen ist (Vorakten StRK pag. 116). Vom Grundstück H.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 3\_\_\_ liess der Beschwerdeführer später einen Teil abparzellieren, um darauf ein Einfamilienhaus zu erstellen und dieses zu verkaufen (Gesamtbauentscheid vom 24.11.2008, in den unpaginierten Vorakten Steuerverwaltung). Die Erfolgsrechnung des Einzelunternehmens wies 2004 einen Verlust in der Höhe von Fr. 16'000.-- aus, der massgeblich auf Abschreibungen auf den Liegenschaften von insgesamt Fr. 92'500.-- beruhte und den die Beschwerdeführenden in ihrer Steuererklärung von ihrem übrigen Einkommen zum Abzug brachten (Vorakten StRK pag. 23).

**3.2** Die StRK hat erwogen, dass die im Zusammenhang mit den Immobilien in D.\_\_\_\_\_ und G.\_\_\_\_\_ ausgeübten Aktivitäten des Beschwerdeführers nicht über das hinausgingen, was im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung üblicherweise anfallt und die Kriterien der Gewerbmässigkeit nicht erfüllten. Insbesondere stelle die Abparzellierung eines Teils des Grundstücks H.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 3\_\_\_ und der Bau eines Einfamilienhauses zum späteren Verkauf einen einmaligen Vorgang dar, weshalb auch mit Blick darauf nicht von einer selbständigen Erwerbstätigkeit gesprochen werden könne (angefochtene Entscheide E. 11). Auch die Beschäftigung eines Hauswirts für die Mehrfamilienhäuser am F.\_\_\_\_\_weg ... und ... gehöre zur «gewöhnlichen Liegenschaftsverwaltung» und sei, jedenfalls mit Blick auf die Höhe des ausgerichteten Lohns, kein Indiz für eine geschäftliche

Tätigkeit (angefochtene Entscheide E. 8). Eine auf Gewinn gerichtete selbständige Erwerbstätigkeit ergebe sich auch nicht aufgrund der geltend gemachten Beratungstätigkeit des Beschwerdeführers: Das in der Jahresrechnung 2004 ausgewiesene Honorar der von ihm beherrschten «E. \_\_\_\_\_ AG» von Fr. 48'000.-- sei lediglich anstelle des in den Vorjahren ausbezahlten Lohns getreten und halte einem Drittvergleich nicht stand, zumal der Beschwerdeführer mit der Tätigkeit für sein neu gegründetes Einzelunternehmen die Gesellschaft konkurrenzieren (angefochtene Entscheide E. 12). Im Zusammenhang mit den weiteren Beratungsdienstleistungen hat die Vorinstanz auf zahlreiche Ungereimtheiten und fehlende Belege hingewiesen und geschlossen, dabei handle es sich um fiktive Tätigkeiten (angefochtene Entscheide E. 14 f.). Schliesslich hat die StRK festgehalten, dass das Einzelunternehmen in den Jahren 2004 bis 2008 ausschliesslich (erhebliche) Verluste ausgewiesen habe, die nicht alle mit der Erkrankung des Beschwerdeführers erklärt werden könnten. Selbst wenn der Nachweis der Teilnahme am Markt erbracht worden wäre, müsste aufgrund dieser Verluste auf sog. Liebhaberei geschlossen werden und wäre das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit zu verneinen (angefochtene Entscheide E. 16 f.). – Die Beschwerdeführenden sind demgegenüber der Ansicht, die Aktivitäten des Ehemanns stellten eine selbständige Erwerbstätigkeit dar, was sie mit stichwortartiger Auflistung der dafür notwendigen Kriterien und Vorbringen allgemeiner Natur zu bekräftigen versuchen.

**3.3** Die StRK hat sich eingehend mit den Vorbringen der Beschwerdeführenden und den geltend gemachten Tätigkeiten des Ehemanns befasst. Unter Verweis auf die einschlägige bundesgerichtliche Rechtsprechung hat sie nachvollziehbar dargelegt, dass die Vermietung und Verwaltung der Liegenschaften durch den Beschwerdeführer private Vermögensverwaltung darstelle und dass eine selbständige Erwerbstätigkeit auch nicht in Form von Beratungsdienstleistungen erfolgt sei. Die Beschwerdeführenden setzen sich mit den Erwägungen der StRK nicht auseinander und legen nicht dar, inwiefern diese rechtsfehlerhaft sein sollen. Mit Blick auf den Zeitpunkt des Erwerbs der Mehrfamilienhäuser am F. \_\_\_\_\_ weg ... und ... in G. \_\_\_\_\_ (H. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nrn. 2\_\_\_ und 3\_\_\_) am 30. Dezember 2004 ist zudem fraglich, inwiefern für das hier interessierende Steuerjahr

2004 überhaupt von Vermietung oder Verwaltung von (mehreren) Liegenschaften durch den Beschwerdeführer gesprochen werden kann. Die Erstellung des Einfamilienhauses auf dem abparzellierten Teil des Grundstücks H. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 3 \_\_\_\_, die Anstellung eines Hauswarts sowie die (nicht nachgewiesenen) Beratungsdienstleistungen lassen sich ebenfalls nicht dem Jahr 2004 zuordnen (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 43e/g/i/j). Die Beschwerdeführenden bringen einzig vor, die Tätigkeit des Ehemanns sei von den AHV-Behörden als selbständige anerkannt worden. Hierzu ist zu bemerken, dass bereits wegen der Unterschiedlichkeit des jeweiligen Regelungszwecks weder aufgrund der teilweisen rechtlichen Anknüpfung des AHV-Rechts an das DBG bzw. StG noch umgekehrt aufgrund der steuerrechtlichen Anknüpfung an das AHV-Recht von einem einheitlichen Verständnis des Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit in beiden Rechtsgebieten auszugehen ist (vgl. Julia von Ah, a.a.O., S. 245 f.). Die Beurteilung der AHV-Behörden vermag daher die steuerrechtliche Qualifikation der Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht zu präjudizieren (vgl. VGE 2014/279/280 vom 23.5.2016, E. 3.4.2, 2010/128/129 vom 1.2.2011, E. 3.6.2). Gleich verhält es sich mit dem Eintrag des Einzelunternehmens im Handelsregister, der für die hier interessierende Beurteilung aus steuerrechtlicher Sicht nicht entscheidend ist (vgl. Art. 1 der Handelsregisterverordnung vom 17.10.2007 [HRegV; SR 221.411]; Julia von Ah, a.a.O., S. 1). Sodann ist nicht erkennbar, inwiefern die Frage, ob es sich bei der Betätigung des Beschwerdeführers um eine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinn des Steuerrechts oder um private Vermögensverwaltung handle, die Wirtschaftsfreiheit der Beschwerdeführenden (vgl. Art. 27 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 23 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) tangieren soll. Entgegen ihren Befürchtungen (Stellungnahme vom 8.7.2014), wirkt sich die steuerrechtliche Beurteilung auch nicht (negativ) auf die Anstellung von allfälligen Mitarbeitenden aus.

**3.4** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die StRK zu Recht das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers im Steuerjahr 2004 verneint hat. Die Beschwerden erweisen sich als offensichtlich unbegründet und sind abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Das Verwaltungsgericht beurteilt solche Rechtsmittel in Zweierbesetzung

(Art. 56 Abs. 3 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

#### 4.

Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

#### **Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2004 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2004 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 2'000.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
  - den Beschwerdeführenden
  - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
  - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
  - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.