

100.2019.172/173U
STN/IMA/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 9. März 2020

Verwaltungsrichter Stohner
Gerichtsschreiberin Imfeld

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern
Beschwerdeführerin

gegen

A. _____
Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2013 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
9. Mai 2019; 100 18 262, 200 18 202)



Sachverhalt:

A.

Mit Verfügungen vom 12. Januar 2016 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern A._____ für das Steuerjahr 2013 abweichend von deren Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 10'428.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie auf Fr. 19'678.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte im Wesentlichen darauf, dass sie eine Leistung der niederländischen Sociale Verzekeringsbank (nachfolgend: SVB) von Fr. 17'583.-- nicht als (steuerbare) AHV-Rente, sondern als weitere nicht steuerbare Einkünfte qualifizierte, gleichzeitig aber ein Einkommen von Fr. 17'514.-- einer einfachen Gesellschaft aufrechnete, an der A._____ im Rahmen einer Erbgemeinschaft beteiligt ist. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung mit Entscheiden vom 22. Mai 2018 ab. Die Leistung der SVB ordnete sie dabei wieder unter dem Titel «AHV- und IV-Renten» ein; sie nahm jedoch eine Steuerausscheidung vor, wodurch die Leistung nur satzbestimmend berücksichtigt wird.

B.

Mit Eingaben vom 23. Mai und 30. Mai 2018 erhob A._____ (sinngemäss) Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 9. Mai 2019 teilweise guthiess und den Anteil von A._____ am Einkommen der einfachen Gesellschaft sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer auf Fr. 5'838.-- reduzierte. Bezüglich der Leistung der SVB im Umfang von Fr. 17'583.-- bestätigte sie, dass diese nur satzbestimmend zu berücksichtigen sei. Die Akten wies sie zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 17. Mai 2019 hat die Steuerverwaltung sowohl betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer 2013 Verwaltungsgerichtsbeschwerden erhoben. Sie beantragt, die Entscheide der StRK vom 9. Mai 2019 seien soweit die Besteuerung der Rente der SVB betreffend aufzuheben und die Sache sei zur Neuveranlagung an sie zurückzuweisen.

Am 20. Mai 2019 hat der damalige Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK beantragt mit Beschwerdevernehmlassung vom 28. Mai 2019 die Gutheissung der Beschwerden. A. _____ hat am 7. Juni 2019 eine Beschwerdeantwort eingereicht, ohne einen ausdrücklichen Antrag zu stellen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

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]). Bei den angefochtenen Rückweisungsentscheiden handelt es sich um Endentscheide, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten

(BVR 2017 S. 205 E. 1.4 mit Hinweisen). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein. Die Steuerverwaltung ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 141 Abs. 1 DBG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern 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 Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.3 Da der Streitwert beider Verfahren unter Fr. 20'000.-- liegt, fällt die Behandlung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

Streitig ist einzig die Besteuerung der Leistung, die der Beschwerdegegnerin von der SVB ausgerichtet wird. Dabei ist zunächst die Steuerpflicht nach Landesrecht und anschliessend (gegebenenfalls) die Vereinbarkeit der schweizerischen Regelung mit dem Staatsvertragsrecht zu beurteilen (vgl. VGE 2017/24/25 vom 29.6.2018 E. 2).

2.1 Gemäss Art. 19 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG unterliegen grundsätzlich alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer (vgl. auch Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Steuerbar sind insbesondere alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, einschliesslich der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen (Art. 26 Abs. 1 StG; Art. 22 Abs. 1 DBG). Diese Einkünfte sind in vollem Umfang zu versteuern (Steiner/Lang, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 22 DBG N. 5 und 6). Als Einkünfte aus Vorsorge gelten unter anderem auch Leistungen von ausländischen staatlichen Sozialversicherungen, die mit der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung vergleichbar sind (vgl. BGE 88 I 125 E. 1; BGer 2C_651/2017 und 2C_652/2017 vom 2.11.2017 E. 2.3, 2C_530/2010 vom 21.3.2011 E. 2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 22 N. 22).

2.2 Die Beschwerdegegnerin bezieht von der niederländischen SVB eine sogenannte AOW-Leistung, die sie für das Jahr 2013 mit Fr. 17'583.-- angibt (vgl. Steuererklärung 2013 Formular 2 und Details zu den Veranlagungsverfügungen 2013, Vorakten StV [act. 3B] pag. 33 und 42-44). Es handelt sich dabei um eine Grundrente nach dem niederländischen Allgemeinen Altersgesetz (Algemene Ouderdomswet [AOW]; vgl. <www.svb.nl>, Rubriken «AOW-Leistung/Was bedeutet AOW?/Was ist eine AOW-Leistung?»). Dieses Gesetz regelt die obligatorische, kollektive Altersrente in den Niederlanden (vgl. <https://nl.wikipedia.org/wiki/Algemene_Ouderdomswet>), die Teil der 1. Säule ist (vgl. <<https://nl.wikipedia.org/wiki/Pensioen>>). Die AOW-Rente ist demnach mit einer AHV-Rente vergleichbar. Die StRK hat daher zu Recht erwogen, dass die AOW-Rente der Beschwerdegegnerin gemäss Art. 26 Abs. 1 StG bzw. Art. 22 Abs. 1 DBG in der Schweiz grundsätzlich vollumfänglich steuerbar ist.

3.

Im Folgenden ist zu prüfen, ob das Staatsvertragsrecht der Besteuerung der von der SVB an die Beschwerdegegnerin ausgerichteten Rente durch die Schweiz entgegensteht.

3.1 Nicht streitig ist, dass das Abkommen vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-NL; SR 0.672.963.61) auf den vorliegenden Fall Anwendung findet: Es gilt für Personen, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind (Art. 1 DBA-NL). Ansässig im Sinn des Abkommens ist eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist (Art. 4 Abs. 1 DBA-NL; vgl. auch den gleichlautenden Art. 4 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens [Fassung vom 22.7.2010] zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [OECD-MA]). Die Beschwerdegegnerin ist aufgrund ihres Wohnsitzes in der Schweiz steuerpflichtig (vgl. Art. 4 Abs. 1 und 2 StG; Art. 3 Abs. 1 und 2 DBG) und somit hier ansässig. Zudem steht die Erhebung von Einkommenssteuern infrage (vgl. Art. 2 Abs. 1 DBA-NL).

3.2 Streitig ist hingegen, ob das Besteuerungsrecht für die AOW-Leistung der Schweiz als Ansässigkeitsstaat der Beschwerdegegnerin zusteht. – Gemäss Art. 18 Abs. 1 DBA-NL können Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen sowie Renten, die an eine in einem Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden. Aufgrund des Sozialversicherungssystems eines Vertragsstaats an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlte Renten oder andere Leistungen können nur in diesem anderen Staat besteuert werden. Als Leistungen aufgrund der Sozialversicherungsgesetzgebung gelten in der Regel solche aus der 1. Säule sowie damit vergleichbare ausländische Zahlungen (Züger/von Ah, in Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 18 N. 147). Nach Art. 18 Abs. 1 DBA-NL liegt das Recht, Ruhegehälter, Renten und Sozialversicherungsleistungen zu besteuern grundsätzlich beim Ansässig-

keitsstaat der Empfängerinnen und Empfänger der Leistungen (Botschaft des Bundesrats zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden [nachfolgend: Botschaft DBA-NL], in BBI 2010 S. 5787 ff., 5797; Züger/von Ah, a.a.O., Art. 18 N. 164; Frantisek J. Safarik, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz - Niederlande, in ASA 79 S. 937 ff., 969). Das OECD-MA, auf dem das DBA-NL basiert (vgl. Botschaft DBA-NL S. 5788 und 5791), sieht als Grundsatz ebenfalls die Besteuerung von Ruhegehältern und Renten durch den Ansässigkeitsstaat vor (Art. 18 OECD-MA; vgl. Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 2010 [nachfolgend: OECD-Kommentar], Art. 18 N. 1). In Abweichung von Art. 18 Abs. 1 DBA-NL steht das Besteuerungsrecht gemäss Art. 18 Abs. 2 DBA-NL unter gewissen, kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen dem Quellenstaat zu, d.h. dem Vertragsstaat, aus dem die Leistung stammt. Unter anderem wird vorausgesetzt, dass die Leistung im Ansässigkeitsstaat einem (vergünstigten) Spezialsteuersatz unterliegt oder weniger als 90 % ihres Bruttobetrags besteuert wird. Da die Schweiz Ruhegehälter nach dem ordentlichen Satz besteuert, dürfte diese Ausnahmeregelung aus Sicht der Schweiz nicht zur Anwendung gelangen (Botschaft DBA-NL S. 5797; Züger/von Ah, a.a.O., Art. 18 N. 164; Frantisek J. Safarik, a.a.O., S. 969).

3.3 Die Vorinstanz hat wie zuvor die Steuerverwaltung erwogen, gemäss Art. 18 Abs. 1 Satz 2 DBA-NL könnten Renten oder andere Leistungen, die aufgrund des Sozialversicherungssystems gezahlt werden, nur im Quellenstaat besteuert werden (vgl. angefochtene Entscheide E. 6). In den Verwaltungsgerichtsbeschwerden bringt die Steuerverwaltung nun vor, in Art. 18 Abs. 1 Satz 2 DBA-NL werde der Ansässigkeitsstaat als «der andere Vertragsstaat» bezeichnet und das Besteuerungsrecht «diesem anderen Staat» zugeteilt. Ansässigkeitsstaat sei die Schweiz. Das DBA-NL schränke das Besteuerungsrecht der Schweiz somit nicht ein, weshalb die Rente vollumfänglich steuerbar sei (Beschwerden Ziff. 2.3 ff.). Die StRK schliesst sich in ihrer Beschwerdevernehmlassung diesen Ausführungen der Steuerverwaltung an und beantragt die Gutheissung der Beschwerden (vgl. Beschwerdevernehmlassung S. 1). Die Beschwerdegegnerin führt dazu aus, die Rente der SVB unterliege bereits in den Niederlanden der Einkommenssteuer; der entsprechende Betrag werde jeweils vor der Aus-

zahlung von der AOW-Leistung abgezogen. Wenn die Rente in der Schweiz ebenfalls besteuert werde, liege eine Doppelbesteuerung vor (vgl. Beschwerdeantwort S. 2).

3.4 Die AOW-Rente als obligatorische, kollektive Altersrente der Niederlande und Teil der 1. Säule stellt eine Sozialversicherungsleistung im Sinn von Art. 18 Abs. 1 Satz 2 DBA-NL dar. Gemäss dessen Wortlaut steht das Besteuerungsrecht für solche Renten oder Leistungen, die aufgrund des Sozialversicherungssystems eines Vertragsstaats gezahlt werden, nur dem anderen Vertragsstaat, in dem die Leistungsempfängerin bzw. der Leistungsempfänger ansässig ist, d.h. dem Ansässigkeitsstaat, zu. Dieses Verständnis der Bestimmung wird in der Botschaft zum DBA-NL ausdrücklich festgehalten und ist auch in der Lehre unbestritten. Zudem entspricht es der Zuteilungsregel für Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen gemäss Art. 18 OECD-MA. Derselbe Ausdruck «nur in diesem anderen Staat besteuert» wie in Art. 18 Abs. 1 Satz 2 DBA-NL findet sich auch in Art. 11 Abs. 1 DBA-NL betreffend die Besteuerung von Zinsen, der das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat der Zinsgläubigerin bzw. des Zinsgläubigers zuteilt (Frantisek J. Safarik, a.a.O., S. 960; OECD-Kommentar, Art. 11 N. 5; Markus Weidmann, in Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 11 N. 36). Das Interesse an einer einheitlichen Auslegung des DBA-NL spricht ebenfalls dafür, den Ausdruck in Art. 18 Abs. 1 Satz 2 DBA-NL als Bezeichnung für den Ansässigkeitsstaat zu verstehen. Nach dem Gesagten darf gemäss Art. 18 Abs. 1 Satz 2 DBA-NL die der Beschwerdegegnerin gezahlte AOW-Leistung nur in der Schweiz als Ansässigkeitsstaat der Leistungsempfängerin besteuert werden. Die Ausnahmebestimmung von Art. 18 Abs. 2 DBA-NL greift im vorliegenden Fall nicht, da die Schweiz Ruhegehälter und Renten voll besteuert (vgl. zum Ganzen vorne E. 3.2). Die Beschwerdegegnerin bringt nichts vor, was diese Beurteilung als unzutreffend erscheinen liesse. Insbesondere ändert der Umstand, dass die Niederlande anscheinend gestützt auf innerstaatliches Recht eine Abgabe auf der AOW-Leistung der Beschwerdegegnerin erheben, nichts daran, dass das Besteuerungsrecht in Art. 18 Abs. 1 DBA-NL ausschliesslich der Schweiz zugeteilt wird. Im Übrigen hat die SVB die Beschwerdegegnerin mit Schreiben vom 4. Juni 2012 ausdrücklich auf die

Möglichkeit hingewiesen, beim niederländischen Finanzamt (Belastingdienst) eine Steuerbefreiung zu beantragen (vgl. Beilage [in act. 4A] zur Beschwerdeantwort).

3.5 Zusammenfassend steht Art. 18 DBA-NL der Besteuerung der an die Beschwerdegegnerin ausgerichteten AOW-Leistung durch die Schweiz nicht entgegen. Die Rente ist somit gemäss Art. 26 Abs. 1 StG bzw. Art. 22 Abs. 1 DBG als Einkommen zu besteuern. Die Beschwerden erweisen sich als begründet und sind gutzuheissen. Die angefochtenen Entscheide sind aufzuheben und die Sache ist zur neuen Veranlagung der Beschwerdegegnerin im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

4.

4.1 Bei diesem Ausgang der Verfahren sind die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht der unterliegenden Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG; vgl. auch Praxisfestlegung vom 24.3.2015 zur Kostenpflicht der notwendig am Verfahren beteiligten privaten Beschwerdegegnerschaft). 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 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

4.2 Die Kosten der Verfahren vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang der verwaltungsgerichtlichen Verfahren neu zu verlegen. Unter Berücksichtigung der AOW-Leistung im Umfang von Fr. 17'583.--, die der Beschwerdegegnerin als Einkommen aufzurechnen ist, hat sie auch in den Verfahren vor der StRK als vollständig unterliegend zu gelten, weshalb sie kostenpflichtig wird (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG).

5.

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können. Hier dient die Rückweisung an die Steuerverwaltung bloss der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen des Verwaltungsgerichts, weshalb es sich vorliegend dennoch um einen Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG handeln dürfte (vgl. BGE 145 III 42 E. 2.1, 140 V 321 E. 3.2).

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 9. Mai 2019 wird aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdegegnerin im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2013 wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 9. Mai 2019 wird aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdegegnerin im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
3. a) Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 1'500.--, werden der Beschwerdegegnerin auferlegt.

b) Für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht werden keine Parteikosten gesprochen.

4. a) Die Kosten der Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'000.--, werden der Beschwerdegegnerin auferlegt.
- b) Für die Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Beschwerdegegnerin
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung 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.