

AUSLÄNDISCHE IMMOBILIENFINANZIERUNG UNTER DEM ASPEKT DER LEX KOLLER

Grenzen der Finanzierung von Immobilien in der Schweiz durch Personen im Ausland

Die Finanzierung des Kaufs oder der Überbauung eines Grundstücks in der Schweiz durch eine Person im Ausland ist üblicherweise nicht bewilligungspflichtig im Sinne des Bewilligungsgesetzes. Erlangt ein ausländischer Gläubiger durch seine Finanzierung jedoch eine eigentümergehnliche Stellung an der Immobilie, kann die Bewilligungspflicht entstehen.

1. EINLEITUNG

Gemeinhin ist bekannt, dass der Kauf von Immobilien in der Schweiz durch Ausländerinnen und Ausländer, Gesellschaften mit Sitz im Ausland oder ausländisch beherrschte Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz gesetzlich beschränkt ist. Für den Kauf benötigen diese – von Ausnahmen abgesehen – eine Bewilligung der zuständigen kantonalen Behörde.

Weniger bekannt ist, dass auch die Finanzierung des Kaufs oder der Überbauung eines Grundstücks durch eine Person im Ausland als bewilligungspflichtiger Tatbestand qualifizieren kann, namentlich, wenn der Gläubiger durch die Finanzierung eine eigentümergehnliche Stellung am Grundstück erlangt. Dies kann im geschäftlichen Bereich der Fall sein, bspw. wenn eine Auslandsbank ein Immobilienprojekt in der Schweiz finanziert. Aber auch die Finanzierung einer in der Schweiz gelegenen Immobilie im privaten Bereich kann die Bewilligungspflicht auslösen.

Im Nachfolgenden sollen deshalb die wesentlichen Kriterien näher erläutert werden, welche bei der Finanzierung einer Immobilie in der Schweiz durch eine Person im Ausland zur Bewilligungspflicht führen können.

2. ALLGEMEINES ZUM BEWILLIGUNGSGESETZ

2.1 Grundklausel. Ziel des Bundesgesetzes über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (BewG) [1], auch bekannt unter der Bezeichnung Bewilligungsgesetz oder Lex Koller,

ist die Beschränkung des Erwerbs von Grundstücken durch Personen im Ausland, um eine Überfremdung des einheimischen (schweizerischen) Bodens zu verhindern [2]. Zu diesem Zweck sieht das BewG vor, dass Personen im Ausland für den Erwerb von Grundstücken in der Schweiz einer Bewilligung der zuständigen kantonalen Behörde bedürfen [3]. Anders gesagt unterliegt ein Rechtsgeschäft der Bewilligungspflicht, wenn kumulativ nachfolgende drei Voraussetzungen erfüllt sind [4]:

→ Der Erwerber muss als eine *Person im Ausland* im Sinne des BewG gelten (subjektives Element) [5]; → das betreffende Rechtsgeschäft muss ein in der Schweiz gelegenes Grundstück zum Gegenstand haben (objektbezogenes Element) [6]; → beim erworbenen Recht muss es sich um den *Erwerb eines Grundstücks* im Sinne des BewG handeln (rechtsgeschäftliches Element) [7].

Diese drei Voraussetzungen werden vom BewG jeweils näher umschrieben und definiert [8].

Die Finanzierung von Immobilienkäufen ist dem rechtsgeschäftlichen Element zuzuordnen. Nachfolgend wird daher dieses Element im Besonderen dargelegt.

2.2 Rechtsgeschäftliches Element im Besonderen. Das BewG definiert den Erwerb eines Grundstücks nicht nur als den Erwerb des Eigentums an einem Grundstück (d. h. Kauf-



THOMAS RÖTHLISBERGER,
 DR. IUR.,
 RECHTSANWALT,
 FACHANWALT
 SAV BAU- UND
 IMMOBILIENRECHT,
 VOSER RECHTS-
 ANWÄLTE, BADEN



ASTRID KELLER,
 MLAW, ZÜRICH

vertrag und anschliessende Übertragung des Grundstücks auf den Erwerber im Grundbuch). Vielmehr bedient es sich einer weiteren Definition, die vom «Prinzip der wirtschaft-

«Als Indiz für eine Abrede, die eine Umgehung des BewG bewirkt, gilt die Verbindung eines Darlehensgeschäfts mit einem Mietvertrag.»

lichen Betrachtungsweise» [9] ausgeht. Aufgrund dieses Grundsatzes gilt gemäss Art. 4 Abs. 1 BewG als Grundstückserwerb:

→ der Erwerb des Eigentums, eines Baurechts, eines Wohnrechts oder der Nutzniessung an einem Grundstück (lit. a);
→ die Beteiligung an einer vermögensfähigen Gesellschaft ohne juristische Persönlichkeit, deren tatsächlicher Zweck der Erwerb von Grundstücken ist (lit. b); → der Erwerb des Eigentums oder der Nutzniessung an einem Anteil an einem Immobilienanlagefonds, dessen Anteilscheine auf dem Markt nicht regelmässig gehandelt werden, oder an einem ähnlichen Vermögen (lit. c); → der Erwerb des Eigentums oder der Nutzniessung an einem Anteil an einer juristischen Person, deren tatsächlicher Zweck der Erwerb von Grundstücken ist, sofern die Anteile dieser juristischen Person nicht an einer Börse in der Schweiz kotiert sind (lit. e); → die Begründung und Ausübung eines Kaufs-, Vorkaufs- oder Rückkaufsrechts an einem Grundstück oder an einem Anteil im Sinne der Buchstaben b, c und e (lit. f); → der Erwerb anderer Rechte, die dem Erwerber eine ähnliche Stellung wie dem Eigentümer eines Grundstücks verschaffen (lit. g).

Der in Art. 4 Abs. 1 BewG enthaltene Katalog kann nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung wie folgt zusammengefasst werden [10]: Art. 4 Abs. 1 lit. a–f BewG erfasst den Erwerb dinglicher oder realobligatorischer Rechte an Grundstücken sowie den Erwerb von Anteilen an Immobilienanlagefonds und -gesellschaften. Darüber hinaus hat Art. 4 Abs. 1 BewG zum Ziel, in allgemeiner Weise *Umgehungsgeschäfte zu verhindern*, die wirtschaftlich zum gleichen Ergebnis führen.

Art. 4 Abs. 1 lit. g BewG stellt somit eine Art Auffangtatbestand dar und wird durch die *Verordnung über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (BewV)* [11] präzisiert. Gemäss Art. 1 Abs. 2 BewV gelten als andere Rechte, die dem Erwerber eine ähnliche Stellung wie dem Eigentümer eines Grundstücks verschaffen, insbesondere:

→ die *langfristige Miete oder Pacht eines Grundstücks*, wenn die Abreden den Rahmen des gewöhnlichen oder kaufmännischen Geschäftsverkehrs sprengen und den Vermieter oder Verpächter in eine besondere Abhängigkeit vom Mieter oder Pächter bringen (lit. a); → die *Finanzierung des Kaufs* oder der Überbauung eines Grundstücks, wenn die Abreden, die Höhe der Kredite oder die Vermögensverhältnisse des Schuldners den Käufer oder Bauherrn in eine besondere Abhängigkeit vom Gläubiger bringen (lit. b); → die *Begründung von Bauver-*

boten und ähnlichen Eigentumsbeschränkungen mit dinglicher oder obligatorischer Wirkung, welche ein Nachbargrundstück betreffen (lit. c).

Die in Art. 1 Abs. 2 lit. a–c BewV enthaltene Aufzählung ist nach dem Wortlaut [12] sowie nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung [13] nicht abschliessend. Nachfolgende Ausführungen beschränken sich auf die in Art. 1 Abs. 2 lit. b BewV erwähnte Finanzierung des Kaufs oder der Überbauung eines Grundstücks.

3. FINANZIERUNG DES KAUFES ODER DER ÜBERBAUUNG

Wie aus Art. 1 Abs. 2 lit. b BewV hervorgeht, ist die ausländische Immobilienfinanzierung unter besonderen Umständen bewilligungspflichtig. Dies kann im Einzelfall dazu führen, dass zwar der Erwerb eines Grundstücks bzw. eines dinglichen oder realobligatorischen Rechts an einem Grundstück unter dem Aspekt des BewG nicht bewilligungspflichtig ist, die ausländische Finanzierung hingegen der Bewilligungspflicht unterliegt.

Um zu beurteilen, ob ein bewilligungspflichtiger Finanzierungstatbestand vorliegt, ist in einem ersten Schritt zu erläutern, welche Transaktionen unter den Begriff der Finanzierung im Sinne der BewV fallen. Anschliessend ist festzustellen, unter welchen Voraussetzungen eine derartige Finanzierung bewilligungspflichtig ist [14].

3.1 Finanzierung. Der in Art. 1 Abs. 2 lit. b BewV verwendete Begriff Finanzierung wurde vom Gesetzgeber bewusst weit gefasst [15]. Allgemein versteht man darunter *«die Beschaffung bzw. die Zurverfügungstellung von Geldmitteln zu einem unternehmerischen Vorhaben oder zu einer Investition»* [16].

3.2 Abreden, Höhe der Kredite und Vermögensverhältnisse des Schuldners. Des Weiteren ergibt sich aus Art. 1 Abs. 2 lit. b BewV, dass nicht jede ausländische Finanzierung eines Grundstückserwerbs bewilligungspflichtig ist [17]. Vielmehr gilt die Finanzierung des Kaufs eines Grundstücks nur dann als Recht, das dem Gläubiger eine eigentümerähnliche Stellung verschafft, wenn

→ die Abreden, → die Höhe der Kredite oder → die Vermögensverhältnisse des Schuldners den Käufer oder Bauherrn in eine besondere Abhängigkeit vom Gläubiger bringen [18].

Das Bundesgericht schliesst aus dieser detaillierten Umschreibung, dass die ausländische Finanzierung eines Grundstückkaufs grundsätzlich nicht bewilligungspflichtig ist, sofern keines der vorgenannten Kriterien erfüllt ist. Die Aufzählung kann somit als abschliessend erachtet werden [19]. Nachfolgend werden diese drei Elemente eingehender betrachtet.

3.2.1 Abreden. Abreden, die eine eigentümerähnliche Stellung des Darleihers begründen, können unterschiedlicher Art sein. Derartige Abreden liegen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung oder einschlägiger Literatur in nachfolgenden Konstellationen vor:

→ Als Indiz für eine Abrede, die eine Umgehung des BewG bewirkt, gilt die Verbindung eines Darlehensgeschäfts mit einem Mietvertrag [20]. Das Bundesgericht hielt in einem älteren Entscheid Folgendes fest:

«Mietet eine Person mit Wohnsitz im Ausland ein Haus, dessen Erwerb oder Bau sie finanziert hat, so gibt sie – wirtschaftlich betrachtet – eine Geldsumme hin für den Erwerb oder Bau eines Hauses und erwirbt gleichzeitig das Recht, dieses Haus ausschliesslich zu bewohnen. Damit erreicht sie in der Regel einen ähnlichen wirtschaftlichen Zweck wie mit dem Erwerb des Hauses oder zumindest eines Wohnrechts, so dass bei der Verbindung eines Darlehensvertrages mit einem Mietvertrag stets ein Geschäft vermutet werden kann, welches der Bewilligungspflicht unterliegt.» [21]

→ Als weiterer Hinweis gilt eine im Geschäftsleben ungewöhnliche Art der Darlehensgewährung [22]. So hatte das Bundesgericht zu beurteilen, ob der Erwerb einer Stockwerkeigentumswohnung, die zu 100% durch eine ausländische Person finanziert wurde, als bewilligungspflichtig zu qualifizieren sei. Das Bundesgericht erachtete den Umstand, dass die Parteien weder einen schriftlichen Darlehensvertrag abgeschlossen noch das Darlehen mit irgendwelchen Sicherheiten verknüpft hatten, als eine besonders ungewöhnliche Art der Darlehensgewährung, die für sich allein schon als bedenklich zu erachten sei, sodass die Bewilligungspflicht bejaht wurde [23].

→ Andere, auf die Umgehung des BewG gezielte Abreden sind etwa der Ausschluss der Kündigung eines Darlehens durch den Borger auf lange Frist oder auch die Verbindung einer (zwar vertraglich möglichen) Kündigungsoption, die aber mit einer hohen Konventionalstrafe zugunsten des Darlehensnehmers verknüpft ist und die Entscheidungsfreiheit des Schuldners einschränkt [24].

Als *grundsätzlich unbedenklich* gelten dagegen nachfolgende Sachverhalte:

→ Die Finanzierung eines Grundstückserwerbs durch grundpfandgesicherte ausländische Kredite ist in der Regel zulässig, solange keine besondere Abhängigkeit zwischen dem Schuldner/Erwerber und dem Gläubiger entsteht [25]. Grund dafür ist, dass das Grundpfand dem Gläubiger keine eigentümerähnliche Stellung einräumt, da die Abrede, wonach das Pfand dem Gläubiger als Eigentum zufallen soll, von Gesetzes wegen ungültig ist [26].

→ Als sozial üblich und somit unbedenklich erachtete das Bundesgericht den Fall, dass ein Vater seinem Sohn ein Darlehen für den Immobilienkauf gewährt. Dies gilt gemäss Bundesgericht insbesondere in jenen Fällen, in denen zwischen dem Elternteil und dem Kind zudem noch ein Erbvertrag abgeschlossen wird [27].

→ Eine besondere Abhängigkeit wird ebenso wenig angenommen, wenn es sich bei den ausländischen Finanzierungsmitteln um ein partiarisches Darlehen handelt [28].

3.2.2 Höhe der Kredite. Des Weiteren ist die ausländische Immobilienfinanzierung bewilligungspflichtig, wenn die Höhe des Kredits das verkehrübliche Mass deutlich übersteigt. Dies misst sich daran, ob der Erwerber ein entsprechendes Darlehen auch von einem Dritten erhalten hätte [29].

Nach allgemeiner Auffassung ist die Finanzierung eines Grundstückserwerbs durch ausländische Finanzmittel in der Regel unbedenklich, sofern der Kredit die übliche Grenze von zwei Dritteln des Verkaufswerts des Grundstücks nicht übersteigt (sog. Unbedenklichkeitsgrenze) [30]. Bei Wohneigentum wird die Höchstgrenze sogar erst bei ca. 80% des Verkehrswerts angenommen [31].

In einigen Fällen gewähren Banken höhere Kredite, vorwiegend, wenn der Erwerber weitere Sicherheiten leistet (bspw. Verpfändung von Guthaben aus der beruflichen Vorsorge oder einer Lebensversicherungspolice). In diesen Fällen wird die Kreditgeberin gegenüber dem Grundbuchamt üblicherweise schriftlich bestätigen müssen, dass sie das

ANZEIGE

Solidarität mit unserer Bergbevölkerung



Die Schweizer Patenschaft für Berggemeinden, im Jahre 1940 gegründet, will die Solidarität mit der Schweizer Bergbevölkerung fördern und das Gefälle zwischen wohlhabenden und wirtschaftlich benachteiligten Regionen abbauen.

Mit projektbezogener Hilfe an unterstützungswürdige Gemeinden, Korporationen, usw. hilft sie mit, dass unsere Bergregionen bewohnbar bleiben, bewirtschaftet und gepflegt werden.

Alle objektbezogenen Spenden werden ohne Spesenabzug an die Begünstigten weitergeleitet. Bei grösseren Vermächtnissen bietet sich die Möglichkeit, einen Fonds zu eröffnen, mit klar umschriebener Bestimmung.

**PATENSCHAFT
BERGGEMEINDEN**

Asylstrasse 74, 8032 Zürich
Tel. 044 382 30 80
Postkonto 80-16445-0
berggemeinden.ch



Darlehen in eigenem Namen und auf eigene Rechnung und nicht treuhänderisch für eine Person im Ausland gewährt und ihr keine Personal- oder Realsicherheiten von Personen im Ausland geleistet worden sind oder noch geleistet werden [32].

Eine Überschreitung der 80%-Schwelle kommt häufig auch bei Projektfinanzierungen vor [33]. Auch in diesen Fällen werden dem Kreditgeber zusätzliche Sicherheiten eingeräumt, wie bspw. Zession sämtlicher Einkünfte der Projektgesellschaft, Verpfändung der Aktien oder Konten der Projektgesellschaft. Daraus folgt, dass Projektfinanzierungen den Tatbestand von Art. 1 Abs. 2 lit. b BewV nicht erfüllen, wohingegen vergleichbare Finanzierungen bei Privatpersonen den genannten Tatbestand erfüllen würden [34].

3.2.3 Vermögensverhältnisse des Schuldners. Ob dem Darleiher eine eigentümerähnliche Stellung zukommt, hängt nicht zuletzt von den Vermögensverhältnissen des Darlehensnehmers bzw. Erwerbers ab. In diesem Zusammenhang erachtet das Bundesgericht als weiteres, wichtiges Kriterium, ob der Darlehensnehmer genügend Eigenmittel gehabt hätte, um den Erwerb anderweitig zu finanzieren. Geht man davon aus, dass der Erwerber genügend Eigenmittel gehabt hätte, liegt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung keine besondere Abhängigkeit vom Kreditgeber vor, und dieser erwirbt folglich auch keine eigentümerähnliche Stellung [35].

3.3 Weitere Voraussetzungen. Im Übrigen ist es nicht erforderlich, dass die Betroffenen bewusst die Umgehung des BewG bezwecken. Massgebend ist vielmehr der objektive Sachverhalt, d. h., was sich mit den von den Parteien eingegangenen Rechtsbeziehungen wirtschaftlich erreichen lässt und ob die von den Parteien abgeschlossenen Geschäfte in ihrer Wirkung dem Erwerb von dinglichen Rechten gleichkommen [36]. Daraus folgt, dass mehrere Vereinbarungen zwischen den Parteien in ihrer Gesamtheit, auch in wirtschaftlicher Hinsicht, zu würdigen sind [37].

4. FAZIT

Die Finanzierung einer in der Schweiz gelegenen Immobilie durch eine Person im Ausland ist grundsätzlich nicht bewilligungspflichtig und somit unter dem Aspekt der Lex Koller üblicherweise unproblematisch. Die Bewilligungspflicht entsteht jedoch, wenn der ausländische Gläubiger durch seine Finanzierung eine eigentümerähnliche Stellung an der Immobilie erlangt. Dies ist gemäss BewV dann der Fall, wenn die Vertragsabreden, die Höhe der Kredite oder die Vermögensverhältnisse des Käufers oder Bauherrn diesen in eine besondere Abhängigkeit zum ausländischen Gläubiger bringen.

Vertragsabreden, die eine eigentümerähnliche Stellung des ausländischen Gläubigers bewirken, können ganz unterschiedlicher Natur sein, wie bspw. die Verbindung des Darlehens mit einem Mietvertrag.

Ebenfalls ist die ausländische Immobilienfinanzierung bewilligungspflichtig, wenn die Höhe der Finanzierung das verkehrsübliche Mass deutlich übersteigt, ohne dass dem Gläubiger weitere Sicherheiten zur Verfügung gestellt werden.

Schliesslich sind auch die Vermögensverhältnisse des Schuldners zur Beurteilung der Bewilligungspflicht relevant. Namentlich ist relevant, ob der Käufer oder Bauherr genügend Eigenmittel gehabt hätte, um den Erwerb anderweitig durch einen Dritten zu finanzieren.

Kann das zuständige Grundbuchamt eine bewilligungspflichtige Immobilienfinanzierung nicht ohne Weiteres ausschliessen, muss sie den Erwerber an die kantonale Bewilligungsbehörde verweisen. Diese beurteilt im Rahmen einer Gesamtwürdigung, ob allenfalls eine bewilligungspflichtige Finanzierung vorliegt. Um Überraschungen zu vermeiden, ist deshalb zu empfehlen, dass ein Käufer oder Bauherr in zweifelhaften Fällen im Voraus bei der zuständigen kantonalen Behörde beurteilen lässt, ob eine beabsichtigte Finanzierung durch eine Person im Ausland allenfalls bewilligungspflichtig ist. ■

Anmerkungen: 1) Bundesgesetz über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland vom 16. Dezember 1983, SR 211.412.41. 2) Art. 1 BewG. 3) Art. 2 Abs. 1 BewG. 4) Bundesamt für Justiz, Erwerb von Grundstücken im Ausland – Merkblatt, Bern, 1. Juli 2009 (nachfolgend Merkblatt BJ, BewG), abrufbar unter: <https://www.bj.admin.ch/dam/data/bj/wirtschaft/grundstueckerwerb/lex-d.pdf> (zuletzt besucht am 31. Januar 2016). 5) Bezeichnung übernommen von Thomas Müller-Tschumi, PPP und Lex Koller, AJP 2010, S. 907 ff., S. 909 (nachfolgend Müller-Tschumi); im Merkblatt BJ, BewG als «subjektive Bewilligungspflicht» bezeichnet. 6) Bezeichnung übernommen von Müller-Tschumi, in: AJP 2010, S. 909; im Merkblatt BJ, BewG, S. 2, als «objektive Bewilligungspflicht nach dem Nutzungszweck des Grundstückes» bezeichnet. 7) Bezeichnung übernommen von Müller-Tschumi, in: AJP 2010, S. 909; im Merkblatt BJ, BewG, S. 2, als «objektive Bewilligungspflicht nach Art des Rechts» bezeichnet. 8) Personen im Ausland insb. Art. 5 und 6 BewG; für das objektbezogene Element vgl. insb. Merkblatt BJ, BewG, S. 4 ff. 9) Merkblatt BJ, BewG, S. 6. 10) BGER 2C_854/2012 vom 12. März 2013, E. 5.2; BGER 2A_465/2002 vom 20. November 2002, E. 3.2; BGE 107 Ib 12 vom

5. März 1981, E. 2. 11) Verordnung über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland vom 1. Oktober 1984, SR 211.412.411. 12) Der Wortlaut von Art. 1 Abs. 2 BewV bedient sich des Terminus «insbesondere». 13) BGER 2C_854/2012 vom 12. März 2013, E. 5.2; BGER 2A_465/2002 vom 20. November 2002, E. 3.2. 14) Marc Bernheim, Die Finanzierung von Grundstückkäufen durch Personen im Ausland, S. 68 ff. (nachfolgend Bernheim). 15) Bernheim (Anm. 14), S. 76. 16) Urs Mühlebach/Hanspeter Geissmann, Kommentar zum Bundesgesetz über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland, Art. 4 N 71 (nachfolgend Mühlebach/Geissmann); Bernheim (Anm. 14), S. 76. 17) BGER 2C_854/2012 vom 12. März 2013, E. 5.2; BGER 2C_118/2009 vom 15. September 2009, E. 4.3; BGE 107 II 440 vom 10. Dezember 1981, E. 1; Mühlebach/Geissmann (Anm. 16), Art. 4 N 72. 18) Art. 1 Abs. 2 lit. b BewV. 19) BGER 2C_854/2012 vom 12. März 2013, E. 5.2. 20) BGE 105 Ib 321 vom 30. November 1979, E. 2a; Merkblatt BJ, BewG, S. 7. 21) BGE 105 Ib 321 vom 30. November 1979, E. 2a. 22) BGER 2A_465/2002 vom 20. November 2002, E. 3.2. 23) BGER 2A_465/2002 vom 20. November 2002, E. 3.3. 24) Mühlebach/Geissmann (Anm. 16), Art. 4 N 76. 25) BGER 2C_854/2012 vom 12. März

2013, E. 5.2; BGE 107 Ib 12 vom 5. März 1981, E. 4; BGE 107 II 440 vom 10. Dezember 1981, E. 1. 26) Art. 816 Abs. 2 ZGB. 27) BGER 2C_854/2012 vom 12. März 2013, E. 5.4. 28) Mühlebach/Geissmann (Anm. 16), Art. 4 N 76 m.w.H. 29) BGER 2C_854/2012 vom 12. März 2013, E. 5.3; BGE 107 Ib 12 vom 5. März 1981, E. 4; Bundesamt für Justiz, Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland – Wegleitung für die Grundbuchämter, Bern 1. Juli 2009, Rz. 77, abrufbar unter: <https://www.bj.admin.ch/dam/data/bj/wirtschaft/grundstueckerwerb/wegleitung-d.pdf>, nachfolgend Wegleitung BJ, BewG. 30) BGER 2C_854/2012 vom 12. März 2013, E. 5.3. 31) BGER 2C_854/2012 vom 12. März 2013, E. 5.3; Merkblatt BJ, BewG, Rz. 77; Mühlebach/Geissmann (Anm. 16), Art. 4 N 77. 32) Wegleitung BJ, BewG, Rz. 77. 33) Müller-Tschumi, in: AJP 2010, S. 913. 34) Müller-Tschumi, in: AJP 2010, S. 913. 35) BGER 2C_854/2012 vom 12. März 2013, E. 5.2; Bernheim (Anm. 14), S. 130 ff. 36) BGER 2C_854/2012 vom 12. März 2013, E. 5.2; BGER 2C_118/2009 vom 15. September 2009, E. 4.1; Merkblatt BJ, BewG, S. 6 f. 37) BGER 2C_854/2012 vom 12. März 2013, E. 5.2.