

100.2017.24/25U
HAT/SBE/ROS

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 29. Juni 2018

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, präsidierendes Mitglied
Verwaltungsrichter Häberli, Verwaltungsrichter Keller
Gerichtsschreiberin Streun

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

gegen

Vorsorge A. _____
Stiftung
Beschwerdegegnerin

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer;
Quellensteuerpflicht für Renten aus beruflicher Vorsorge (Entscheide der
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 13. Dezember 2016;
100 16 579, 200 16 470)



Sachverhalt:

A.

Bei der Vorsorge A._____ handelt es sich um eine Stiftung gemäss Art. 80 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210). Sie bezweckt die berufliche Vorsorge für die Angestellten der B._____ AG und der mit ihr «wirtschaftlich eng verbundenen» Unternehmen. Mit Verfügungen vom 25. Januar 2013 verpflichtete die Steuerverwaltung des Kantons Bern die Vorsorge A._____, bei den an C._____ (Wohnsitz in der Republik Sri Lanka) und an D._____ (Wohnsitz in der Republik der Philippinen) ausbezahlten Renten Quellensteuern zurückzubehalten.

B.

Dagegen erhob die Vorsorge A._____ am 27. Februar 2013 Einsprache, welche die Steuerverwaltung als Spungrekurs und -beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) weiterleitete. Mit Entscheid vom 13. Dezember 2016 hiess diese die Rechtsmittel gut und hob die Verfügungen vom 25. Januar 2013 auf.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 16. Januar 2017 hat die Steuerverwaltung sowohl betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und den Antrag gestellt, die Entscheide der StRK vom 13. Dezember 2016 seien aufzuheben und ihre Verfügungen vom 25. Januar 2013 zu bestätigen.

Am 17. Januar 2017 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Vorsorge A._____ beantragen mit Beschwerdevernehmlassung vom 7. Februar 2017 bzw. Beschwerdeantwort vom 15. Februar 2017 je 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. 139 Abs. 2 i.V.m. Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 8 i.V.m. Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerverwaltung ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG; Art. 145 i.V.m. Art. 141 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

1.2 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 Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). – Vorliegend ist die Quellensteuerpflicht von Renten der beruflichen Vorsorge umstritten. Da die massgeblichen Normen des kantonalen, eidgenössischen und internationalen Rechts gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantona-ler und eidgenössischer Steuern.

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

2.

Streitig und zu prüfen ist, ob die von der Beschwerdegegnerin ausgerichteten Renten richtigerweise an der Quelle zu besteuern wären. Dabei ist zunächst die Steuerpflicht nach Landesrecht und anschliessend (gegebenenfalls) die Vereinbarkeit der schweizerischen Regelung mit dem Staatsvertragsrecht zu beurteilen (vgl. Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl. 2005, S. 95 f. mit Hinweisen).

2.1 Gemäss Art. 6 Abs. 1 Bst. e StG bzw. Art. 5 Abs. 1 Bst. d DBG sind natürliche Personen, die in der Schweiz keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (beschränkt) steuerpflichtig, wenn sie Pensionen, Ruhegehälter oder andere Leistungen erhalten, die aufgrund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses von einem Arbeitgeber oder einer Vorsorgeeinrichtung mit Sitz im Kanton Bern bzw. in der Schweiz ausgerichtet werden (vgl. auch Art. 4 Abs. 2 Bst. d des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Ebenfalls besteuert werden Leistungen aus schweizerischen privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Art. 5 Abs. 1 Bst. e DBG), wobei Kantons- und Gemeindesteuern erhoben werden, wenn die Vorsorgeeinrichtung ihren Sitz oder eine Betriebsstätte im Kanton Bern hat (Art. 6 Abs. 1 Bst. f StG; vgl. auch Art. 4 Abs. 2 Bst. e StHG). Im Ausland wohnhafte Empfängerinnen und Empfänger von derartigen Vergütungen werden an der Quelle, d.h. durch Steuerabzug auf der bezogenen Leistung, besteuert (Art. 120 Abs. 1 bzw. 121 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 15 Abs. 1 der Quellensteuerverordnung vom 28.10.2009 [QSV; BSG 661.711.1]; Art. 95 Abs. 1 bzw. Art. 96 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 10 Abs. 1 der Verordnung des EFD vom 19. Oktober 1993 über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer [Quellensteuerverordnung, QStV; SR 642.118.2]; vgl. auch Art. 35 Abs. 1 Bst. f und g StHG).

2.2 Art. 6 Abs. 1 Bst. e StG und Art. 5 Abs. 1 Bst. d DBG setzen für die Besteuerung einer Vorsorgeleistung ein «früheres öffentlich-rechtliches Arbeitsverhältnis» voraus, während Art. 6 Abs. 1 Bst. f StG und Art. 5 Abs. 1 Bst. e DBG auf das Vorliegen einer «schweizerischen privatrechtlichen Einrichtung der beruflichen Vorsorge» abstellen. Wegen der nicht aufeinander abgestimmten Formulierung dieser Normen, die einmal an die (öffentlich-rechtliche) Rechtsnatur des Arbeitsverhältnisses und einmal an die (privatrechtliche) Rechtsnatur der Vorsorgeeinrichtung anknüpfen, könnte fraglich erscheinen, ob Leistungen aus einer öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtung, die gestützt auf ein privatrechtliches Arbeitsverhältnis ausbezahlt werden, steuerlich überhaupt erfasst werden. Das Verwaltungsgericht hat in BVR 2017 S. 51 in Auslegung der massgeblichen Bestimmungen erkannt, der in der Lehre teilweise vertretenen Meinung, wonach insoweit eine Besteuerungslücke vorliege (vgl. insb. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 5 N. 37; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 5 N. 50; dieselben, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 4 N. 88), könne nicht gefolgt werden. Vielmehr ergebe sich, dass sämtliche Leistungen von schweizerischen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge in der Schweiz wegen wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig seien und zwar unabhängig davon, ob sie aufgrund eines ehemals öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Arbeitsverhältnisses erfolge (vgl. zum Ganzen BVR 2017 S. 51 und StE 2016 A 32 Nr. 24 E. 2).

2.3 Mit Blick auf diese Rechtsprechung, wonach gegebenenfalls sämtliche Vorsorgeleistungen aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge bzw. aus gebundener Selbstvorsorge in der Schweiz quellensteuerpflichtig sind, braucht hier weder erörtert zu werden, ob die Stiftung Vorsorge A._____ öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Natur ist noch braucht auf die Rechtsnatur der früheren Arbeitsverhältnisse der beiden betroffenen Rentenbezüger eingegangen zu werden. Die nach den Philippinen bzw. Sri Lanka ausgerichteten Renten aus Vorsorge sind so oder anders gemäss Art. 6 Abs. 1 Bst. e bzw. f i.V.m. Art. 120 Abs. 1 bzw. Art. 121 Abs. 1 StG und Art. 5 Abs. 1 Bst. d bzw. e i.V.m. Art. 95 Abs. 1

bzw. Art. 96 Abs. 1 DBG im Kanton Bern quellensteuerpflichtig, was denn auch von keiner Seite bestritten wird.

3.

Im Folgenden ist somit zu prüfen, ob das Staatsvertragsrecht der Besteuerung der von der Beschwerdegegnerin nach den Philippinen bzw. Sri Lanka ausgerichteten Renten entgegensteht.

3.1 Nicht strittig ist, dass die Abkommen vom 24. Juni 1998 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik der Philippinen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-Philippinen; SR 0.672.964.51) bzw. vom 11. Januar 1983 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Demokratischen Sozialistischen Republik Sri Lanka zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Sri Lanka; SR 0.672.971.21) auf die vorliegende Streitigkeit Anwendung finden: Sie gelten je für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind (Art. 1 DBA-Sri Lanka; Art. 1 DBA-Philippinen). Ansässigkeit in einem Vertragsstaat meint dabei, dass eine Person nach dessen Recht aufgrund eines Wohnsitzes, eines ständigen Aufenthalts oder eines ähnlichen Merkmals dort steuerpflichtig ist (Art. 4 Abs. 1 DBA-Sri Lanka; Art. 4 Abs. 1 DBA-Philippinen; 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]). Hier sind sich die Verfahrensbeteiligten einig, dass die Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Auszahlung der Renten in Sri Lanka bzw. den Philippinen ansässig und deshalb grundsätzlich dort steuerpflichtig waren (Beschwerden B./2.1.1).

3.2 Strittig ist hingegen, ob die Besteuerung tatsächlich Sri Lanka bzw. den Philippinen als Ansässigkeitsstaat zusteht. – Gemäss Art. 18 Abs. 1 DBA-Sri Lanka können Ruhegehälter oder Renten, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person bezieht, grundsätzlich nur in diesem Staat besteuert werden; ausgenommen sind die in Art. 19 genannten Ruhegehälter. Art. 18 DBA-Philippinen bestimmt, dass Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere

unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden; vorbehalten bleiben Ruhegehälter nach Art. 19 Abs. 2. Die in diesen Bestimmungen vorbehaltenen Ruhegehälter betreffen den öffentlichen Dienst, wobei der interessierende Art. 19 Abs. 2 in beiden DBA übereinstimmend wie folgt lautet:

- «a) Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat [oder] einer seiner politischen Unterabteilungen oder [einer seiner] lokalen Körperschaften oder aus einem von diesem Staat [oder] der politischen Unterabteilung oder lokalen Körperschaft errichteten Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat [oder] der [politischen] Unterabteilung oder lokalen Körperschaft geleisteten Dienste gezahlt werden, können nur in diesem Staat besteuert werden.
- b) Diese Ruhegehälter können jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist.»

In Abweichung vom Grundsatz, der das Besteuerungsrecht für Vorsorgeleistungen dem Ansässigkeitsstaat zuweist (Art. 18 DBA-Sri Lanka bzw. Art. 18 DBA-Philippinen), sieht Art. 19 Abs. 2 in beiden DBA somit vor, dass Renten, die von einem staatlichen Schuldner selber oder aus einem von einem solchen errichteten Sondervermögen bezahlt werden, regelmässig im Quellen- bzw. Kassenstaat (Bst. a) und nur ausnahmsweise im Ansässigkeitsstaat (Bst. b) besteuert werden. Eine Gegenausnahme gilt gemäss Art. 19 Abs. 3 DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen für Vergütungen und Ruhegehälter, die auf Dienstleistungen des staatlichen Schuldners im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit zurückgehen; solche Einkünfte werden im Ansässigkeitsstaat besteuert. Dies entspricht den Zuteilungsregeln, wie sie einerseits im OECD-MA und andererseits auch in vielen weiteren von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten sind (vgl. Art. 19 OECD-MA; Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, a.a.O., S. 462 f.; Züger/Teuscher, in Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 19 N. 71 [Übersicht über die Zuteilungsnormen bezüglich Ruhegehälter im öffentlichen Dienst]).

3.3 Art. 19 Abs. 2 Bst. a DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen findet sowohl Anwendung, wenn die zu besteuernde Vorsorgeleistung direkt von der öffentlichen Hand als früherer Arbeitgeberin des Steuerpflichtigen ausgerichtet wird als auch dann, wenn sie (indirekt) aus einem von dieser er-

richteten Sondervermögen bezahlt wird, worunter gemeinhin Pensionskassen verstanden werden (Züger/Teuscher, a.a.O., Art. 19 N. 28, N. 91; vgl. auch OECD-MA, Art. 19 Ziff. 5.2; Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, a.a.O., S. 460). Mit der gesonderten Erfassung solcher «Sondervermögen» wollten die Vertragsstaaten dem Umstand Rechnung tragen, dass Vorsorgeleistungen sozialversicherungsrechtlichen Sonderbestimmungen unterstehen und regelmässig nicht durch den staatlichen Schuldner selber ausbezahlt werden, sondern durch eine von diesem losgelöste (Vorsorge-)Einrichtung. Unstrittig ist hier, dass die von der Beschwerdegegnerin ausgerichteten Renten von den Begriffen der «Ruhegehälter» und «Renten» gemäss Art. 18 f. DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen erfasst wird. Ebenso wenig strittig ist, dass die Beschwerdegegnerin, die die berufliche Vorsorge für die Angestellten der B. _____ AG und der mit ihr verbundenen Unternehmen bezweckt, unter den Begriff des Sondervermögens im Sinn von Art. 19 Abs. 2 Bst. a DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen fällt (Beschwerden B/2.1.2). Strittig und nachfolgend zu prüfen ist dagegen, ob sie ein von der öffentlichen Hand errichtetes Sondervermögen darstellt, sodass die Kapitalleistung (indirekt) von einem staatlichen Schuldner stammt. Dies würde bedingen, dass die B. _____ AG als «Vertragsstaat», «politische Unterabteilung» oder als «lokale Körperschaft» im Sinn von Art. 19 Abs. 2 Bst. a DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen zu betrachten ist. Die Vorinstanz ist im angefochtenen Entscheid unter Bezugnahme auf BVR 2017 S. 51 E. 5 (auch StE 2016 A 32 Nr. 24) zum Schluss gelangt, dass juristische Personen öffentlichen Rechts mangels ausdrücklicher Nennung im DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen nicht als staatliche Schuldner erfasst würden, weshalb die Ausnahmeregelung von Art. 19 Abs. 2 Bst. a nicht greife und das Besteuerungsrecht somit gestützt auf Art. 18 dem Ansässigkeitsstaat, d.h. der Republik Sri Lanka bzw. der Republik der Philippinen zustehe (angefochtene Entscheide E. 8). Die Steuerverwaltung rügt insofern, den Entscheiden der Vorinstanz liege eine rechtsfehlerhafte Auslegung der Umschreibung «Vertragsstaat, politische Unterabteilung oder lokale Körperschaft» und im Ergebnis eine unrichtige Anwendung von Art. 18 f. DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen zugrunde.

4.

Die Beschwerdegegnerin wurde von der B._____ AG als eigene Vorsorgeeinrichtung für deren Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer geschaffen. Sie stellt dann ein von einem staatlichen Schuldner errichtetes Sondervermögen im Sinn von Art. 19 Abs. 2 Bst. a DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen dar, wenn die B._____ als «Vertragsstaat», «politische Unterabteilung» oder als «lokale Körperschaft» zu betrachten ist. Was unter diesen Begriffen zu verstehen ist, ist auf dem Weg der Auslegung zu ermitteln.

4.1 Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen richtet sich nach Völkervertragsrecht und Völkergewohnheitsrecht, sodass vorab auf die Grundsätze des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (SR 0.111; nachfolgend: VRK) abzustellen ist (für die Schweiz in Kraft seit 6.6.1990). Gemäss Abs. 1 von Art. 31 VRK ist ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Licht seines Ziels und Zwecks auszulegen. Dieser Grundsatz wird in den folgenden Absätzen von Art. 31 VRK konkretisiert, indem zunächst der massgebende «Zusammenhang» näher erläutert (Abs. 2) und anschliessend bestimmt wird, welche Elemente neben dem Zusammenhang noch zu berücksichtigen sind (Abs. 3). Ausgangspunkt der Auslegung hat demnach der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung zu bilden; die völkerrechtlichen Auslegungsregeln stellen nur insoweit auf den Vertragswillen der Vertragsparteien ab, als dieser seinen Niederschlag im Abkommen selber gefunden hat. Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren. Diese gewöhnliche Bedeutung ist in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang, dem Ziel und Zweck des Vertrags – bzw. der auszulegenden Vertragsbestimmung – und gemäss Treu und Glauben zu eruieren (zum Ganzen BVR 2017 S. 51 E. 5.1; BGE 143 II 136 E. 5.2, 139 II 404 E. 7.2.1, 138 II 524 E. 3.1; Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, a.a.O., S. 110 f.).

4.2 Der Wortlaut von Art. 19 Abs. 2 Bst. a beider DBA nennt als direkte oder indirekte Leistungserbringer die Vertragsstaaten sowie deren politi-

sche Unterabteilungen und lokale Körperschaften. Neben der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Sri Lanka bzw. der Republik der Philippinen selber (vgl. Art. 3 Abs. 1 Bst. c DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen) sind damit die Gebietskörperschaften als Teile der vertikalen (politischen) Dezentralisation der Vertragsstaaten gemeint, in der Schweiz also die Kantone und die Gemeinden. Weniger klar erscheint, ob mit dem Begriff der «lokalen Körperschaften» über die kleinräumigen Gebietskörperschaften (in der Schweiz Gemeinden) hinaus weitere Körperschaften erfasst werden sollten. Aus der Formulierung der Vertragsbestimmung erhellt aber, dass auch die «lokalen Körperschaften» dem Vertragsstaat direkt zuordenbar sein müssen (vgl. insb. die englische Fassung: «a Contracting State [...] or a local authority thereof»). In diesem Sinn Teil des Staats sind Einheiten der politischen (vertikalen) und örtlichen Dezentralisation, wie etwa Verwaltungskreise oder Regionalverbände, nicht aber im Rahmen einer sachlichen (horizontalen) Dezentralisation ausgelagerte Verwaltungseinheiten der Vertragsstaaten oder ihrer Gliedstaaten. Nach der gewöhnlichen Bedeutung des Wortlauts werden mithin spezialgesetzliche juristische Personen mit (teils) öffentlichen Aufgaben wie die Schweizerischen Bundesbahnen (SBB), die Swisscom AG oder die Schweizerische Post von Art. 19 Abs. 2 Bst. a DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen – unabhängig davon, ob sie lokal, regional oder national organisiert sind – nicht erfasst (vgl. zu Art. 19 OECD-MA Züger/Teuscher, a.a.O., Art. 19 N. 44 ff.). Ein solches Verständnis des Wortlauts des DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen entspricht den Erläuterungen des OECD-Kommentars, gemäss denen es sich bei politischen Unterabteilungen (political subdivisions) und lokalen Körperschaften (local authorities) um «constituent states, regions, provinces, départements, cantons, districts, arrondissements, Kreise, municipalities, groups of municipalities etc.» handelt (OECD-Kommentar, Art. 19 Rz. 3). Ferner stimmt es mit der im Schrifttum vorherrschenden Auffassung überein, wonach jene staatlichen Untergliederungen gemeint seien, die über Steuerertragshoheit verfügen (vgl. Züger/Teuscher, a.a.O., Art. 19 N. 42 f. und 90; vgl. zum Ganzen BVR 2017 S. 51 E. 5.2). – Der Steuerverwaltung kann nicht gefolgt werden, soweit sie insoweit vorbringt, es sei unzulässig, zur Auslegung von Art. 19 DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen den OECD-Kommentar beizuziehen, weil Art. 19 OECD-MA in der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses massgeblichen Fassung die loka-

len Körperschaften nicht erwähne, weshalb sich der OECD-Kommentar zur hier interessierenden Frage, ob darunter auch die juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu verstehen seien, gar nicht äussere (Beschwerde B/2.2.7): Art. 19 Abs. 2 Bst. a OECD-MA regelt die Besteuerungshoheit seit der Fassung von 1977 für «any pension paid by [...] a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof», sodass die in den DBA-Sri Lanka und DBA-Philippinen verwendeten Begriffe genau jenen des OECD-MA entsprechen (vgl. Model Tax Convention on Income and on Capital, 1997, Volume I, M-37 und 38). Ebenso ist die vorangehend zitierte Rz. 3 des OECD-Kommentars seit 1977 unverändert geblieben (vgl. Model Tax Convention on Income and on Capital, 1997, Volume I, C[19]-6). Fragen hinsichtlich des Umgangs mit Änderungen im OECD-Kommentar (vgl. etwa Matteotti/Krenger, in Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, a.a.O., Einleitung N. 160) stellen sich mithin keine. Dass der OECD-Kommentar bei der Auslegung von DBA ein wichtiges Hilfsmittel darstellt, ist in der schweizerischen Lehre und Rechtsprechung unbestritten. Eine gewisse Unklarheit mag allenfalls darüber bestehen, ob er bereits für die Ermittlung des gewöhnlichen Wortsinns (nach Art. 31 Abs. 1 VRK), was der Auffassung der herrschenden Lehre entspricht (vgl. Matteotti/Krenger, a.a.O., Einleitung N. 161 mit Hinweisen), oder aber erst subsidiär als ergänzendes Auslegungsmittel (nach Art. 32 VRK) zu berücksichtigen ist (so neuerdings BGE 143 II 136 E. 5.2.3). Diese Frage braucht indes nicht weiter erörtert zu werden, da sich – wie nachfolgend aufzuzeigen sein wird – Wortlaut von DBA und OECD-MA entsprechen und die weiteren Auslegungselemente kein anderes Verständnis nahelegen.

4.3 Weder aus dem massgebenden Zusammenhang im Sinn von Art. 31 Abs. 2 VRK noch aus weiteren Elementen gemäss Art. 31 Abs. 3 VRK ergeben sich dienliche Hinweise für die Auslegung von Art. 19 Abs. 2 Bst. a DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen (vgl. BVR 2017 S. 51 E. 5.2).

4.3.1 Die Steuerverwaltung beruft sich in diesem Zusammenhang auf eine Meinungsäusserung des Staatssekretariats für Internationale Finanzfragen (SIF), das für die Schweiz das DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen ausgehandelt habe (vgl. Art. 7 Abs. 2 Bst. c der Organisationsverordnung

vom 17. Februar 2010 für das Eidgenössische Finanzdepartement [OV-EFD; SR 172.215.1]), und hat ihre elektronische Korrespondenz mit dem SIF eingereicht (act. 1C). Sie argumentiert, daraus ergebe sich, dass die Umschreibung «Vertragsstaat, eine seiner politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften» sehr wohl auch Anstalten und juristische Personen des öffentlichen Rechts erfasse (Beschwerde B/2.3.6). Der entsprechende Standpunkt des SIF bilde Teil des «Zusammenhangs», der gemäss Art. 31 Abs. 2 VRK für die Auslegung von Art. 19 Abs. 2 DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen massgebend sei. – Gemäss Wortlaut von Art. 31 Abs. 2 VRK meint der Zusammenhang einer Bestimmung – neben dem Vertragswortlaut samt Präambel und Anlagen – jede sich auf den Vertrag beziehende Übereinkunft, die zwischen allen Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses getroffen wurde (Bst. a) sowie jede Urkunde, die von einer oder mehreren Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses abgefasst und von den anderen Vertragsparteien als eine sich auf den Vertrag beziehende Urkunde angenommen wurde (Bst. b). Quellen im Sinn von Art. 31 Abs. 2 VRK sind mithin stets eine Übereinkunft beider bzw. aller Vertragsparteien, also etwa Protokolle, Memoranda oder anlässlich der Vertragsunterzeichnung abgefasste Noten (Ruth Bloch-Riemer, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz/USA, 2012, S. 26; Matteotti/Krenger, a.a.O., Einleitung N. 135). Die Meinungsäusserung des SIF mag zwar von einer Stelle stammen, die je für eine der beiden Vertragsparteien massgeblich an der Ausarbeitung des DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen beteiligt war. Selbst wenn sie deshalb als offizielle Haltung der Schweizerischen Eidgenossenschaft zu betrachten wäre, würde es sich dabei aber bloss um die Äusserung einer und nicht beider Vertragsparteien handeln, weshalb sie nicht Erkenntnisquelle im Sinn von Art. 31 Abs. 2 VRK darstellen kann; dies umso weniger, als es sich um eine heutige Meinungsäusserung und nicht um ein Dokument aus der Zeit des Vertragschlusses handelt. Die Auffassung des SIF hat daher im Rahmen der kontextuellen Auslegung von Art. 19 Abs. 2 DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen unberücksichtigt zu bleiben (für die Hinweise zur Abkommenspraxis vgl. hinten E. 4.5).

4.3.2 Die Steuerverwaltung bringt sodann vor, es entspreche einer langjährigen Übung zwischen den Vertragsparteien, dass Ruhegehälter

von Anstalten und juristischen Personen des öffentlichen Rechts bzw. von solchen errichteten Sondervermögen im Kassenstaat besteuert würden. Diese Praxis habe bislang zu keinen Doppelbesteuerungskonflikten geführt, die eine Verständigungslösung zwischen der Schweiz und Sri Lanka bzw. den Philippinen notwendig gemacht hätten (Beschwerde B/2.3.8). – Wie der Vertragszusammenhang gemäss Art. 31 Abs. 2 VKR ist auch eine spätere Übung, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über dessen Auslegung hervorgeht, bei der Anwendung des Vertrags zu berücksichtigen (vgl. Art. 31 Abs. 3 Bst. b VKR). Eine solche Übung liegt in der übereinstimmenden Handhabung einzelner Bestimmungen des Abkommens und liefert ein feststellbares Indiz dafür, wie die Vertragsparteien dieses einvernehmlich verstehen (Matteotti/Krenger, a.a.O., Einleitung N. 142). Hier erscheint indes fraglich, ob von einer Übung im Sinn von Art. 31 Abs. 3 Bst. b VRK ausgegangen werden kann: Wie die Steuerverwaltung selber darlegt, unterliegen Empfängerinnen und Empfänger von Ruhegehältern von schweizerischen Vorsorgeeinrichtungen mit Wohnsitz in Sri Lanka bzw. den Philippinen dort keiner Besteuerung (vgl. Beschwerde B/2.3.8, S. 13 oben). Es ist somit nicht weiter bemerkenswert, dass bislang kein Verständigungsverfahren zur Beseitigung von Meinungsverschiedenheiten hinsichtlich der Auslegung von Art. 19 Abs. 2 Bst. a DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen erforderlich geworden ist. Gleichzeitig kann daraus nicht auf eine spätere Übung geschlossen werden, aus welcher eine Übereinstimmung der Vertragsparteien über die Vertragsauslegung hervorgehen würde. Von einer solchen wäre nur dann auszugehen, wenn Sri Lanka bzw. die Philippinen nicht infolge ihres innerstaatlichen Rechts, sondern gestützt auf das DBA auf eine Besteuerung der Leistungen von schweizerischen Vorsorgeeinrichtungen verzichten würden. Dass dies der Fall wäre, wird indes von der Steuerverwaltung nicht behauptet und ist auch nicht ersichtlich. Vielmehr liegt die Nichtbesteuerung – was Sri Lanka betrifft – darin begründet, dass ausländische Renten steuerbefreit sind (vgl. Art. 8 Bst. j des «Inland Revenue Act, No. 10» aus dem Jahr 2006; konsolidierte Fassung abrufbar unter: <http://www.ird.gov.lk>, Rubriken «English/Type of Taxes/Income Tax/Consolidated Text of Inland Revenue Act»; vgl. auch Worldwide Tax Summaries Online, abrufbar unter: <http://taxsummaries.pwc.com>). Was die Philippinen angeht, ist sie auf die in Zusammenhang mit den «Special Resident Retiree's Visa (SRRV)» ge-

währten Vorteile zurückzuführen (vgl. SRRV Information Guide, S. 6, abrufbar unter: <http://pra.gov.ph>, Rubriken «Why retire in Philippines?/What is SRRV/Download SRRV Info Guide»). Nicht zuletzt wird auch im von der Steuerverwaltung eingereichten Entwurf einer «Abgrenzung von Artikel 19 (Öffentlicher Dienst) gegenüber Artikel 15 (Unselbständige Arbeit) sowie Artikel 18 (Ruhegehälter)», dessen Verfasser wohl das SIF sein dürfte, in Ziffer 6 erklärt, dass die Schweiz auf eine Besteuerung von Einkünften, die von Anstalten oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts stammen, verzichte, falls das anwendbare DBA keinen expliziten Hinweis auf diese «Einrichtungen des öffentlichen Rechts» enthalte und der ausländische Staat die betreffenden Einkünfte besteuere. Begründet wird diese Haltung damit, dass die Schweiz in einem Verständigungsverfahren «die viel schlechteren Karten besässe und damit ohnehin auf ihr Besteuerungsrecht verzichten müsste» (act. 1C am Ende). Mithin kann von einer späteren Übung, aus der sich eine übereinstimmende Haltung der Vertragsparteien ergebe, selbst aus der Sicht des SIF keine Rede sein.

4.4 Der Blick auf andere Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz zeigt, dass dort, wo die Regelung betreffend Renten oder «Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen» auch Vergütungen von Anstalten und öffentlich-rechtlichen juristischen Personen erfassen soll, entsprechende Hinweise in den Vertragstext aufgenommen worden sind. So wurde etwa in den DBA mit Frankreich und Dänemark verfahren, die sämtliche Vergütungen erfassen, die «von einem Vertragsstaat, einer seiner politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften, oder von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates» bezahlt werden (Art. 21 Abs. 1 des Abkommens vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht [DBA-F; SR 0.672.934.91]; Art. 19 des Abkommens vom 23. November 1973 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [DBA-DK; SR 0.672.931.41]). Die DBA mit Malaysia, Österreich, Finnland und Irland kennen eine analoge Formulierung, indem sie neben den Untergliederungen der Vertragsstaaten auch öffentlich-rechtliche juris-

tische Personen als staatliche Schuldner nennen (Art. 18 Abs. 3 des Abkommens vom 30. Dezember 1974 zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung von Malaysia zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen [DBA-MAL; SR 0.672.952.71]); Art. 19 Abs. 1 des Abkommens vom 30. Januar 1974 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [DBA-A; SR 0.672.916.31]; Art. 19 Abs. 2 Bst. a des Abkommens vom 16. Dezember 1991 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Finnland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [DBA-FIN; SR 0.672.934.51] sowie Art. 18 des Abkommens vom 8. November 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [DBA-IRL; SR 0.672.944.11]). Ebenfalls erwähnt werden die juristischen Personen des öffentlichen Rechts im DBA mit Belgien, wobei das Abkommen zudem einige «Anstalten» namentlich aufzählt, die ungeachtet der Gegen Ausnahme für gewerbliche Tätigkeiten (vgl. vorne E. 3.2) von der Ausnahmeregelung für Ruhegehälter erfasst werden; in der Schweiz sind dies die Bundesbahnen, die Post-, Telefon- und Telegrafbetriebe und die Verkehrszentrale (heute Schweiz Tourismus; Art. 19 § 2 Bst. a und § 3 Abs. 2 Bst. b des Abkommens vom 28. August 1978 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [DBA-B; SR 0.672.917.21]). Ähnlich verhält es sich in den DBA mit Spanien und Italien, die als (zusätzliche) staatliche Schuldner juristische Personen und selbständige Anstalten des öffentlichen Rechts nennen (Art. 19 des Abkommens vom 26. April 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [DBA-E; SR 0.672.933.21]; Art. 19 Abs. 1 des Abkommens vom 9. März 1976 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [DBA-I; SR 0.672.945.41]), wobei das DBA-I

selber definiert, welche ausgelagerten Staatsbetriebe in seinem Anwendungsbereich als solche gelten und für die Schweiz u.a. die Post-, Telefon- und Telegrafbetriebe nennt (Art. 19 Abs. 2 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 Bst. g DBA-I). Gleich wird im DBA mit Deutschland verfahren, das u.a. die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ausgerichteten Ruhegehälter erfasst und weiter bestimmt, dass diese Regelung (für die Schweiz) «ebenfalls» auf Vergütungen Anwendung findet, die von «der Schweizerischen Nationalbank, den Schweizerischen Bundesbahnen, den schweizerischen Post-, Telefon- und Telegrafbetrieben und der Schweizerischen Verkehrszentrale gezahlt werden» (Art. 19 Abs. 1 und 3 des Abkommens vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [DBA-D; SR 0.672.913.62]). Vor dem Hintergrund dieser abweichenden Regelungen, welche die Schweiz mit zahlreichen Staaten vereinbart hat, ist nicht anzunehmen, dass die Vertragsparteien im DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen Anstalten und öffentlich-rechtliche juristische Personen dem Anwendungsbereich von Art. 19 Abs. 2 Bst. a unterstellen wollten, obschon der Vertragstext keine dahingehenden Hinweise enthält. Dies umso weniger, als die meisten zitierten Abkommen älter sind als das DBA-Sri Lanka und das DBA-Philippinen; fehlt in diesen jüngeren Abkommen der nicht unübliche Hinweis auf ausgegliederte Staatsbetriebe, ist mit Blick auf die Schweizer Abkommenspraxis davon auszugehen, dass die Vertragsparteien solche nicht erfassen wollten (vgl. auch Züger/Teuscher, a.a.O., Art. 19 N. 28; zum Ganzen BVR 2017 S. 51 E. 5.3). Für ein solches Verständnis der Abkommenspraxis spricht ebenfalls, dass bei DBA mit Ländern, die – wie Sri Lanka und die Philippinen – nur eine geringe Dezentralisierung aufweisen und entsprechend mit Formen der dezentralen Verwaltung weniger vertraut sind, umso mehr zu erwarten wäre, dass eine Geltung der Regelung auch für Anstalten und juristische Personen explizit zum Ausdruck käme. Ebenfalls ergeben sich aus den Materialien keine Hinweise auf eine andere Abkommenspraxis der Schweiz: In den Botschaften vom 16. Februar 1983 über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Sri Lanka (BBl 1983 I 1168) bzw. vom 14. Dezember 1998 mit den Philippinen (BBl 1999 I 1040) wird zwar verschiedentlich auf die schweizerische Abkommenspolitik mit «Entwicklungsländern» Bezug ge-

nommen, ohne dass diese indes näher erläutert würde (vgl. für Sri Lanka S. 1169, 1170, 1172 [zu Art. 15 u. 20] u. 1174; für die Philippinen S. 1041, 1043 [zu Art. 5], 1045 [zu Art. 20] u. 1048). Im Zusammenhang mit Art. 19 wird zudem keine solche Praxis erwähnt, wobei die Tragweite der Bestimmung gar nicht näher erörtert wird. Auch in der Botschaft vom 18. April 1973 über ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Trinidad und Tobago, in der die Abkommenspraxis gegenüber «Entwicklungsländern» grundsätzlich umschrieben wird (BBl 1973 I 1228 ff.; vgl. Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, a.a.O., S. 74 Fn. 44), finden sich keine Hinweise auf eine schweizerische Praxis, wie sie die Steuerverwaltung annimmt (vgl. insb. S. 1251 f.). Ohnehin fraglich ist, ob in einer Formulierung, die – wie Art. 19 DBA Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen (soweit hier interessierend) – wortwörtlich dem OECD-MA entspricht, überhaupt eine spezifisch schweizerische Standardformulierung, der ein vom OECD-MA abweichendes Verständnis beizumessen wäre, gesehen werden könnte (vgl. Matteotti/Krenger, a.a.O., Einleitung N. 156; Marantelli/Opel, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2014, in ZBJV 152/2016 S. 166 ff., S. 217 f. auch zum Folgenden). Dies ist umso eher zu verneinen, als nach Treu und Glauben vom einen Vertragspartner regelmässig nicht einmal verlangt werden kann, dass er von allfälligen Parallelbestimmungen des anderen Vertragspartners Kenntnis nimmt. Ob schliesslich ein Ungleichgewicht in der Besteuerung resultiert (vgl. Beschwerde B/2.3.6) lässt sich nicht pauschal feststellen, sondern hängt massgeblich von der vom Partnerstaat verfolgten Zuwanderungspolitik und der Zahl der in der Schweiz ansässigen Empfängerinnen und Empfänger von Vorsorgeleistungen ab (vgl. Frantisek J. Safarik, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Südafrika, ASA 76 S. 713 ff., S. 732).

4.5 Ziel und Zweck eines Abkommens bestimmen sich anhand dessen, was die Parteien mit dem Vertrag erreichen und verwirklichen wollten (BGE 143 II 136 E. 5.2.2). Im Vordergrund steht hier also das Bestreben, im Interesse der steuerpflichtigen Personen eine steuerliche Doppelbelastung zu vermeiden, was eine klare Zuordnung der internationalen Steuerhoheit bedingt. Weiter sollen die DBA mit Sri Lanka und den Philippinen zur Weiterentwicklung der Wirtschaftsbeziehungen zwischen den Vertragspar-

teilen und zur Förderung schweizerischer Direktinvestitionen beitragen; die entsprechende Förderung einer wirtschaftlichen Zusammenarbeit stellt für die Schweiz ein Hauptanliegen der Aussenwirtschaftspolitik dar (vgl. Botschaft DBA-Sri Lanka, S. 1169 f. u. 1173 f., bzw. Botschaft DBA-Philippinen, S. 1041 f. und 1047 f.). In diesem Kontext bezweckt die Ausnahmebestimmung von Art. 19 DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen konkret, im Zusammenhang mit den Aktivitäten der Vertragsstaaten auf dem Territorium des jeweils andern Staates eine Besteuerung zu vermeiden (vgl. Pasquale Pistone, in Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [Hrsg.], *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, 2013, Art. 19 N. 1). Sie dient mithin der internationalen Courtoisie und der gegenseitigen Achtung unter souveränen Staaten. Allerdings sind im Bereich von Ruhegehältern nur indirekt staatliche Aktivitäten betroffen, geht es doch um Steuersubjekte, die nicht mehr im Staatsdienst stehen, sondern aufgrund einer früheren Tätigkeit für einen Vertragsstaat Vorsorgeleistungen beziehen. Es würde daher nicht unstatthaft erscheinen, wenn das Abkommen die Besteuerung solcher Vergütungen – dem allgemeinen Grundsatz entsprechend – dem Ansässigkeitsstaat anstatt dem Kassenstaat zuweisen würde. Der Zweck der Ausnahmebestimmung vermag deshalb hinsichtlich deren Auslegung nicht stark zu gewichten. Insbesondere lässt sich aus Sinn und Zweck der Regelung nicht ableiten, dass die Besteuerung von Vorsorgeleistungen nicht nur für ehemalige Staatsbedienstete, sondern auch für frühere Mitarbeiter von öffentlich-rechtlichen Anstalten und juristischen Personen dem Kassenstaat zustehen müsste. Mit Blick auf ihre Zielsetzung gilt dies in verstärktem Mass für das DBA-Sri Lanka und das DBA-Philippinen, hängen doch weder das Vermeiden von steuerlichen Doppelbelastungen noch die Förderung der wirtschaftlichen Zusammenarbeit davon ab, welchem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht für Vorsorgeleistungen der Mitarbeitenden verselbständigter Staatsbetriebe eingeräumt wird. Eine über den Wortlaut des Vertragstextes hinausgehende extensive Auslegung von Art. 19 Abs. 2 Bst. a DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen drängt sich umso weniger auf, als diese Regelung im Schrifttum zunehmend als nicht mehr zeitgemäss betrachtet und – auch unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem Gebot der Gleichbehandlung – in Frage gestellt wird (vgl. Züger/Teuscher, a.a.O., Art. 19 N. 37, 45; zum Ganzen

BVR 2017 S. 51 E. 5.4). Ungeachtet der Einwände der Steuerverwaltung (Beschwerde B./2.3.9) findet ein Verständnis nach Ziel und Zweck des Vertrags selbst unter Berücksichtigung des teleologischen Auslegungselements seine Grenze grundsätzlich in der gewöhnlichen Bedeutung des Wortlauts der fraglichen Vertragsbestimmung, zumal dem Wortlaut bei der Auslegung von DBA zentrale Bedeutung beigemessen wird (vgl. BGer 2C_753/2014 vom 27.11.2015 E. 3.3.1; Peter Locher, Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, 2014, S. 114; Matteotti/Krenger, a.a.O., Einleitung N. 105 f., 125 ff. und 166 ff.).

4.6 Gegen eine Auslegung von Art. 19 Abs. 2 Bst. a DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen, die neben den Vertragsstaaten und ihren Untergliederungen auch ausgelagerte Staatsbetriebe als staatliche Schuldner erfasst, spricht ferner die höchstrichterliche Rechtsprechung: Das Bundesgericht hatte gestützt auf Art. 19 DBA-E zu beurteilen, ob die von der Eidgenössischen Versicherungskasse (EVK; heute PUBLICA) nach Spanien überwiesene Invalidenrente eines früheren Mitarbeiters der Schweizerischen Radio- und Fernsehgesellschaft (SRG) der Quellenbesteuerung unterliegt. Weil diese Bestimmung nicht nur Vergütungen der Vertragsstaaten und ihrer Untergliederungen, sondern auch solche von Anstalten und juristischen Personen des öffentlichen Rechts erfasst (vorne E. 4.3), hat das Bundesgericht eine Steuerpflicht in der Schweiz bejaht. Dabei hat es betont, dass es sich bei der entsprechenden Abweichung vom OECD-MA nicht um eine aussergewöhnliche Regelung handle, da eine solche Ausdehnung des Besteuerungsrechts des Kassenstaates auch in etlichen andern von der Schweiz abgeschlossenen Abkommen vorgesehen sei (BGer 2A.191/1995 vom 9.12.1996 E. 4). Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist mithin entscheidend, ob der Vertragstext den Anwendungsbereich der Ausnahmeregelung für öffentlich-rechtliche Vergütungen – dem OECD-MA entsprechend – auf eigentliche staatliche Arbeitsverhältnisse begrenzt oder zusätzlich auch die Tätigkeit für Anstalten und juristische Personen des öffentlichen Rechts erfasst. Daran ändert der Umstand nichts, dass sich im zitierten Präjudiz – weil Art. 19 DBA-E einen ausdrücklichen Hinweis auf Anstalten und juristische Personen enthält – die Auslegungsfrage spiegelbildlich zu Art. 19 Abs. 2 Bst. a DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen stellte (vgl. Beschwerde B/2.3.7). So

oder anders werden, da Art. 19 Abs. 2 Bst. a DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen insoweit dem OECD-MA entspricht, Vorsorgeleistungen nicht erfasst, die auf eine Tätigkeit für ausgelagerte Staatsbetriebe zurückgehen (zum Ganzen BVR 2017 S. 51 E. 5.5).

4.7 Unbehelflich ist schliesslich das Argument, in Sri Lanka bzw. den Philippinen würden Ruhegehälter schweizerischer Vorsorgeeinrichtungen nicht besteuert, weshalb die beanstandete Auslegung des Abkommens zu einer doppelten Nichtbesteuerung führe (Beschwerde B/2.3.9). Diese Auswirkung wäre nur dann relevant, wenn die Steuerfreiheit nicht auf inländischem Recht beruhen, sondern Ausdruck einer Auslegung von Art. 19 Abs. 2 Bst. a DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen im Sinn der Steuerverwaltung wäre; würde Sri Lanka bzw. die Philippinen das Besteuerungsrecht dem Kassenstaat überlassen, könnte insoweit allenfalls eine vom Wortlaut des Abkommens abweichende übereinstimmende Übung vorliegen, was aber – wie dargelegt (vgl. vorne E. 4.4) – nicht zutrifft. Jedenfalls spricht allein der Umstand, dass Sri Lanka bzw. die Philippinen offenbar auf die Ausübung der ihnen gemäss Abkommen zustehenden Steuerhoheit verzichtet, nicht für ein vom Wortlaut abweichendes Verständnis der Bestimmung. Eine Nichtbesteuerung von Vorsorgeleistungen aus ausländischen Quellen kann bewusst dem Ziel dienen, den Zuzug gutsituierter Pensionierter zu fördern (gemäss Frantisek J. Safarik, a.a.O., S. 732, verfolgt etwa die ungewöhnliche Regelung der Besteuerung von Vorsorgeleistungen gemäss Art. 18 des Abkommens vom 8. Mai 2007 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Südafrika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen [SR 0.672.911.82] eine entsprechende Zielsetzung).

4.8 Zusammenfassend ist die Umschreibung «Vertragsstaat, politische Unterabteilung oder lokale Körperschaft» in Art. 19 Abs. 2 Bst. a DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen so zu verstehen, dass neben der Eidgenossenschaft selber Einheiten der vertikalen politischen Dezentralisation (Kantone, Gemeinden, Verwaltungskreise sowie Regional- und Gemeindeverbände), nicht aber solche der sachlichen (horizontalen) Dezentralisation, bei denen Verwaltungsaufgaben in Staatsbetriebe ausgelagert werden, gemeint sind (vgl. BVR 2017 S. 51 E. 5.6; zustimmend Adriano Marantelli,

Ruhegehälter im internationalen Steuerrecht – Eine Besprechung des Grundsatzurteils des bernischen Verwaltungsgerichts vom 20. April 2016, BVR 2017 S. 86 ff). Da Art. 19 Abs. 2 Bst. a DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen Anstalten und juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht erfasst, stammen die von der Beschwerdegegnerin ausgerichteten Vorsorgeleistungen nicht aus einem von einem staatlichen Schuldner errichteten Sondervermögen im Sinn dieser Bestimmung. Es erübrigt sich daher zu klären, ob es sich bei der B._____ AG als spezialgesetzliche Aktiengesellschaft um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt. Bei diesem Ergebnis braucht auch nicht geprüft zu werden, inwiefern hier die Gegennahmen von Art. 19 Abs. 3 (gewerbliche Tätigkeit des staatlichen Arbeitgebers) oder Art. 19 Abs. 2 Bst. b DBA-Sri Lanka bzw. DBA-Philippinen (Staatsangehörigkeit im Ansässigkeitsstaat), die je die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat vorsehen (vgl. vorne E. 3.2), erfüllt sein könnten. Die Beschwerden sind so oder anders abzuweisen.

5.

Bei diesem Ausgang der Verfahren sind keine Verfahrenskosten zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Mangels anwaltlicher Vertretung der Beschwerdegegnerin sind keine entschädigungspflichtigen Parteikosten angefallen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und 104 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird abgewiesen.

3. Es werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Beschwerdegegnerin
 - 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.