

100.2017.27/28U
HAT/SBE/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 1. Mai 2018

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

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

gegen

A. _____
wohnhaft in ..., Thailand
vertreten durch Fürsprecher ...
Beschwerdegegner

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2011; Quellensteuer auf Kapitaleistung aus beruflicher Vorsorge
(Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
13. Dezember 2016; 100 13 566, 200 13 472)



Sachverhalt:

A.

A._____ war bis 30. April 2011 Angestellter der B._____ AG, einer früheren Tochtergesellschaft der Schweizerischen Post. Bereits in der zweiten Hälfte des Jahres 2010 hatte er sich nach ..., Thailand, abgemeldet, wo er seither lebt. Die Pensionskasse Post richtete ihm per 2. Mai 2011 eine Kapitalleistung aus Vorsorge von Fr. 1'169'225.-- aus, wovon sie Quellensteuern von Fr. 108'738.- einbehielt (Veranlagungsverfügung vom 13.4.2012). Am 18. Januar 2013 ersuchte A._____ die Steuerverwaltung des Kantons Bern um Rückerstattung der Quellensteuer, da er für die betreffende Kapitalleistung in der Schweiz nicht steuerpflichtig sei. Mit Einspracheentscheiden vom 24. Oktober 2013 wies die Steuerverwaltung das Begehren um Rückerstattung ab.

B.

Dagegen erhob A._____ am 25. November 2013 Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese hiess die Rechtsmittel – soweit sie darauf eintrat – mit Entscheiden vom 13. Dezember 2016 gut, hob die Einspracheentscheide auf und wies die Steuerverwaltung an, die Quellensteuer an A._____ zurückzuerstatten.

C.

Am 17. Januar 2017 hat die Steuerverwaltung in einer einzigen Rechtschrift sowohl betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und (sinn-gemäss) beantragt, die Entscheide der StRK vom 13. Dezember 2016 aufzuheben, soweit diese die Beschwerden gutgeheissen habe, und ihre Einspracheentscheide vom 24. Oktober 2013 zu bestätigen.

Am 18. Januar 2017 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und A. _____ beantragen mit Beschwerdevernehmlassung vom 26. Januar 2017 bzw. Beschwerdeantwort vom 14. März 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 Quellenbesteuerung von Kapitaleistungen der beruflichen Vorsorge umstritten. Da die massgeblichen Normen des kantonalen, eidgenössischen und internationalen Rechts gleich lauten, recht-

fertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler 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 StRK zu Recht die Rückerstattung der erhobenen Quellensteuer angeordnet hat oder ob die vom Beschwerdegegner bezogene Kapitaleistung aus Vorsorge der Quellensteuer unterliegt. 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 nicht erörtert zu werden, ob sich der Beschwerdegegner in einem öffentlich-rechtlichen oder einem privatrechtlichen Arbeitsverhältnis befunden hat und ob die Pensionskasse Post, die ihren Sitz in Bern hat,

öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Natur ist. Die von ihr an den Beschwerdegegner ausgerichtete Kapitalleistung aus Vorsorge unterliegt so oder anders nach 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 der Besteuerung an der Quelle, was denn auch von keiner Seite bestritten wird.

3.

Im Folgenden ist somit zu prüfen, ob das Staatsvertragsrecht der Besteuerung dieser Kapitalleistung entgegensteht.

3.1 Nicht strittig ist, dass das Abkommen vom 12. Februar 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Thailand zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-Thailand; SR 0.672.974.51) auf die vorliegende Streitigkeit Anwendung findet: Das DBA-Thailand gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind (Art. 1 DBA-Thailand). 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-Thailand; 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 der Beschwerdegegner im Zeitpunkt der Auszahlung der Kapitalleistung in Thailand ansässig und deshalb grundsätzlich dort steuerpflichtig war (angefochtene Entscheide E. 3; Beschwerden B/2.1.1).

3.2 Strittig ist hingegen, ob die Besteuerung tatsächlich Thailand als Ansässigkeitsstaat zusteht. – Gemäss Art. 17 DBA-Thailand können Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer Person für frühere unselbstständige Arbeit gezahlt werden, grundsätzlich nur in jenem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die Person ansässig ist. Vorbehalten bleibt die

Regelung von Art. 18 Abs. 2 DBA-Thailand die mit «Öffentlicher Dienst» überschrieben ist und folgenden Wortlaut hat:

- «a) Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner politischen Unterabteilungen oder 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, sieht diese Bestimmung 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. 18 Abs. 3 DBA-Thailand für Vergütungen und Ruhegehälter, die auf Dienstleistungen der steuerpflichtigen Person im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit des staatlichen Schuldners zurückgehen; sie 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. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand findet sowohl Anwendung, wenn die zu besteuende Vorsorgeleistung direkt von der öffentlichen Hand als früherer Arbeitgeberin des Steuerpflichtigen ausgerichtet wird, als auch dann, wenn sie (indirekt) aus einem von dieser errichteten Sondervermögen bezahlt wird, worunter gemeinhin Pensionskassen verstanden werden (Züger/Teuscher, a.a.O., Art. 19 N. 28, 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 in diesem Zusammenhang, dass die an den Beschwerdegegner ausgerichtete Kapitalleistung der Pensionskasse Post vom Begriff der «Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen» gemäss Art. 17 f. DBA-Thailand erfasst wird. Ebenso ist nicht strittig, dass die Pensionskasse Post, die die berufliche Vorsorge für die Arbeitnehmenden – sowie deren Angehörigen und Hinterbliebenen – der Schweizerischen Post und von angeschlossenen Unternehmen bezweckt, grundsätzlich unter den in Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand verwendeten Begriff des Sondervermögens 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 voraussetzen, dass die Post als «Vertragsstaat», «politische Unterabteilung» oder als «lokale Körperschaft» im Sinn von Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand zu betrachten wäre. 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, wie die Post, mangels ausdrücklicher Nennung im DBA-Thailand nicht als staatliche Schuldner erfasst würden, weshalb die Ausnahmeregelung von Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand nicht greife und das Besteuerungsrecht somit gestützt auf Art. 17 DBA-Thailand dem Ansässigkeitsstaat bzw. dem Königreich Thailand 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. 17 f. DBA-Thailand zugrunde.

4.

Umstritten ist letztlich also die vom Verwaltungsgericht in BVR 2017 S. 51 E. 5 vorgenommene Auslegung von Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand. Im Einzelnen geht es um Folgendes:

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. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand nennt als direkte oder indirekte Leistungserbringer die Vertragsstaaten sowie deren politische Unterabteilungen und lokale Körperschaften. Neben der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Thailand selber (vgl. Art. 3 Abs. 1 Bst. c DBA-Thailand) 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. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand – 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-Thailand 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). Zu erwähnen bleibt, dass sich weder aus dem massgebenden Zusammenhang im Sinn von Art. 31 Abs. 2 VRK noch aus weiteren Elementen gemäss Art. 31 Abs. 3 VRK dienliche Hinweise für die Auslegung von Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand ergeben (zum Ganzen BVR 2017 S. 51 E. 5.2).

4.3 Der Blick auf andere Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz zeigt, dass dort, wo die Regelung betreffend «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 Frank-

reich 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 juristische 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 Telegrafienbetriebe und die Verkehrszentrale (heute Schweiz Tourismus; Art. 19 § 2 Bst. a und § 3 Abs. 2 Bst. b des Abkom-

mens 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 insbesondere 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-Thailand Anstalten und öffentlich-rechtliche juristische Personen dem Anwendungsbereich von Art. 18 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-Thailand; fehlt in diesem als jüngerem 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).

4.4 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 soll das DBA-Thailand zur Förderung der wirtschaftlichen Zusammenarbeit zwischen den Vertragsparteien beitragen, was für die Schweiz ein Hauptanliegen ihrer Aussenwirtschaftspolitik darstellt (vgl. Botschaft des Bundesrats vom 1.5.1996 über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Thailand, BBl 1996 II 1079 und 1082 f.). In diesem Kontext bezweckt die Ausnahmebestimmung von Art. 18 DBA-Thailand 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. Dies gilt in verstärktem Mass mit Blick auf dessen Zielsetzung für das DBA-Thailand, hängen doch weder das Vermeiden von steuerlichen Doppelbelastungen noch die Förderung der wirtschaftlichen Zusammenarbeit da-

von ab, welchem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht für Vorsorgeleistungen der Mitarbeitenden verselbständigter Staatsbetriebe eingeräumt wird. Eine über den Wortlaut des Vertragstexts hinausgehende extensive Auslegung von Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand 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).

4.5 Gegen eine Auslegung von Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand, die neben den Vertragsstaaten und ihren Untergliederungen auch ausgelagerte Staatsbetriebe als staatliche Schuldner erfasst, spricht schliesslich 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 Kassenstaats 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. Da Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand insoweit dem OECD-MA entspricht, werden Vorsorgeleistungen, die auf eine Tätigkeit für ausgelagerte Staatsbetriebe zurückgehen, nicht erfasst (zum Ganzen BVR 2017 S. 51 E. 5.5).

4.6 Zusammenfassend ist die Umschreibung «Vertragsstaat, politische Unterabteilung oder lokale Körperschaft» in Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand so zu verstehen, dass neben der Eidgenossenschaft selber Einheiten der politischen (vertikalen) Dezentralisation (Kantone, Gemeinden, Verwaltungskreise sowie Regional- und Gemeindeverbände), nicht aber solche der sachlichen (horizontalen) Dezentralisation, bei denen Verwaltungsaufgaben in Staatsbetriebe ausgelagert werden, gemeint sind. Da die selbständigen Anstalten und juristischen Personen des öffentlichen Rechts weder direkt dem «Vertragsstaat» noch einer «politischen Unterabteilung» oder einer «lokalen Körperschaft» zuzuordnen sind, fallen sie nicht in den Geltungsbereich von Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand (BVR 2017 S. 51 E. 5.6; zustimmend Adriano Marantelli, Ruhegehälter im internationalen Steuerrecht – Eine Besprechung des Grundsatzurteils des bernischen Verwaltungsgerichts vom 20.4.2016, BVR 2017 S. 86 ff.).

5.

Die Steuerverwaltung beanstandet, dieser Auslegung von Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand liege ein «einseitiges Verständnis» zugrunde, indem ausgehend von der schweizerischen Staatsorganisation ausschliesslich Einheiten der vertikalen und örtlichen Dezentralisation erfasst würden, «ohne jedoch den Kontext zwischen der in Frage stehenden Bestimmung und dem gesamten Abkommen» einfließen zu lassen (Beschwerde B/2.2.5).

5.1 Die Steuerverwaltung erachtet es zunächst als unzulässig, zur Auslegung des DBA-Thailand den OECD-Kommentar beizuziehen. Dies sei verfehlt, da der Wortlaut von Art. 18 DBA-Thailand nicht jenem von Art. 19 OECD-MA entspreche; letzterer erwähne insbesondere die lokalen Körperschaften nicht. Entsprechend äussere sich der OECD-Kommentar in der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses massgeblichen Fassung nicht zur Frage, ob darunter auch die juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu verstehen seien (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 im DBA-Thailand 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 führt Randziffer 3 des OECD-Kommentars hierzu seit 1977 in unveränderter Fassung aus, dass die Regelung Anwendung fände auf «payments made not only by a State but also by its political subdivisions and local authorities (constituent states, regions, provinces, départements, cantons, districts, arrondissements, Kreise, municipalities or groups of municipalities, etc.)» (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 nach dem Gesagten Wortlaut von DBA und OECD-MA entsprechen und die weiteren Auslegungselemente kein abweichendes Verständnis nahelegen (vgl. vorne E. 4.3 ff.).

5.2 Die Steuerverwaltung beruft sich hauptsächlich auf eine Meinungs- äusserung des Staatssekretariats für Internationale Finanzfragen (SIF), das für die Schweiz das DBA-Thailand 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). Aus dieser 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/2.2.6). Der entsprechende Standpunkt des SIF bilde Teil des «Zusammenhangs», der gemäss Art. 31 Abs. 2 VRK für die Auslegung von Art. 18

Abs. 2 DBA-Thailand 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 für eine der beiden Vertragsparteien massgeblich an der Ausarbeitung des DBA-Thailand 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 Vertragsschlusses vor gut zwanzig Jahren handelt. Die Auffassung des SIF hat daher im Rahmen der kontextuellen Auslegung von Art. 18 Abs. 2 DBA-Thailand unberücksichtigt zu bleiben (für die Hinweise zur bestehenden Übung und zur Abkommenspraxis vgl. E. 5.3 hiernach und hinten E. 5.5).

5.3 Die Steuerverwaltung bringt sodann vor, das Verwaltungsgericht habe bei seiner bisherigen Auslegung die zwischen den Vertragsparteien bestehende Übung missachtet. Es entspreche einer langjährigen Praxis, 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 Thailand notwendig gemacht hätten (Beschwerde B/2.2.8). – Wie der Vertragszusammenhang gemäss Art. 31 Abs. 2 VKR ist auch eine spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die

Übereinstimmung der Vertragsparteien über dessen Auslegung hervorgeht, zu berücksichtigen (vgl. Art. 31 Abs. 3 Bst. b VKR). Eine solche Übung liegt in der übereinstimmenden Handhabung einzelner Bestimmungen und liefert ein feststellbares Indiz dafür, wie die Vertragsparteien das Abkommen 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 Thailand dort «in den allermeisten Fällen» keiner Besteuerung (vgl. Beschwerde B/2.2.6 S. 11 unten). Es ist somit nicht weiter bemerkenswert, dass bislang zwischen Thailand und der Schweiz kein Verständigungsverfahren zur Beseitigung von Meinungsverschiedenheiten hinsichtlich der Auslegung von Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand 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 Thailand nicht infolge seines innerstaatlichen Rechts, sondern gestützt auf das DBA-Thailand auf eine Besteuerung der Leistungen von schweizerischen Vorsorgeeinrichtungen verzichten würde. Dass dies der Fall wäre, wird indes von der Steuerverwaltung nicht behauptet und ist auch nicht ersichtlich. Vielmehr scheint die Steuerverwaltung davon auszugehen, dass Thailand zwar weitgehend, aber nicht vollumfänglich auf eine Besteuerung schweizerischer Vorsorgeleistungen verzichtet, was schliessen lässt, dass die Gründe für deren Nicht-Besteuerung im thailändischen Recht liegen. So wird den 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 (Beschwerde B/2.2.8), selbst aus der Sicht des SIF keine Rede sein.

5.4 Soweit die Steuerverwaltung geltend macht, der dem DBA-Thailand zugrunde liegende Zweck, die staatliche Aufgabenerfüllung nicht gegenseitig zu behindern, lasse eine zu restriktive Auslegung des Wortlauts als nicht gerechtfertigt erscheinen (Beschwerde B/2.2.9), ist zunächst darauf hinzuweisen, dass 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. auch zum Folgenden). Selbst unter Berücksichtigung des teleologischen Auslegungselements findet ein Verständnis nach Ziel und Zweck des Vertrags seine Grenze grundsätzlich in der (nicht nur vordergründig) klaren Bedeutung des Wortlauts der fraglichen Vertragsbestimmung. Indes erübrigen sich Weiterungen zum Verhältnis zwischen grammatikalischem und teleologischem Auslegungselement, hat doch das Verwaltungsgericht einlässlich erörtert, weshalb die mit dem DBA-Thailand verfolgten Zwecke nicht auf einen besonderen Sprachgebrauch schliessen lassen. Es kann insoweit auf das vorne in E. 4.4 Erwogene verwiesen werden.

5.5 Die Steuerverwaltung macht ferner geltend, dass die vorgenommene Auslegung im Widerspruch zur schweizerischen Abkommenspraxis stehe, wonach in DBA mit anderen Staaten als (westlichen) Industrienationen die Anstalten und juristischen Personen öffentlichen Rechts nicht explizit erwähnt würden, da deren Subsumtion unter die Begriffe «Vertragsstaat, politische Unterabteilung oder lokale Körperschaften» selbstverständlich erscheine. Dies umso mehr, als ein anderes Verständnis ein Ungleichgewicht in der Besteuerung zur Folge hätte, weil sich solche Staaten durch eine geringe Dezentralisierung auszeichneten (Beschwerde B/2.2.6 f.). – In der Botschaft über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Thailand vom 1. Mai 1996 (BBl 1996 II 1077) wird zwar verschiedentlich auf die schweizerische Abkommenspraxis mit «Entwicklungsländern» Bezug genommen, ohne dass diese indes näher erläutert

würde (vgl. S. 1079 und 1080 zu Art. 5, Art. 7 und Art. 8 sowie S. 1081 zu Art. 14). Im Zusammenhang mit Art. 18 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.) Ob eine solche besteht, erscheint denn auch mehr als fraglich: Dagegen spricht zum einen, dass in jenen DBA, welche die juristischen Personen des öffentlichen Rechts erwähnen, diese zusätzlich zu den «Vertragsstaaten, politischen Unterabteilung oder lokalen Körperschaften» als staatliche Schuldner und nicht als Spielart dieser Umschreibung genannt werden (vgl. vorne E. 4.3; vgl. auch Züger/Teuscher, a.a.O., Art. 19 N. 122); so fehlen Formulierungen, wie sie für eine Präzisierung typisch wären (wie «darunter», «dazu gehören», «wie etwa», «namentlich», etc.), gänzlich. Zum anderen finden sich solche Ergänzungen vornehmlich in DBA mit west- und nordeuropäischen Staaten, die mit entsprechenden Formen der dezentralen Verwaltung vertraut sind. Wenn aber die öffentlich-rechtlichen Anstalten in Abkommen mit Staaten, die selber einen hohen Dezentralisierungsgrad kennen, explizit als staatliche Schuldner aufgeführt werden, deutet dies darauf hin, dass sie vom gewöhnlichen Wortverständnis eben gerade nicht erfasst werden, würde sich doch sonst ihre Nennung erübrigen. In Bezug auf Staaten, die – wie der Vertragspartner Thailand (jedenfalls zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses) – wohl nur eine geringe sachliche Dezentralisierung aufweisen und damit über eine grundlegend andere Staatsordnung verfügen, wäre deshalb umso mehr zu erwarten, dass eine Geltung der Regelung auch für Anstalten und juristische Personen explizit zum Ausdruck käme. Weiter ist fraglich, ob in einer Formulierung, die – wie Art. 18 DBA-Thailand (soweit hier interessierend) – wortwörtlich dem OECD-MA entspricht, überhaupt eine spezifisch schweizerische Standardformulierung bzw. -klausel, 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 von einem Vertragspartner regelmässig nicht einmal verlangt werden kann, dass er von allfälligen Parallelbestimmungen des anderen Vertragspartners Kenntnis nimmt oder nehmen müsste. Von einer Missachtung schweizerischer Abkommenspraxis durch das Auslegungsergebnis des Verwaltungsgerichts kann somit keine Rede sein. Ob schliesslich ein Ungleichgewicht in der Besteuerung resultiert, 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).

5.6 Schliesslich beruft sich die Steuerverwaltung darauf, dass in Thailand Ruhegehälter schweizerischer Vorsorgeeinrichtungen nicht besteuert würden, weshalb die beanstandete Auslegung des Abkommens zu einer doppelten Nichtbesteuerung führe (Beschwerde B/2.2.9). – Diese Auswirkung wäre indes nur dann relevant, wenn die Steuerfreiheit in Thailand nicht auf inländischem Recht beruhen, sondern Ausdruck einer Auslegung von Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand im Sinn der Steuerverwaltung wäre; würde Thailand das Besteuerungsrecht dem Kassenstaat überlassen, könnte insoweit allenfalls eine vom Wortlaut des Abkommens abweichende übereinstimmende Übung vorliegen, was aber – wie dargelegt (vgl. vorne E. 5.3) – hier nicht zutrifft. Jedenfalls spricht allein der Umstand, dass Thailand offenbar weitgehend auf die Ausübung der ihm 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). Zu erwähnen bleibt, dass der Vorinstanz auch bei der Berücksichtigung des Bundesgerichtsurteils aus dem Jahr 1996 (vgl. vorne

E. 4.5) kein Rechtsfehler unterlaufen ist. Zwar trifft zu, dass sich dort – weil Art. 19 DBA-E einen ausdrücklichen Hinweis auf Anstalten und juristische Personen enthält – die Auslegungsfrage nicht gleich stellte wie in Bezug auf Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand (vgl. Beschwerde B/2.2.7). Der Umkehrschluss der StRK, wenn die Regelung auf Anstalten und juristische Personen ausgedehnt werden solle, würden diese jeweils im DBA ausdrücklich erwähnt, entspricht indes der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts (vorne E. 4.5) und ist nicht zu beanstanden.

5.7 Nach dem Gesagten bringt die Steuerverwaltung nichts vor, das Anlass geben würde, von der in BVR 2017 S. 51 E. 5 begründeten Rechtsprechung abzuweichen. Da Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand Anstalten und juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht erfasst, stammen die an den Beschwerdegegner ausgerichteten Vorsorgeleistungen der Pensionskasse Post nicht aus einem von einem staatlichen Schuldner errichteten Sondervermögen im Sinn dieser Bestimmung. Es erübrigt sich daher zu klären, ob es sich bei der Post als spezialgesetzlicher Aktiengesellschaft um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt. Die Beschwerde erweist sich so oder anders als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

Bei diesem Ergebnis braucht nicht geprüft zu werden, ob mit Blick darauf, dass der Beschwerdegegner offenbar faktisch gar nie für die B. _____ AG tätig war, sondern zuletzt für die Post am Projekt REMA (Umnutzung Schanzenpost) mitwirkte (vgl. Vereinbarung betreffend Auflösung des Arbeitsverhältnisses vom 15.12.2009, Ziff. 1 und 2.1-3, act. 3B pag. 77-74), das Besteuerungsrecht gestützt auf Art. 18 Abs. 3 DBA-Thailand (gewerbliche Tätigkeit des staatlichen Arbeitgebers) dem Königreich Thailand zustehen würde.

7.

Bei diesem Ausgang der Verfahren sind keine Verfahrenskosten zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). Der Beschwerdegegner hat zulasten des Kantons Bern (Steuerverwaltung) Anspruch auf Ersatz seiner Parteikosten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG). Die Kostennote seines Rechtsvertreters vom 15. März 2018 gibt zu keinen Bemerkungen Anlass.

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2011 wird abgewiesen.
3. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
4. Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat dem Beschwerdegegner die Parteikosten des Verfahrens, bestimmt auf Fr. 3'795.25 (inkl. Auslagen und MWSt), zu ersetzen.
5. Zu eröffnen:
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - dem Beschwerdegegner
 - 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.