

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2014 12 vom 20. April 2016

BE Verwaltungsgericht, 2016-04-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2014_12

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2014 12 du 20 avril 2016

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2014 12 del 20 aprile 2016

Regeste

Quellensteuerpflicht - Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 10. Dezember 2013 - 100 12 516, 200 12 425) | Einkommen/Gewinn Bund

Erwägungen

E. 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]). Steuerverwaltung und ESTV sind 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). Das Beschwerderecht der ESTV setzt nicht voraus, dass sich diese am unterinstanzlichen Verfahren beteiligt hat (vgl. Art. 111 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG; SR 173.110]). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

E. 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, kantonal-er und eidgenössischer Steuern.

E. 1.3

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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 5

E. 2

Der Beschwerdegegner war bis Mitte 2006 in leitender Stellung für die heutige B. _____ tätig, einer Unternehmenseinheit der Schweizerischen Radio- und Fernsehgesellschaft (nachfolgend: SRG; vgl. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 3A], pag. 27). Seit der Auflösung dieses Arbeitsverhältnisses bezieht er von der Pensionskasse SRG eine Altersrente der beruflichen Vorsorge. Im Lauf des Jahres 2012 verlegte er seinen Wohnsitz nach Bangkok, weshalb die Pensionskasse SRG auf seiner Altersrente eine Quellensteuer von 10 % einbehält. Streitig und zu prüfen ist, ob diese Besteuerung der Altersrente an der Quelle rechtmässig ist. 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).

E. 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 Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 6 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).

E. 2.2

Die Vorinstanz legte Art. 6 Abs. 1 Bst. e StG und Art. 5 Abs. 1 Bst. d DBG dahin aus, dass es entgegen dem Wortlaut der Bestimmungen nicht auf die öffentlich-rechtliche Natur des konkreten Arbeitsverhältnisses ankomme, sondern darauf, ob die frühere Arbeitgeberin des Leistungsbezügers als solche eine Organisation des öffentlichen Rechts sei (angefochtene Entscheide, E. 5.4 und 8). Sie hat dies für die SRG bejaht, weshalb die Rente der Pensionskasse SRG nach schweizerischem Recht der Besteuerung an der Quelle unterliege (angefochtene Entscheide, E. 3.2 ff., 8.8). Die Steuerverwaltung teilt die Auffassung der StRK, wonach bei der SRG die Merkmale einer öffentlich-rechtlichen Institution überwiegen würden und die Mitarbeitenden in einem öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnis stünden, sodass die Rente des Beschwerdegegners aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in der Schweiz steuerbar sei (Beschwerden, S. 3). Während sich die

ESTV zu dieser Frage nicht geäußert hat, ist der Beschwerdegegner der Ansicht, die Rente der Pensionskasse SRG stamme aus einer privatrechtlichen Vorsorgestiftung und werde aufgrund eines früheren privatrechtlichen Arbeitsverhältnisses geleistet (Beschwerdeantwort, S. 11). Ob die von der Pensionskasse SRG an den Beschwerdegegner ausbezahlte Rente tatsächlich unter eine der beiden Regelungen (Art. 6 Abs. 1 Bst. f i.V.m. Art. 121 Abs. 1 StG und Art. 5 Abs. 1 Bst. e i.V.m. Art. 96 Abs. 1 DBG oder Art. 6 Abs. 1 Bst. e i.V.m. Art. 120 Abs. 1 StG und Art. 5 Abs. 1 Bst. d i.V.m. Art. 95 Abs. 1 DBG) zu subsumieren ist und so in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit der Quellensteuer unterliegt, ist von Amtes wegen zu klären (vgl. Art. 20a Abs. 1 VRPG). Von Bedeutung ist die Antwort auf diese Frage insofern, als – entgegen der Auffassung der Parteien – hier eine Konstellation gegeben sein könnte, die jedenfalls vom Wortlaut der Bestimmungen nicht erfasst wird.

E. 2.3

Wegen der nicht aufeinander abgestimmten Formulierungen von Art. 6 Abs. 1 Bst. e StG und Art. 5 Abs. 1 Bst. d DBG einerseits, die auf die Rechtsnatur des Arbeitsverhältnisses abstellen und von Art. 6 Abs. 1 Bst. f StG und Art. 5 Abs. 1 Bst. e DBG andererseits, die an die Rechtsnatur der

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 7 Vorsorgeeinrichtung anknüpfen, könnte sich eine Besteuerungslücke ergeben. Dies träfe zu, falls Renten, die gestützt auf ein öffentlich-rechtliches Arbeitsverhältnis aus einer privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtung oder gestützt auf ein privatrechtliches Arbeitsverhältnis aus einer öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtung ausbezahlt werden, steuerfrei bleiben würden. Wie es sich damit verhält, ist mittels Auslegung der einschlägigen Gesetzesbestimmungen zu beantworten, wobei sich das Verwaltungsgericht von einem pragmatischen Methodenpluralismus leiten lässt, der keinem Auslegungselement einen grundsätzlichen Vorrang zuerkennt (vgl. statt vieler BVR 2015 S. 406 E. 3.2).

E. 2.3.1

Nach dem deutschen Wortlaut von Art. 6 Abs. 1 Bst. e StG und Art. 5 Abs. 1 Bst. d DBG (vgl. auch Art. 4 Abs. 2 Bst. d StHG) wird für die Steuerbarkeit von Pensionen und Ruhegehältern im Kanton Bern bzw. in der Schweiz darauf abgestellt, ob diese Leistungen aufgrund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses ausgerichtet werden (so auch der italienische Wortlaut von Art. 5 Abs. 1 Bst. d DBG : «in virtù di un precedente rapporto di lavoro di diritto pubblico»). Der französische Gesetzestext sieht hingegen vor, dass die steuerpflichtige Person die Rentenleistung infolge einer (unselbständigen) Tätigkeit erhält, die dem öffentlichen Recht untersteht («en suite d'une activité pour le compte d'autrui régie par le droit public»). Während also der deutsche und der italienische Gesetzestext insoweit an der Natur des Arbeitsverhältnisses anknüpfen, bezieht sich der französische Text auf die Natur der Arbeitstätigkeit als solche. Demgegenüber begründen Art. 6 Abs. 1 Bst. f StG und Art. 5 Abs. 1 Bst. e DBG (vgl. auch Art. 4 Abs. 2 Bst. e StHG) die Steuerpflicht für Leistungen aus (schweizerischen) privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (so auch der französische: «des revenus provenant d'institutions [...] de droit privé ayant trait à la prévoyance professionnelle» und der italienische Wortlaut von Art. 5 Abs. 1 Bst. e DBG: «prestazioni da istituzioni di diritto privato svizzere di previdenza professionale»). Das grammatikalische Auslegungselement führt also zum Ergebnis, dass

sich die beiden Bestimmungen nicht nahtlos ergänzen: Während es für öffentlich-rechtliche Sachverhalte auf das frühere Arbeitsverhältnis bzw. allenfalls die ausgeübte Tätigkeit ankommt, ist für privatrechtliche Sachverhalte nicht das Arbeitsverhältnis, sondern die Art der Vorsorgeeinrichtung massge-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 8 bend. Nach dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung würden insbesondere die Pensionen von privatrechtlichen Angestellten der öffentlichen Hand weder von Art. 6 Abs. 1 Bst. e StG und Art. 5 Abs. 1 Bst. d DBG noch von Art. 6 Abs. 1 Bst. f StG und Art. 5 Abs. 1 Bst. e DBG erfasst (ausser sie würden ausnahmsweise von einer privaten Pensionskasse ausgerichtet).

E. 2.3.2

Das systematische Auslegungselement bringt folgende Erkenntnisse: Die beschränkte Besteuerung aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit ist in zwei Bestimmungen geregelt, wobei in Art. 5 StG bzw. Art. 4 DBG zunächst jene Fälle erfasst werden, in denen die steuerpflichtige Person über im Hoheitsgebiet gelegene «Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke» verfügt. Anschliessend sind in Art. 6 StG bzw. Art. 5 DBG die «übrigen Fälle» bzw. «anderen steuerbaren Werte» geregelt, indem die Voraussetzungen für die Annahme einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit für die verschiedenen Einkommensarten – Einkünfte aus Erwerbstätigkeit, aus Verwaltungsratsmandaten, aus beweglichem Vermögen, aus unbeweglichem Vermögen und aus beruflicher Vorsorge sowie für den Spezialfall der Arbeit im internationalen Verkehr – separat bestimmt werden. Bemerkenswert ist, dass in dieser Aufzählung einzig die Regelung betreffend Einkommen aus beruflicher Vorsorge auf zwei Teilbestimmungen verteilt ist, von denen die eine öffentlich-rechtliche Arbeitsverhältnisse und die andere privatrechtliche Einrichtungen der beruflichen Vorsorge zum Gegenstand hat. Der Ausnahmecharakter dieser Zweiteilung und die Ausrichtung der Unterscheidung am gängigen Begriffspaar Privatrecht und öffentliches Recht lassen auf ein bewusstes Vorgehen des Gesetzgebers schliessen. Die beiden Teilbestimmungen sind mithin zusammen zu lesen, wobei sich aus ihrem Zusammenwirken ein sinnvolles Ganzes ergeben muss. Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen ist nicht ersichtlich, weshalb es für die Steuerbarkeit von Vorsorgeleistungen aus öffentlich-rechtlichen Quellen einerseits auf die Natur des Arbeitsverhältnisses bzw. der Tätigkeit und für solche aus privatrechtlichen Quellen andererseits auf die Natur der Vorsorgeeinrichtung ankommen sollte. Eine solche Regelung bliebe lückenhaft, ohne dass überzeugende Gründe für eine entsprechende Ausgestaltung ersichtlich wären. Mithin legt das systematische Auslegungselement ein Verständnis der einschlägigen Bestimmungen nahe, nach dem es entweder für beide Bestimmungspaare auf die Natur der Vorsorgeeinrichtung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 9 oder auf die Natur des Arbeitsverhältnisses ankommt: Durch Art. 6 Abs. 1 Bst. e StG und Art. 5 Abs. 1 Bst. d DBG werden Vorsorgeleistungen aus öffentlich-rechtlichen Einrichtungen bzw. aus einem öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnis erfasst, während Art. 6 Abs. 1 Bst. f StG und Art. 5 Abs. 1 Bst. e DBG für jene aus privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen bzw. aus privatrechtlichen Arbeitsverhältnissen Geltung haben. Auf diese Weise bilden die beiden Teilbestimmungen ein sinnvolles Ganzes, das sämtliche Vorsorgeleistungen erfasst und Steuerlücken vermeidet. Mit der Regelung der Besteuerung von Vorsorgeleistungen in zwei verschiedenen Teilbestimmungen anstatt in einem

einzigsten Buchstaben wird dem Umstand Rechnung getragen, dass zahlreiche Doppelbesteuerungsabkommen andere Steuerhoheiten vorsehen, je nachdem, ob die Rentenleistungen von einer staatlichen oder einer privaten Vorsorgeeinrichtung stammen (vgl. hinten E. 4 f.; angefochtene Entscheide, E. 3.3).

E. 2.3.3

Aus den Materialien ergibt sich Folgendes: Vor Inkrafttreten von DBG und StHG war die (beschränkte) Steuerpflicht für Leistungen der beruflichen Vorsorge in Art. 3 Ziff. 3 Bst. h des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (bzw. ursprünglich: einer Wehrsteuer) geregelt; erfasst wurden Zahlungen, die «auf Grund eines früheren Dienstverhältnisses aus inländischen öffentlichen Kassen» ausgerichtet wurden (AS 56 S. 1947). Der Bundesrat wollte diese Regelung mit Art. 4 Abs. 2 Bst. d E-StHG und Art. 5 Abs. 1 Bst. d E-DBG (Botschaft zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III S. 289 und 317 f.), die zu den geltenden Art. 5 Abs. 1 Bst. d DBG und Art. 4 Abs. 2 Bst. d StHG wurden, unverändert fortführen; dabei ging er davon aus, dass die entsprechende Regelung mit dem internationalen Doppelbesteuerungsrecht im Einklang stehe, zumal gemäss Empfehlungen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) «solche Leistungen der ausschliesslichen Besteuerungsbefugnis des Quellenstaates zuzuweisen» seien (BBl 1983 III S. 156 f.). Der Ständerat stimmte Art. 4 Abs. 2 Bst. d E-StHG und Art. 5 Abs. 1 Bst. d E-DBG als Erstrat zu (Amtl. Bull. SR 1986 S. 130 und 173). Der Nationalrat war hingegen der Ansicht, die Steuerpflicht für die Leistungen der beruflichen und gebundenen Selbstvorsorge sollte sich auch «auf

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 10 die privaten Versicherer» erstrecken (Amtl. Bull. NR 1989 S. 27, Votum Reichling). Er nahm deshalb eine Neuformulierung der beiden Bestimmungen vor, die nicht mehr nach öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Herkunft der steuerbaren Leistung unterschied («Einkünfte aus schweizerischen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge von schweizerischen Versicherungseinrichtungen oder Bankstiftungen [...]»), Amtl. Bull. NR 1987 S. 1728 f.). Dadurch sollte verhindert werden, dass sich steuerpflichtige Personen «kurz vor oder nach der Pensionierung ins Ausland absetzen und versuchen, dort die Leistungen der beruflichen Vorsorge unversteuert zu kassieren» (sog. Pilotentrick; Amtl. Bull. NR 1987 S. 1728 f.). Eine solche Steuerumgehung wurde als stossend empfunden, da die Beiträge an die berufliche Vorsorge zuvor über Jahre hinweg vom steuerbaren Einkommen abziehbar gewesen seien. Dem Argument, die Besteuerung dieser Leistungen werde wegen abgeschlossener Doppelbesteuerungsabkommen trotzdem nicht lückenlos möglich sein, wurde entgegengehalten, dass die Schweiz nicht mit allen Staaten Abkommen geschlossen habe und nicht einzusehen sei, «weshalb unser Land einseitig eine Vorleistung erbringen» solle (Amtl. Bull. NR 1987 S. 1728 f., 1989 S. 725, Votum Fehr). Trotz einer Ermahnung, alles zu tun, um Steuerlücken zu schliessen und «Steuer-gerechtigkeit» herbeizuführen (Amtl. Bull. SR 1988 S. 809, Voten Bundespräsident Stich, Ständerat Piller), lehnte der Ständerat wegen des Spannungsverhältnisses zu den Doppelbesteuerungsabkommen und der mangels Durchsetzbarkeit der Besteuerung ein «generelles» Erfassen von Einkünften aus der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge zunächst ab (Amtl. Bull. SR 1988 S.

809, Votum Reichmuth, S. 810). Mit Blick auf diese Bedenken des Ständerats hat der Nationalrat die Grundlage zur Besteuerung der Leistungen aus privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen in eine separate Teilbestimmung überführt, um eine «differenzierte Lösung für Vorsorgeleistungen aus öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis einerseits und privatwirtschaftlichem Arbeitsverhältnis andererseits» zu schaffen (Voten Reichling, Amtl. Bull. NR 1990 S. 441, NR 1989 S. 725 f.). Diesem Vorschlag stimmte der Ständerat in der Folge zu (Amtl. Bull. SR 1989 S. 571 betreffend StHG; S. 590 betreffend DBG). Aus der Entstehungsgeschichte der Regelung sind mithin die Beweggründe des Gesetzgebers ersichtlich: Einerseits sollten bestehende

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 11 Besteuerungslücken und sog. Steuerschlupflöcher geschlossen und andererseits das steuerrechtliche Kongruenzprinzip konsequent umgesetzt werden, indem die Lohnbestandteile, die als Vorsorgebeiträge nicht Teil des steuerbaren Einkommens bildeten, beim Zufluss an die steuerpflichtige Person besteuert werden, selbst wenn deren Wohnsitz im Zeitpunkt des Bezugs im Ausland liegt. Dabei orientierte sich das Parlament am Begriffspaar öffentlich-rechtlich/privatrechtlich, ohne die Abgrenzungskriterien für die beiden Arten von Vorsorgeleistungen zu erörtern. Die Begriffe «Arbeitsverhältnis», «Vorsorgeeinrichtung» und «Vorsorgeleistung» wurden in den parlamentarischen Beratungen nicht durchwegs technisch verwendet. Dies zeigt sich exemplarisch am Votum von Nationalrat Reichling, der ausführte, dass die nationalrätliche Kommission die Steuerpflicht auf «privatrechtliche Arbeitsverhältnisse und Vorsorgeeinrichtungen» ausdehnen wolle und versucht habe, mit der Neuformulierung «öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Vorsorgeleistungen» zu erfassen (Amtl. Bull. NR 1989 S. 725 f.; vgl. auch Amtl. Bull. NR 1987 S. 1728, Votum Salvioni, der von «prestations des assurances publiques» und «prestations qui proviennent de sociétés d'assurances privées» spricht). Inwieweit es für die Abgrenzung der beiden Bestimmungen auf die Rechtsnatur des Arbeitgebers, des Arbeitsverhältnisses, der Tätigkeit, der Vorsorgeeinrichtung oder der Vorsorgeleistung ankommen soll, gab zu keinen Diskussionen Anlass. Der Gesetzgeber beabsichtigte jedenfalls, die verschiedenen Vorsorgeleistungen ganzheitlich zu erfassen und hat nur deshalb darauf verzichtet, alle Vorsorgeleistungen in einem einzigen Buchstaben zu regeln, weil er dem Spannungsverhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen Rechnung tragen wollte. Dabei steht ausser Frage, dass innerstaatlich eine gesetzliche Grundlage geschaffen werden sollte, um Vorsorgeleistungen in allen Fällen besteuern zu können und zwar alternativ gestützt auf Bst. d oder e. – Den Materialien zum StG, das dem DBG und StHG angepasst wurde, sind keine Hinweise über die Absichten des kantonalen Gesetzgebers zu entnehmen (Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, S. 28 und 69), weshalb davon auszugehen ist, dass sich dessen Motive mit jenen des Bundesgesetzgebers decken. Aus dem historischen Auslegungselement geht mithin deutlich hervor, dass Art. 6 Abs. 1 Bst. e und f StG sowie Art. 5 Abs. 1 Bst. d und e DBG für alle Leistungen, die von bernischen bzw. schweizerischen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge bzw. aus gebun-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 12 dener Selbstvorsorge ausbezahlt werden, eine Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit begründen sollen.

E. 2.3.4

Unter teleologischen Gesichtspunkten können die Hinweise, welche sich aus dem grammatikalischen, dem historischen und dem systematischen Auslegungselement ergeben, folgendermassen interpretiert werden: Die uneinheitliche Terminologie in Art. 6 Abs. 1 Bst. e und f StG bzw. Art. 5 Abs. 1 Bst. d und e DBG darf nicht dahin verstanden werden, dass Vorsorgeleistungen in bestimmten Konstellationen steuerfrei blieben. Der Gesetzgeber wollte bestehende Lücken im Steuergesetz schliessen und nicht neue Steuerlücken schaffen. Die parlamentarische Debatte zeigt deutlich, dass vorab der Möglichkeit begegnet werden sollte, durch Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland kurz vor der Pensionierung das Vorsorgeguthaben steuerfrei kassieren zu können. Sinn und Zweck von Art. 6 Abs. 1 Bst. e und f StG sowie Art. 5 Abs. 1 Bst. d und e DBG ist insbesondere auch, den sog. Pilotentrick für sämtliche Leistungen, die aus schweizerischen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge bzw. aus gebundener Selbstvorsorge stammen, soweit zu verunmöglichen, als dem nicht Doppelbesteuerungsabkommen entgegenstehen. Deshalb geht nicht an, bei den Buchstaben e bzw. d (öffentlich-rechtlich) und f bzw. e (privatrechtlich) unterschiedliche Kriterien zur Anwendung zu bringen und dadurch sachlich nicht gerechtfertigte und vom Gesetzgeber letztlich nicht gewollte Besteuerungslücken entstehen zu lassen. Mit der StRK kann nach dem Gesagten der in der Lehre teilweise vertretenen Meinung, wonach weder nach Bst. d noch nach Bst. e DBG eine Anknüpfung besteht, wenn eine öffentlich-rechtliche Vorsorgeeinrichtung eine Leistung aufgrund eines früheren privatrechtlichen Arbeitsverhältnisses ausrichtet (vgl. insb. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 5 N. 37; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 5 N. 50; dieselben, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 4 N. 88), nicht gefolgt werden. Es sind vielmehr sämtliche Leistungen von schweizerischen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge – ob aus öffentlich-rechtlichem oder privatrechtlichem Arbeitsverhältnis – in der Schweiz wegen wirtschaftlicher Zugehörigkeit grundsätzlich steuerpflichtig. Dahin dürfte auch der Umstand zu interpretieren sein, dass sich der überwiegende Teil der Lehre gar nicht zu einer allfälligen Lücke äussert (vgl. Bauer-Balmelli/Omlin, in Zwei-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 13 fel/Athanas, [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, Art. 5 DBG N. 9 f.; Bauer-Balmelli/Nyfenegger, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, Art. 4 StHG N. 10 f.; Andrea Pedroli, in Yersin/Noël [Hrsg.], Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2008, Art. 5 N. 18 ff.; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, Art. 5 Ziff. 3; Art. 3 N. 23; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4e édition 2012, S. 80 f.; Kästli/Teuscher, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Art. 1 bis 125, 2014, Art. 6 N. 25 ff.; Madeleine Simonek, in Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 2004, § 6 N. 19 f.; Athanas/Giglio, in Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. 2009, § 17 N. 26 ff.).

E. 2.4

Die Vorinstanz hat erwogen, die Rente werde dem Beschwerdegegner aufgrund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses ausgerichtet, sodass er dafür gestützt auf Art. 6 Abs. 1 Bst. e i.V.m. Art. 120 Abs. 1 StG und Art. 5 Abs. 1 Bst. d i.V.m. Art. 95 Abs. 1 DBG in der Schweiz quellensteuerpflichtig sei. Angesichts des klaren Auslegungs-

ergebnisses, wonach 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 privat-rechtlichen Arbeitsverhältnis befunden hatte und ob die Stiftung Pensionskasse SRG, die ihren Sitz in Bern hat, öffentlich-rechtlicher oder privat-rechtlicher Natur ist. Die von ihr an den Beschwerdegegner ausgerichtete Rente ist somit 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 in der Schweiz quellensteuerpflichtig, was denn auch von keiner Seite bestritten wird.

E. 3.1

Im Folgenden ist zu prüfen, ob das Abkommen vom 12. Februar 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem König-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 14 reich 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. Steuerverwaltung und ESTV machen im Verfahren vor Verwaltungsgericht geltend, das DBA-Thailand sei nicht anwendbar, da der Beschwerdegegner nicht im Sinn von dessen Art. 1 in Thailand ansässig sei und daher nicht unter den persönlichen Geltungsbereich des DBA-Thailand falle. Der Beschwerdegegner erachtet demgegenüber das Kriterium der Ansässigkeit aufgrund seines Wohnsitzes in Thailand als erfüllt.

E. 3.2

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. Keine Ansässigkeit besteht bei Personen, die in einem Vertragsstaat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat steuerpflichtig sind (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]). Die Ansässigkeit muss sich demnach aufgrund eines Merkmals der persönlichen Zugehörigkeit ergeben, was regelmässig zu einer unbeschränkten Steuerpflicht führt (vgl. BGer 2A.628/2005 vom 19.4.2006, E. 2.2; Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, a.a.O., S. 225 ff.; OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2014 [OECD-Kommentar], Art. 4 Rz. 3).

E. 3.3

Gemäss Art. 41 Abs. 3 des thailändischen Einkommenssteuergesetzes («Revenue Code»; nachfolgend: RC) ist eine natürliche Person in Thailand ansässig, wenn sie in einem Steuerjahr insgesamt mehr als 180 Tage in Thailand wohnt bzw. sich dort aufhält («Any person staying in Thailand for a period or periods aggregating 180 days or more in any tax year shall be deemed a resident of Thailand»; vgl. <www.rd.go.th>, Rubriken «English», «Tax Knowledge & Code», «Revenue Code», «Chapter 3 Income Tax»). Ist diese Voraussetzung erfüllt, erstreckt sich die Steuerpflicht sowohl auf Einkommen aus thailändischen Quellen (Art. 41

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 15 Abs. 1 RC) als auch auf solches ausländischer Herkunft, das nach Thailand gebracht wird (Art. 41 Abs. 2 RC). Nach thailändischem Recht begründet somit ein 180 Tage pro Steuerjahr überschreitender Aufenthalt in Thailand die unbeschränkte Steuerpflicht i.S.v. Art. 4 Abs. 1 DBA-Thailand (vgl. zum Ganzen auch die von der Steuerbehörde [Revenue Department] publizierte Information unter <www.rd.go.th>, Rubriken «English», «Introduction to Double Tax Agreement (DTA)» bzw. unter «English», «Individuals», «Personal Income Tax»).

E. 3.4

Der Beschwerdegegner macht geltend, seit seinem Umzug im Jahr 2012 erfülle er das steuerpflichtbegründende Merkmal eines thailändischen Wohnsitzes und sei demnach dort ansässig im Sinn von Art. 4 Abs. 1 DBA-Thailand. Er reicht jedoch weder eine Ansässigkeitsbestätigung (certificate of residence; vgl. Art. 10 QSV, Art. 10 Abs. 2 QStV) noch ein anderes Dokument ein, das Ansässigkeit im dargestellten Sinn oder eine Besteuerung durch die thailändischen Behörden belegen würde; er behauptet, er habe trotz intensiver Bemühungen keine solchen Unterlagen erhältlich machen können. – Zwar kann der Nachweis der Ansässigkeit im andern Vertragsstaat nötigenfalls auf andere geeignete Art und Weise erbracht werden als durch eine (kaum erhältliche) Bestätigung der zuständigen Steuerbehörde (vgl. zur ähnlichen Situation betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach Thailand BGer 2C_818/2011 vom 18.1.2012, in ASA 81 S. 402, StR 2012 S. 289, E. 3.4.4), aber der Beschwerdegegner erbringt den Nachweis nicht, sich tatsächlich um eine amtliche Bestätigung bemüht zu haben. Zudem wenden die Beschwerdeführerinnen ein, Ansässigkeitsbestätigungen der thailändischen Behörden seien durchaus erhältlich, wenn sie nicht auf ausländischen Dokumenten abgegeben werden müssten, sondern auf thailändischen Formularen erfolgen könnten (act. 13 S. 2 und act. 14 S. 3), indes belegen sie diese Behauptung nicht näher. Fest steht jedenfalls, dass der Beschwerdegegner seinen Wohnsitz auch nach eigenen Angaben erst am 1. August 2012 aus der Schweiz nach Thailand verlegte (vgl. Beschwerdeantwort vom 7.3.2014 [act. 5] und Stellungnahme vom 3.3.2015 [act. 9]). Dies bedeutet, dass er im Jahr 2012 weniger als 180 Tage in Thailand wohnhaft war und dort keine Ansässigkeit im Sinn des thailändischen Rechts begründete und demnach auch nicht im Sinn von Art. 4 Abs. 1 DBA-Thailand steuerpflichtig war. Mangels Belegen dafür,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 16 dass der Beschwerdegegner im Steuerjahr 2012 in Thailand ein steuerpflichtbegründendes Merkmal erfüllte, ist bei diesen Gegebenheiten davon auszugehen, dass er für das Steuerjahr 2012 nicht der (unbeschränkten) Steuerpflicht in Thailand unterlag und das DBA-Thailand einer Besteuerung der Rentenzahlungen in der Schweiz bzw. im Kanton Bern nicht entgegensteht. Das Vorbringen des Beschwerdegegners, die 180-Tage-Regel sei ein blosses Hilfskriterium und für die Beurteilung der Ansässigkeit sei – ähnlich wie im hiesigen Recht – vorab der Mittelpunkt der Lebensinteressen massgebend, widerspricht den von der thailändischen Steuerbehörde publizierten Regeln. Die Ausführungen eines vom Beschwerdegegner beigezogenen thailändischen Rechtsanwalts deuten ebenfalls darauf hin, dass die 180-Tage-Regel verbindlich ist (Letter of Confirmation vom 26.2.2015, S. 2 [act. 9A/3]). Im Übrigen stellt der ab August geltend gemachte Mittelpunkt der Lebensinteressen in Thailand nach der Regelung des Abkommens nur ein subsidiäres Kriterium dar, um die Ansässigkeit einem Vertragsstaat

zuzuweisen, wenn sie grundsätzlich in beiden Vertragsstaaten gegeben ist (vgl. Art. 4 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand). Damit hat der Beschwerdegegner betreffend das Jahr 2012 als nicht im Sinn des DBA-Thailand in Thailand ansässig zu gelten und fällt nicht in dessen persönlichen Geltungsbereich. Es bleibt deshalb für diesen Zeitraum bei der nach innerstaatlichem Recht zulässigen Quellenbesteuerung der von der Pensionskasse SRG an den Beschwerdegegner ausbezahlten Rente (vgl. vorne E. 2.4).

E. 3.5

Anders präsentiert sich die Sachlage jedoch ab dem Jahr 2013: Der Beschwerdegegner hat anhand von Kopien seines Reisepasses und Erläuterungen der darin angebrachten Ein- und Ausreisestempel nachvollziehbar dargetan, dass er in den Jahren 2013 und 2014 insgesamt je über 300 Tage und damit weit mehr als die erforderlichen 180 Tage in Thailand verbracht hat (vgl. act. 9A/1). Damit hat er einen tauglichen Nachweis dafür erbracht, dass er ab 2013 das steuerpflichtbegründende Kriterium einer 180 Tage überschreitenden Aufenthaltsdauer erfüllt, obschon er keine Ansässigkeitsbestätigung der zuständigen thailändischen Steuerbehörde bringt (vgl. dazu vorne E. 3.4). Um die Ansässigkeit im Sinn des DBA-Thailand zu bejahen, genügt die Verwirklichung eines Tatbestands, an den das anwendbare innerstaatliche Recht die unbeschränkte Steuerpflicht knüpft.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 17 Ob und wie der Ansässigkeitsstaat von seiner Besteuerungsbefugnis tatsächlich Gebrauch macht, ist unerheblich (Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 4 N. 15). Der Einwand der Beschwerdeführerinnen, eine Person müsse effektiv steuerpflichtig sein, um als ansässig zu gelten, ist unbegründet. Nach dem Gesagten reicht die vom Beschwerdegegner nachgewiesene Aufenthaltsdauer in Thailand aus, um die Anwendbarkeit des DBA-Thailand ab Beginn des Steuerjahrs 2013 zu begründen.

E. 4

Im Folgenden ist somit zu prüfen, ob das DBA-Thailand der Besteuerung der von der Pensionskasse SRG an den Beschwerdegegner ausgerichteten Rente ab diesem Zeitpunkt entgegensteht.

E. 4.1

Gemäss Art. 17 DBA-Thailand können Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer Person für frühere unselbständige 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 Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand 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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 18 ausnahmsweise im Ansässigkeitsstaat (Bst. b) besteuert werden. Eine Gegen Ausnahme gilt gemäss Art. 18 Abs. 3 DBA-Thailand für Vergütungen und Ruhegehälter, die auf Dienstleistungen des staatlichen Schuldners im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit 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, a.a.O., Art. 19 N. 71 [Übersicht über die Zuteilungsnormen bezüglich Ruhegehälter im öffentlichen Dienst]).

E. 4.2

Es ist unbestritten, dass die an den Beschwerdegegner ausgerich- tete Rente der Pensionskasse SRG unter den Begriff der «Ruhegehälter» gemäss Art. 17 f. DBA-Thailand fällt. Anders als die Vorinstanz und der Beschwerdegegner sind Steuerverwaltung und ESTV dabei aber der An- sicht, es liege ein Fall von Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand vor. Nach dem Kassenstaatsprinzip seien Vergütungen für im öffentlichen Dienst ge- leistete Arbeit in der Regel durch denjenigen Staat zu besteuern, der die Vergütungen ausrichte und zwar auch dann, wenn der Leistungsbezüger in einem andern Staat ansässig sei. Die Besteuerung durch den Kassenstaat entfalle bei solchen Rentenleistungen nur dann, wenn der Empfänger im anderen Vertragsstaat ansässig sei und gleichzeitig dessen Staatsange- hörigkeit besitze. Steuerverwaltung und ESTV machen in diesem Zusam- menhang nicht geltend, die SRG oder die Pensionskasse SRG würden unter den Begriff «Vertragsstaat oder einer seiner politischen Unterabtei- lungen oder lokalen Körperschaften» fallen (Beschwerden Steuerverwal- tung S. 5; Beschwerde ESTV Ziff. III/3.1). Sie argumentieren vielmehr, so- wohl die SRG als auch deren Pensionskasse stellten ein von der Schweiz geschaffenes Sondervermögen dar, zumal der SRG durch Gesetz ein öffentlicher Auftrag erteilt und ihr zu dessen Erfüllung die hoheitliche Befug- nis zur Erhebung von Gebühren übertragen worden sei (Beschwerden Steuerverwaltung S. 5 unten; Beschwerde ESTV Ziff. III/2.3).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 19

E. 4.3

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 Sondervermö- gen bezahlt wird. Vorliegend richtet nicht die ehemalige Arbeitgeberin (SRG) selber, sondern deren Vorsorgeeinrichtung (Pensionskasse SRG) die streitbetroffene Rente aus. Darum braucht die – wenig einleuchtende – Argumentation von Steuerverwaltung und ESTV, die SRG stelle selber ein Sondervermögen im Sinn von Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand dar, nicht weiter erörtert zu werden. Einzig zu prüfen ist, ob es sich bei der Pensions- kasse SRG um ein solches Sondervermögen handelt (was der Beschwer- degegner bestreitet; vgl. Beschwerdeantwort, S. 9). Nach schweizerischer Rechtsauffassung umfasst ein Sondervermögen im Allgemeinen Rechte, die zu einem

bestimmten Zweck vom allgemeinen Vermögen einer Person ausgeschieden werden und besonderen Rechtssätzen unterliegen (Heinz Rey, Die Grundlagen des Sachenrechts und das Eigentum, Grundriss des schweizerischen Sachenrechts, Band I, 3. Aufl. 2007, N. 135 f.; Paul-Henri Steinauer, Les droits réels, Band I, 5. Aufl. 2012, N. 88). Unter dem Begriff des Sondervermögens in Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand werden gemeinhin Pensionskassen verstanden (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. Die Pensionskasse SRG bezweckt als Stiftung mit Sitz in Bern die «berufliche Vorsorge im Rahmen des BVG und seiner Ausführungsbestimmungen für die Arbeitnehmer der Firma und mit dieser wirtschaftlich oder finanziell eng verbundener Unternehmungen sowie für deren Angehörige und Hinterlassenen gegen die wirtschaftlichen Folgen von Alter, Invalidität und Tod». Damit fällt sie ohne weiteres unter den Begriff des Sondervermögens im Sinn von Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand. Im Rahmen der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 20a Abs. 1 VRPG) zu prüfen bleibt, ob die Pensionskasse SRG ein von der öffentlichen Hand errichtetes Sonder-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 20 vermögen darstellt, mithin die Rente (indirekt) von einem staatlichen Schuldner stammt, sodass die Ausnahmeregelung von Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand das Besteuerungsrecht tatsächlich der Schweiz bzw. dem Kanton Bern zuweist.

E. 5

Die Pensionskasse SRG wurde von der SRG als eigene Vorsorgeeinrichtung für deren Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer geschaffen. Sie stellt dann ein von einem staatlichen Schuldner errichtetes Sondervermögen im Sinn von Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand dar, wenn die SRG 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.

E. 5.1

Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen richtet sich nach Völkervertragsrecht und Völkergewohnheitsrecht, sodass hier 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 BGER 2C_498/2013)

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 21 vom 29.4.2014, E. 5.1 mit zahlreichen Hinweisen; BGE 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.).

E. 5.2

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 kleinsten Gebietskörperschaften (in der Schweiz Gemeinden) hinaus weitere Körperschaften erfasst werden sollen. 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 vertikalen (politischen) 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.). Der Anwendungsbereich der Bestimmung erstreckt sich daher auch nicht auf die SRG als (teils gesetzlich geregelter) privatrechtlicher Verein (vgl. hinten E. 5.6). 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 über-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 22 ein, 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.

E. 5.3

Nützlich ist indes der Blick auf andere Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz. Er zeigt, dass dort, wo die Regelung betreffend «Ruhegehälter» auch Vergütungen von Anstalten und öffentlich-rechtlichen juristischen Personen erfassen soll, entsprechende Hinweise in den Vertragstext aufgenommen worden sind. So wurde etwa in 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) verfahren, der alle Vergütungen erfasst, die «von einem Vertragsstaat, einer seiner politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften, oder von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates» bezahlt werden. Die identische Formulierung ist in 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) enthalten. Auch 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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 23 der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-IRL; SR 0.672.944.11) kennen eine analoge Formulierung, indem sie neben den Untergliederungen der Vertragsstaaten auch öffentlich-rechtliche juristische Personen als staatliche Schuldner nennen. Ebenfalls erwähnt werden die juristischen Personen des öffentlichen Rechts in Art. 19 § 2 Bst. a 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), wobei das Abkommen zudem einige «Anstalten» namentlich aufzählt, die ungeachtet der Gegen Ausnahme für gewerbliche Tätigkeiten (vgl. vorne E. 4.1) von der Ausnahmeregelung für Ruhegehälter erfasst werden; in der Schweiz sind dies gemäss Art. 19 § 3 Abs. 2 Bst. b die Bundesbahnen, die Post-, Telefon- und Telegrafbetriebe und die Verkehrszentrale (heute Schweiz Tourismus). Ähnlich verhält es sich gemäss 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) und 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), die als (zusätzliche) staatliche Schuldner juristische Personen und selbständige Anstalten des öffentlichen Rechts nennen. Dabei definiert das DBA-I selber,

welche ausgelagerten Staatsbetriebe in seinem Anwendungsbereich als solche gelten, wobei das italienische Finanzministerium und die Eidgenössische Steuerverwaltung vereinbaren können, die Regelung auf weitere Anstalten und öffentlich-rechtliche juristische Personen anzuwenden (Art. 19 Abs. 2 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 Bst. g DBA-I). Gleich wird im Abkommen 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) verfahren, das gemäss Art. 19 Abs. 1 u.a. die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ausgerichteten Ruhegehälter erfasst und in Art. 19 Abs. 3 weiter bestimmt, dass diese Regelung (für die Schweiz) «ebenfalls»

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 24 auf Vergütungen Anwendung findet, die von «der Schweizerischen Nationalbank, den Schweizerischen Bundesbahnen, den schweizerischen Post-, Telefon- und Telegrafbetrieben und der Schweizerischen Verkehrszentrale gezahlt werden». Vor dem Hintergrund dieser abweichenden Regelung, die die Schweiz mit zahlreichen Staaten vereinbart hat, ist nicht anzunehmen, dass die Vertragsparteien hier Anstalten und öffentlich-rechtliche juristische Personen dem Anwendungsbereich von Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand unterstellen wollten, obschon der Vertragstext keine dahingehenden Hinweise enthält. Dies umso weniger, als die meisten zitierten Abkommen älter sind als das DBA-Thailand; fehlt im vorliegenden 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).

E. 5.4

Ziel und Zweck eines Abkommens bestimmen sich anhand dessen, was die Parteien mit dem Vertrag erreichen und verwirklichen wollten (BGer 2C_498/2013 vom 29.4.2014, E. 5.6). 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 mit hin 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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 25 deshalb 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 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. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand drängt sich umso weniger auf, als die 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).

E. 5.5

Ebenfalls 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 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. 5.3), 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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 26 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 nicht erfasst, die auf eine Tätigkeit für ausgelagerte Staatsbetriebe zurückgehen.

E. 5.6

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 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. Deshalb braucht nicht abschliessend geklärt zu werden, ob es sich bei der SRG überhaupt um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt, die von der Regelung über öffentlich-rechtliche Vergütungen im Abkommen erfasst werden kann: Die SRG ist zwar in die Rechtsform

eines privat- rechtlichen Vereins nach Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) gekleidet, ihre Rechte und Pflichten werden aber zu weiten Teilen in einem öffentlich-rechtlichen Erlass geregelt (Art. 23 ff. des Bundesgesetzes vom 24. März 2006 über Radio und Fernsehen [RTVG; SR 784.40]) und sie kann als Behörde im Sinn von Art. 1 Abs. 2 lit. e des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021) Verfügungen erlassen (vgl. BGE 119 Ib 241 E. 3, 104 Ib 239 E. 5a f.). Das Bundesgericht hat deshalb im zitierten Urteil zur Quellenbesteuerung einer nach Spanien ausbezahlten Invalidenrente von einem «hybriden Charakter» der SRG gesprochen und diese unter den Begriff der selbständigen Anstalten und juristischen Personen des öffent- lichen Rechts im Sinn von Art. 19 DBA-E subsumiert (BGer 2A.191/1995 vom 9.12.1996, E. 7a; vgl. aber auch BGE 141 II 182 E. 5 und 6.1 f.). Damit liegt nahe, der überzeugenden Argumentation der StRK zu folgen (vgl. angefochtene Entscheide, E. 8) und die SRG als juristische Person des

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 27 öffentlichen Rechts zu betrachten. Da solche juristischen Personen und Anstalten nach dem Gesagten aber weder direkt dem «Vertragsstaat» noch einer «politischen Unterabteilung» oder einer «lokalen Körperschaft» zu- zuordnen sind, steht fest, dass die SRG so oder anders nicht in den Gel- tungsbereich von Art. 18 Abs. 2 Bst. a DBA-Thailand fällt. Die von der Pen- sionskasse SRG an den Beschwerdegegner ausbezahlte Rente stammt somit nicht aus Sondervermögen im Sinn dieser Bestimmung. Es findet deshalb die allgemeine Regel gemäss Art. 17 DBA-Thailand Anwendung, die das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuweist. Soweit den Zeitraum ab Beginn des Jahres 2013 betreffend steht das DBA-Thailand der Erhebung einer Quellensteuer auf den Rentenbezügen des Beschwer- degegners entgegen.

E. 5.7

Bei diesem Ergebnis braucht nicht geprüft zu werden, inwiefern hier die Gegenausnahmen von Art. 18 Abs. 3 DBA-Thailand (gewerbliche Tätig- keit des staatlichen Arbeitgebers) oder Art. 18 Abs. 2 Bst. b DBA-Thailand (Staatsangehörigkeit im Ansässigkeitsstaat), die je die Besteuerung im An- sässigkeitsstaat vorsehen (vgl. vorne E. 4.1), erfüllt sein könnten. Die Be- schwerden sind so oder anders abzuweisen, soweit sie den Zeitraum ab Beginn des Jahres 2013 betreffen.

E. 6.1

Bei vereinigten Verfahren sind die Kosten so zu verlegen, wie wenn die verschiedenen Eingaben getrennt behandelt worden wären (Merkli/ Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 17 N. 7 und Art. 106 N. 3). Da beide Beschwerdeverfahren dieselben Fragen betrafen, ist hinsichtlich der Kostenhöhe nicht zwischen den Verfahren zu unterscheiden; allerdings ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass sich der Bearbeitungsaufwand durch die gemeinsame Behandlung der Be- schwerden verringert hat (Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 103 N. 4). Es wird deshalb eine Pauschalgebühr von Fr. 4'500.-- je Verfahren erhoben. Diese ist den Beschwerdeführerinnen, die gemessen an ihren Anträgen nur teilweise – nämlich in Bezug auf das Jahr 2012 – obsiegen, grundsätzlich je zu zwei Dritteln aufzuerlegen (vgl. Art. 108 Abs. 1 VRPG).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 28 Da jedoch gemäss Art. 108 Abs. 2 Satz 1 VRPG den kantonalen Behörden

keine Kosten auferlegt werden, sind im von der kantonalen Steuerverwaltung angehobenen Verfahren 100.2014.12/13 zwei Drittel der Kosten nicht zu erheben; der verbleibende Drittel wird dem Beschwerdegegner auferlegt. Nach Art. 108 Abs. 2 Satz 2 VRPG werden «anderen Behörden» im Fall eines Unterliegens die Verfahrenskosten dann auferlegt, wenn sie in ihren Vermögensinteressen betroffen sind. Da unter die «anderen Behörden» im Sinn dieser Bestimmung auch die beschwerdebefugten Bundesbehörden fallen (BVR 2003 S. 385 E. 9a; vgl. auch Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 11) und die ESTV hier Vermögensinteressen verfolgt, sind ihr im Verfahren 100.2014.17 zwei Drittel und dem Beschwerdegegner ein Drittel der Kosten aufzuerlegen.

E. 6.2

Im Umfang seines Obsiegens hat der Beschwerdegegner Anspruch auf Ersatz der Parteikosten; die kantonale Steuerverwaltung und die ESTV haben ihm davon im Verfahren 100.2014.12/13 und im Verfahren 100.2014.17 je einen Drittel zu ersetzen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 VwVG). Die Kostennote des Rechtsvertreters des Beschwerdegegners vom 30. Oktober 2015 gibt zu keinen Bemerkungen Anlass, wobei der ausgewiesene Gesamtbetrag je hälftig auf die beiden Verfahren verteilt werden kann.

E. 6.3

Die Kosten des Verfahrens vor der StRK, an dem die ESTV noch nicht beteiligt war, sind entsprechend dem Ausgang der verwaltungsgerichtlichen Verfahren neu zu verlegen. Der Beschwerdegegner ist als zu zwei Dritteln obsiegend zu betrachten, sodass ihm die Verfahrenskosten – die entsprechend dem von der StRK erhobenen Vorschuss auf Fr. 2'000.-- bestimmt werden – im Umfang von einem Drittel aufzuerlegen sind; die übrigen Kosten sind nicht zu erheben (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Weiter hat die Steuerverwaltung dem Beschwerdegegner eine Parteientschädigung auszurichten, die zwei Drittel des von der StRK auf Fr. 4'000.-- bestimmten Gesamtbetrags ausmacht (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 VwVG; BVR 2006 S. 440 E. 6.3).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.04.2016, Nrn. 100.2014.12/13/17U, Seite 29 Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.