

Urteilskopf

146 I 105

11. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. A. Sàrl gegen Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C_209/2017 vom 16. Dezember 2019

Regeste (de):

Art. 10 Abs. 2 Bst. a DBA CH-LU; Art. 31 f. VRK; Art. 8 und 9 BV; Verwaltungsverordnungen (Kreisschreiben etc.); Auslegung; Vertrauensschutz; Anforderungen an Praxisänderungen; Gleichbehandlung im Unrecht.

Bedeutung von Verwaltungsverordnungen für die gerichtliche Auslegung des internen Rechts und des Völkerrechts (E. 4.1 und 4.2). Kein Anspruch auf Schutz des Vertrauens in eine Verwaltungsverordnung, wenn die Behörde die Einhaltung weder individuell zugesichert, noch anderweitig ein besonderes Vertrauen geweckt hat (E. 5.1). Nach Treu und Glauben sind Praxisänderungen zu Fragen der Zulässigkeit von Rechtsmitteln vorgängig anzukündigen. Hingegen kein allgemeiner Vertrauensschutz gegen Änderungen der materiellen Praxis (E. 5.2.1). Behörden müssen aus Gründen der Rechtsgleichheit und Rechtssicherheit die eigene und die Praxis übergeordneter Instanzen befolgen, solange nicht ernsthafte sachliche Gründe eine Praxisänderung gebieten. Keine Befolgungspflicht für das Bundesgericht hinsichtlich der Praxis einer untergeordneten Instanz, wenn es die Rechtsfrage frei überprüfen kann (E. 5.2.2). Ausnahmsweise Aufrechterhaltung einer rechtswidrigen Praxis einer untergeordneten Instanz durch das Bundesgericht im Einzelfall nur unter den Voraussetzungen des Anspruchs auf Gleichbehandlung im Unrecht, vorliegend verneint (E. 5.3 und 5.4).

Regeste (fr):

Art. 10 al. 2 let. a CDI CH-LU; art. 31 s. de la Convention de Vienne; art. 8 et 9 Cst.; ordonnances administratives (circulaires, etc.); interprétation; protection de la confiance; conditions pour un changement de pratique; égalité de traitement dans l'illégalité.

Portée des ordonnances administratives pour l'interprétation judiciaire du droit interne et du droit international (consid. 4.1 et 4.2). Pas de droit à la protection de la confiance fondé sur une ordonnance administrative, lorsque l'autorité n'a ni garanti de manière individuelle l'application de celle-ci, ni suscité autrement une confiance particulière (consid. 5.1). Selon le principe de la bonne foi, les changements de pratique relatifs à la recevabilité d'un moyen de droit doivent être annoncés préalablement. Il n'y a en revanche pas de protection générale de la confiance à l'encontre de modifications de pratique sur le fond (consid. 5.2.1). Pour des raisons d'égalité de traitement et de sécurité du droit, les autorités doivent se conformer à leur propre pratique et à celle des instances supérieures, tant que des motifs sérieux et objectifs n'exigent pas un changement de pratique. Lorsqu'il peut examiner librement une question de droit, le Tribunal fédéral n'est pas obligé de suivre la pratique d'une instance inférieure (consid. 5.2.2). Le maintien, à titre exceptionnel, de la pratique illicite d'une autorité inférieure par le Tribunal fédéral dans un cas concret est possible uniquement aux conditions du droit à l'égalité de traitement dans l'illégalité, niées en l'espèce (consid. 5.3 et 5.4).

Regesto (it):

Art. 10 cpv. 2 lett. a CDI CH-LU; art. 31 seg. della Convenzione di Vienna; art. 8 e 9 Cost.; ordinanze amministrative (circolari, ecc.); interpretazione; principio dell'affidamento; condizioni per i cambiamenti di prassi; uguaglianza di trattamento nell'illegalità.

Portata delle ordinanze amministrative per l'interpretazione giudiziaria del diritto interno e del diritto internazionale (consid. 4.1 e 4.2). Nessun diritto alla protezione della buona fede fondato su un'ordinanza amministrativa, quando l'autorità non ha né garantito in maniera individuale il suo rispetto, né suscitato in altro modo una particolare fiducia (consid. 5.1). Secondo il principio della buona fede, i cambiamenti di prassi relativi all'ammissibilità di un mezzo di impugnazione devono essere annunciati in anticipo. Non è per contro data una

protezione generale della buona fede riguardo a modifiche di una prassi di merito (consid. 5.2.1). Nella misura in cui motivi seri e obiettivi non richiedono un cambiamento di prassi, le autorità devono seguire, per ragioni di uguaglianza di trattamento e attinenti alla sicurezza del diritto, la loro prassi e quella delle istanze superiori. Quando può esaminare liberamente una questione giuridica, il Tribunale federale non è obbligato a seguire la prassi di un'istanza inferiore (consid. 5.2.2). Il mantenimento, a titolo eccezionale e in un caso concreto, di una pratica illecita di un'autorità inferiore da parte del Tribunale federale è possibile solo quando sono date le condizioni per ammettere il diritto all'uguaglianza di trattamento nell'illegalità, che vanno però negate nella fattispecie (consid. 5.3 e 5.4)

Sachverhalt ab Seite 106

BGE 146 I 105 S. 106

A.

A.a Die A. Sàrl (nachfolgend: Beschwerdeführerin) ist eine Gesellschaft mit Sitz in Luxemburg. Sie gehört zur B. PLC und wurde von deren Investment Banking Bereich (Abteilung C.) errichtet. Im Jahr 2009 reichte die Beschwerdeführerin verschiedene Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ein:

BGE 146 I 105 S. 107

- Formular 79 Nr. 013730, datiert vom 31. März 2009, Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer von Fr. 35'561.48 betreffend Erträge auf Aktien mit entsprechenden Tax Vouchers ausgestellt von der B. PLC.
- Formular 79 Nr. 013731, datiert vom 31. März 2009, Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer von Fr. 24'511'197.60 betreffend Erträge auf Aktien der Novartis AG sowie Genussscheinen der Roche Holding AG mit entsprechenden Tax Vouchers der B. PLC. Auf diesem Formular wurde unter Ziffer 1.d des Fragebogens das Vorliegen von Securities Lending-Geschäften bejaht und im Bemerkungsfeld unter Ziffer 7 des Fragebogens die Bemerkung angebracht, die Beschwerdeführerin habe die Titel am Markt geliehen und die echte Dividende erhalten.
- Formular 79 Nr. 013735, datiert vom 25. August 2009, Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer von Fr. 30'084'500.- betreffend Erträge auf Aktien der Zurich Financial Services Ltd., der Julius Bär Holding, der Swisscom AG, der Syngenta AG, der Nestlé AG und der Adecco AG mit entsprechenden Tax Vouchers der B. PLC. Auf dem Formular wurde unter Ziffer 1.d des Fragebogens das Vorliegen von Securities Lending-Geschäften bejaht und im Bemerkungsfeld unter Ziffer 7 des Fragebogens die Bemerkung angebracht, die Transaktionen würden jenen entsprechen, welche die Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom 14. Oktober 2008 beschrieben habe.
- Formular 79 Nr. 013736, datiert vom 25. August 2009, Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer von Fr. 107'500.- betreffend Erträge auf Aktien mit entsprechenden Tax Vouchers der B. PLC.

A.b Nach diverser Korrespondenz fand am 3. November 2010 eine Besprechung zwischen den Vertretern der Beschwerdeführerin und der ESTV statt. Die Besprechung ergab, dass noch Unklarheiten betreffend die Festlegung des Nutzungsrechts und der Anwendung des Kreisschreibens Nr. 13 "Securities Lending- und Repo-Geschäft als Gegenstand der Verrechnungssteuer, ausländischer Quellensteuern, der Stempelabgaben und der direkten Bundessteuer" der ESTV vom 1. September 2006 (nachfolgend: ESTV-Kreisschreiben Nr. 13/2006)

bestanden.

Mit Schreiben vom 10. November 2010 gelangte die Beschwerdeführerin an die ESTV und beantragte die Gutheissung der gestellten

BGE 146 I 105 S. 108

Rückerstattungsanträge und die Überweisung der beantragten Verrechnungssteuer bis zum 15. Dezember 2010. Alternativ verlangte die Beschwerdeführerin eine vor dem Bundesverwaltungsgericht anfechtbare Verfügung. Ferner wurde bei einer allfälligen Abweisung der Rückerstattungsanträge für die Zeitdauer ab dem 15. Dezember 2010 die Bezahlung eines Verzugszinses von 5 % gefordert.

B. Mit Entscheid vom 31. Januar 2011 wies die ESTV sämtliche vorgenannten Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer ab. Die ESTV begründete ihren Entscheid insbesondere damit, dass die Transaktionen zwischen der Beschwerdeführerin und der D. Ltd. "collateralised financing"-Geschäfte seien. Die von den vorliegenden Rückerstattungsanträgen betroffenen Schweizer Wertschriften seien der Beschwerdeführerin von der D. Ltd. zwecks Sicherung der gewährten Darlehen übergeben worden. Gegen den Entscheid der ESTV vom 31. Januar 2011 erhob die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 2. März 2011 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragte unter anderem, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben und die vorgenannten Rückerstattungsanträge seien gutzuheissen samt Zins zu 5 % p.a. seit 15. Dezember 2010, eventuell seit 31. Januar 2011, subeventualiter seit 2. März 2011. Mit Urteil vom 20. Dezember 2016 wies das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde ab.

C. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 22. Februar 2017 beantragt die Beschwerdeführerin, das angefochtene Urteil sei aufzuheben und die Angelegenheit sei zwecks neuer Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Eventualiter seien die Rückerstattungsanträge nach Formular 79 Nr. 013731 vom 31. März 2009 über Fr. 24'511'197.60 sowie Nr. 013735 vom 25. August 2009 über Fr. 30'084'500.- gutzuheissen samt Zins zu 5 % p.a. seit 15. Dezember 2010, eventualiter seit 31. Januar 2011, subeventualiter seit 2. März 2011.

Die ESTV beantragt die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

4. Die Beschwerdeführerin rügt des Weiteren, dass sich die Vorinstanz bei der Auslegung von Art. 10 Abs. 2 Bst. a des Abkommens vom 21. Januar 1993

BGE 146 I 105 S. 109

zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.951.81;

nachfolgend: DBA CH-LU) nicht an das einschlägige ESTV-Kreisschreiben Nr. 13/2006 gehalten habe. Danach stehe ausländischen Borgern von Schweizer Aktien in Securities Lending-Geschäften die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu (vgl. ESTV-Kreisschreiben Nr. 13/2006, Ziff. 3.2).

4.1 Beim ESTV-Kreisschreiben Nr. 13/2006 handelt es sich um eine Verwaltungsverordnung, welche die ESTV gestützt auf Art. 34 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) erlassen hat. Verwaltungsverordnungen richten sich an die mit dem Vollzug einer bestimmten öffentlichen Aufgabe betrauten Organe, insbesondere also an die Verwaltungsbehörden (BGE 142 II 182 E. 2.3.2 S. 190 f.; BGE 141 II 103 E. 3.5 S. 108; BGE 140 V 543 E. 3.2.2.1 S. 547 f.). Sie statuieren keine neuen Rechte und Pflichten für Private, sondern bezwecken, Gewähr für eine einheitliche und rechtsgleiche Auslegung und Anwendung der Gesetze und Verordnungen durch die Verwaltung zu bieten. In Nachachtung dieses Zwecks berücksichtigen auch die Gerichte Verwaltungsverordnungen bei der Auslegung des inländischen Rechts, ob schon Verwaltungsverordnungen für die Gerichte an sich nicht verbindlich sind (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3 S. 6). Vorausgesetzt wird dabei immerhin, dass die betroffene Verwaltungsverordnung eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt. Mit anderen Worten weichen die Gerichte nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen (BGE 142 V 425 E. 7.2 S. 434; BGE 142 II 182 E. 2.3.3 S. 191; BGE 141 V 139 E. 6.3.1 S. 145 f.; BGE 140 V 543 E. 3.2.2.1 S. 547 f.).

4.2 Die Auslegung völkerrechtlicher Verträge unterliegt den Auslegungsregeln des Völkerrechts (vgl. nicht publ. E. 3.1). Ob Kreisschreiben und anderen Verwaltungsverordnungen für die Auslegung des Völkerrechts derselbe Stellenwert zukommen kann wie für die Auslegung innerstaatlicher Vorschriften, ist folglich zweifelhaft. Jedenfalls würde ein Kreisschreiben aber keine überzeugende Konkretisierung von Art. 10 Abs. 2 Bst. a DBA CH-LU darstellen, soweit es selbst Borgern die Rückerstattung zugesteht, die wie die Beschwerdeführerin einer Verpflichtung zur Weiterleitung der Dividende unterliegen

BGE 146 I 105 S. 110

und deshalb nicht als Nutzungsberechtigte einzustufen sind (vgl. nicht publ. E. 3.4.3). Die Vorinstanz hat demnach zu Recht dafürgehalten, dass der Beschwerdeführerin aus Art. 10 Abs. 2 Bst. a DBA CH-LU kein Anspruch auf Entlastung von der Verrechnungssteuer zusteht, da sie nicht Nutzungsberechtigte der streitbetreffenden Dividenden war.

5. Die Beschwerdeführerin macht sodann geltend, sie sei in ihrem Vertrauen auf den Fortbestand der im ESTV-Kreisschreiben Nr. 13/2006 kundgegebenen Praxis zu schützen. Es sei nicht zulässig, die Praxis in ihrem Fall zu ändern. Ferner rügt sie eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots im Verhältnis zu Borgern, welchen nach der im ESTV-Kreisschreiben Nr. 13/2006 kundgegebenen Praxis die Verrechnungssteuer zurückerstattet wurde (Art. 8 Abs. 1 BV).

5.1

5.1.1 Der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) verleiht Rechtsuchenden unter gewissen Umständen Anspruch auf Schutz ihres Vertrauens auf die Richtigkeit behördlichen Handelns. Dieser Anspruch hindert die Behörden, von ihrem früheren Handeln abzuweichen, auch wenn sie dieses zu einem späteren Zeitpunkt als unrichtig erkennen. Potenzielle Vertrauensgrundlage sind dabei alleine jene behördlichen Handlungen, die sich auf eine konkrete, den Rechtsuchenden berührende Angelegenheit beziehen und von einer Behörde ausgehen, die für die betreffende Handlung zuständig ist oder die der Rechtsuchende aus zureichenden Gründen für zuständig hält. Individuelle Auskünfte und Zusicherungen sind demnach typische

Beispiele für Verwaltungsakte, die beim Bürger Vertrauen wecken können. Das Vertrauen ist allerdings nur schutzwürdig, wenn der Rechtsuchende die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und er im Vertrauen auf die Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er nicht ohne Nachteil rückgängig machen kann. Der Anspruch auf Vertrauensschutz entfällt, wenn die gesetzliche Ordnung zwischen dem Zeitpunkt der Auskunft und der Verwirklichung des Sachverhalts geändert hat (BGE 143 V 341 E. 5.2.1 S. 346; BGE 141 I 161 E. 3.1 S. 164 f.; BGE 131 II 627 E. 6.1 S. 636 f.; BGE 121 II 473 E. 2c S. 479).

5.1.2 Das ESTV-Kreisschreiben Nr. 13/2006 betraf nicht nur die Angelegenheit der Beschwerdeführerin, sondern eine Vielzahl von Fällen. Weicht die zuständige Behörde in einem Einzelfall von einer generell-abstrakten Verwaltungsverordnung ab, könnte dies nur dann

BGE 146 I 105 S. 111

treuwidrig und ein Anlass für Vertrauensschutz sein, wenn sie die Anwendung der Verwaltungsverordnung individuell zugesichert oder bei der betroffenen Person anderweitig ein entsprechendes Vertrauen geweckt hatte. Es ist nicht ersichtlich, dass die ESTV gegenüber der Beschwerdeführerin eine solche Vertrauensgrundlage geschaffen hätte.

5.2

5.2.1 Nach der Rechtsprechung müssen Praxisänderungen vorgängig angekündigt werden, wenn sie Fragen der Zulässigkeit eines Rechtsmittels - namentlich die Berechnung von Rechtsmittelfristen - berühren und dem Rechtsuchenden deshalb Rechte verlustig gehen würden, die er bei Vorwarnung hätte geltend machen können. Es widerspräche dem Grundsatz von Treu und Glauben, wenn demjenigen, der eine Frist- oder Formvorschrift nach der bisherigen Praxis beachtet hat, aus einer ohne Vorwarnung erfolgten Änderung dieser Praxis ein Nachteil erwachsen würde (BGE 142 V 551 E. 4.1 S. 559; BGE 135 II 78 E. 3.2 S. 85; BGE 132 II 153 E. 5.1 S. 159; BGE 122 I 57 E. 3c/bb S. 60; 110a I 176 E. 2b S. 180 f.). Hingegen gibt es keinen allgemeinen Vertrauensschutz gegen Änderungen der materiellen Praxis (BGE 103 Ib 197 E. 4 S. 202). Da es vorliegend um eine Frage des materiellen Rechts geht, verliert Art. 9 BV der Beschwerdeführerin keinen Anspruch auf vorgängige Mitteilung von Praxisänderungen.

5.2.2 Beurteilt eine Behörde einen Fall abweichend von ihrer Praxis oder der Praxis einer ihr übergeordneten Instanz, ohne dass die neue Lösung besserer Erkenntnis des Gesetzeszwecks, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelter Rechtsanschauung entspricht, tritt sie in Konflikt mit dem Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 8 BV und dem Postulat der Rechtssicherheit (BGE 134 V 359 E. 8.1 S. 366; BGE 127 V 353 E. 3a S. 355; BGE 126 V 36 E. 5a S. 40; BGE 125 II 152 E. 4c/aa S. 162 f.; vgl. auch ARTHUR MEIER-HAYOZ, in: Berner Kommentar, 3. Aufl. 1962, N. 503 zu Art. 1 ZGB). Jede Änderung der Rechtsprechung muss sich daher auf ernsthafte sachliche Gründe stützen können, die umso gewichtiger sein müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsanwendung für zutreffend erachtet worden ist (BGE 145 V 50 E. 4.3.1 S. 54 f.). Diese Anforderungen stellt das Bundesgericht in erster Linie an Änderungen seiner eigenen Rechtsprechung (vgl. BGE 145 I 227 E. 4 S. 232; BGE 140 V 538 E. 4.5 S. 541; BGE 138 III 359 E. 6.1 S. 361; BGE 137 V 314 E. 2.2 S. 316 f.;

BGE 146 I 105 S. 112

BGE 135 I 79 E. 3 S. 82). Daneben gewährt das Bundesgericht den Rechtsuchenden auch Schutz vor Praxisänderungen kantonaler Instanzen zu kantonalem Recht, wenn für die Änderung keine ernsthaften sachlichen Gründe auszumachen sind (vgl. BGE 144 I 181 E. 5.3 S. 190 f.). Hingegen haben die Rechtsuchenden vor Bundesgericht grundsätzlich keinen Anspruch darauf, dass das Bundesgericht die Praxis einer untergeordneten Instanz befolgt, wenn es die betreffende Rechtsfrage frei überprüfen kann. Dies käme einer Bindung des Bundesgerichts an die Rechtsauffassung der untergeordneten Instanz gleich, die mit der Rolle des Bundesgerichts nicht vereinbar wäre. Denn als höchstes Gericht im Bundesstaat (Art. 188 Abs. 1 BV) hat das Bundesgericht für die richtige und einheitliche Auslegung und Anwendung des Bundes- und Völkerrechts zu sorgen (BGE 138 I 232 E. 2.3 S. 236; BGE 137 III 580 E. 1.1 S. 583; BGE 135 III 397 E. 1.2 S. 399).

5.3 Ein Anspruch auf Aufrechterhaltung einer vom Bundesgericht als gesetzeswidrig erkannten Praxis einer untergeordneten Instanz im Einzelfall kommt nur ausnahmsweise unter den strengen Voraussetzungen in Frage, welche die Rechtsprechung für den Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht aufgestellt hat.

5.3.1 Grundsätzlich kann sich der Rechtsuchende der korrekten Rechtsanwendung in seinem Fall nicht mit dem Argument entziehen, das Recht sei in anderen Fällen falsch oder gar nicht angewendet worden. Weicht die Behörde jedoch nicht nur in einem oder in einigen Fällen, sondern in ständiger Praxis vom Gesetz ab, und gibt sie zu erkennen, dass sie auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden werde, so kann der Bürger gestützt auf Art. 8 Abs. 1 BV verlangen, gleich behandelt, d.h. ebenfalls gesetzeswidrig begünstigt zu werden. Nur wenn eine Behörde nicht gewillt ist, eine rechtswidrige Praxis aufzugeben, überwiegt das Interesse an der Gleichbehandlung der Betroffenen gegenüber demjenigen an der Gesetzmässigkeit (BGE 139 II 49 E. 7.1 S. 61 f.; BGE 136 I 65 E. 5.6 S. 78; BGE 127 I 1 E. 3a S. 2 f.; BGE 126 V 390 E. 6 S. 392). Äussert sich die Behörde nicht über ihre Absicht, so ist anzunehmen, sie werde aufgrund der Erwägungen des bundesgerichtlichen Urteils zu einer gesetzmässigen Praxis übergehen (BGE 122 II 446 E. 4a S. 451 f.; BGE 115 Ia 81 E. 2 S. 83; BGE 98 Ib 21 E. 4 S. 26).

5.3.2 Die einschlägige Stelle im ESTV-Kreisschreiben Nr. 13/2006 lautet wie folgt:

BGE 146 I 105 S. 113

”3.2 Borger im Ausland

Ausländische Borger haben im Falle eines Long Borrowing Anspruch auf Rückerstattung der auf der Originalzahlung erhobenen VST im Rahmen allfällig anwendbarer DBA. Bei Geschäften zwischen im Ausland domizilierten Parteien hat der Lender nur dann einen Anspruch auf Rückerstattung einer auf der Ausgleichzahlung allenfalls ausgewiesenen VST, wenn die Ablieferung dieser VST genügend nachgewiesen werden kann.” Laut der Vorinstanz lässt sich dieser Formulierung gar keine Aussage über die Nutzungsberechtigung des Borgers in Securities Lending-Geschäften entnehmen, behalte sie doch die anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen gerade vor. Die Beschwerdeführerin hält diese Interpretation für unzutreffend und wirft der Vorinstanz vor, die von ihr angebotenen Beweismittel zur Auslegung des ESTV-Kreisschreibens Nr. 13/2006 zu Unrecht nicht abgenommen zu haben.

5.3.3 Der Wortlaut des ESTV-Kreisschreibens Nr. 13/2006 ist unklar. Wie diese Verwaltungsverordnung verstanden werden muss, ist hier aber letztlich ohnehin ohne praktische Bedeutung. Denn für den Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht kommt es alleine auf die tatsächlich gelebte Verwaltungspraxis an. Als schriftliche Verkörperung der Verwaltungspraxis kann die Verwaltungsverordnung zwar Beweis bilden für die Existenz einer Verwaltungspraxis. Sie schliesst aber nicht aus, dass mit anderen Mitteln - und unter Umständen sogar gegen den Wortlaut der Verwaltungsverordnung - über die Existenz und den Gegenstand einer Verwaltungspraxis Beweis geführt wird.

5.3.4 Es bestehen einige Hinweise darauf, dass die ESTV ausländischen Borgern in Securities Lending-Geschäften die Verrechnungssteuer praxisgemäss bis zum Sockelbetrag zurückerstattete, wenn sie in Staaten ansässig waren, mit denen die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hatte. Falls dabei auch Borgern die Verrechnungssteuer zurückerstattet worden sein sollte, die wie die Beschwerdeführerin einer rechtlichen Verpflichtung zur Weiterleitung der Dividende unterlagen und deshalb nicht als Nutzungsberechtigte einzustufen waren, wäre diese Praxis nach dem Gesagten rechtswidrig gewesen (vgl. nicht publ. E. 3 und E. 4). Aus einer solchen rechtswidrigen Praxis könnte die Beschwerdeführerin aber nichts zu ihren Gunsten ableiten. Denn die ESTV hat vor Bundesgericht nicht zu erkennen gegeben, diese gegebenenfalls rechtswidrige Praxis selbst bei einem ihr widersprechenden Urteil des Bundesgerichts beibehalten zu wollen. Damit ist gemäss der

BGE 146 I 105 S. 114

Rechtsprechung davon auszugehen, dass die ESTV spätestens aufgrund des vorliegenden Urteils zu einer rechtmässigen Praxis übergehen wird (vgl. BGE 122 II 446 E. 4a S. 451 f.; BGE 115 Ia 81 E. 2 S. 83; BGE 98 Ib 21 E. 4 S. 26). Folglich überwiegt das Interesse an der Gesetzmässigkeit der Verwaltung das Interesse der Beschwerdeführerin an der Gleichbehandlung mit anderen Borgern.

5.4 Nach dem Gesagten kann die Beschwerdeführerin weder aus dem Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) noch aus dem Gleichbehandlungsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) einen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer ableiten. Die Behauptung der ESTV, wonach sich die streitbetroffenen Geschäfte nicht mit üblichen Securities Lending-Geschäften vergleichen liessen und schon aus diesem Grund ihre Praxis zu Securities Lending-Geschäften nicht anwendbar sei, braucht unter diesen Umständen nicht näher geprüft zu werden. Ebenso erübrigt es sich, weiter auf den "wahren" Inhalt des ESTV-Kreisschreibens Nr. 13/2006 und die diesbezüglichen formellen Rügen der Beschwerdeführerin einzugehen (Art. 97 Abs. 1 BGG).