

# **BGE 146 I 105**

Bundesgericht (BGE), 2019-12-16, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_146 I 105](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_146_I_105)

FR: ATF 146 I 105

IT: DTF 146 I 105

## **Regeste**

Regeste 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).

## **Erwägungen**

### **E. 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).

### **E. 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, obschon 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.).

#### **E. 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 streitbetroffenen Dividenden war.

#### **E. 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 ).

##### **E. 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).

### **E. 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.

### **E. 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, verlieh Art. 9 BV der Beschwerdeführerin keinen Anspruch auf vorgängige Mitteilung von Praxisänderungen.

### **E. 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).

### **E. 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.

#### **E. 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).

#### **E. 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.

#### **E. 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.

#### **E. 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.

#### **E. 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 ).

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