



Urteil vom 6. Dezember 2024

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,
Gerichtsschreiber Alexander Cochardt.

Parteien

1. **X.** _____ **SA**,
(...),
2. **Y.** _____ **AG**,
(...),
beide vertreten durch
lic. iur. Céline Martin, Rechtsanwältin, und
MLaw LL.M. Laurent Riedweg, Rechtsanwalt,
Riedweg & Partner AG,
(...),
Beschwerdeführerinnen,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Verrechnungssteuer (Verwirkung des
Rückerstattungsanspruchs).

Sachverhalt:**A.**

Die X._____ SA (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in (...) bezweckte bis zu ihrer Statutenänderung vom 26. März 2020 gemäss Handelsregistereintrag unter anderem den Handel mit (...). Die Steuerpflichtige wurde am 18. Mai 1987 ins Handelsregister des Kantons (...) eingetragen. Das Aktienkapital der Steuerpflichtigen beträgt Fr. 500'000.– und ist aufgeteilt in 2'500 Namenaktien zu Fr. 200.–.

B.

B.a Am 15. November 2017 beschloss die ausserordentliche Generalversammlung der Steuerpflichtigen die Ausschüttung einer Dividende in der Höhe von Fr. 751'000'000.– (nachfolgend: Dividende 2017) mit Fälligkeit per 15. November 2017. Im Zeitpunkt der Dividendenfälligkeit hielten die Z._____ SA 90 % und die Y._____ AG 10 % der Aktien der Steuerpflichtigen.

B.b Am 29. November 2017 deklarierte die Steuerpflichtige die Dividende 2017 mittels Formular 103 (von der Eidgenössischen Steuerverwaltung [nachfolgend: ESTV] als Formular 102 entgegengenommen). Gleichentags reichte sie zwei Gesuche um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer jeweils auf Formular 106 ein (90 % lautend auf die Z._____ SA und 10 % lautend auf die Y._____ AG als jeweilige Empfängerinnen der Dividende 2017). Die vorerwähnten Formulare sind am 7. Dezember 2017 bei der ESTV eingegangen.

B.c Mit Schreiben vom 15. Juni 2018 lehnte die ESTV das Gesuch um Durchführung des Meldeverfahrens betreffend die Dividende 2017 für die Y._____ AG ab. Die ESTV begründete die Ablehnung damit, dass die Meldung unter Art. 26a der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer (VStV, SR 642.211) falle, der eine Mindestbeteiligungsquote von (damals) 20 % vorsehe, welche im Verhältnis zur Y._____ AG nicht erfüllt sei.

Das Gesuch um Durchführung des Meldeverfahrens betreffend die Dividende 2017 für die Z._____ SA wurde von der ESTV bewilligt.

B.d Zusammen mit der Ablehnung der Meldung forderte die ESTV die Steuerpflichtige zur Bezahlung und Überwälzung der Verrechnungssteuer auf der Dividende 2017 im Betrag von Fr. 26'285'000.– auf.

B.e Mit Valuta vom 22. Juni 2018 überwies die Steuerpflichtige den Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 26'285'000.–.

B.f Mit Schreiben vom 15. Mai 2019 stellte die ESTV der Steuerpflichtigen einen Verzugszins in Rechnung betreffend die Verrechnungssteuer von Fr. 26'285'000.– auf der Dividende 2017. Die ESTV forderte darin einen Verzugszins von 5 %, ausmachend Fr. 682'679.85, ein.

B.g Mit Valuta vom 11. Juni 2019 überwies die Steuerpflichtige den ihr in Rechnung gestellten Verzugszins in Höhe von Fr. 682'679.85.

C.

C.a Mit Formular 25 Nr. (...) vom 19. Mai 2021 beantragte die Y. _____ AG bei der ESTV die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 26'285'000.– betreffend den 10 %-Anteil der Dividende 2017.

C.b Mit Schreiben vom 31. Mai 2021 und 1. Juni 2021 teilte die ESTV der Y. _____ AG mit, dass die von ihr angeführte Begründung keine Wiederherstellung der Verwirkungsfrist gemäss Art. 32 Abs. 1 des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965 (VStG, SR 642.21) rechtfertige und dem Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 26'285'000.– infolge Verwirkung nicht entsprochen werde.

C.c Mit Eingabe vom 29. Juni 2021 erklärte sich die Y. _____ AG mit dem Entscheid gemäss den Schreiben der ESTV vom 31. Mai 2021 und 1. Juni 2021 nicht einverstanden.

C.d Zwischen Juli 2021 und Dezember 2022 erfolgte diverse weitere mündliche und schriftliche Korrespondenz zwischen der Y. _____ AG und der ESTV.

D.

D.a Mit Entscheid vom 13. Februar 2023 verfügte die ESTV, dass das von der Steuerpflichtigen eingereichte Gesuch um Durchführung des Meldeverfahrens betreffend die Dividende 2017 für die Y. _____ AG zu Recht abgewiesen worden sei. Der Antrag der Y. _____ AG auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 26'285'000.– betreffend die Dividende 2017 sei zu Recht abgewiesen worden.

Die ESTV begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass die Y. _____ AG im Jahr 2017 nur zu 10 % an der Steuerpflichtigen beteiligt gewesen und daher eine der Voraussetzungen des Meldeverfahrens –

nämlich (damals) eine Mindestbeteiligungsquote von 20 % – nicht erfüllt gewesen sei.

D.b Mit Eingabe vom 14. März 2023 erhoben die Steuerpflichtige und die Y._____ AG Einsprache gegen den Entscheid vom 13. Februar 2023.

D.c Mit Einspracheentscheid vom 24. Januar 2024 wies die ESTV die Einsprache vollumfänglich ab.

E.

E.a Gegen diesen Einspracheentscheid gelangten die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin 1) und die Y._____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin 2) mit Beschwerde vom 23. Februar 2024 ans Bundesverwaltungsgericht. Sie stellen hierbei folgende Rechtsbegehren:

«1. Es sei der Einspracheentscheid der ESTV vom 24. Januar 2024 aufzuheben und der Betrag von Fr. 26'285'000.– (zzgl. Vergütungszins) sowie der Betrag von Fr. 682'679.85 der Beschwerdeführerin 1 zurückzuerstatten.

2. Eventualiter sei der Einspracheentscheid der ESTV vom 24. Januar 2024 aufzuheben und der Betrag von Fr. 26'285'000.– der Beschwerdeführerin 2 zurückzuerstatten.

3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin.»

E.b Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 13. März 2024 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

E.c Mit Replik vom 19. Juni 2024 nehmen die Beschwerdeführerinnen zur Vernehmlassung Stellung und bekräftigen ihre Begehren aus der Beschwerde.

E.d Mit Duplik vom 1. Juli 2024 äussert sich die Vorinstanz punktuell zu den Vorbringen der Beschwerdeführerinnen in der Replik.

Auf die vorstehenden und die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die Akten wird nachfolgend unter den Erwägungen insoweit eingegangen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Der angefochtene Einspracheentscheid vom 24. Januar 2024 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 Bst. d VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde somit zuständig. Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.2

1.2.1 Die Beschwerdeführerinnen sind als Adressatinnen des angefochtenen Einspracheentscheids zu dessen Anfechtung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist daher – unter Vorbehalt des in E. 1.2.2 Ausgeführten – einzutreten.

1.2.2 Die Verrechnungssteuer ist eine zweiphasige Steuer, indem zuerst die Erhebungs- und danach die Rückerstattungsphase zu unterscheiden sind (vgl. Urteil des BVGer A-1954/2022 vom 16. Februar 2023 E. 2.6.5). Das Meldeverfahren (vgl. E. 2.4.3) ist der Phase der Steuererhebung zuzurechnen (Urteil des BVGer A-5692/2015 vom 31. August 2016 E. 11.3). Der Einspracheentscheid betraf sowohl das Erhebungsverfahren (i.e. Ablehnung des Gesuchs um Durchführung des Meldeverfahrens) als auch das Rückerstattungsverfahren (i.e. Abweisung des Antrags auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer).

Das Meldeverfahren (vgl. E. 2.4.3) ist derart konzipiert, dass einzig die steuerpflichtige Person, d.h. vorliegend die Beschwerdeführerin 1, die Einleitung des Meldeverfahrens bewirken kann. Nur dieser steht das Recht zu, die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu beantragen. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin 2 durch den Wegfall der Überwälzungspflicht und der damit verbundenen Nichtkürzung der steuerbaren Leistung, welche das Meldeverfahren bewirkt, direkt einen wirtschaftlichen Vorteil hat, legitimiert diese noch nicht, die Anwendung des Meldeverfahrens zu verlangen (vgl. Urteil des BVGer A-633/2010 vom

25. August 2010 E. 1.3.3.1; BAUMGARTNER/GHIELMETTI, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 3. Aufl. 2024 [nachfolgend: Kommentar VStG], Art. 20 Rz. 72). Soweit sich die Anträge der Beschwerdeführerin 2 vorliegend gegen die Ablehnung des Gesuchs um Durchführung des Meldeverfahrens richten, ist darauf folglich nicht einzutreten.

Von der Abweisung des Antrags auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist vorliegend einzig die Beschwerdeführerin 2 betroffen. Soweit sich die Anträge der Beschwerdeführerin 1 vorliegend gegen die Abweisung des Antrags auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer richten, ist darauf folglich nicht einzutreten.

1.3 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht können die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) – die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) und die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden.

1.4 Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Dividendenausschüttung mit Fälligkeit am 15. November 2017. Somit ist in casu das VStG mit- samt der zugehörigen VStV in den zu dieser Zeit gültigen Fassungen (AS 2017 497 bzw. AS 2017 775) massgebend. Darauf wird referenziert, sofern nicht explizit etwas anderes angegeben wird.

1.5

1.5.1 Das Verfahren vor der ESTV wie auch jenes vor dem Bundesverwaltungsgericht werden von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Danach muss die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen (Urteile des BVGer A-4976/2022 vom 4. September 2023 E. 1.4.1, A-2823/2020 vom 7. Februar 2023 E. 1.6.1, A-629/2010 vom 29. April 2011 [in BVGE 2011/45 nicht publizierte] E. 3.1). Obwohl Art. 12-19 VwVG (sowie Art. 30-33 VwVG) auf das Steuerverfahren keine Anwendung finden (Art. 2 Abs. 1 VwVG), trägt das Bundesverwaltungsgericht den darin enthaltenen Verfassungsgrundsätzen weitgehend Rechnung (vgl. BVGE 2009/60 E. 2.1.2, Urteil des BVGer A-1368/2021 vom 14. März 2022 E. 2.2).

1.5.2 Der Untersuchungsgrundsatz wird allerdings modifiziert durch die im Steuerrecht regelmässig gesetzlich vorgesehene Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person. Für die Verrechnungssteuer ist diese in Art. 39 VStG geregelt. Die steuerpflichtige Gesellschaft ist gemäss dieser Bestimmung verpflichtet, der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein könnten, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen und insbesondere ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen. Sie hat diese, die Belege und andere Urkunden auf Verlangen beizubringen (Urteile des BVGer A-4976/2022 vom 4. September 2023 E. 1.4.1, A-2823/2020 vom 7. Februar 2023 E. 1.6.1, A-629/2010 vom 29. April 2011 [in BVGE 2011/45 nicht publizierte] E. 3.1).

1.5.3 Nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung bildet sich die Behörde unvoreingenommen, gewissenhaft und sorgfältig ihre Meinung darüber, ob der Sachverhalt als rechtsgenügend erstellt zu gelten hat. Sie ist dabei nicht an bestimmte förmliche Beweisregeln gebunden, die genau vorschreiben, wie ein gültiger Beweis zustande kommt und welchen Beweiswert die einzelnen Beweismittel im Verhältnis zueinander haben (MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.140). Nach konstanter Rechtsprechung kommt Dokumenten, die zeitlich erst nach dem zu beweisenden Ereignis ausgestellt worden sind, regelmässig nur ein stark eingeschränkter Beweiswert zu (statt vieler: Urteile des BVGer A-6217/2020 vom 21. Dezember 2022 E. 1.8.5, A-5145/2021 vom 29. August 2022 E. 1.8, A-6248/2018 vom 8. Januar 2020 E. 1.6.2).

1.5.4 Die Beweiswürdigung endet mit dem Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn die Behörde gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 130 III 321 E. 3.2; vgl. auch BGE 140 III 610 E. 4.1). Bei Beweislosigkeit ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]; BGE 142 V 389 E. 2.2 und 3.3). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für die steuerbegründenden und steuererhöhenden, der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (BGE 140 II 248 E. 3.5; 121 II 257 E. 4c/aa; Urteil des BGer 2C_127/2021 vom 29. November 2021 E. 2.2; Urteil des BVGer A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.7.2). Die Beweislast für die Rechtzeitigkeit einer Parteihandlung im Verfahren trägt grundsätzlich jene Partei,

welche diese Handlung vorzunehmen hat. Wo für die Ausübung eines Rechts eine Verwirkungsfrist läuft, trägt demgemäss die das Recht ausübende Partei die Beweislast für die Einhaltung der Frist. Eine Umkehr der Beweislast greift lediglich Platz, wenn die Partei den Beweis der Rechtzeitigkeit aus Gründen nicht erbringen kann, die von der Behörde zu verantworten sind (vgl. zum Ganzen: PATRICIA EGLI, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 3. Aufl. 2023, Art. 21 Rz. 14; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, Rz. 578; BGE 92 I 253 E. 3; Urteil des BGer 6B_99/2017 vom 27. April 2017 E. 3.6).

1.6

1.6.1 Werden Rechtsetzungskompetenzen des Gesetzgebers auf den Verordnungsgeber (auf Bundesebene an den Bundesrat) übertragen, spricht man von Gesetzesdelegation. Die Legislative ermächtigt damit im (formellen) Gesetz die Exekutive zum Erlass von (sog. unselbstständigen) Verordnungen (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 110 und Rz. 364).

1.6.2 Bei unselbstständigen Verordnungen (oder einzelnen Verordnungsbestimmungen) werden zwei Kategorien unterschieden: Die gesetzesvertretenden Verordnungen ergänzen oder ändern die gesetzliche Regelung und übernehmen damit Gesetzesfunktion. Solche Verordnungen darf der Bundesrat gemäss Art. 164 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) nur gestützt auf eine besondere Ermächtigung des Gesetzgebers erlassen, d.h. es braucht eine genügende Delegationsnorm im Gesetz (vgl. Art. 182 Abs. 1 BV). Vollziehungsverordnungen hingegen sollen Gesetzesbestimmungen verdeutlichen und soweit nötig das Verfahren regeln. Zum Erlass von Vollziehungsverordnungen ist der Bundesrat grundsätzlich aufgrund von Art. 182 Abs. 2 BV auch ohne gesetzliche Ermächtigung befugt (BGE 125 V 266 E. 6a; Urteil des BVer A-2702/2018 vom 23. April 2019 E. 2.4.3 m.w.H.; PIERRE TSCHANNEN, in: Ehrenzeller et al. [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 182 Rz. 12).

1.6.3 Die Gesetzesdelegation gilt als zulässig, wenn sie nicht durch die Verfassung ausgeschlossen ist, in einem Gesetz im formellen Sinn vorgesehen ist, sich auf ein bestimmtes, genau umschriebenes Sachgebiet beschränkt und die Grundzüge der delegierten Materie, d.h. die wichtigen Regelungen, im delegierenden Gesetz selbst enthalten sind (Art. 164 Abs. 2

BV; vgl. BGE 144 II 376 E. 7.2, 137 II 409 E. 6.4, 128 I 113 E. 3c; Urteil des BVGer A-2702/2018 vom 23. April 2019 E. 2.4.2 m.w.H.).

1.6.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann eine Verordnungsbestimmung des Bundesrates auf Beschwerde hin vorfrageweise auf ihre Gesetz- und Verfassungsmässigkeit prüfen (sog. konkrete bzw. akzessorische Normenkontrolle). Bei unselbstständigen Verordnungen prüft das Bundesverwaltungsgericht, ob sich der Bundesrat an die Grenzen der ihm im Gesetz eingeräumten Befugnis gehalten hat (vgl. BVGE 2010/33 E. 3.1.1; MOSER et al., a.a.O., Rz. 2.177 ff.).

1.6.5 Erweist sich die Verordnung als gesetzmässig und ermächtigt das Gesetz den Bundesrat nicht, von der Verfassung abzuweichen, ist auch die Verfassungsmässigkeit zu prüfen (BGE 143 II 87 E. 4.4, 141 II 169 E. 3.4; Urteil des BVGer A-988/2019 vom 7. November 2019 E. 2.4.4; vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 370). Wird dem Bundesrat durch die gesetzliche Delegation ein sehr weiter Bereich des Ermessens für die Regelung auf Verordnungsstufe eingeräumt, so ist dieser Spielraum nach Art. 190 BV für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Es darf in diesem Fall bei der Überprüfung der Verordnung nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Bundesrates setzen, sondern hat seine Prüfung darauf zu beschränken, ob die Verordnung den Rahmen der dem Bundesrat im Gesetz delegierten Kompetenz offensichtlich sprengt oder aus andern Gründen gesetzes- oder verfassungswidrig ist (statt vieler: BGE 137 II 217 E. 2.3, 131 II 562 E. 3.2, je m.w.H.; BVGE 2010/33 E. 3.1.1; Urteile des BVGer A-637/2020 vom 5. Februar 2021 E. 5.3.3, A-2856/2019 vom 16. Dezember 2020 E. 1.6.4, A-2025/2019 vom 24. April 2020 E. 1.6.3, A-3454/2010 vom 19. August 2011 E. 1.5.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 370).

1.6.6 Im Rahmen einer akzessorischen bzw. konkreten Normenkontrolle kann das Gericht namentlich prüfen, ob sich eine Bestimmung einer unselbstständigen Bundesratsverordnung auf ernsthafte Gründe stützt oder Art. 9 BV (Willkürverbot) widerspricht, weil sie sinn- oder zwecklos ist, rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den tatsächlichen Verhältnissen fehlt oder Unterscheidungen unterlässt, die richtigerweise hätten getroffen werden sollen (BGE 147 I 225 E. 4.6 m.w.H.). Für die Zweckmässigkeit der angeordneten Massnahme trägt der Bundesrat die Verantwortung; es ist nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts, sich zu deren wirtschaftlicher oder politischer Sachgerechtigkeit zu

äussern (BGE 137 III 217 E. 2.3 m.w.H.; Urteil des BVGer A-1378/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 1.6.3; MOSER et al., a.a.O., Rz. 2.178).

1.7 Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ohne Weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (BGE 143 II 268 E. 4.3.1, 143 II 202 E. 8.5, 140 II 80 E. 2.5.3 m.w.H.).

2.

2.1 Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 BV eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen (Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG), worunter namentlich Dividenden fallen (vgl. Art. 20 Abs. 1 VStV). Steuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung.

2.2 Die Verrechnungssteuer wird – ihrem Charakter als Sicherungssteuer entsprechend (statt vieler: BGE 142 II 446 E. 2.3; 136 II 525 E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.2) – an der Quelle erhoben. Dabei ist die ausschüttende inländische Gesellschaft nicht nur Steuerschuldnerin (Steuerpflichtige), sondern auch Steuersubjekt (Art. 10 Abs. 1 VStG; JAUSSI/OESTERHELT, Kommentar VStG, Art. 10 Rz. 1 ff.). Der Sicherungs- und der Fiskalzweck der Verrechnungssteuer verlangen in der Folge deren Überwälzung auf den Empfänger oder die Empfängerin, wozu die steuerpflichtige Person unter Strafandrohung (Art. 63 VStG) öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (Art. 14 Abs. 1 VStG; BGE 136 II 525 E. 3.3.1; 131 III 546 E. 2.1; vgl. BAUER-BALMELLI/DESAX, Kommentar VStG, Art. 14 Rz. 9). Schliesslich wird die Verrechnungssteuer dem Empfänger bzw. der Empfängerin der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes oder im internationalen Verhältnis aufgrund eines Staatsvertrages (teilweise) zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG; Urteile des BVGer A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.2, A-2433/2021 vom 16. November 2021 E. 2.1.3; vgl. BAUER-BALMELLI/KÜPFER, Kommentar VStG, Vorbemerkungen Rz. 48 f.).

Diese Aufteilung in die Phase der Steuererhebung (Art. 1 Abs. 1 VStG) und diejenige der Steuerrückerstattung (Art. 1 Abs. 2 VStG) ist wesentlich für die Funktion der Verrechnungssteuer (Urteile des BVGer A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.2, A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.2, je m.w.H.).

2.3 Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Der Zeitpunkt, in welchem die steuerbare Leistung fällig wird, bestimmt sich grundsätzlich nach dem Zivilrecht (Urteile des BVGer A-5444/2017 vom 22. März 2018 E. 2.2, A-578/2015 vom 17. August 2015 E. 3.1.1).

2.4

2.4.1 Die Verrechnungssteuerpflicht ist entweder durch Entrichtung der Steuer oder durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen (Art. 11 Abs. 1 VStG).

2.4.2 Wird die Steuerpflicht durch Entrichtung erfüllt, so ist die steuerbare Leistung bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen; bei Kapitalerträgen um 35 % (Überwälzungspflicht [E. 2.2]; Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer auf den übrigen Kapitalerträgen – wozu auch Dividenden zu zählen sind – wird 30 Tage nach Entstehen der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG). Die Fälligkeit der Steuer gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG bestimmt den Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige leisten muss und von dem an die ESTV verlangen kann, dass die Steuerforderung erfüllt werde (W. ROBERT PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, 1971, Art. 16 Rz. 1.1). Es handelt sich hierbei aber nicht um eine Zahlungsfrist, denn die Steuer ist unaufgefordert und spätestens bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit zu entrichten (BEUSCH/SEILER, Kommentar VStG, Art. 16 Rz. 6; PFUND, a.a.O., Art. 16 Rz. 1.3; Urteil des BVGer A-2637/2016 vom 7. April 2017 E. 2.6).

2.4.3

2.4.3.1 Die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung ist bei Kapitalerträgen die Ausnahme und kann gestattet werden, wenn die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde (Art. 20 Abs. 1 VStG; Urteile des BVGer A-4263/2020 vom 5. Juli 2022 E. 3.8, A-4682/2018 vom 16. August 2019 E. 3.5.2). Gemäss Art. 20 Abs. 2 VStG umschreibt der Bundesrat die Fälle, in denen das Meldeverfahren zulässig ist. Das Meldeverfahren ist insbesondere bei Dividendenaus-

schüttungen und geldwerten Leistungen im inländischen und grenzüberschreitenden Konzernverhältnis zuzulassen (Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG).

2.4.3.2 Ist eine Kapitalgesellschaft unmittelbar zu mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft beteiligt, kann sie diese mittels eines amtlichen Gesuchformulars anweisen, ihr die Bardividende ohne Abzug der Verrechnungssteuer auszurichten (Art. 26a Abs. 1 VStV). Die steuerpflichtige Gesellschaft ihrerseits vervollständigt das Gesuch und reicht dieses der ESTV innert 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende zusammen mit dem amtlichen Formular zur Jahresrechnung unaufgefordert ein (Art. 26a Abs. 2 VStV).

2.4.3.3 Bei der Meldung handelt es sich um einen Untergangsgrund, bei dem die ESTV nicht befriedigt wird. Sie tritt an Stelle der Steuerentrichtung (BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 175). Es handelt sich hierbei um ein Bezahlungs-, und nicht bloss um ein Erfüllungssurrogat wie bei der Nichterhebung einer Steuer (BEUSCH, a.a.O., S. 177; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-653/2016 vom 7. Juli 2016 E. 3.8).

2.4.3.4 Durch die Meldung bleibt dem Leistungsempfänger das Rückerstattungsverfahren (vgl. Art. 21 ff. VStG) erspart. Demgegenüber steht ihm im Falle einer Nichtgenehmigung des Meldeverfahrens grundsätzlich weiterhin das Rückerstattungsverfahren offen (vgl. Urteil des BVGer A-653/2016 vom 7. Juli 2016 E. 3.10.2; BAUMGARTNER/GHIELMETTI, Kommentar VStG, Art. 20 Rz. 61).

2.5

2.5.1 Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf der in Absatz 1 geregelten Fälligkeitstermine ausstehen, ist gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Verzugszinse sind akzessorisch zur Hauptforderung (vgl. BEUSCH, a.a.O., S. 72). Der Verzugszins ist unabhängig vom Verschulden des Schuldners und selbst dann geschuldet, wenn dieser gar nicht im Stande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (BEUSCH/SEILER, Kommentar VStG, Art. 16 Rz. 22).

2.5.2 Kein Verzugszins ist geschuldet, wenn die materiellen Voraussetzungen für die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt sind, unter anderem nach Art. 20 VStG und seinen Ausführungsbestimmungen (vgl. Art. 16 Abs. 2^{bis} Bst. a VStG).

2.5.3 Der Zinssatz für den Verzugszins wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmt (Art. 16 Abs. 2 VStG). Er betrug ab dem 1. Januar 1997 bis zum 31. Dezember 2021 5% (Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern [AS 1996 3432; aufgehoben am 1. Januar 2022]).

2.6

2.6.1 Die Verrechnungssteuer wird dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung zu Lasten des Bundes zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG). Eine juristische Person hat Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland hatte (Art. 24 Abs. 2 VStG), die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte ordnungsgemäss als Ertrag verbucht hat (Art. 25 Abs. 1 VStG e contrario) und bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass (Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG).

2.6.2 Die Geltendmachung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer und das Verfahren sind in Art. 29 ff. und Art. 48 ff. VStG geregelt. Gemäss diesen Bestimmungen erfolgt die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht von Amtes wegen, sondern nur auf Antrag der anspruchsberechtigten Person (vgl. Urteil des BVGer A-5183/2014 vom 27. Oktober 2015 E. 3.7.1; LISSI/VITALI, Kommentar VStG, Art. 29 Rz. 5). Juristische Personen haben den Rückerstattungsantrag auf dem amtlichen Formular bei der ESTV einzureichen (vgl. Art. 29 Abs. 1 und Art. 30 Abs. 2 VStG; Art. 64 Abs. 1 VStV; vgl. auch Art. 48 Abs. 1 Bst. a VStG; LISSI/VITALI, Kommentar VStG, Art. 29 Rz. 8), frühestens nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist (Art. 29 Abs. 2 VStG; LISSI/VITALI, Kommentar VStG, Art. 29 Rz. 22).

2.6.3 Der Antrag auf Rückerstattung muss innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, bei der ESTV eingereicht werden (Art. 32 Abs. 1 VStG e contrario). Bei dieser Frist handelt es sich um eine Verwirkungsfrist (Urteile des BGer 2C_128/2011 vom 10. Juni 2011 E. 3.2, 2A.65/2007 vom 7. Februar 2007 E. 3). Entsprechend kann sie weder gehemmt, unterbrochen noch erstreckt werden (statt vieler: Urteil des BVGer A-3737/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.4.3; BEUSCH/SEILER, Kommentar VStG, Art. 32 Rz. 5). Wird die Frist zur Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs nicht eingehalten, ist demzufolge auf den Antrag nicht einzutreten (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-457/2017 vom 31. Januar 2018 E. 4.6, A-5744/2016 vom

11. Dezember 2017 E. 3.3; vgl. auch PFUND/ZWAHLEN, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, 1985, Art. 32 Abs. 1 Rz. 2.4).

2.6.4

2.6.4.1 Eine nach Art. 32 VStG verwirkte Frist kann jedoch grundsätzlich nach Massgabe von Art. 24 Abs. 1 VwVG wiederhergestellt werden. Eine Wiederherstellung erfolgt nur dann, wenn die gesuchstellende Person oder ihre Vertreterin unverschuldet davon abgehalten worden ist, innert Frist zu handeln. Hierfür muss sie innert 30 Tagen seit Wegfall des Hindernisses ein begründetes Begehren um Wiederherstellung einreichen und zugleich die versäumte Rechtshandlung nachholen (Art. 24 Abs. 1 VwVG; vgl. ausführlich zur Wiederherstellung im Rückerstattungsverfahren: Urteil des BVGer A-5744/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 3.4 m.w.H.).

2.6.4.2 Ein Versäumnis gilt als unverschuldet, wenn der betroffenen Person keine Nachlässigkeit vorgeworfen werden kann und objektive Gründe, d.h. solche, auf die sie keinen Einfluss nehmen kann, vorliegen. Massgeblich sind nur solche Gründe, welche einer Person die Wahrung ihrer Interessen auch bei Einsatz der gehörigen Sorgfalt gänzlich verunmöglichen oder in unzumutbarer Weise erschweren (Urteile des BVGer A-2589/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.7.2, A-643/2019 vom 11. September 2019 E. 2.6.2, A-1328/2018 vom 18. April 2018 E. 2.2; STEFAN VOGEL, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Aufl. 2019, Art. 24 Rz. 10 ff.). Nicht als unverschuldete Hindernisse gelten namentlich Unkenntnis der gesetzlichen Vorschriften, Arbeitsüberlastung, Ferienabwesenheit oder organisatorische Unzulänglichkeiten (statt vieler: Urteile des BVGer A-2433/2021 vom 16. November 2021 E. 2.4.3, A-6804/2017 vom 31. Januar 2019 E. 6.2; MOSER et al., a.a.O., Rz. 2.143).

2.6.4.3 Daneben können auch subjektive Gründe eine Wiederherstellung von Fristen rechtfertigen. Namentlich in Fällen, in welchen die betroffene Person objektiv betrachtet an sich in der Lage wäre zu handeln, jedoch aufgrund persönlicher Umstände davon abgehalten wird. Subjektiv bedingt ist ein Verhalten dann, wenn der Handlungspflichtige einzig deshalb untätig bleibt, weil er die Situation zufolge eines Irrtums oder aufgrund mangelnder Kenntnisse falsch einschätzt. Vorwerfbar ist die Säumnis, wenn es die betroffene Person an der nach Treu und Glauben zumutbaren Aufmerksamkeit hat fehlen lassen (Urteile des BVGer F-1638/2018 vom 9. April 2019 E. 3.1, D-6181/2017 vom 20. März 2018 E. 2.3.1).

2.7

2.7.1 Art. 12 Abs. 1 VStV sieht vor, dass bezahlte Steuern und Zinsen, die nicht durch Entscheid der ESTV festgesetzt worden sind, zurückerstattet werden, sobald feststeht, dass sie nicht geschuldet waren. Um diese Rückzahlung einer zu Unrecht erhobenen Steuer von der dem Verrechnungssteuerrecht systembedingt eigenen (ordentlichen) Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Sinn von Art. 21 ff. VStG abzugrenzen, wird in der Lehre der Begriff "Rückvergütung" verwendet (BEUSCH, a.a.O., S. 57 ff.; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl. 2023, S. 455 f.). Das vorliegende Urteil folgt dieser Terminologie.

2.7.2 Art. 12 Abs. 1 VStV dient dazu, irrtümlich bezahlte Steuerbeträge, die zuvor nicht autoritativ durch die Steuerverwaltung festgesetzt worden waren, zurückzufordern. Ein Irrtum über die Zahlungspflicht kann nicht nur dann bestehen, wenn die steuerpflichtige Person fälschlicherweise davon ausgeht, eine Steuer zu schulden, sondern auch dann, wenn sie von der Behörde zu Unrecht zur Zahlung veranlasst wurde (vgl. BGE 143 II 268 E. 4.3.3).

2.7.3 Für eine Steuerrückvergütung gestützt auf Art. 12 Abs. 1 VStV ist in erster Linie vorausgesetzt, dass eine Nichtschuld bezahlt wurde. Der Nachweis der zugrunde liegenden Tatsachen steht jedoch nur offen, wenn die Feststellung der Steuerforderung nicht auf einem rechtskräftigen Entscheid der Steuerbehörde beruht (Urteil des BVGer A-2782/2022 vom 30. April 2024 E. 4.10.2; vgl. E. 2.7.1). Ist eine Steuerschuld nicht auferlegt worden im Sinne von Art. 5 Abs. 1 VwVG, steht der steuerpflichtigen Person auch bei vorbehaltloser Bezahlung des Steuerbetrags der Nachweis offen, sie habe eine Nichtschuld bezahlt (vgl. BGE 143 II 268 E. 4.2).

2.8 Das Verrechnungssteuerrecht wird vom so genannten Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Die Steuerpflichtigen, also die Schuldner der nach Art. 4 f. VStG der Verrechnungssteuer unterliegenden steuerbaren Leistung (vgl. Art. 10 Abs. 1 VStG), haben sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden, bei Fälligkeit der Steuer unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten (Art. 38 VStG). Die Steuerpflichtige hat folglich die Steuerforderung selbst festzustellen und den Betrag der nach ihrer Ansicht geschuldeten Steuer unter Beifügung einer Abrechnung fristgerecht einzubezahlen. Die Verantwortung für die Ablieferung und die Abrechnung der Verrechnungssteuer ist ausschliesslich der Steuerpflichtigen auferlegt (vgl. Urteile des BVGer

A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 4.3.1 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C_681/2023 vom 4. Dezember 2023], A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 4.2.1, A-633/2010 vom 25. August 2010 E. 2.1.1).

3.

Im vorliegenden Fall macht einerseits die Beschwerdeführerin 1 geltend, die von ihr an die Vorinstanz bezahlten Beträge von Fr. 26'285'000.– und Fr. 682'679.85 seien ihr nach Art. 12 Abs. 1 VStV zurückzuerstatten. Andererseits macht die Beschwerdeführerin 2 eventualiter geltend, die Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 26'285'000.– betreffend die Dividende 2017 sei ihr im Rückerstattungsverfahren zurückzuerstatten (vgl. Sachverhalt Bst. **Errore. L'origine riferimento non è stata trovata.** und E. 1.2.2).

Nachfolgend wird zunächst geprüft, ob die Voraussetzungen für eine Rückvergütung der genannten Beträge nach Art. 12 Abs. 1 VStV erfüllt sind. Für eine solche Rückvergütung ist in erster Linie vorausgesetzt, dass eine Nichtschuld bezahlt wurde (vgl. BGE 143 II 268 E. 4.2).

3.1 In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin 1 ein Gesuch um Durchführung des Meldeverfahrens betreffend die Dividende 2017 für die Beschwerdeführerin 2 einreichte (vgl. Sachverhalt Bst. B.b), welches von der Vorinstanz abgelehnt wurde (vgl. Sachverhalt Bst. B.c). Die Vorinstanz hat die Beschwerdeführerin 1 daraufhin mit Schreiben vom 15. Juni 2018 zur Bezahlung der Verrechnungssteuer auf der Dividende 2017 im Betrag von Fr. 26'285'000.– (vgl. Sachverhalt Bst. B.d) und mit Schreiben vom 15. Mai 2019 zur Bezahlung des Verzugszinses betreffend die Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 682'679.85 aufgefordert (vgl. Sachverhalt Bst. B.f). Die Beschwerdeführerin 1 ist den Zahlungsaufforderungen durch Zahlung dieser Beträge mit Valuta vom 22. Juni 2018 und 11. Juni 2019 vorbehaltlos nachgekommen (vgl. Sachverhalt Bst. B.e und B.g).

3.2

3.2.1 In rechtlicher Hinsicht ist zwischen den Parteien zu Recht unbestritten, dass mit Fälligkeit der Dividende 2017, d.h. am 15. November 2017 (vgl. Sachverhalt Bst. B.a), eine Verrechnungssteuerforderung entstand (vgl. E. 2.1 und 2.3), welche von der Beschwerdeführerin 1 als Steuerpflichtige zu erfüllen war (vgl. E. 2.1 in fine).

3.2.2 Rechtlich im Streit liegt dagegen, ob die Beschwerdeführerin 1 diese Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung erfüllt und mit den in E. 3.1

genannten Beträgen in der Folge eine Nichtschuld bezahlt hat. Die Beschwerdeführerin 1 ist dieser Ansicht. Sie begründet dies im Wesentlichen damit, dass die Vorinstanz ihr Gesuch um Durchführung des Meldeverfahrens betreffend die Dividende 2017 für die Beschwerdeführerin 2 zu Unrecht abgelehnt habe. Denn aus Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG ergebe sich ein unmittelbarer Rechtsanspruch auf das Meldeverfahren betreffend die Dividende 2017, unabhängig von der Erfüllung der Mindestbeteiligungsquote gemäss Art. 26a VStV. Die Vorinstanz vertritt dagegen die Ansicht, das Meldeverfahren könne nur in den durch die VStV abschliessend geregelten Fällen gewährt werden. Die vorliegend anwendbare Fassung von Art. 26a VStV setze für das Meldeverfahren im Konzernverhältnis eine Mindestbeteiligungsquote von 20 % voraus, welche von der Beschwerdeführerin 2 nicht erfüllt worden sei. Ohnehin bedürfe es zur Durchführung des Meldeverfahrens einer (allenfalls stillschweigenden) Zustimmung der ESTV, welche vorliegend nicht vorgelegen habe. Das Gesuch um Durchführung des Meldeverfahrens sei demzufolge zu Recht abgelehnt worden und die Beschwerdeführerin 1 habe mit den bezahlten Beträgen die Verrechnungssteuerpflicht auf der Dividende 2017 durch Entrichtung erfüllt.

3.3

3.3.1 Es ist demnach zu prüfen, ob Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG einen unmittelbaren Rechtsanspruch der Beschwerdeführerin 1 auf das Meldeverfahren betreffend die Dividende 2017 begründet. Dazu ist Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG ausgehend von seinem Wortlaut auszulegen (vgl. E. 2.4.3.1).

Nach Art. 20 Abs. 1 VStG kann der steuerpflichtigen Person gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen, wenn bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde (vgl. E. 2.4.3.1). Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG überträgt die Kompetenz zur Umschreibung der Fälle, in denen das Meldeverfahren zulässig ist, an den Bundesrat. Es handelt sich demnach um eine Delegationsnorm. Der deutschsprachige Wortlaut von Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG lautet sodann wie folgt: «Das Meldeverfahren ist insbesondere bei Dividendenausschüttungen und geldwerten Leistungen im inländischen und grenzüberschreitenden Konzernverhältnis zuzulassen» (gleichbedeutend in der französischen Fassung: «La procédure de déclaration doit être admise en particulier pour les dividendes et les prestations appréciables en argent versés au sein d'un groupe suisse ou international»); leicht abweichend im sogleich erwähnten Sinne in der italienischen Fassung: «La procedura di notifica è ammessa in particolare per le

distribuzioni di dividendi e le prestazioni valutabili in denaro all'interno di un gruppo svizzero o internazionale»).

Dem Wortlaut von Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG ist zu entnehmen, dass der Gesetzgeber zwei Tatbestände – darunter die hier interessierende Dividendenausschüttung im Konzernverhältnis – bestimmt hat, für welche der Bundesrat zwingend ein Meldeverfahren vorsehen muss. Dass sich die Bestimmung dabei an den Bundesrat, und nicht einzelne Steuerpflichtige, richtet, legt zum einen die Verbindung zur vorangestellten Delegationsnorm in Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG durch die Worte «insbesondere» bzw. «en particulier» bzw. «in particolare» nahe. Zum andern wird dies in der deutschen und französischen Fassung durch die Formulierung «ist [...] zuzulassen» bzw. «doit être admise» deutlich (weniger deutlich in der italienischen Fassung, welche von «è ammessa» spricht). Der klare Wortlaut erhellt, dass Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG den Rahmen der Delegation von Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG präzisiert, indem der Bundesrat die vorzusehenden Meldeverfahren im Konzernverhältnis zu regeln hat. Es ist deshalb davon auszugehen, dass auch die Ausgestaltung der Voraussetzungen der entsprechenden Meldeverfahren, u.a. das Vorliegen eines Konzernverhältnisses, dem Bundesrat obliegt. Demgemäss spricht der Wortlaut der Bestimmung dagegen, dass Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG eine eigenständige Rechtsgrundlage darstellt, aus der die Beschwerdeführerin 1 einen unmittelbaren Rechtsanspruch auf das Meldeverfahren im Konzernverhältnis herleiten kann, ohne die Voraussetzungen gemäss Art. 26a VStV zu erfüllen.

3.3.2 In entstehungsgeschichtlicher Hinsicht (historische Auslegung) ist zu erwähnen, dass die Bundesversammlung Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG in Umsetzung der parlamentarischen Initiativen Palv 13.471 «Abbau von bürokratischen Hürden beim Meldeverfahren» (SR Niederberger) und Palv 13.479 «Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer» (NR Gasche) erlassen hat. Mit diesen Initiativen wurde gefordert, das VStG dahingehend anzupassen, dass eine verspätet eingereichte Meldung nicht mehr zur Verwirkung des Meldeverfahrens führt, sofern die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung des Meldeverfahrens erfüllt sind (Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 13. April 2015 [nachfolgend: Bericht WAK-N vom 13. April 2015], BBl 2015 5331, 5334). Im Zentrum der Änderung von Art. 20 VStG standen somit Fälle, in denen die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung des Meldeverfahrens erfüllt waren und es lediglich um die Nichterfüllung der zeitlichen Vorgabe betreffend Einreichung der

Meldung ging. Dementsprechend lassen sich den Materialien keine Hinweise entnehmen, dass mit Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG die materiellen Voraussetzungen selbst eine Änderung erfahren sollten.

Art. 20 Abs. 2 VStG ist am 15. Februar 2017 in Kraft getreten (AS 2017 497). Die bis zum 15. Februar 2017 gültige Fassung von Art. 20 VStG lautete: «Wo bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde, kann dem Steuerpflichtigen gestattet werden, seine Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen; die Verordnung umschreibt die Fälle, in denen dieses Verfahren zulässig ist» (AS 2016 3451). Die bis zum 15. Februar 2017 gültige Fassung von Art. 20 VStG wurde demnach in zwei Absätze aufgeteilt (i.e. in Art. 20 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 VStG), wobei der zweite Absatz durch die ausdrückliche Erwähnung zweier Tatbestände (vgl. E. 3.3.1) ergänzt worden ist (Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG). In den Materialien wird dazu festgehalten, die Neueinfügung von Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG «soll zusätzlich verdeutlichen, wann die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung statt durch Steuerentrichtung greifen kann und schränkt das Regelungsermessen des Bundesrates ein» (vgl. Bericht WAK-N vom 13. April 2015, BBl 2015 5331, 5354). Aus dieser Formulierung («verdeutlichen...» und «schränkt das Regelungsermessen [...] ein») erhellt, dass Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG in Verbindung mit der in Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG erteilten Kompetenzdelegation an den Bundesrat zu sehen ist und keine Änderung der materiellen Voraussetzungen für das Meldeverfahren darstellen soll. Der Gesetzgeber wollte das Regelungsermessen des Bundesrates mit Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG punktuell einschränken, was jedoch nicht bedeutet, dass er diesem die Regelungskompetenz betreffend das Meldeverfahren im Konzernverhältnis entziehen wollte. Es ist deshalb davon auszugehen, dass auch die Ausgestaltung der Voraussetzungen des entsprechenden Meldeverfahrens, u.a. das Vorliegen eines Konzernverhältnisses, dem Bundesrat obliegt.

Die Entstehungsgeschichte der in Frage stehenden Bestimmung stützt damit das im Rahmen der grammatikalischen Auslegung gewonnene Verständnis (vgl. E. 3.3.1).

3.3.3 Das gleiche Verständnis ergibt sich aus der systematischen Auslegung: Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG folgt im selben Absatz auf die Delegationsnorm von Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG und ist Teil des in seiner Gesamtheit als Delegationsnorm konzipierten Art. 20 VStG. Hätte der Gesetzgeber mit Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG die materiellen Voraussetzungen für das

Meldeverfahren ändern wollen, so hätte er dies wohl an separater Stelle im Gesetzestext getan.

3.3.4 Betrachtet man bei der Auslegung der vorliegend relevanten Gesetzesnorm ihren Sinn und Zweck (teleologische Auslegung), ist in den Materialien lediglich zu finden, dass der Gesetzgeber mit Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG sicherstellen wollte, dass das Meldeverfahren auch im grenzüberschreitenden Konzernverhältnis Anwendung findet (Bericht WAK-N vom 13. April 2015, BBI 2015 5331, 5352 f.). Dies ist deshalb von Belang, weil zu diesem Zeitpunkt in der VStV bereits eine Regelung zum Meldeverfahren im inländischen Konzernverhältnis bestand (Art. 26a VStV), die sich auf Art. 20 VStG stützte. Die Regelung für das Meldeverfahren im grenzüberschreitenden Konzernverhältnis stützte sich hingegen auf aussensteuerliche Erlasse. Indem in den Materialien die Sicherstellung des Meldeverfahrens im grenzüberschreitenden Konzernverhältnis betont wird, liegt nahe, dass der Gesetzgeber mit Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG den Rahmen der Delegation von Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG verdeutlichen wollte. Hätte der Gesetzgeber mit Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG die materiellen Voraussetzungen für das Meldeverfahren ändern wollen, leuchtet nicht ein, weshalb das Meldeverfahren im inländischen Konzernverhältnis an betreffender Stelle in den Materialien unerwähnt bleibt.

Auch die teleologische Auslegung stützt damit das im Rahmen der grammatikalischen Auslegung gewonnene Verständnis (vgl. E. 3.3.1).

3.3.5 Zusammenfassend ergibt die Auslegung von Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG, dass diese Bestimmung als Präzisierung der Delegationsnorm von Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG zu betrachten ist. Demnach obliegt auch die Ausgestaltung der Voraussetzungen des entsprechenden Meldeverfahrens, u.a. das Vorliegen eines Konzernverhältnisses, dem Bundesrat. Aus Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG lässt sich für die Beschwerdeführerin 1 folglich nicht ohne Weiteres ein unmittelbarer Rechtsanspruch auf das Meldeverfahren im Konzernverhältnis herleiten, unabhängig von den weiteren Voraussetzungen gemäss der VStV. Erst wenn der Bundesrat in der VStV die Regelung des Meldeverfahrens im Konzernverhältnis nicht oder nicht in Übereinstimmung mit der gesetzlichen Regelung vorgenommen hätte, käme allenfalls ein unmittelbarer Rechtsanspruch gestützt auf Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG in Frage. Dass die Ausgestaltung der Voraussetzungen der in Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG genannten Meldeverfahren dem Bundesrat obliegt und dass die materiellen Voraussetzungen für das Meldeverfahren mit Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG keine Änderung erfahren sollten,

entsprechen im Übrigen dem überwiegenden Teil der Lehre (BAUMGARTNER/GHIELMETTI, Kommentar VStG, Art. 20 Rz. 20; implizit wohl KUMSCHICK et al., in: Baker McKenzie [Hrsg.], Wirtschaftsrecht 2023, Trends & Entwicklungen, Zürich 2023, S. 93 f.; a.A. OESTERHELT/SCHREIBER, Anwendungsbereich des Meldeverfahrens bei geldwerten Leistungen [Teil 1], Expert Focus 12/2020 S. 978 ff., 979 f.).

3.4

3.4.1 Mit dem soeben gewonnenen Verständnis der gesetzlichen Delegationsnorm von Art. 20 Abs. 2 VStG (vgl. E. 3.3) ist im Folgenden zu prüfen, ob der Bundesrat dem gesetzgeberischen Auftrag zur Regelung des Meldeverfahrens im hier interessierenden inländischen Konzernverhältnis nachgekommen ist (E. 3.4.2) und, wenn ja, ob diese Regelung der Delegationsnorm gerecht wird (E. 3.4.3) und verfassungskonform ist (E. 3.4.4).

3.4.2 Der Bundesrat hat auf den 1. Januar 2001 mit Art. 26a VStV (AS 2000 2994) ein Meldeverfahren auf Dividenden im inländischen Konzernverhältnis eingeführt (die Änderung auf die vorliegend anwendbare, bis zum 31. Dezember 2022 gültig gewesene Fassung erfolgte auf den 1. Januar 2009 [AS 2008 5073]; der Randtitel von Art. 26a VStV lautet «Meldung statt Steuerentrichtung für Dividenden im Konzernverhältnis»). Dass der Bundesrat im Rahmen der Inkraftsetzung von Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG den Art. 26a VStV nicht angepasst hat, ist angesichts der Auslegung, wonach der Gesetzgeber mit Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG keine Änderung der materiellen Voraussetzungen für das Meldeverfahren vornehmen wollte (vgl. E. 3.3.5), nicht als Untätigkeit des Bundesrats zu verstehen. Art. 26a VStV konkretisiert (weiterhin) das im Gesetz in Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG vorgeschriebene Meldeverfahren im inländischen Konzernverhältnis. Der Bundesrat ist damit – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin 1 – dem gesetzgeberischen Auftrag nachgekommen.

3.4.3 Gemäss der zu überprüfenden Regelung von Art. 26a Abs. 1 VStV ist das Meldeverfahren anwendbar, wenn eine direkte Beteiligung («unmittelbar [...] beteiligt») von mindestens 20 % vorliegt (vgl. E. 2.4.3.2). Eine indirekte Beteiligung über zwischengeschaltete Gesellschaften oder eine direkte Beteiligung von unter 20 % genügen demnach nicht. Damit hat der Bundesrat geregelt, was für die Zwecke des Meldeverfahrens unter dem inländischen Konzernverhältnis gemäss Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG zu verstehen ist. Art. 26a Abs. 1 VStV erweist sich aus den nachfolgenden Gründen als gesetzeskonform:

Dem Bundesrat bleibt bei der Ausgestaltung der Voraussetzungen für das Meldeverfahren im inländischen Konzernverhältnis, insbesondere hinsichtlich des Vorliegens eines Konzernverhältnisses, ein weiter Spielraum (vgl. E. 3.3.5), der für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich ist (vgl. E. 1.6.5). Das schweizerische Steuerrecht kennt keinen einheitlichen Konzernbegriff (vgl. FLORIAN REGLI, Grundlagen für die Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, Rz. 191), der für den Bundesrat bei der Umschreibung des inländischen Konzernverhältnisses verbindlich wäre. Auch lässt sich dem VStG keine Umschreibung des Konzernbegriffs entnehmen. Dass in der Lehre – wie von der Beschwerdeführerin 1 vorgebracht – kritisiert wird, die vom Bundesrat normierte Beteiligungsgrenze spreche nicht nur Konzernsachverhalte an (vgl. REGLI, a.a.O., Rz. 191 und 194; BAUMGARTNER/GHIELMETTI, Kommentar VStG, Art. 20 Rz. 50) und die Beschränkung auf direkte Beteiligungen umfasse manche Konzernsachverhalte nicht (vgl. BAUMGARTNER/GHIELMETTI, Kommentar VStG, Art. 20 Rz. 50a), ist demnach unbeachtlich, gehen die Autoren dabei doch von ihrem jeweiligen Konzernverständnis aus. Davon dass sich der Bundesrat nicht an die Grenzen der ihm in Art. 20 Abs. 2 VStG eingeräumten Befugnis gehalten hat (vgl. E. 1.6.2), kann nach dem soeben Gesagten jedenfalls keine Rede sein. Ebenso wenig lässt sich darin, dass der Bundesrat das Meldeverfahren im inländischen Konzernverhältnis allenfalls enger definiert als der in 20 Abs. 2 Satz 2 VStG gesetzte Rahmen es ermöglichen würde, eine Regelungslücke erkennen. Ist der Bundesrat doch nicht verpflichtet, den gesetzlichen Rahmen auszuschöpfen.

Je nach Regelungsinhalt wird der Konzernbegriff im schweizerischen Steuerrecht unterschiedlich konkretisiert, so auch innerhalb der VStV, die zum einen in Art. 26a VStV und zum andern in Art. 14a VStV auf den Konzern rekurriert. Der Einwand der Beschwerdeführerin, dass für die Zwecke des Meldeverfahrens im inländischen Konzernverhältnis auf den Konzernbegriff aus Art. 14a Abs. 1 VStV abzustellen sei, überzeugt nicht. Die Umschreibung von «Konzerngesellschaften» in Art. 14a Abs. 2 VStV bezieht sich nicht auf das Meldeverfahren, sondern auf die Regelung in Art. 14a Abs. 1 VStV, wonach zwischen Konzerngesellschaften bestehende Guthaben nicht als Obligationen oder Kundenguthaben gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. a und d VStG qualifizieren. Indessen bezieht sich Art. 26a Abs. 1 VStV klarerweise auf das Meldeverfahren.

Schliesslich ist anzumerken, dass Art. 26a Abs. 1 VStV in der höchststrichterlichen Rechtsprechung – wenn auch auf Sachverhalte vor Inkrafttreten von Art. 20 Abs. 2 VStG am 15. Februar 2017 – angewendet wurde

(vgl. Urteile des BGer 2C_470/2018 vom 5. Oktober 2018 E. 5.4.2, 2C_597/2016 vom 10. August 2017 E. 2.5.2, 2C_823/2015 vom 24. Juli 2017 E. 2.3). Dies legt angesichts der Auslegung, wonach der Gesetzgeber mit Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG keine Änderung der materiellen Voraussetzungen für das Meldeverfahren vornehmen wollte (vgl. E. 3.3.5), auch für die vorliegend relevante Zeitperiode eine Gesetzeskonformität von Art. 26a Abs. 1 VStV nahe.

3.4.4 Für das Bundesverwaltungsgericht sind keine Gründe ersichtlich, welche gegen eine Verfassungskonformität von Art. 26a Abs. 1 VStV sprechen würden. Auch bringt die Beschwerdeführerin 1 keine solchen Gründe vor. Vielmehr ist angesichts der konstanten Anwendung von Art. 26a Abs. 1 VStV in der höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. E. 3.4.3 in fine) von dessen Verfassungskonformität auszugehen.

3.5

3.5.1 Art. 26a Abs. 1 VStV steht somit im Einklang mit Gesetz und Verfassung und ist im konkreten Fall anzuwenden (vgl. E. 3.4). Die Beschwerdeführerin 1 kann aus Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG somit keinen unmittelbaren Rechtsanspruch auf das Meldeverfahren im Konzernverhältnis unabhängig von der Erfüllung der Voraussetzungen gemäss Art. 26a Abs. 1 VStV ableiten (vgl. E. 3.3).

3.5.2 Die Vorinstanz hat das Gesuch um Durchführung des Meldeverfahrens betreffend die Dividende 2017 für die Beschwerdeführerin 2 zu Recht abgelehnt. Im Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividende 2017 hielt die Beschwerdeführerin 2 an der Beschwerdeführerin 1 unbestrittenermassen eine direkte Beteiligung von lediglich 10 % (vgl. Sachverhalt Bst. B.a.). Damit war eine der Voraussetzungen des Meldeverfahrens gemäss Art. 26a Abs. 1 VStV – die direkte Mindestbeteiligungsquote von 20 % – nicht erfüllt.

3.5.3 Demzufolge konnte die Beschwerdeführerin 1 die Verrechnungssteuerpflicht auf der Dividende 2017 nicht durch Meldung erfüllen. Weitere Gründe, wonach diese Verrechnungssteuerpflicht bereits vor Bezahlung der von der Vorinstanz nachgeforderten Beträge (vgl. E. 3.1) untergegangen sei, lassen sich den Akten nicht entnehmen und werden von der Beschwerdeführerin 1 auch nicht geltend gemacht. Die Beschwerdeführerin 1 scheitert damit an dem für eine Rückvergütung nach Art. 12 Abs. 1 VStV vorausgesetzten Nachweis (vgl. E. 2.7.3), dass sie mit Bezahlung dieser Beträge eine Nichtschuld beglichen habe. Eine Prüfung der weiteren Voraussetzungen von Art. 12 Abs. 1 VStV (vgl. E. 2.7) kann unterbleiben. Der

Hauptantrag der Beschwerdeführerin 1 auf Rückvergütung dieser Beträge ist daher abzuweisen. Da die Beträge nicht rückzuvergüten sind, erübrigt es sich, auf den von der Beschwerdeführerin 1 beantragten Vergütungszins einzugehen.

4.

Zu prüfen bleibt der Eventualantrag der Beschwerdeführerin 2 um Rückerstattung der Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 26'285'000.– betreffend die Dividende 2017 im Rückerstattungsverfahren.

Streitig und nachfolgend zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin 2 frist- und formgerecht um Rückerstattung der Verrechnungssteuer ersucht hat. Gegebenenfalls ist zusätzlich zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin 2 für die verpasste Frist eine Fristwiederherstellung geltend machen kann.

4.1

4.1.1 In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin 2 am 19. Mai 2021 mit Formular 25 einen Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer betreffend die Dividende 2017 eingereicht hat (vgl. Sachverhalt Bst. C.a). Streitig ist, ob die Beschwerdeführerin 2 bereits vor diesem Zeitpunkt ein Formular 25 betreffend die Dividende 2017 eingereicht hatte. Die Beschwerdeführerin 2 ist dieser Ansicht.

Zwar lassen sich den Akten interne E-Mail-Korrespondenzen der Beschwerdeführerin 2 aus den Jahren 2019 und 2020 entnehmen, in denen die Rückerstattung der Verrechnungssteuer betreffend die Dividende 2017 thematisiert wurde. Hinweise auf den Versand eines Formulars 25 lassen sich darin allerdings nicht finden. Weiter ist den Akten weder eine Versand- bzw. Einschreibebestätigung noch eine Kopie eines vor dem 19. Mai 2021 eingereichten Formulars 25 zu entnehmen. Das Bundesverwaltungsgericht räumt der in den Akten befindlichen, schriftlichen Bestätigung des zuständigen Mitarbeiters der Beschwerdeführerin 2, wonach dieser im Mai 2020 ein Formular 25 betreffend die Dividende 2017 der Schweizerischen Post übergeben und diesbezüglich im ständigen Kontakt mit der ESTV gestanden habe, keinen entscheidenden Beweiswert ein, handelt es sich doch um ein nachträglich erstelltes Dokument (vgl. E. 1.5.3). Damit ist mit der ESTV einig zu gehen, dass die Beschwerdeführerin 2 den Nachweis nicht erbracht hat, bereits vor dem 19. Mai 2021 ein Formular 25 betreffend die Dividende 2017 eingereicht zu haben.

Als Zwischenergebnis kann in tatsächlicher Hinsicht als erstellt gelten, dass die Beschwerdeführerin 2 das Formular 25 betreffend die Dividende 2017 erst am 19. Mai 2021 einreichte.

Die Beschwerdeführerin 2 hat den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer innert einer Frist von drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Dividende fällig geworden ist, bei der ESTV einzureichen (E. 2.6.3). Die Dividende 2017 wurde am 15. November 2017 fällig (vgl. Sachverhalt Bst. B.a). Der Rückerstattungsantrag hätte demnach spätestens am 31. Dezember 2020 bei der ESTV eingereicht werden müssen. Somit erfolgte der unbestritten formgültige Antrag vom 19. Mai 2021 nach Ablauf der dreijährigen Frist.

4.1.2 Die Beschwerdeführerin 2 macht zudem geltend, sie habe mit dem am 29. November 2017 eingereichten Formular 106 rechtswirksam um Rückerstattung der Verrechnungssteuer betreffend die Dividende 2017 ersucht. Sie begründet dies im Wesentlichen damit, dass das Formular 106 auch als Rückerstattungsantrag qualifiziere.

Der Argumentation der Beschwerdeführerin 2 ist nicht zu folgen. Wie bereits erwähnt, erfolgt die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht von Amtes wegen, sondern setzt voraus, dass die anspruchsberechtigte Person, d.h. die Beschwerdeführerin 2, einen form- und fristgerechten Antrag stellt (vgl. E. 2.6.2 und 2.6.3). Formular 106 ist dagegen von der steuerpflichtigen Gesellschaft, d.h. der Beschwerdeführerin 1, einzureichen, um die Durchführung des Meldeverfahrens zu ersuchen (vgl. E. 2.4.3.2). Als Dividendenempfängerin weist die Beschwerdeführerin 2 auf dem Formular 106 die Beschwerdeführerin 1 lediglich an, ihr die Dividende ohne Abzug der Verrechnungssteuer auszurichten. Einen Anspruch gegenüber der ESTV macht sie – wie von der Vorinstanz zu Recht ausgeführt – damit nicht geltend. Der Antrag um Durchführung des Meldeverfahrens entbindet die Beschwerdeführerin 2 nicht davon, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer mit dem Formular 25 zu beantragen (vgl. auch Urteil des BGer 2C_1078/2015 vom 23. Mai 2017 E. 5.2.2). Das eingereichte Formular 106 ist demnach nicht als Rückerstattungsantrag betreffend die Dividende 2017 zu qualifizieren. Weiterungen dazu erübrigen sich.

4.1.3 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin 2 weder mit dem Formular 25 vom 19. Mai 2021 noch mit dem Formular 106 vom 29. November 2017 die dreijährige Verwirkungsfrist von Art. 32 Abs. 1 VStG (31. Dezember 2020) gewahrt hat.

4.2 Es bleibt zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin 2 für die verpasste Frist eine Fristwiederherstellung geltend machen kann. Die Vorinstanz hat sich in der angefochtenen Verfügung mit der Frage der Wiederherstellung der Frist befasst. Dabei kam sie zum Schluss, dass eine Fristwiederherstellung vorliegend nicht zu gewähren sei.

4.2.1 Die Beschwerdeführerin 2 führt aus, sie habe erst am 12. Mai 2021 erfahren, dass der ESTV bis zu diesem Zeitpunkt noch kein Formular 25 betreffend die Dividende 2017 vorlag. Sie habe unverzüglich (innert sieben Tagen) nach Erhalt dieser Information implizit ein Gesuch um Wiederherstellung der Frist gestellt, indem sie am 19. Mai 2021 das Formular 25 einreichte. Die Beschwerdeführerin 2 macht sinngemäss geltend, dass sie bis zum 12. Mai 2021 irrtümlich davon ausgegangen sei, das Formular 25 fristgerecht eingereicht zu haben. Erst durch telefonische Auskunft des Steueramts St. Gallen am 12. Mai 2021 sei sie auf ihren Irrtum und folglich auch auf ihre Säumnis aufmerksam gemacht worden. Des Weiteren bringt die Beschwerdeführerin 2 besondere Umstände der Corona-pandemiebedingten Massnahmen als Gründe für eine Wiederherstellung der Frist vor.

4.2.2 Aus formeller Sicht ist ein Antrag auf Fristwiederherstellung innert 30 Tagen nach Wegfall des Hindernisses zu stellen und zu begründen; die versäumte Rechtshandlung ist zudem nachzuholen (Art. 24 Abs. 1 VwVG; vgl. E. 2.6.4.1). Den Akten sind interne E-Mail-Korrespondenzen innerhalb der Unternehmensgruppe, der die Beschwerdeführerin 2 angehört, zu entnehmen, aus denen ersichtlich wird, dass bereits im Januar 2021 der mangelnde Verrechnungssteuereingang entdeckt und ab Februar 2021 nach dem Formular 25 betreffend die Dividende 2017 gesucht wurde. Daraus ist – wie die Vorinstanz zu Recht vorbringt – zu schliessen, dass mit dem Einreichen des Formulars 25 vom 19. Mai 2021 mehr als 30 Tage nach Wegfall des geltend gemachten Hindernisses (i.e. des angeblichen Irrtums) verstrichen waren. Damit sind die formellen Anforderungen gemäss Art. 24 Abs. 1 VwVG nicht erfüllt. Die Vorinstanz hat die Fristwiederherstellung folglich zu Recht nicht gewährt.

4.2.3 Ohnehin rechtfertigt sich eine Fristwiederherstellung vorliegend aus materieller Sicht nicht. Blieb die Beschwerdeführerin 2, wie sie vorbringt, zufolge eines Irrtums über die Zustellung des Formulars 25 untätig, ist ihr diese Säumnis vorwerfbar, wenn sie es an der nach Treu und Glauben zumutbaren Aufmerksamkeit hat fehlen lassen (vgl. E. 2.6.4.3). Es wäre der Beschwerdeführerin 2 zumutbar gewesen, sich regelmässig über den Zustellstatus betreffend das Formular 25 zu informieren. Der Irrtum der

Beschwerdeführerin 2 stellt daher kein unverschuldetes Hindernis im Sinne der Rechtsprechung dar. Auch vermag die Beschwerdeführerin 2 mit der pauschalen Berufung auf die Corona-pandemiebedingten Massnahmen nicht aufzuzeigen, inwiefern sie durch diese unverschuldet an der Einhaltung der Frist gehindert worden wäre.

4.3 Aus dem Gesagten ergibt sich, dass bei Einreichung des Gesuchs um Rückerstattung der Verrechnungssteuer am 19. Mai 2021 die dreijährige Frist zur Geltendmachung des Anspruchs bereits verwirkt gewesen ist. Die Vorinstanz hat somit die Rückerstattung zu Recht verweigert. Allerdings wäre hierbei das Gesuch um Rückerstattung nicht abzuweisen gewesen, vielmehr hätte die Vorinstanz darauf nicht eintreten dürfen (E. 2.6.3). Infolgedessen ist der angefochtene Entscheid aus formellen Gründen insoweit zu korrigieren, als auf das Rückerstattungsbegehren der Beschwerdeführerin 2 nicht einzutreten ist. Bloss insofern ist der Eventualantrag der Beschwerdeführerin 2 teilweise gutzuheissen.

5.

5.1 Die Beschwerde der Beschwerdeführerin 1 ist mit Bezug auf die beantragte Steuerrückvergütung abzuweisen (vgl. E. 3.5.3). Mit Bezug auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist die Beschwerde der Beschwerdeführerin 2 – wie erläutert aus verfahrensrechtlichen Gründen (vgl. E. 4.3) – teilweise gutzuheissen. Indessen hat die Beschwerdeführerin 2 letztlich die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangt, was ihr weiterhin zu verweigern ist. Die Beschwerdeführerinnen sind damit im vorliegenden Verfahren gleichwohl als unterliegend zu betrachten und haben die Verfahrenskosten, welche auf Fr. 32'500.– festzusetzen sind, zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

5.2 Mehrere Personen haben die ihnen gemeinsam auferlegten Verfahrenskosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung zu tragen (Art. 6a des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

5.3 Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 24. Januar 2024 wird insoweit korrigiert, als auf das Rückerstattungs-gesuch (Formular 25 Nr. [...]) nicht eingetreten wird. Ansonsten wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 32'500.– werden den Beschwerdeführerinnen unter solidarischer Haftung auferlegt. Der in derselben Höhe geleistete Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerinnen und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Alexander Cochardt

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerinnen (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; [...]; Gerichtsurkunde)