



Abteilung I
A-3868/2023

Urteil vom 10. Juni 2025

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richterin Iris Widmer, Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiber Gregor Gassmann.

Parteien

X. _____ Srl,

(...),

vertreten durch

Dr. Georg Lutz, Rechtsanwalt

Ernst & Young AG,

(...),

Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,

Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer,

Stempelabgaben,

Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Vorinstanz.

Gegenstand

Verzugszinsen 2012 - 2019 (Verrechnungssteuer).

Sachverhalt:

A.

Die X. _____ Sàrl (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in (...) ist namentlich in der (...) tätig. Die Steuerpflichtige ist Teil des X. _____ Konzerns, dessen Konzernobergesellschaft, die X. _____ Inc. (nachfolgend: Konzernobergesellschaft), ihren Sitz in den USA hat und an der (...) Börse kotiert ist. Die Konzernobergesellschaft ist dabei indirekt zu 100 % am Stammkapital der Steuerpflichtigen beteiligt.

B.

B.a Im Rahmen zweier Umstrukturierungen hat die Steuerpflichtige drei Konzerndarlehen mit einem Gesamtbetrag von Fr. 733'148'860.– erhalten. Im Zuge der Veranlagungen für die Steuerperioden 2012 bis 2016 hat die kantonale Steuerverwaltung des Kantons (...) die geschäftsmässige Begründetheit der entrichteten Schuldzinsen auf diesen Konzerndarlehen überprüft und teilweise als verdeckte Gewinnausschüttungen in Form von überhöhten Schuldzinsen sowie Schuldzinsen auf verdecktem Eigenkapital für die Zwecke der Gewinnsteuern aufgerechnet. In der Folge wurden für die Steuerperioden 2017 bis 2019 in Einklang mit den Veranlagungen für die Steuerperioden 2012 bis 2016 analoge Aufrechnungen im Zusammenhang mit den Zinszahlungen auf den Konzerndarlehen in den jeweiligen Steuererklärungen vorgenommen. Die Summe der anlässlich der genannten Veranlagungsverfahren für Gewinnsteuerzwecke aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen für die Steuerperioden 2012 bis 2016 sowie der gemäss Steuererklärungen 2017 bis 2019 aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen beträgt gesamthaft Fr. 204'405'040.–.

B.b Im Zuge der Einigung mit der Steuerverwaltung des Kantons (...) betreffend die Gewinnaufrechnungen für die genannten Steuerjahre wurde die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) von der Steuerpflichtigen mit E-Mail vom 1. Dezember 2017 über die erfolgten Gewinnaufrechnungen in Kenntnis gesetzt.

B.c In der Folge kam es zu einem Austausch zwischen der Steuerpflichtigen und der ESTV betreffend die verrechnungssteuerliche Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttungen. Dabei wurden mehrere Rulinganträge eingereicht. Dem Rulingantrag der Steuerpflichtigen vom 14. Juni 2021 betreffend die Modalitäten zur Abrechnung und Rückerstattung der auf die verdeckten Gewinnausschüttungen geschuldeten Verrechnungssteuern für die Steuerjahre 2012 bis 2019 wurde schliesslich mit Schreiben vom 25. August 2021 der ESTV entsprochen. Dieser Rulingantrag sieht vor,

dass die Konzernobergesellschaft als endgültige und rückerstattungsbererechtigte Gesellschaft qualifiziert und dass auf die geldwerten Leistungen der Sockelsteuersatz von 15 % gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. b des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61; nachfolgend: DBA CH-USA) Anwendung findet.

B.d Im Rahmen des Austauschs zwischen der Steuerpflichtigen und der ESTV (Sachverhalt Bst. B.c) verweigerte diese der Steuerpflichtigen die Anwendung des Meldeverfahrens. Dies mit dem Argument, dass die Konzernobergesellschaft mit Sitz in den USA die Voraussetzungen des unmittelbaren Stimmrechts in der Höhe von mindestens 10 % (gemäss Art. 4 Abs. 2 Bst. a der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 [SR 672.933.61; nachfolgend: VO DBA CH-USA]) nicht erfülle. In der Folge deklarierte die Steuerpflichtige geldwerte Leistungen für die Steuerperioden 2012 bis und mit 2019 mit den Formularen 102 im Gesamtbetrag von Fr 204'405'040.– resp. darauf geschuldete Verrechnungssteuern von Fr. 71'541'763.80. Gleichzeitig reichte die gemäss besagtem Vorbescheid der ESTV rückerstattungsbererechtigte Konzernobergesellschaft die entsprechenden Rückerstattungsformulare 82 C ein.

B.e Mit Valutadatum vom 13. Oktober 2021 überwies die Steuerpflichtige der ESTV die Verrechnungssteuer betreffend die in den Jahren 2012 bis 2019 ausgerichteten geldwerten Leistungen in der Höhe von Fr. 71'541'763.80.

B.f Am 19. Oktober 2021 stellte die ESTV der Steuerpflichtigen eine Verzugszinsrechnung in der Höhe von Fr. 10'189'892.30 jeweils ab dem 30. Januar der Jahre 2013, 2015, 2017, 2018 und 2020 bis zur Zahlung der Verrechnungssteuer am 13. Oktober 2021 zu. Eine weitere Verzugszinsrechnung in der Höhe von Fr 7'208'283.55 jeweils ab dem 30. Januar der Jahre 2014, 2016 und 2019 bis zur Zahlung der Verrechnungssteuer am 13. Oktober 2021 stellte die ESTV der Steuerpflichtigen am 2. November 2021 zu.

B.g Gegen diese beiden Verzugszinsrechnungen beantragte die Steuerpflichtige mit einer als Einsprache bezeichneten Eingabe vom 19. November 2021 die Aufhebung der beiden Verfügungen betreffend die Verzugszinsen in der Gesamthöhe von Fr. 17'398'175.85 und die Festsetzung der

Verzugszinsforderung auf Fr. 7'456'361.15. Eventualiter sei eine anfechtbare Verfügung betreffend die Verzugszinsforderungen im Zusammenhang mit den von der Gesellschaft während der Steuerjahre 2012 bis 2019 ausgerichteten verdeckten Gewinnausschüttungen zu erlassen. Mit Valutadatum vom 29. Dezember 2021 überwies die Steuerpflichtige den ihrer Ansicht nach maximal geschuldeten Verzugszinsbetrag in der Höhe von Fr. 7'456'361.15 unter Vorbehalt.

B.h Am 6. Mai 2022 erliess die ESTV den Entscheid Nr. 3nv301 über Verzugszinsen auf der Verrechnungssteuer. Darin wurde verfügt, dass die Steuerpflichtige der ESTV einen Verzugszins gemäss den Rechnungen vom 19. Oktober 2021 und 2. November 2021 in der Höhe von insgesamt Fr. 17'398'175.85 schulde und dass davon am 29. Dezember 2021 ein Betrag von Fr. 7'456'361.– zu Recht bezahlt worden sei. Zudem habe die Steuerpflichtige den Restbetrag von Fr. 9'941'814.70 umgehend zu entrichten. Weiter hielt sie fest, dass das Meldeverfahren vorliegend nicht möglich sei.

B.i Gegen diesen Entscheid erhob die Steuerpflichtige am 2. Juni 2022 Einsprache. Sie beantragte, der Entscheid vom 6. Mai 2022 lautend auf einen Gesamtbetrag an Verzugszinsen von Fr. 17'398'175.85 sei aufzuheben und die Verzugszinsforderung im Zusammenhang mit den von ihr während der Steuerjahre 2012 bis 2019 ausgerichteten verdeckten Gewinnausschüttungen auf Fr. 6'689'842.25 festzusetzen. Eventualiter sei der Entscheid vom 6. Mai 2022 lautend auf einen Gesamtbetrag an Verzugszinsen von Fr. 17'398'175.85 aufzuheben und die Verzugszinsforderung im Zusammenhang mit den von ihr während der Steuerjahre 2012 bis 2019 ausgerichteten verdeckten Gewinnausschüttungen auf Fr. 7'456'361.15 festzusetzen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. Mehrwertsteuer) zulasten des Bundes.

B.j Mit Einspracheentscheid vom 8. Juni 2023 wies die ESTV die Einsprache vollumfänglich ab.

C.

Gegen diesen Einspracheentscheid erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 7. Juli 2023 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, der Einspracheentscheid vom 8. Juni 2023 lautend auf einen Gesamtbetrag an Verzugszinsen von Fr. 17'398'175.85 sei aufzuheben und die Verzugszinsforderung im Zusammenhang mit den von ihr während der Steuerjahre 2012 bis 2019 ausgerichteten verdeckten

Gewinnausschüttungen auf Fr. 6'689'842.25 festzusetzen. Eventualiter sei der Entscheid vom 8. Juni 2023 lautend auf einen Gesamtbetrag an Verzugszinsen von Fr. 17'398'175.85 aufzuheben und die Verzugszinsforderung im Zusammenhang mit den von ihr während der Steuerjahre 2012 bis 2019 ausgerichteten verdeckten Gewinnausschüttungen auf Fr. 7'456'361.15 festzusetzen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. Mehrwertsteuer) zulasten des Bundes.

D.

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 1. September 2023 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Auf die Vorbringen der Parteien sowie die Akten wird – soweit diese für den Entscheid wesentlich sind – in den Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 8. Juni 2023 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.2 Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen

Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

1.4

1.4.1 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 364).

1.4.2 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 (SR 101; nachfolgend: BV) 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 BVGer A-1250/2024 vom 6. Dezember 2024 E. 1.6.2 mit Hinweisen; PIERRE TSCHANNEN, in: Ehrenzeller et al. [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 182 N 12).

1.4.3 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-1250/2024 vom 6. Dezember 2024 E. 1.6.3 mit Hinweisen).

1.4.4 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

eingewäumten Befugnis gehalten hat (vgl. BVGE 2010/33 E. 3.1.1; MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.177 ff.).

1.4.5 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 mit Hinweisen; BVGE 2010/33 E. 3.1.1; Urteile des BVGer A-1250/2024 vom 6. Dezember 2024 E. 1.6.5, A-637/2020 vom 5. Februar 2021 E. 5.3.3; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 370).

1.4.6 Im Rahmen einer akzessorischen bzw. konkreten Normenkontrolle kann das Gericht namentlich prüfen, ob sich eine Bestimmung einer unselbständigen 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 mit Hinweisen). 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 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-1378/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 1.6.3; MOSER et al., a.a.O., Rz. 2.178).

1.5 Die Konkretisierung einer Norm im Hinblick auf einzelne Lebenssachverhalte als Teil der Gesetzesanwendung geschieht durch Auslegung. Deren Ziel ist die Ermittlung des Sinngehalts der Bestimmung. Ausgangspunkt der Gesetzesauslegung bildet der Wortlaut der Bestimmung. Vom klaren, eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut einer Bestimmung

darf nur abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Norm wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben. Ist der Text nicht klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente. Dabei ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte, auf den Zweck der Norm, die ihr zugrunde liegenden Wertungen und ihre Bedeutung im Kontext mit anderen Bestimmungen abzustellen (sog. Methodenpluralismus; statt vieler: BGE 143 II 268 E. 4.3.1, 141 II 436 E. 4.1; BVGE 2014/8 E. 3.3; Urteil des BVGer A-3809/2021 vom 23. August 2022 E. 1.4.2). Diese allgemeinen Auslegungsregeln gelten auch im Steuerrecht (vgl. BGE 125 II 113 E. 3a).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 1 des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965 [VStG, SR 642.21]). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG).

2.2

2.2.1 Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuerforderung ist eine Obligation ex lege. Sobald der im Gesetz umschriebene Tatbestand erfüllt ist, entsteht die Steuerforderung unmittelbar von Gesetzes wegen. Eine Veranlagung bleibt damit ohne Einfluss auf das Entstehen der Steuerforderung (Urteil des BGer 2C_499/2011 vom 9. Juli 2012 E. 7.3; Urteil des BVGer A-3533/2022 vom 19. November 2024 E. 2.2 mit Hinweisen). Der Zeitpunkt, in welchem die steuerbare Leistung fällig wird, bestimmt sich grundsätzlich nach dem Zivilrecht (Urteil des BVGer A-2782/2022 vom 30. April 2024 E. 4.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_317/2024 vom 24. März 2025] mit Hinweisen; W. ROBERT PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, 1971, Art. 12 N 2.2). Ist die Zeit der Erfüllung weder durch Vertrag noch durch die Natur des Rechtsverhältnisses bestimmt, so kann die Erfüllung sogleich geleistet und gefordert werden (Art. 75 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [SR 220;

nachfolgend: OR]; Urteil des BVGer A-3533/2022 vom 19. November 2024 E. 2.2 mit Hinweisen).

2.2.2 Verdeckte Gewinnausschüttungen bzw. «geldwerte Leistungen anderer Art» beruhen zumeist nicht auf einem rechtlich verbindlichen Verpflichtungsgeschäft, sondern stellen rein tatsächliche Vornahmen dar, wobei die steuerbare Leistung auf (sogleich) erfüllten Verfügungsgeschäften beruht und es (eventuell) einen eigentlichen zivilrechtlichen Fälligkeitstermin gar nicht gibt, da aufgrund sofortiger Leistung die mit der Fälligkeit verbundenen Rechtsfolgen obsolet werden. Die entsprechenden Verrechnungssteuerforderungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 der Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 (VStV, SR 642.211) entstehen in diesen Fällen bereits im Zeitpunkt der Leistung respektive – im Falle der buchhalterischen Abbildung der Leistung – im Zeitpunkt der jeweiligen Verbuchung der geldwerten Leistung, da diese auch in diesem Zeitpunkt effektiv erfolgen bzw. als blosser Verfügungsgeschäfte ausgerichtet werden und damit im verrechnungssteuerrechtlichen Sinne «fällig werden» (vgl. Urteil des BGer 9C_661/2022 vom 26. März 2024 E. 3.2.1 mit Hinweisen).

2.2.3 Nebst dem Abstellen auf eine Fälligkeit im (strikt) zivilrechtlichen Sinne oder auf den Zeitpunkt der effektiven Ausschüttung der massgeblichen geldwerten Leistung kann es sich unter bestimmten Umständen rechtfertigen, für die Fälligkeit von geldwerten Leistungen das Ende des Geschäftsjahres als wesentlich zu erachten. So stellt die ESTV in bestimmten Fällen – im Sinne einer Praktikabilitätslösung – auf das Ende des Geschäftsjahres ab. Diese Lösung kommt insbesondere dann zur Anwendung, wenn während eines Geschäftsjahres viele verschiedene, gleichartige Leistungen an einen Leistungsempfänger geflossen sind. Statt für jeden einzelnen Betrag auf dessen individuelles Fälligkeitsdatum abzustellen, wie es gesetzlich vorgesehen ist, wird zwecks Vereinfachung der Verbuchung und der Berechnung des Verzugszinses das Datum am Ende des Geschäftsjahres als für die Fälligkeit massgeblich erachtet (Urteil des BGer 9C_661/2022 vom 26. März 2024 E. 3.2.1 mit Hinweisen und E. 6.1).

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

2.4

2.4.1 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 % (sog. Überwälzungspflicht; Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer auf den übrigen Kapitalerträgen – wozu auch Dividenden zählen – 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 (PFUND, a.a.O., Art. 16 N 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, in: Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 3. Aufl. 2024 [nachfolgend: VStG-Kommentar], Art. 16 N 6; PFUND, a.a.O., Art. 16 Rz. 1.3; Urteil des BVGer A-2637/2016 vom 7. April 2017 E. 2.6).

2.4.2 Eine nach Art. 22 bis 28 VStG berechnete Person hat Anspruch auf Rückerstattung der ihr vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass (Art. 21 Abs. 1 VStG). Den Anspruch hat die berechnete Person im sog. Rückerstattungsverfahren geltend zu machen (vgl. Art. 21 ff. VStG).

2.5

2.5.1 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 gemäss der seit dem 15. Februar 2017 gültigen Fassung von Art. 20 Abs. 2 VStG (AS 2017 497) insbesondere bei Dividendenausschüttungen und geldwerten Leistungen im inländischen und grenzüberschreitenden Konzernverhältnis zuzulassen (Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG). Gemäss Art. 70c VStG ist Art. 20 VStG auch auf Sachverhalte anwendbar, die vor Inkrafttreten der Änderung vom 30. Oktober 2016 eingetreten sind, es sei denn, die Steuerforderung oder die Verzugszinsforderung sei verjährt oder bereits vor dem 1. Januar 2011 rechtskräftig festgesetzt worden.

2.5.2 Ist eine Kapitalgesellschaft unmittelbar zu mindestens 20 % (seit dem 1. Januar 2023 10 % [AS 2022 307]) 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).

2.5.3 Durch eine Meldung geht die Verrechnungssteuerforderung unter. Es handelt sich mithin um einen Untergangsgrund, bei dem die ESTV nicht befriedigt wird. Die Meldung tritt an die 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).

2.5.4 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 N 61).

2.6

2.6.1 Die Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften vom 22. Dezember 2004 (SR 672.203; nachfolgend: Steuerentlastungsverordnung) regelt das Meldeverfahren, mit dem die in einem Doppelbesteuerungsabkommen oder in einem anderen Staatsvertrag für wesentliche Beteiligungen vorgesehene Steuerentlastung von Dividenden an der Quelle erfolgt (Art. 1 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung). Sie gilt für schweizerische Gesellschaften, die nach dem VStG Steuern auf Dividenden zu erheben haben und an denen eine Gesellschaft im Sinne des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens oder anderen Staatsvertrags wesentlich beteiligt ist, die in einem Staat ansässig ist, mit dem die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen oder einen anderen Staatsvertrag abgeschlossen hat (ausländische Gesellschaft; Art. 1 Abs. 2 Steuerentlastungsverordnung). Eine ausländische Gesellschaft ist dann wesentlich an der schweizerischen Gesellschaft beteiligt, wenn sie mindestens über die

Beteiligung verfügt, die sie nach dem massgebenden Doppelbesteuerungsabkommen oder einem anderen Staatsvertrag zur Beanspruchung einer zusätzlichen oder vollständigen Entlastung von der Verrechnungssteuer berechtigt (Art. 2 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung). Enthält das massgebende Doppelbesteuerungsabkommen oder ein anderer Staatsvertrag keine Bestimmung über die zusätzliche oder vollständige Entlastung bei wesentlichen Beteiligungen, muss die ausländische Gesellschaft unmittelbar über mindestens 20 % (seit dem 1. Januar 2023 10 % [AS 2022 307]) des Kapitals der schweizerischen Gesellschaft verfügen (Art. 2 Abs. 2 Steuerentlastungsverordnung). Die ESTV kann der schweizerischen Gesellschaft auf Gesuch hin die Bewilligung erteilen, auf die an eine ausländische Gesellschaft ausgerichteten Dividenden direkt die im massgebenden Doppelbesteuerungsabkommen oder in einem anderen Staatsvertrag für wesentliche Beteiligungen vorgesehene Entlastung von der Verrechnungssteuer vorzunehmen (Art. 3 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung).

2.6.2 Art. 4 Abs. 1 VO DBA CH-USA statuiert, dass einer schweizerischen Gesellschaft auf Gesuch hin bewilligt werden kann, die einer amerikanischen Gesellschaft ausgerichteten Dividenden nur um 5 % zu kürzen, wenn im Verfahren nach den Art. 4 Abs 2 ff. VO DBA CH-USA festgestellt worden ist, dass die Voraussetzungen der Art. 10 Abs. 2 Bst. a und Art. 22 DBA CH-USA erfüllt sind. Die dividendenzahlende schweizerische Gesellschaft muss das Gesuch mit Formular 823 bei der ESTV einreichen, bevor die Dividenden fällig werden. Gleichzeitig muss sie nachweisen, dass die amerikanische Gesellschaft: a. unmittelbar über mehr als 10 % der Stimmrechte, die in ihrer Generalversammlung ausgeübt werden können, verfügt und b. nach Art. 22 DBA CH-USA abkommensberechtigt ist (Art. 4 Abs. 2 VO DBA CH-USA).

2.7

2.7.1 Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf der in Art. 16 Abs. 1 VStG geregelten Fälligkeitstermine ausstehen, ist gemäss Abs. 2 derselben Bestimmung ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Verzugszinse sind akzessorisch zur Hauptforderung (vgl. dazu 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, VStG-Kommentar, Art. 16 N 22). Der Verzugszins weist keinen pönalen Charakter auf (Urteil des BVGer A-4452/2021,

A-4454/2021 vom 12. April 2022 E. 5.2 mit Hinweis [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_473/2022 vom 17. November 2022]).

2.7.2 Der Zinssatz für den Verzugszins wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmt (Art. 16 Abs. 2 VStG). Er betrug vom 1. Januar 1997 bis 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]). Vom 1. Januar 2022 bis 31. Dezember 2023 betrug der Zinssatz 4 % (Art. 1 Zinssatzverordnung EFD vom 25. Juni 2021 [SR 631.014] i.V.m. Anhang der Zinssatzverordnung EFD). Vom 1. Januar 2024 bis 31. Dezember 2024 betrug der Zinssatz 4.75 % (Art. 1 Zinssatzverordnung EFD vom 25. Juni 2021 i.V.m. Anhang der Zinssatzverordnung EFD [AS 2023 534]). Ab dem 1. Januar 2025 beträgt der Zinssatz 4.5 % (Art. 1 Zinssatzverordnung EFD vom 25. Juni 2021 i.V.m. Ziff. 1 Anhang der Zinssatzverordnung EFD [AS 2024 535]).

2.7.3 Kein Verzugszins ist insbesondere geschuldet, wenn die materiellen Voraussetzungen für die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung nach Art. 20 VStG und seinen Ausführungsbestimmungen erfüllt sind (Art. 16 Abs. 2^{bis} Bst. a i.V.m. Art. 70c VStG; E. 2.5.1 f.).

3.

3.1 Vorliegend liegt die Höhe der in den Jahren 2012 bis 2019 ausgerichteten geldwerten Leistungen von Fr 204'405'040.– resp. die Höhe der darauf geschuldeten Verrechnungssteuern von Fr. 71'541'763.80 nicht im Streit. Ebenfalls unbestritten ist, dass die amerikanische Konzernobergesellschaft als für die Verrechnungssteuer rückerstattungsberechtigte Empfängerin dieser geldwerten Leistungen zu betrachten ist und insofern für die Frage der Entlastung von der Verrechnungssteuer das DBA CH-USA anwendbar ist. Weiter ist vorliegend nicht strittig, dass die Steuerpflichtige die geschuldete Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 71'541'763.80 mit Valutadatum vom 13. Oktober 2021 an die Vorinstanz überwiesen hat. Schliesslich ist erstellt, dass die Konzernobergesellschaft die Voraussetzungen des unmittelbaren Stimmrechts in der Höhe von mindestens 10 % in der Generalversammlung resp. vorliegend in der Gesellschafterversammlung der Beschwerdeführerin i.S.v. Art. 4 Abs. 1 f. VO DBA CH-USA nicht erfüllt.

Uneinig sind sich die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz, wie die Verzugszinsen auf den besagten Verrechnungssteuern zu berechnen sind. Konkret ist strittig, ob die materiellen Voraussetzungen für das

Meldeverfahren gemäss Art. 20 Abs. 2 VStG erfüllt sind und die Vorinstanz als Folge davon den Verzugszins zu Unrecht auf der gesamten geschuldeten Verrechnungssteuer von Fr. 71'541'763.80 berechnet hat bzw. ob der Verzugszins lediglich auf dem die Sockelsteuer von 15 % gemäss DBA CH-USA übersteigenden Anteil der Verrechnungssteuer geschuldet ist. Weiter ist diesbezüglich strittig, in welchem Zeitpunkt der jeweilige Verzugszinsenlauf im Zusammenhang mit den geldwerten Leistungen begonnen hat.

3.2 Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, dass sich ihr Anspruch auf Anwendung des Meldeverfahrens für den die Sockelsteuer von 15 % übersteigenden Anteil der Verrechnungssteuer direkt aus Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG ergebe: Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergebe sich unmissverständlich, dass das Meldeverfahren nicht nur bei Dividendenausschüttungen, sondern ebenso bei geldwerten Leistungen im inländischen und auch im grenzüberschreitenden Konzernverhältnis anzuwenden sei. Unter einem Konzernverhältnis sei ein Zusammenschluss von Unternehmen zu einer wirtschaftlichen Einheit zu verstehen, weshalb insbesondere auch indirekte Beteiligungsverhältnisse unter diese Bestimmung fielen. Dieser Schluss ergebe sich im Übrigen aus sämtlichen Auslegungselementen. So gelte es im Rahmen der systematischen Auslegung zu beachten, dass Art. 14a Abs. 2 VStV den Begriff der Konzerngesellschaften definiere als «Gesellschaften, deren Jahresrechnungen [...] in der Konzernrechnung voll- oder teilkonsolidiert werden». Gemäss Rechnungslegungsrecht sei dazu auf die Kontrolle bzw. Beherrschung abzustellen. Hinsichtlich der historischen und teleologischen Auslegung gelte es ferner zu beachten, dass Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG auf zwei parlamentarische Initiativen mit dem Zweck, das Verrechnungssteuerrecht zu vereinfachen und das Meldeverfahren attraktiver auszugestalten, zurückgingen. Dies sei durch ein zweistufiges Modell erreicht worden. Mit Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG sei die grundsätzliche Kompetenz im Sinne einer Delegationsnorm an den Bundesrat zugewiesen. Mit Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG werde nun diese Delegationsnorm eingeschränkt, indem Fälle aufgezählt würden, in welchen das Meldeverfahren zwingend zuzulassen sei. Entstehungsgeschichtlich habe der Gesetzgeber damit beabsichtigt, die Erhebung der Verzugszinsen in denjenigen Fällen auszuschliessen, in denen das Meldeverfahren hätte angewendet werden können.

3.3 Die Vorinstanz stellt sich dagegen auf den Standpunkt, dass Art. 20 Abs. 2 VStG nach wie vor eine reine Delegationsnorm sei. Da der Bundesrat die VStV seit der Revision nicht erweitert habe, habe die

Beschwerdeführerin vorliegend keinen Anspruch auf das Meldeverfahren, da die rückerstattungsberechtigte Konzernobergesellschaft keine direkten Anteile an der Beschwerdeführerin halte.

3.4 Vor dem Hintergrund, dass kein Verzugszins geschuldet ist, wenn die materiellen Voraussetzungen für die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt sind, ist als Erstes zu untersuchen, ob sich – wie die Beschwerdeführerin geltend macht – aus Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG ein direkter Anspruch auf Anwendung des Meldeverfahrens im grenzüberschreitenden Konzernverhältnis für den die Sockelsteuer von 15 % übersteigenden Anteil der Verrechnungssteuer ableiten lässt.

3.5

3.5.1 Das Bundesverwaltungsgericht hat sich jüngst ausführlich mit der Frage befasst, ob Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG einen unmittelbaren Rechtsanspruch einer Steuerpflichtigen auf das Meldeverfahren begründet (Urteil des BVGer A-1250/2024 vom 6. Dezember 2024). Im Rahmen seiner Auslegung von Art. 20 Abs. 2 VStG ist das Bundesverwaltungsgericht dabei zum Schluss gelangt, dass Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG lediglich als Präzisierung der Delegationsnorm von Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG zu betrachten ist. Daraus ergibt sich, dass die Ausgestaltung der Voraussetzungen des entsprechenden Meldeverfahrens, unter anderem das Vorliegen eines Konzernverhältnisses, dem Bundesrat obliegen und dass mit diesem zusätzlichen Satz die materiellen Voraussetzungen für das Meldeverfahren de lege lata keine Änderungen erfahren haben. Aus Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG lässt sich für eine Steuerpflichtige folglich nicht ohne Weiteres ein unmittelbarer Rechtsanspruch auf das Meldeverfahren im Konzernverhältnis herleiten, unabhängig von den weiteren Voraussetzungen gemäss der VStV. Nur falls der Bundesrat 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 (ausführlich zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1250/2024 vom 6. Dezember 2024 E. 3.3.5).

3.5.2 Hinsichtlich der Regelung des Meldeverfahrens im inländischen Konzernverhältnis hat das Bundesverwaltungsgericht weiter festgehalten, dass der Bundesrat mit Art. 26a VStV seinem gesetzgeberischen Auftrag nachgekommen ist. Der Umstand, 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, nicht als Untätigkeit des Bundesrats zu verstehen. Art. 26a VStV konkretisiert (weiterhin) das in Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG vorgeschriebene Meldeverfahren im inländischen Konzernverhältnis (Urteil des BVGer A-1250/2024 vom 6. Dezember 2024 E. 3.4.2). Ferner steht die Beschränkung des Meldeverfahrens im inländischen Konzernverhältnis auf Konstellationen, in welchen eine direkte Beteiligung («unmittelbar [...] beteiligt») von mindestens 20 % (seit dem 1. Januar 2023 10 % [AS 2022 307]) vorliegt, im Einklang mit Gesetz und Verfassung. Im Umkehrschluss wird der Ausschluss des Meldeverfahrens in Konstellationen, in welchen eine indirekte Beteiligung über zwischengeschaltete Gesellschaften oder eine direkte Beteiligung von unter 20 % (seit dem 1. Januar 2023 10 % [AS 2022 307]) der Delegationsnorm von Art. 20 Abs. 2 VStG gerecht (ausführlich zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1250/2024 vom 6. Dezember 2024 E. 3.4.3 ff.).

3.6 Ausgehend von diesem Verständnis der gesetzlichen Delegationsnorm von Art. 20 Abs. 2 VStG (E. 3.5.1 f.) ist im Folgenden zu prüfen, ob der Bundesrat dem gesetzgeberischen Auftrag zur Regelung des Meldeverfahrens auch im hier interessierenden grenzüberschreitenden Konzernverhältnis nachgekommen ist (E. 3.7) und, wenn ja, ob diese Regelung der Delegationsnorm gerecht wird (E. 3.8) und verfassungskonform ist (E. 3.9).

3.7

3.7.1 Der Bundesrat hat für das vorliegend einschlägige DBA CH-USA auf den 1. Februar 1998 mit Art. 4 Abs. 1 VO DBA CH-USA ein Meldeverfahren auf Dividenden im Anwendungsbereich des DBA CH-USA im grenzüberschreitenden Konzernverhältnis eingeführt. Danach kann einer schweizerischen Gesellschaft auf Gesuch hin bewilligt werden, die einer amerikanischen Kapitalgesellschaft ausgerichteten Dividenden nur um 5 % zu kürzen, wenn die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind (E. 2.6.2).

3.7.2 Dass der Bundesrat Art. 4 VO DBA CH-USA im Rahmen der Inkraftsetzung von Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG nicht angepasst hat, ist wie im Kontext des inländischen Konzernverhältnisses nicht als Untätigkeit des Bundesrats zu verstehen, wollte doch der Gesetzgeber mit Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG keine Änderung der materiellen Voraussetzungen für das Meldeverfahren vornehmen (vgl. E. 3.5.1). Entsprechend konkretisiert Art. 4 VO DBA CH-USA weiterhin das im Gesetz in Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG vorgeschriebene Meldeverfahren im grenzüberschreitenden Konzernverhältnis im Anwendungsbereich des DBA CH-USA. Der Bundesrat ist damit dem gesetzgeberischen Auftrag nachgekommen.

3.8

3.8.1 Art. 4 Abs. 1 VO DBA CH-USA erweist sich in Bezug auf die Voraussetzungen an das Meldeverfahren im grenzüberschreitenden schweizerisch-amerikanischen Konzernverhältnis aus den nachfolgenden Gründen, entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin, als gesetzeskonform und wird der Delegationsnorm von Art. 20 Abs. 2 VStG gerecht:

3.8.2 Gemäss der zu überprüfenden Regelung von Art. 4 Abs. 1 VO DBA CH-USA ist das Meldeverfahren nur anwendbar, wenn die Voraussetzungen der Art. 10 Abs. 2 Bst. a und Art. 22 DBA CH-USA erfüllt sind. Art. 10 Abs. 2 Bst. a DBA CH-USA statuiert, dass Dividenden auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der nutzungsberechtigte Empfänger im anderen Vertragsstaat ansässig ist, 5 % des Bruttobetrags der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft ist, die unmittelbar über mindestens 10 % der Stimmrechte der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt, nicht übersteigen. Das bedeutet, dass der Bundesrat das Meldeverfahren im grenzüberschreitenden schweizerisch-amerikanischen Konzernverhältnis auf Konstellationen beschränkt, in denen die Nutzungsberechtigte nach dem DBA CH-USA zur Beanspruchung einer zusätzlichen Entlastung von der Verrechnungssteuer berechtigt ist. Dafür muss die Nutzungsberechtigte abkommensberechtigt sein und eine qualifizierte, direkte Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft halten.

3.8.3 Wie das Bundesverwaltungsgericht bereits im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren für inländische Konzernverhältnisse ausgeführt hat, bleibt dem Bundesrat bei der Ausgestaltung der Voraussetzungen für das Meldeverfahren, insbesondere hinsichtlich des Vorliegens eines Konzernverhältnisses, ein weiter Spielraum (E. 3.5.1), der für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich ist (E. 1.4.5). Das schweizerische Steuerrecht kennt denn auch 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 Konzernverhältnisses verbindlich wäre. Auch lässt sich dem VStG keine Umschreibung des Konzernbegriffs entnehmen. Folglich wird der Ausschluss des Meldeverfahrens in Konstellationen, in welchen eine (bloss) indirekte Beteiligung über zwischengeschaltete Gesellschaften oder eine direkte Beteiligung von unter 10 % vorliegt, der Delegationsnorm von Art. 20 Abs. 2 VStG gerecht (E. 3.5.2; vgl. Urteil des BVGer A-1250/2024 vom 6. Dezember 2024 E. 3.4.3 ff.).

3.8.4 Vor diesem Hintergrund würde ein Ausschluss des Meldeverfahrens im grenzüberschreitenden Konzernverhältnis für Konstellationen, in welchen eine indirekte Beteiligung über zwischengeschaltete Gesellschaften oder eine direkte Beteiligung von unter 10 % vorliegt, der Delegationsnorm von Art. 20 Abs. 2 VStG nur dann nicht gerecht, wenn sich aus dem anwendbaren DBA oder aus einer anderen Grundlage in grenzüberschreitenden Konstellationen ein anderes Konzernverhältnis ergeben würde. Dies ist jedoch nicht der Fall:

So ergibt sich aus den Materialien zu Art. 20 Abs. 2 VStG, dass die Formulierung «grenzüberschreitenden Konzernverhältnis» im Nachgang zum Vernehmlassungsverfahren aufgenommen wurde, um sicherzustellen, dass die neue Regelung, wonach das Meldeverfahren auch ohne fristgerechte Meldung anzuwenden ist, ebenso auf Meldeverfahren im grenzüberschreitenden Konzernverhältnis, denen ein internationales Abkommen zugrunde liegt, Anwendung findet (Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 13. April 2015 zur parlamentarischen Initiative, Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer, BBl 2015 5331, [nachfolgend: Bericht WAK-N] S. 5352 f.).

Ferner ergibt sich auch aus dem DBA CH-USA keine Einschränkung des Ermessens des Bundesrats, auf welche Konstellationen das Meldeverfahren im grenzüberschreitenden Konzernverhältnis anzuwenden ist, zumal das DBA CH-USA das Meldeverfahren nicht regelt. Vielmehr beschränkt das DBA CH-USA den Anspruch auf eine Entlastung von der Verrechnungssteuer gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. a DBA CH-USA (mit einer Sockelsteuer von lediglich 5 % des Bruttoertrags der Dividende) auf Konstellationen, in welchen die nutzungsberechtigte Gesellschaft unmittelbar über mindestens 10 % der Stimmrechte der Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt (nachfolgend: wesentliche Beteiligung). Der Bundesrat seinerseits beschränkt den Anwendungsbereich des *Meldeverfahrens* im grenzüberschreitenden schweizerisch-amerikanischen Konzernverhältnis mit Art. 4 Abs. 1 VO DBA CH-USA auf Sachverhalte, welche die Voraussetzungen an eine Entlastung von der Verrechnungssteuer gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. a DBA CH-USA erfüllen. Entsprechend stützt er sich für die Anwendung bzw. Beschränkung des Meldeverfahrens auf ein objektives Kriterium. Denn mit der Unterscheidung zwischen Gesellschaften, welche von der Entlastung von der Verrechnungssteuer gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. a DBA CH-USA profitieren können und anderen, trifft der Bundesrat in Art. 4 Abs. 1 VO DBA CH-USA eine sachgerechte rechtliche Unterscheidung, für

die ein vernünftiger Grund in den tatsächlichen Verhältnissen vorliegt (E. 1.4.6). So profitieren diejenigen amerikanischen Gesellschaften mit einer wesentlichen Beteiligung an der die Dividende zahlenden Gesellschaft von einer geringeren Sockelsteuer (5 %) als jene Gesellschaften ohne eine solche wesentliche Beteiligung (15 %) oder solchen Gesellschaften, für die aufgrund einer Einschränkung von Abkommensvorteilen gar keine Entlastung vorgesehen ist, weil sie die Voraussetzungen gemäss Art. 22 DBA CH-USA nicht erfüllen.

3.8.5 Dass der Bundesrat das Meldeverfahren im grenzüberschreitenden Konzernverhältnis allenfalls enger definiert als der in Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG gesetzte Rahmen es ermöglichen würde, ist nicht zu beanstanden. Denn darin ist nach Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts keine Ermessensunterschreitung zu erblicken, ist doch der Bundesrat nicht verpflichtet, den gesetzlichen Rahmen voll auszuschöpfen. Ohnehin ist es nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts, sich zur wirtschaftlichen oder politischen Sachgerechtigkeit einer gesetzesvertretenden Verordnung zu äussern (E. 1.4.6).

3.9 Alsdann sind für das Bundesverwaltungsgericht keine Gründe ersichtlich, welche gegen eine Verfassungskonformität von Art. 4 Abs. 1 VO DBA CH-USA in Bezug auf die Voraussetzungen an das Meldeverfahren im grenzüberschreitenden schweizerisch-amerikanischen Konzernverhältnis sprechen würden. Auch bringt die Beschwerdeführerin keine solchen Gründe vor.

3.10 Demzufolge begründet Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG keinen direkten Anspruch auf Anwendung des Meldeverfahrens im grenzüberschreitenden Konzernverhältnis für den die Sockelsteuer von 15 % übersteigenden Anteil der Verrechnungssteuer. Folglich konnte die Beschwerdeführerin die Verrechnungssteuerpflicht auf den geldwerten Leistungen aus den Geschäftsjahren 2012 bis 2019 nicht durch Meldung erfüllen, da sie die materiellen Voraussetzungen für ein Meldeverfahren im Sinne von Art. 20 VStG und seinen Ausführungsbestimmungen oder im Sinne des DBA CH-USA und dessen Ausführungsbestimmungen nicht erfüllt. Die Vorinstanz hat den Verzugszins zu Recht auf der gesamten geschuldeten Verrechnungssteuer von Fr. 71'541'763.80 berechnet (E. 3.1).

4.

Als Nächstes ist zu untersuchen, in welchem Zeitpunkt der jeweilige

Verzugszinsenlauf im Zusammenhang mit den streitbetroffenen geldwerten Leistungen begonnen hat.

4.1 Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, dass geldwerte Leistungen spätestens mit der Genehmigung durch die Generalversammlung als vollzogen und die entsprechende Steuerforderung als entstanden anzusehen sei. Falls wie vorliegend keine oder eine verspätete Genehmigung der Jahresrechnung durch die Generalversammlung vorliege, sei auf denjenigen Zeitpunkt abzustellen, an welchem die Generalversammlung nach Obligationenrecht die Jahresrechnung spätestens hätte genehmigen müssen, mithin sechs Monate nach Abschluss des Geschäftsjahres. Nur so lasse sich denn auch die sog. Storno-Praxis der ESTV rechtfertigen.

Da für sie (die Beschwerdeführerin) das Kalenderjahr das Geschäftsjahr darstelle und die Generalversammlung die Jahresrechnung jeweils erst nach dem 30. Juni des Folgejahres genehmige, sei vorliegend für die Entstehung der Verrechnungssteuerforderung jeweils auf den 30. Juni abzustellen. Die Fälligkeit der Verrechnungssteuerforderung trete jeweils 30 Tage später und damit vorliegend am 30. Juli ein. Entsprechend beginne die massgebende Zeitspanne für die Verzugszinsberechnung jeweils am 30. Juli des auf das Steuerjahr folgenden Jahres und ende am 13. Oktober 2021, da an diesem Tag die Verrechnungssteuerforderung entrichtet worden sei.

4.2 Die Vorinstanz führt aus, dass vorliegend während eines Geschäftsjahres zahlreiche verschiedene, gleichartige Leistungen an einen Leistungsempfänger geflossen seien, wodurch die Forderung jeweils fällig geworden sei. Da es aber in einer solchen Konstellation unverhältnismässig aufwändig wäre, wenn jeweils innert 30 Tagen nach Fälligkeit eines jeden Zinses und nach dem Entstehen der entsprechenden Verrechnungssteuerforderung die Verrechnungssteuer abgeliefert werden müsste, sei vorliegend auf das Datum am Ende des jeweiligen Geschäftsjahres plus 30 Tage bzw. auf den auf das Geschäftsjahr folgenden 30. Januar abzustellen.

4.3

4.3.1 Vorliegend liegen den geldwerten Leistungen drei verzinsliche Darlehen zu Grunde, welche der Beschwerdeführerin konzernintern gewährt wurden. Zwei der Darlehen mit einer Höhe von insgesamt Fr. 314'379'880.– wurde jährlich zu 7.50 % verzinst, wobei die aufgelaufenen Schuldzinsen von der Beschwerdeführerin jeweils als Aufwand verbucht und monatlich durch Verrechnung mit bestehenden Aktivforderungen

der Beschwerdeführerin entrichtet worden sind (nachfolgend: Darlehen I; vorinstanzliche Akten [nachfolgend: act.] 20 Schreiben vom 31. Oktober 2022 mit Akten [nachfolgend: 20] Beilage 1, 2 und 4). Das andere Darlehen in der Höhe von Fr. 418'768'980.– ist jährlich zu 7.00 % verzinst worden, wobei die Beschwerdeführerin die jährlich aufgelaufenen Schuldzinsen jeweils monatlich zurückgestellt und jährlich als aufgelaufener Zins und in gleicher Höhe als Zinsaufwand aus dem Darlehen in den Bilanzkonten der Beschwerdeführerin erfasst hat (nachfolgend: Darlehen II; act. 20 Beilage 3 und 4). Tatsächlich bezahlt wurden die Zinsen des Darlehens II bei Fälligkeit des Darlehens im Jahr 2021 (act. 20, S. 2).

4.3.2 Verrechnungssteuerforderungen auf geldwerten Leistungen entstehen rechtsprechungsgemäss grundsätzlich bereits im Zeitpunkt der Leistung respektive – im Falle der buchhalterischen Abbildung der Leistung – im Zeitpunkt der jeweiligen Verbuchungen der geldwerten Leistungen, da diese in diesen Zeitpunkten effektiv erfolgen und aufgrund ihrer sofortigen Leistung die mit der Fälligkeit verbundenen Rechtsfolgen obsolet werden (E. 2.2.2). Vor dem Hintergrund, dass die streitbetroffenen geldwerten Leistungen allesamt in Form von übersetzten Zinsen oder Zinsen auf verdecktem Eigenkapital der Konzernobergesellschaft zugekommen sind und dabei teilweise monatlich (Darlehen I) jedoch mindestens jährlich (Darlehen II) verbucht worden sind, rechtfertigt es sich vorliegend im Sinne einer Praktikabilitätslösung, für die Fälligkeit der geldwerten Leistungen das Ende des Geschäftsjahres als wesentlich zu erachten. Entsprechend gelten die Verrechnungssteuerforderungen auf den streitbetroffenen geldwerten Leistungen am Ende des jeweiligen Geschäftsjahres als entstanden (E. 2.2.3).

4.4 Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, vermag nicht zu überzeugen:

Die Beschwerdeführerin begründet ihren Standpunkt, wonach die Verrechnungssteuerforderung erst im Zeitpunkt entstanden sein soll, in welchem die Generalversammlung nach Obligationenrecht die Jahresrechnung spätestens hätte genehmigen müssen, mit der sog. Storno-Praxis der ESTV. Wie das Bundesgericht in seinem Urteil 9C_661/2022 vom 26. März 2024 bereits festgehalten hat, vermag die sog. Storno-Praxis für Konstellationen wie der vorliegenden hinsichtlich der Fälligkeit der Verrechnungssteuer nichts zu ändern. Denn aufgrund der sog. Storno-Praxis fallen bereits entstandene Verrechnungssteuern nachträglich dahin, wenn die Voraussetzungen an eine Stornierung erfüllt sind. Da vorliegend die streitbetroffenen

geldwerten Leistungen nicht storniert worden sind und daher definitiv entstanden sind, hat die sog. Storno-Praxis der ESTV keinen Einfluss auf die Entstehung der streitbetroffenen Verrechnungssteuerforderung (zum Ganzen: Urteil des BGer 9C_661/2022 vom 26. März 2024 E. 5.1 f.).

4.5 Ein Verzugszins ist 30 Tage nach Entstehung der Steuerforderung ohne Mahnung geschuldet (E. 2.7.1). Da das Geschäftsjahr der Beschwerdeführerin jeweils am 31. Dezember endet, ist vorliegend für den Beginn des Verzugszinsenlaufs jeweils auf den auf das Geschäftsjahr folgenden 30. Januar und für das Ende des Verzugszinsenlaufs jeweils auf den 13. Oktober 2021 abzustellen (Sachverhalt Bst. B.e).

5.

Nach dem Ausgeführten ist das vorinstanzliche Vorgehen bei der Berechnung der Verzugszinsen nicht zu beanstanden. Die Vorinstanz hat die Verzugszinsen zu Recht auf der gesamten geschuldeten Verrechnungssteuer von Fr. 71'541'763.80 berechnet (E. 3.10) und hat für den Beginn des Zinsenlaufs zu Recht jeweils auf den auf das Geschäftsjahr folgenden 30. Januar abgestellt (E. 4.5). Im Übrigen weist der Verzugszins, entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin, keinen pönalen Charakter auf (E. 2.7.1). Sowohl der Hauptantrag als auch der Eventualantrag der Beschwerdeführerin erweisen sich als unbegründet. Die Beschwerde ist abzuweisen.

6.

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten auf Fr. 32'500.– festzusetzen und vollumfänglich der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG, Art. 1, 2 und 4 und 6a des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungsfolgen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 32'500.– ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist demgemäss nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, 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 abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 32'500.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Dieser Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 32'500.– zu entnehmen.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Gregor Gassmann

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: