

# BGer 9C 317/2024 vom 24. März 2025

Bundesgericht, 2025-03-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_317\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_317_2024)

FR: TF 9C 317/2024 du 24 mars 2025

IT: TF 9C 317/2024 del 24 marzo 2025

## Regeste

Verrechnungssteuer, Steuerperioden 2010 bis 2015 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## Erwägungen

### E. 1.1

Angefochten ist ein Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einem Verrechnungssteuerstreit, mithin in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts ( Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG ). Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist grundsätzlich zulässig, zumal keine Ausschlussgründe nach Art. 83 BGG vorliegen. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ( Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG ) der nach Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführerin ist grundsätzlich einzutreten.

### E. 1.2

Die ESTV macht geltend, die Rechtsbegehren der Beschwerdeführerin seien nicht in Haupt- und Eventualanträge unterteilt und daher in sich widersprüchlich. Feststellungsbegehren seien subsidiär zu Leistungsbegehren.

#### E. 1.2.1

Es trifft zu, dass die Rechtsbegehren eine Rangordnung vermissen lassen und den Rechtsbegehren 2 und 4 einerseits und dem Rechtsbegehren 3 andererseits nicht gleichzeitig entsprochen werden könnte, sie sich also widersprechen. Ebenfalls trifft zu, dass Feststellungsanträge im bundesgerichtlichen Verfahren nur zulässig sind, sofern an der Feststellung ein schutzwürdiges Interesse besteht und dieses nicht ebenso gut mit einem Leistungs- oder Gestaltungsbegehren gewahrt werden kann (vgl. BGE 126 II 300 E. 2c; Urteile 2C\_494/2022 vom 12. Dezember 2023 E. 1.2; 2C\_488/2020 vom 23. März 2023 E. 1.2.3, nicht publ. in: BGE 149 II 187 ).

#### E. 1.2.2

Gleichwohl rechtfertigt es sich hier nicht, aus den von der ESTV vorgebrachten Gründen auf die Anträge der Beschwerdeführerin nicht einzutreten. Im Lichte der Begründung, die für die Auslegung der Rechtsbegehren herangezogen werden kann (vgl. BGE 136 V 131 E. 1.2; Urteil 9C\_710/2022 vom 17. August 2023 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 149 II 354 , aber in: StE 2024 A 24.5 Nr. 12), ergibt sich nämlich hinreichend klar, dass die Beschwerdeführerin hauptsächlich die Rückerstattung der bereits bezahlten Steuer- und Zinsbeträge anstrebt, weil sie ihre Verrechnungssteuerschuld mittels Meldung statt durch Entrichtung der Steuer erfüllen will, und dass sie den Rückweisungsantrag nur eventualiter stellt. Anstelle der Feststellung der Anwendbarkeit des Meldeverfahrens hätte die Beschwerdeführerin zwar richtigerweise die Bewilligung ihres Gesuchs um Durchführung

des Meldeverfahrens beantragen sollen, da das Meldeverfahren bewilligungspflichtig ist (vgl. Art. 20 Abs. 1 VStG ["[...] kann der steuerpflichtigen Person gestattet werden [...]"]; BAUMGARTNER/GHIELMETTI, in: Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2024, N. 75 f. und 81 zu Art. 20 VStG ). Die Regelung des Meldeverfahrens in Konzernverhältnissen ( Art. 26a VStV [SR 642.21]) ist in diesem Punkt allerdings deutlich weniger klar als die übrigen Vorschriften über das Meldeverfahren (vgl. insb. Art. 25 Abs. 2 VStV ), sodass es überspitzt formalistisch wäre, der Beschwerdeführerin diesbezüglich einen Vorwurf zu machen.

### **E. 1.3**

Die ESTV ist des Weiteren der Ansicht, dass das Bundesgericht die Anwendung des Meldeverfahrens nicht direkt bewilligen könnte, falls es der Argumentation der Beschwerdeführerin folgen und das Meldeverfahren grundsätzlich auch dann noch zulassen wolle, wenn die Verrechnungssteuerschuld bereits durch Zahlung untergegangen sei. Stattdessen müsste das Bundesgericht das Verfahren in diesem Fall an sie zurückweisen, weil sie und die Vorinstanz das Bewilligungsgesuch der Beschwerdeführerin gar nicht materiell geprüft hätten, sondern darauf nicht eingetreten seien. Falls die Ansicht der ESTV zutrifft, könnte auf den Antrag der Beschwerdeführerin betreffend das Meldeverfahren und den Rückerstattungsantrag jedenfalls nicht vollständig eingetreten werden.

#### **E. 1.3.1**

Streitgegenstand eines Rechtsmittelverfahrens kann nur sein, was bereits Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war oder allenfalls hätte sein sollen und was gemäss der Dispositionsmaxime zwischen den Parteien noch strittig ist, was sich wiederum aus den Parteibehauptungen, insbesondere den Beschwerdeanträgen, ergibt. Im Laufe des Rechtsmittelverfahrens kann sich der Streitgegenstand verengen bzw. um nicht mehr strittige Punkte reduzieren, jedoch grundsätzlich nicht erweitern oder inhaltlich verändern ( BGE 142 I 155 E. 4.4.2; 136 II 457 E. 4.2; 136 II 165 E. 5). Tritt eine Verwaltungsbehörde oder ein Gericht auf ein Gesuch oder ein Rechtsmittel nicht ein, weil es an einer Verfahrens- bzw. Prozessvoraussetzung fehlt, ist es anschliessenden Rechtsmittelinstanzen wie etwa dem Bundesgericht grundsätzlich verwehrt, das ursprüngliche Gesuch oder Rechtsmittel inhaltlich zu überprüfen (vgl. jüngst etwa Urteil 9C\_273/2024 vom 16. Dezember 2024 E. 1.4).

#### **E. 1.3.2**

Der Bestand der Verrechnungssteuerschuld, die mittels Meldung erfüllt werden soll, stellt grundsätzlich keine Verfahrensvoraussetzung, sondern eine Frage der Begründetheit des Gesuchs um Bewilligung des Meldeverfahrens dar, jedenfalls solange der Gesuchstellerin nicht jedes schutzwürdige Interesse an ihrem Gesuch abgeht. Bezeichnenderweise hat denn auch die ESTV ihr Nichteintreten auf das Bewilligungsgesuch damit begründet, dass die Beschwerdeführerin infolge des Untergangs der Steuerforderung "keinen Anspruch auf das Meldeverfahren" habe, also den Anspruch inhaltlich geprüft. Der ursprüngliche Entscheid der ESTV und die ihn ersetzenden Rechtsmittelentscheide sind dementsprechend entgegen dem Wortlaut der Dispositive als Abweisung des Bewilligungsgesuchs zu charakterisieren. Falls das Bundesgericht entgegen dem angefochtenen Urteil zum Schluss kommen sollte, dass der Anspruch auf das Meldeverfahren nicht bereits infolge des Untergangs der Steuerforderung entfallen ist, müsste es also auch die übrigen Voraussetzungen des Meldeverfahrens prüfen, soweit sich die relevanten Tatsachen aus dem angefochtenen

Entscheid ergeben (vgl. BGE 142 I 155 E. 4.4.3).

#### **E. 1.4**

Auf die Beschwerde ist einzutreten.

#### **E. 2.1**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen ( Art. 105 Abs. 2 BGG ) oder auf Rüge hin ( Art. 97 Abs. 1 BGG ) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 150 II 346 E. 1.6 ; 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" ( BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantiieren ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

#### **E. 2.2**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht ( Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind ( BGE 150 II 346 E. 1.5.3 ; 142 I 135 E. 1.5). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht ( BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2 ; 139 I 229 E. 2.2 ; 138 I 274 E. 1.6).

#### **E. 3**

Bevor auf die Rügen der Beschwerdeführerin eingegangen wird, ist der Umfang der Überprüfungsbefugnis des Bundesgerichts zu definieren.

#### **E. 3.1**

Die ESTV macht diesbezüglich geltend, die Beschwerdeführerin habe das Urteil der Vorinstanz nicht angefochten, soweit darin festgehalten worden sei, dass die Beschwerdeführerin verrechnungssteuerpflichtige geldwerte Leistungen erbracht habe. In Bezug auf diese Frage sei das Urteil der Vorinstanz demnach in Rechtskraft erwachsen. Vor Bundesgericht könnten nur noch die Frage des Akteneinsichtsrechts sowie die Frage, ob die ESTV zu Recht nicht auf das Gesuch um Gewährung des Meldeverfahrens eingetreten sei, Streitgegenstand sein.

#### **E. 3.2**

Soweit die Anträge eines Beschwerdeführers zulässig sind, definieren sie den Streitgegenstand des bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahrens (vgl. BGE 125 V 413 E. 2a; Urteil 9C\_47/2024 / 9C\_48/2024 vom 23. September 2024 E. 1.3.1; vgl. auch BGE 144 II 359 E. 4.3; 134 V 418 E. 5.2.1). Von den Anträgen ist grundsätzlich ihre Begründung zu unterscheiden. Diese kann zwar zur Auslegung der Anträge herangezogen werden (vgl. oben E. 1.2), begrenzt den Streitgegenstand aber grundsätzlich nicht. Das Bundesgericht ist denn auch weder an die Begründung im angefochtenen Entscheid noch an jene in der

Beschwerde gebunden. Es kann, dort, wo die Rechtsanwendung von Amtes wegen erfolgt (E. 2.2), eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen oder sie aus anderen als den in der Beschwerde angerufenen Gründen gutheissen (Motivsubstitution; BGE 148 II 73 E. 8.3.1; 148 V 366 E. 3.1).

### **E. 3.3**

Die Beschwerdeführerin macht in der Begründung ihrer Beschwerde nicht (mehr) geltend, keine geldwerten Leistungen ausgerichtet zu haben und aus diesem Grund keine Verrechnungssteuer zu schulden. Dies alleine würde dem Bundesgericht noch nicht verbieten, den Rückvergütungsantrag der Beschwerdeführerin dennoch aus diesem Grund gutzuheissen. Für den Standpunkt der ESTV spricht allerdings, dass die Beschwerdeführerin auch bzw. sogar an erster Stelle die Anwendung des Meldeverfahrens beantragt hat, sodass es sich im Lichte der Beschwerdebegründung rechtfertigen könnte, die beiden Anträge als einheitliches Ganzes zu betrachten. Die Frage kann hier letztlich offenbleiben. Selbst wenn die Überprüfungsbefugnis des Bundesgerichts grundsätzlich gegeben ist, prüft es das angefochtene Urteil nämlich praxisgemäss bloss im Lichte der vorgebrachten Argumente, solange weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. oben E. 2.2). Die Erwägungen der Vorinstanz betreffend die geldwerten Leistungen sind auf den ersten Blick plausibel und jedenfalls nicht offensichtlich rechtsfehlerhaft. Es ist demnach im Folgenden davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin im streitbetroffenen Zeitraum verrechnungssteuerpflichtige geldwerte Leistungen ausgerichtet hat.

### **E. 4**

Die Beschwerdeführerin macht in formeller Hinsicht geltend, dass die Vorinstanz und die ESTV ihren Anspruch auf Akteneinsicht verletzt hätten. Sie verlangt, die "Vorakten, auf [die] sich der Entscheid der Beschwerdegegnerin stützt, vollständig einzusehen, um zu überprüfen, ob diese vollständig sind und nicht mit Akten aus anderweitigen Verfahren vermischt worden sind." Diese Rüge ist offensichtlich unbegründet.

#### **E. 4.1**

Die Akteneinsicht in den Verfahren der Vorinstanz und der ESTV richtet sich nach Art. 26 ff. VwVG (SR 172.021; vgl. Art. 2 Abs. 1 und 4 VwVG e contrario, ggf. i.V.m. Art. 37 VGG [SR 173.32]). Nach Art. 26 Abs. 1 VwVG hat die Partei Anspruch darauf, in ihrer Sache Eingaben von Parteien und Vernehmlassungen von Behörden (lit. a), alle als Beweismittel dienenden Aktenstücke (lit. b) sowie Niederschriften eröffneter Verfügungen einzusehen (lit. c). Nach Art. 27 Abs. 1 VwVG darf die Behörde die Einsichtnahme in Aktenstücke (vgl. dazu Art. 27 Abs. 2 VwVG) nur verweigern, wenn wesentliche öffentliche Interessen des Bundes oder der Kantone, insbesondere die innere oder äussere Sicherheit der Eidgenossenschaft (lit. a), oder wesentliche private Interessen, insbesondere von Gegenparteien (lit. b), die Geheimhaltung erfordern oder wenn das Interesse einer noch nicht abgeschlossenen amtlichen Untersuchung es erfordert (lit. c). Wird einer Partei die Einsichtnahme in ein Aktenstück gemäss Art. 27 VwVG verweigert, so darf auf dieses zum Nachteil der Partei nur abgestellt werden, wenn ihr die Behörde von seinem für die Sache wesentlichen Inhalt Kenntnis und ihr ausserdem Gelegenheit gegeben hat, sich zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen ( Art. 28 VwVG ).

#### **E. 4.2**

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin Einsicht in sämtliche Akten des Steuererhebungsverfahrens inklusive beigezogener Akten aus dem Verwaltungsstrafverfahren gewährt. Die Beschwerdeführerin bringt vor Bundesgericht nichts vor, was annehmen liesse, diese Akten seien unvollständig gewesen. Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin erstreckt sich ihr Anspruch auf Einsicht offensichtlich nicht auf Akten, die aus einem Verwaltungsstrafverfahren stammen, in dem die Beschwerdeführerin selbst nicht beschuldigt ist, und welche die ESTV im vorliegenden Verfahren nicht beigezogen hat.

## **E. 5**

In materieller Hinsicht macht die Beschwerdeführerin geltend, die Vorinstanz habe zu Unrecht abgelehnt, ihr die Erfüllung der Verrechnungssteuerschulden durch Meldung zu gestatten. Diese Verrechnungssteuerschulden seien durch die Zahlung nicht untergegangen.

### **E. 5.1**

Die Vorinstanz hat hierzu erwogen, dass Art. 20 Abs. 1 und 3 VStG keinen Anspruch darauf vermitteln, das Meldeverfahren rückwirkend auf bereits erfüllte Verrechnungssteuerforderungen anzuwenden. Sie hat sich dafür auf historische sowie systematische und teleologische Überlegungen berufen.

### **E. 5.2**

Die Erwägungen der Vorinstanz überzeugen.

#### **E. 5.2.1**

Bereits aus dem Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 1 VStG ergibt sich, dass die Meldung als Erfüllungsmodus in einem Verhältnis der Alternativität zur Entrichtung der Steuer steht ("oder"; Art. 11 Abs. 1 lit. a VStG ) und einer steuerpflichtigen Person nur gestattet werden kann, ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen, wenn diese Steuerpflicht überhaupt noch besteht und sie nicht bereits durch Entrichtung untergegangen ist.

#### **E. 5.2.2**

Auch wenn die Gesetzesnovelle vom 30. September 2016 (in Kraft seit dem 15. Februar 2017; AS 2017 497) auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar ist (vgl. Art. 70c Abs. 1 VStG ), kann die Beschwerdeführerin daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Art. 20 Abs. 3 VStG bewahrt steuerpflichtige Personen vor der Verwirkung ihres Anspruchs auf das Meldeverfahren, wenn sie die Frist für die Meldung oder für das Gesuch um Anwendung des Meldeverfahrens verpassen (vgl. Art. 26a Abs. 2 VStV ). Damit reagierte der Gesetzgeber auf ein Urteil des Bundesgerichts, in welchem dieses die analoge Frist für die Meldung im internationalen Verhältnis (Art. 5 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Dezember 2004 über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften [SR 672.203]) als Verwirkungsfrist charakterisiert hatte (vgl. Urteil 2C\_756/2010 vom 19. Januar 2011 E. 3.2.1-3.2.4, in: ASA 79 S. 855, StR 66/2011 S. 431). Wie die Vorinstanz detailliert aufgezeigt hat, gibt es in den Gesetzesmaterialien keinerlei Hinweise darauf, dass der Gesetzgeber darüber hinaus den steuerpflichtigen Personen hätte ermöglichen wollen, das Meldeverfahren auch für Steuerschulden zur Anwendung zu bringen, die sie bereits durch Entrichtung erfüllt haben. Derlei würde auch dem Zweck des Meldeverfahrens widersprechen, das an die Stelle der Entrichtung der Steuer treten und nicht etwa das Rückerstattungsverfahren ersetzen soll (vgl.

BAUMGARTNER/GHIELMETTI, a.a.O., N. 77d zu Art. 20 VStG ).

### **E. 5.3**

Nicht zu folgen ist der Beschwerdeführerin weiter, soweit sie meint, die Verrechnungssteuerschulden seien durch die Zahlung vom 22. Juni 2016 nicht untergegangen.

#### **E. 5.3.1**

Wenn die steuerpflichtige Person wie vorliegend eine effektiv geschuldete Steuer vorbehaltlos entrichtet, erfüllt sie ihre Schuld ( Art. 11 Abs. 1 lit. a VStG ). Ab diesem Zeitpunkt gibt es mithin nichts mehr, was die steuerpflichtige Person durch Meldung erfüllen könnte; die Steuerschuld ist untergegangen (vgl. BEUSCH/SEILER, in: Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2024, N. 1 und 4 zu Vor. Art. 17-18 VStG ). Der Untergang der Steuerforderung bzw. -schuld hängt nicht davon ab, aus welchem Motiv die steuerpflichtige Person die Steuer entrichtet, jedenfalls wenn sie dies, wie hier geschehen, vorbehaltlos tut. Es tut hier deshalb entgegen der Beschwerdeführerin nichts zur Sache, wie hoch die Verzugszinsen ausgefallen wären, wenn sie die Steuer nicht entrichtet hätte.

#### **E. 5.3.2**

Die Beschwerdeführerin kann auch aus BGE 143 II 268 nichts zu ihren Gunsten ableiten. Dort entschied das Bundesgericht, dass die vorbehaltlose Zahlung kein Surrogat für eine Verfügung nach Art. 5 Abs. 1 VwVG ist, also keine Rechtskraft entfaltet und die steuerpflichtige Person nicht daran hindert, die Steuerschuld später im Rahmen eines Rückvergütungsverfahrens prozessual zu bestreiten (vgl. BGE 143 II 268 E. 4.3.4 und 4.3.5). Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin muss die ESTV also auch und gerade dann einen Sachentscheid über die Steuerschuld fällen, wenn die steuerpflichtige Person die Steuer zunächst vorbehaltlos entrichtet und erst später die Steuerschuld bestreitet, wie dies denn auch vorliegend geschehen ist. Ob es sich rechtfertigt, diesen Sachentscheid in das Gewand einer Feststellungsverfügung zu kleiden, wie dies die ESTV hier getan hat und gerichtsnotorisch in solchen Fällen generell zu tun pflegt, oder ob der Entscheid nicht besser auf Abweisung des Rückvergütungsgesuchs der steuerpflichtigen Person lauten sollte, braucht an dieser Stelle nicht geklärt zu werden.

### **E. 6**

Die Beschwerdeführerin macht schliesslich geltend, sie würde aufgrund der Auslegung der Vorinstanz Opfer einer rechtsungleichen Behandlung. Soweit diese Ausführungen der Beschwerdeführerin überhaupt den qualifizierten Substanziierungsanforderungen für Verfassungsrügen ( Art. 106 Abs. 2 BGG ) genügen, kann der Beschwerdeführerin auch in diesem Punkt nicht gefolgt werden.

#### **E. 6.1**

Nach dem allgemeinen Gleichheitssatz von Art. 8 Abs. 1 BV ist Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln. Der Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung wird insbesondere verletzt, wenn hinsichtlich einer entscheidewesentlichen Tatsache rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder wenn Unterscheidungen unterlassen werden, die aufgrund der Verhältnisse hätten getroffen werden müssen ( BGE 147 I 1 E. 5.2; vgl. auch BGE 143 V 139 E. 6.2.3; 136 V

231 E. 6.1 mit Hinweisen).

## **E. 6.2**

Soweit hier überhaupt von einer Ungleichbehandlung gesprochen werden kann, betrifft diese nicht die Auslegung und Anwendung von Art. 20 Abs. 1 VStG . Denn diese Bestimmung (bzw. bis zum 15. Februar 2017: Art 20 aVStG) eröffnete zu keinem Zeitpunkt und niemandem die Möglichkeit, das Meldeverfahren auf Steuerforderungen anzuwenden, die bereits durch eine vorbehaltlose Zahlung erfüllt und damit untergegangen waren.

## **E. 6.3**

Richtig besehen stört sich die Beschwerdeführerin daran, dass Art. 20 Abs. 2 VStG noch nicht in Kraft stand, als sie sich im Juni 2016 zur Entrichtung der Steuer entschloss. Während eine mit der Beschwerdeführerin vergleichbare Person, welche Verrechnungssteuerschulden bis zum 15. Februar 2017 noch nicht durch Entrichtung erfüllt hatte, dank der Rückwirkung gemäss Art. 70c Abs. 1 VStG zumindest hypothetisch Art. 20 Abs. 2 VStG hätte anrufen können, war dies der Beschwerdeführerin im Juni 2016 nicht möglich.

## **E. 6.4**

Dies stellt jedoch keine Ungleichbehandlung dar, die das Bundesgericht zugunsten der Beschwerdeführerin korrigieren könnte.

### **E. 6.4.1**

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin beruht auf der Prämisse, dass Art. 20 Abs. 2 VStG einer Person, die geldwerte Leistungen an indirekt verbundene Gesellschaften ausgerichtet und die Verrechnungssteuer am 15. Februar 2017 noch nicht bezahlt hatte, einen gesetzesunmittelbaren Anspruch auf Durchführung des Meldeverfahrens vermittelt hätte. Ob dies zutrifft, ist jedenfalls nicht offensichtlich. Es ist sogar äusserst unwahrscheinlich, dass die ESTV gestützt auf Art. 20 Abs. 2 VStG der Vergleichsperson die Anwendung des Meldeverfahrens gestattet und so die Beschwerdeführerin anders behandelt hätte. Denn bislang erkannte die ESTV in Art. 20 Abs. 2 VStG keine unmittelbare Grundlage für die Anwendung des Meldeverfahrens auf geldwerte Leistungen zwischen indirekt verbundenen Gesellschaften, worauf die von der Beschwerdeführerin angeführten Autoren denn auch ausdrücklich hinweisen (vgl. OESTERHELT/SCHREIBER, Anwendungsbereich des Meldeverfahrens bei geldwerten Leistungen [Teil 1], Expert Focus 2020 S. 982).

### **E. 6.4.2**

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin könnte aber selbst dann kein Erfolg beschieden sein, wenn sich aus Art. 20 Abs. 2 VStG effektiv ein direkter Anspruch auf die Durchführung des Meldeverfahrens bei geldwerten Leistungen an indirekt verbundene Gesellschaften ableiten liesse. Im Verhältnis zu Personen, die erst nach dem 15. Februar 2017 geldwerte Leistungen an indirekt verbundene Gesellschaften erbrachten, wäre die Benachteiligung der Beschwerdeführerin eine unvermeidliche Konsequenz, wie sie bei praktisch jeder Gesetzesänderung eintritt, und damit von vornherein nicht zu beanstanden. Im Verhältnis zu Personen, die wie die Beschwerdeführerin vor dem 15. Februar 2017 geldwerte Leistungen ausgerichtet, aber im Unterschied zu ihr die Verrechnungssteuer bis zu diesem Tag noch nicht entrichtet hatten, wäre die Situation zwar nicht ganz so klar, zumal diese Personen nur dank der Rückwirkung gemäss Art. 70c Abs. 1 VStG in den Genuss des Meldeverfahrens kämen (vgl. zu den verfassungsrechtlichen Voraussetzungen

für die Zulässigkeit einer echten Rückwirkung Urteil 8C\_110/2024 vom 25. November 2024 E. 5.2, zur Publikation vorgesehen; BGE 150 I 144 E. 6.1 ; 147 I 156 E. 7.2.1). Die Frage braucht hier aber nicht vertieft zu werden, weil das Bundesgericht einerseits nicht von der bundesgesetzlich angeordneten Rückwirkung abweichen könnte ( Art. 190 BV ) und andererseits die Voraussetzungen für eine Gleichbehandlung im Unrecht (vgl. dazu BGE 146 I 105 E. 5.3.1) hier offensichtlich nicht gegeben wären. Denn es entsprach wie gesehen (vgl. oben E. 6.4.1) gerade nicht der ständigen Praxis der ESTV, das Meldeverfahren gestützt auf Art. 20 Abs. 2 VStG auch lediglich indirekt verbundenen Gesellschaften zu gestatten.

#### **E. 7**

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Sie ist abzuweisen. Die Gerichtskosten sind der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Es sind keine Parteientschädigungen geschuldet ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

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