

BVGer A-4119/2024 vom 30. Oktober 2025

Bundesverwaltungsgericht, 2025-10-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4119_2024

FR: TAF A-4119/2024 du 30 octobre 2025

IT: TAF A-4119/2024 del 30 ottobre 2025

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Das vorliegende Amtshilfeersuchen vom 5. Januar 2024 stützt sich auf das MAC (vgl. Sachverhalt Bst. A.e). Dieses hält in seinem Art. 21 Abs. 1 ausdrücklich fest, dass die Rechte und Sicherheiten, die Personen durch das Recht oder die Verwaltungspraxis des ersuchten Staates gewährt werden, nicht berührt werden. Die Schweiz ist also explizit befugt, ihr innerstaatliches Verfahren durchzuführen, um zu entscheiden, ob dem ersuchenden Staat Amtshilfe zu leisten ist. Das entsprechende Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 Bst. b StAhiG, Art. 24 StAhiG e contrario), soweit das MAC keine abweichenden Bestimmungen enthält (Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Gemäss Art. 19 Abs. 5 StAhiG gelten die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG keine abweichenden Bestimmungen aufstellt.

E. 1.2

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (vgl. Art. 32 VGG e contrario sowie Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben.

E. 1.3

Die Beschwerdeführerin erfüllt als Adressatin der angefochtenen Schlussverfügung und Gesellschaft, deren Daten übermittelt werden sollen, die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 VwVG). Die Beschwerde wurde überdies form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Somit ist auf die Beschwerde einzutreten, insoweit die Beschwerdeführerin damit eigene Interessen geltend macht. Hingegen ist fraglich, ob die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren (auch) Interessen von Dritten geltend machen kann (vgl. dazu nachfolgende E. 1.4).

E. 1.4.1

Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die vom Amtshilfeersuchen direkt betroffene Person sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung besteht ein solches Interesse im Kontext der Amtshilfe in Steuersachen nur in sehr speziellen Konstellationen (siehe dazu ausführlich: BGE 146 I 172 E. 7.1.3). Da Dritte grundsätzlich durch das Spezialitätsprinzip (E. 3.9) vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat geschützt seien, folge allein aus dem Umstand, dass sie in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erwähnt werden, nicht, dass sie mit Blick auf die Gewährung von Steueramtshilfe betreffend eine andere Person selber (direkt) betroffen sind und daher im Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG beschwerdelegitimiert wären bzw. Parteistellung hätten (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.1 m.w.H., 139 II 404 E. 11.1; Urteile des BVer A-1502/2020 vom 17. August 2021 E. 1.3.1, A-4017/2020 vom 30. Juni 2021 E. 1.4.1). Grundsätzlich ist auf Rechtsmittel, die stellvertretend für Dritte bzw. in deren Interessen erhoben werden, nicht einzutreten (vgl. BGE 139 II 404 E. 11.1, 137 IV 134 E. 5.2.2; Urteil des BVer 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 6.2 [nicht publiziert in BGE 147 II 116]; Urteile des BVer A-5938/2022 vom 18. November 2024 E. 1.3.3, A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 1.3.2, A-6928/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 1.4.3 m.w.H.).

E. 1.4.2

Betreffend die Tragweite der Verfahrensgarantien von Personen, die vom Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen nicht direkt betroffen sind, deren Name im Verfahren aber erscheint, hat sich das Bundesgericht jüngst geäussert. Es hat festgehalten, dass die ESTV gemäss Art. 14 Abs. 2 StAhiG nur gehalten sei, die vom Amtshilfeverfahren nicht betroffenen Personen, deren Name aber in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erscheint, über den Bestand dieses Verfahrens zu informieren, wenn deren Beschwerderecht im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG aus den Akten klarerweise hervorgehe bzw. «evident» sei (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.3.1 f.; Urteil des BVer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 6.3.1; es bestand auch keine generelle vorgängige Informationspflicht gestützt auf das Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz [aDSG, AS 1993 1945]; BGE 148 II 349 E. 5.4). Gemäss Bundesgericht liefe es dem in der Steueramtshilfe besonders bedeutsamen Beschleunigungsgebot zuwider, wenn die ESTV auch Personen informieren müsste, deren Beschwerdeberechtigung nicht offensichtlich sei (vgl. dazu: BGE 146 I 172 E. 6.2 und 7.3.1; Urteil des BVer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 6.3.1). Zudem schütze das Spezialitätsprinzip Dritte vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat (BGE 147 II 13 E. 3.5; vgl. für das Spezialitätsprinzip: E. 3.9).

E. 1.4.3

Personen, deren Informationen an ausländische Behörden übermittelt werden sollen, haben aufgrund von Art. 8 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1950 (EMRK, SR 0.101) und Art. 13 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101) bzw. dem aus diesen Bestimmungen abgeleiteten Recht auf informationelle Selbstbestimmung einen Anspruch, sich gegen eine ohne gesetzliche

Grundlage bzw. im Widerspruch zum Gesetz (Art. 4 Abs. 3 StAhiG) erfolgende Datenübermittlung zu wehren (vgl. Art. 13 EMRK sowie Urteil des EGMR M.N. g. San Marino [28005/12] vom 7. Juli 2015 §§ 78 ff.). Dieses Recht ist jedoch nicht zwingend im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens geltend zu machen (BGE 146 I 172 E. 7.3.3; Urteil des BGer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 6.3.3 m.w.H.). Es genügt, wenn das informationelle Selbstbestimmungsrecht wirksam durch einen Rechtsbehelf oder ein Rechtsmittel in einem datenschutzrechtlichen Verfahren geschützt ist (vgl. zum totalrevidierten Bundesgesetz vom 25. September 2020 über den Datenschutz [DSG, SR 235.1] sowie insbesondere zum Schutz von Daten juristischer Personen unter dem neuen DSG: Urteil des BVerfG A-6446/2023 vom 7. März 2025 E. 3.2 und 7.1; vgl. zum aDSG: BGE 146 I 172 E. 7.2; Urteil des BGer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2; Urteile des BVerfG A-511/2024 vom 16. Dezember 2024 E. 4.6, A-1882/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.7.2, A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 4.2.2; vgl. zudem Entscheid des EGMR Othymia Investments BV gegen Niederlande vom 16. Juni 2015 [Nr. 75292/10] § 44, wonach sich aus Art. 8 EMRK keine Pflicht ergibt, alle potentiell involvierten Personen vorgängig über den rechtmässigen Austausch von steuerbezogenen Daten zu informieren).

E. 1.4.4

Die Vorinstanz weist zurecht darauf hin, dass die Beschwerdeführenden in ihrer Beschwerde (S. 23 f., Rz. 48 ff.) teilweise Drittinteressen geltend macht, auf welche rechtsprechungsgemäss nicht einzutreten ist (E. 1.4.1). Daran ändern auch die Ausführungen der Beschwerdeführerin nichts. Allein der Umstand, dass die Drittpersonen in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erwähnt sind, begründet gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung keine Benachrichtigungspflicht über das Verfahren (E. 1.4.2). Die Vorinstanz hat die Drittpersonen daher zu Recht nicht über das Amtshilfeverfahren betreffend die Beschwerdeführerin informiert, da ein entsprechendes Beschwerderecht nicht klar aus den Akten hervorging. Zudem können die Drittpersonen ihr aus Art. 8 EMRK und Art. 13 BV abgeleitetes Recht auf informationelle Selbstbestimmung - sofern die Datenübermittlung auf rechtswidrige Weise oder ohne gesetzliche Grundlage erfolgt - im Rahmen datenschutzrechtlicher Rechtsbehelfe geltend machen (E. 1.4.3). Folglich bleibt den Drittpersonen ihr aus Art. 8 EMRK und Art. 13 BV abgeleitetes Recht gewahrt, selbst wenn das Bundesverwaltungsgericht auf die diesbezüglichen Rügen nicht eintritt. Darüber hinaus können sich die Drittpersonen auch nach der Übermittlung der sie betreffenden Informationen insofern wehren, als sie zum einen vom ersuchten Staat (vorliegend der Schweiz) verlangen können, dass eine nachträgliche Zustimmung zur abkommensfremden, im Widerspruch zum Spezialitätsprinzip (E. 3.9) stehenden Verwendung der Informationen nicht erteilt wird, und zum anderen im ersuchenden Staat geltend machen können, dass die übermittelten Informationen infolge des Spezialitätsprinzips nicht gegen sie verwendet werden dürfen, sofern nicht ein neues, gegen sie gerichtetes Amtshilfeverfahren aufgenommen wird (vgl. Urteile des BVerfG A-6446/2023 vom 7. März 2025 E. 2.2.1.2, A-516/2024 vom 16. Dezember 2024 E. 4.6 [Entscheid angefochten beim BGer], A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 3.4.3 m.w.H.).

E. 1.4.5

Auf den Antrag 3, wonach die Vorinstanz anzuweisen sei, den in den Akten erscheinenden Dritten Kenntnis vom Verfahren zu geben und die Amtshilfeverfahren bis zu deren Äusserung zu sistieren, sowie auf den Antrag 4, nachdem die Vorinstanz die Angaben zu möglicherweise wirtschaftlich Begünstigten, unbeteiligten Drittpersonen sowie zu deren

Geschäftstätigkeit und zu Geschäftspartnern der Beschwerdeführerin in den zu übermittelnden Unterlagen unkenntlich zu machen habe (vgl. Sachverhalt Bst. D.a, Anträge 3 und 4), ist somit nicht einzutreten. Vorbehalten bleibt jedoch die Überprüfung der Informationen zu den Drittpersonen unter dem Gesichtspunkt der voraussichtlichen Erheblichkeit (vgl. dazu E. 4.3.1.3; vgl. Urteile des BVGer A-5938/2022 vom 18. November 2024 E. 1.3.6, A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 1.3.2).

E. 1.5

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid 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).

E. 2.1

Die Beschwerdeführerin beantragt, das Verfahren bis zur weitergehenden Stellungnahme der ersuchenden Behörde darüber, ob die gesetzlichen und reglementarischen Vorgaben sowie die Verwaltungspraxis vorliegen, wonach sie die ersuchten Informationen nach innerstaatlichem Recht hätte erlangen können und die üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hat, zu sistieren (vgl. Sachverhalt Bst. D.a, Antrag 2; Beschwerde, S. 22, Rz. 45 und 47). Ausserdem beantragt die Beschwerdeführerin, dass das vorliegende Amtshilfeverfahren bis zum Abschluss des Rechtshilfeverfahrens der Bundesanwaltschaft hinsichtlich P. _____, in dessen Rahmen auch Informationen über O. _____ (angeblich wirtschaftlich Begünstigter der Konten der Beschwerdeführerin) beschlagnahmt worden seien, zu sistieren sei (Eingabe der Beschwerdeführerin vom 2. August 2024, S. 2 f., Rz. 5). Somit ist über die Frage zu entscheiden, ob sich eine Sistierung des vorliegenden Amtshilfeverfahrens rechtfertigt. Darauf ist vorab einzugehen, da sich - sollte das Verfahren zu sistieren sein - zurzeit Weiterungen erübrigen würden.

E. 2.2

Das Bundesverwaltungsgericht kann auf Antrag einer Partei oder von Amtes wegen ein bei ihm eingeleitetes Beschwerdeverfahren bis auf Weiteres bzw. bis zu einem bestimmten Termin oder Ereignis sistieren (Urteile des BVGer B-4964/2022 vom 29. Juni 2023 E. 2.1, A-3495/2016 vom 9. November 2016 E. 3, A-3924/2012 vom 18. Februar 2013 E. 3.1; Zwischenverfügung des BVGer A-2770/2025 vom 24. Juli 2025; André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.14 m.H.). Eine Sistierung des Verfahrens muss nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung durch zureichende Gründe gerechtfertigt sein, da bei Fehlen solcher Gründe von einer mit dem Beschleunigungsgebot von Art. 29 Abs. 1 BV nicht zu vereinbarenden Rechtsverzögerung auszugehen ist (vgl. BGE 135 III 127 E. 3.4, 130 V 90 E. 5; André Moser et al., a.a.O., Rz. 3.14). Aufgrund des verfassungsmässigen Beschleunigungsgebots und der völkerrechtlichen Verpflichtung zu einem wirksamen Informationsaustausch ist die Sistierung eines internationalen Amtshilfeverfahrens in Steuersachen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur ganz ausnahmsweise zulässig und bedarf zwingender Gründe (Verfügungen des BGer 2C_219/2022 vom 31. Mai 2022 E. 2.1, 2C_219/2022 vom 25. November 2022; Urteil des BGer 2C_804/2019 vom 21. April 2020 E. 3.5; Zwischenverfügung des BVGer A-2770/2025 vom 24. Juli 2025). Bei der Beurteilung eines Sistierungsgesuchs beziehungsweise der Frage, ob zureichende Gründe

bestehen, kommt der Verwaltungsjustizbehörde - vorliegend dem Bundesverwaltungsgericht - ein erheblicher Beurteilungsspielraum zu (vgl. BGE 119 II 386 E. 1b; BVGE 2009/42 E. 2.2; Urteile des BVGer B-4964/2022 vom 29. Juni 2023 E. 2.1, A-1312/2022 vom 14. April 2023 E. 1.6.2; Zwischenverfügung des BVGer A-2770/2025 vom 24. Juli 2025; André Moser et al., a.a.O., Rz. 3.16 m.H.).

E. 2.3

Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, dass im vorliegenden Fall die vom Bundesgericht im Urteil 2C_804/2019 vom 21. April 2020 Erwägung 3.5 umschriebene Konstellation gegeben ist, in der ausnahmsweise eine Sistierung angezeigt ist - nämlich dass sich in einem Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht die identische entscheidungswesentliche Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung stellt, die bereits in einer anderen Sache vor dem Bundesgericht hängig ist, sodass die Antwort des Bundesgerichts im ersten Verfahren ein Präjudiz für das zweite Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht darstellt und damit die Übermittlung der ersuchten Informationen bestimmt. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist diese Konstellation nicht gegeben. Das von der Beschwerdeführerin angeführte Verfahren ist nicht nachgewiesenermassen beim Bundesgericht hängig und unterscheidet sich im Streitgegenstand wesentlich vom vorliegenden: Dort soll ein Rechtshilfeersuchen der Generalstaatsanwaltschaft der Ukraine gegen P._____, in dessen Rahmen angeblich auch Informationen über O._____ beschlagnahmt wurden, zur Beurteilung stehen; hier geht es demgegenüber um eine Schlussverfügung der ESTV betreffend Bankkontoinformationen der Beschwerdeführerin, in deren Rahmen ebenfalls Informationen über O._____ übermittelt werden sollen. Zwischen Amts- und Rechtshilfeverfahren bestehen sodann strukturelle Unterschiede: Sie unterscheiden sich darin, welche Behörde im ersuchenden Staat mit welchem Zweck ein Verfahren anstrebt, sowie in den Zuständigkeiten in der Schweiz und den massgebenden Rechtsgrundlagen (vgl. BGE 139 II 404 E. 2.1.2). Vor diesem Hintergrund ist nicht ersichtlich, dass der Entscheid im von der Beschwerdeführerin angeführten Verfahren das vorliegende Verfahren präjudiziert und die Übermittlung der ersuchten Informationen bestimmt. Schliesslich ist das vorliegende Verfahren auch deshalb nicht zu sistieren, weil - wie zu zeigen ist - das Bundesverwaltungsgericht, auch abgesehen von den entsprechenden Zusicherungen der ersuchenden Behörde, keine ernsthaften Zweifel an der Erhältlichkeit der Informationen, an der Ausschöpfung der üblichen innerstaatlichen Mittel durch die ukrainischen Steuerbehörden sowie an der Einhaltung des Spezialitätsprinzips hegt (E. 4.1.1 und 4.2.1). Insgesamt sind somit keine Gründe ersichtlich, die entgegen dem Gebot der im Amtshilfebereich vorgeschriebenen Verfahrensbeschleunigung eine Sistierung des vorliegenden Verfahrens aufdrängen. Die Sistierungsanträge der Beschwerdeführerin sind als unbegründet abzuweisen.

E. 3.1

Sowohl die Schweiz als auch die Ukraine sind Vertragsparteien des MAC, worauf sich das Amtshilfeersuchen vom 5. Januar 2024 stützt. Unter anderem ist in diesem Staatsvertrag die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen vorgesehen (Art. 5 Abs. 1 MAC).

E. 3.1.1

Gemäss Art. 5 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 MAC erteilt der ersuchte Staat auf Ersuchen des anderen Staates Letzterem alle Informationen, die für die Anwendung beziehungsweise Durchsetzung seines innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das

MAC fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind. In Bezug auf die unter das MAC fallenden Steuern (Art. 2 MAC) hat die Schweiz jedoch einen Vorbehalt im Sinne von Art. 30 Abs. 1 Bst. a MAC angebracht und leistet keine Amtshilfe für allgemeine Verbrauchssteuern wie Mehrwert- und Umsatzsteuern gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. b Ziff. ii bis iv MAC (vgl. Ziff. 1 des Vorbehaltes am Ende des Abkommens unter «Vorbehalte und Erklärungen»).

E. 3.1.2

Nach Art. 28 Abs. 6 MAC gilt dieses Übereinkommen für die Amtshilfe im Zusammenhang mit Besteuerungszeiträumen, die am oder nach dem 1. Januar des Jahres beginnen, das auf das Jahr folgt, in dem das Übereinkommen in der durch das Protokoll von 2010 geänderten Fassung für eine Vertragspartei in Kraft getreten ist. Für die Schweiz ist das Übereinkommen am 1. Januar 2017 in Kraft getreten, weshalb diese grundsätzlich Amtshilfe für Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2018 gewähren kann. Für die Ukraine ist das Übereinkommen am 1. September 2013 in Kraft getreten.

E. 3.1.3

Das Amtshilfeersuchen vom 5. Januar 2024 betrifft die Körperschaftssteuer bzw. Gewinnsteuer («corporate income tax») und den Ermittlungszeitraum vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2021 (vgl. act. 1, S. 4). Es fällt demnach in den Anwendungsbereich von Art. 5 Abs. 1 MAC.

E. 3.2.1

Gemäss Art. 18 Abs. 1 MAC muss ein Ersuchen um Informationen, soweit erforderlich, Angaben über jene Behörde oder Stelle enthalten, von der das durch die zuständige Behörde gestellte Ersuchen ausgeht (Bst. a), sowie Namen, Anschrift oder alle sonstigen Angaben, welche die Identifizierung der Personen, derentwegen das Ersuchen gestellt wird, ermöglichen (Bst. b). Weiter hat die ersuchende Behörde anzugeben, in welcher Form sie die Informationen, um die sie ersucht, erhalten möchte (Bst. c) bzw. Angaben zu machen über die Art und den Gegenstand von Schriftstücken, um deren Zustellung ersucht wird (Bst. e). Schliesslich hat das Ersuchen Angaben darüber zu enthalten, ob es dem Recht und der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates entspricht (Bst. f) und ob der ersuchende Staat alle angemessenen und nach seinem Recht oder seiner Verwaltungspraxis zur Verfügung stehenden Massnahmen ausgeschöpft hat, es sei denn, das Zurückgreifen auf diese Massnahmen würde unverhältnismässig grosse Schwierigkeiten mit sich bringen (Bst. f i.V.m. Art. 21 Abs. 2 Bst. g MAC). Zudem ist das Amtshilfeersuchen in einer der Amtssprachen der OECD und des Europarats oder einer von den betreffenden Vertragsparteien zweiseitig vereinbarten Sprache abzufassen (Art. 25 MAC). Die ähnlich lautenden Voraussetzungen gemäss Art. 6 Abs. 1 und 2 StAhiG treten hinter diese Bestimmungen des MAC grundsätzlich zurück (Art. 1 Abs. 2 StAhiG; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4300/2021 vom 13. Juli 2022 E. 4.3, A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.6).

E. 3.2.2

Das Ersuchen vom 5. Januar 2024 erfüllt diese formellen Voraussetzungen. Etwas anderes wird auch von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht.

E. 3.3

Die nachfolgend erwähnte Rechtsprechung betreffend die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen gestützt auf Doppelbesteuerungsabkommen kann für das MAC zumindest insoweit übernommen werden, als die entsprechenden Bestimmungen unter rechtswesentlichen Aspekten inhaltlich vergleichbar sind (vgl. anstatt vieler: Urteil des BVGer A-6359/2023 vom 14. Juli 2025 E. 2.3).

E. 3.4.1

Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.4, A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-2676/2017 vom 3. April 2019 E. 3.3.1). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen letzten Endes als nicht erheblich herausstellen sollten (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3, 142 II 161 E. 2.1.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.3.3 m.w.H.).

E. 3.4.2

Die voraussichtliche Erheblichkeit von Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben. Nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die ersuchte Behörde zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind. Dem «voraussichtlich» kommt somit eine doppelte Bedeutung zu: der ersuchende Staat muss die Erheblichkeit voraussehen und im Amtshilfeersuchen geltend machen und der ersuchte Staat muss nur solche Informationen übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-4936/2024 vom 17. März 2025 E. 4.3.3).

E. 3.4.3

Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen. Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich somit darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (BGE 145 II 112 E. 2.2.1). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte - mit der Begründung, dass die verlangten Informationen nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinne von Art. 4 Abs. 1 MAC seien - nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich bzw. unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-2664/2020 vom 26. Januar 2021 E. 6.2, A-5695/2018 vom 22. April 2020 E. 3.3.1 f., A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.2.3, A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3 f.). Auch wenn damit die «Hürde der voraussichtlichen Erheblichkeit»

gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht sehr hoch ist (BGE 145 II 112 E. 2.2.1; zum Ganzen: BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-4167/2020, A-4169/2020 vom 18. Januar 2021 E. 6.3), so ist sie dennoch vorhanden und zu beachten (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 3.4.3 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 2C_780/2020 vom 10. März 2021], A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 3.1).

E. 3.4.4

Bei der Beurteilung, ob die verlangten Informationen voraussichtlich erheblich sind, hat der ersuchte Staat nicht die Anwendung des innerstaatlichen Verfahrensrechts des ersuchenden Staates zu prüfen. Es genügt, dass die Informationen möglicherweise geeignet sind, um im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Der ersuchte Staat kann die Frage, ob das Steuerverfahren im Ausland begründet ist, nur einer Plausibilitätskontrolle unterziehen. Auch hat er nicht zu prüfen, ob prozedurale Hindernisse - in Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staates - der Verwendung der erhaltenen Informationen entgegenstehen könnten. Eine solche Herangehensweise wäre im Kontext der internationalen Zusammenarbeit und mit Blick auf die Besonderheiten jedes nationalen Verfahrensrechts nicht haltbar. Der ersuchte Staat verfügt im Übrigen nicht über die notwendigen Grundlagen, um die Korrektheit der Vorbringen der betroffenen steuerpflichtigen Person in Bezug auf die Prozessregeln des ersuchenden Staates zu prüfen (zum Ganzen: BGE 144 II 206 E. 4.3 zweiter Absatz m.w.H.; Urteil des BVGer A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.5.3).

E. 3.5

In Bezug auf die Information über das laufende Amtshilfeverfahren wird zwischen den formell betroffenen Personen unterschieden, nämlich jenen, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden bzw. deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat geprüft werden soll (Art. 3 Bst. a StAhiG), und weiteren Personen, die sonst (materiell) betroffen sind (vgl. Urteile des BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.2.1, A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.7.1, A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.1.5). Davon zu unterscheiden sind «nicht betroffene Personen» im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG. Die Übermittlung von Informationen zu solchen Personen ist gemäss dieser Bestimmung unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechtigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen. Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips nur Personen geschützt werden, die schlichtweg nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des StAhiG], BBl 2015 5585, 5623; statt vieler: Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es aber unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, welche nicht betroffene Personen sind. Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person «voraussichtlich erheblich» sein und ist ihre

Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würden, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff., 143 II 506 E. 5.2.1 und 142 II 161 E. 4.6.1; Urteile des BGer 2C_67/2021 vom 28. Januar 2021 E. 3.1 und 2C_387/2016 vom 5. März 2018 E. 5.1; zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 1.3.1 m.w.H. [das BGer ist mit Entscheid 2C_393/2023 vom 19. Juli 2023 auf die Beschwerde nicht eingetreten]).

E. 3.6

Zwar hält das MAC - anders als die Amtshilfeartikel (bzw. die dazugehörigen Protokollbestimmungen) in vielen Doppelbesteuerungsabkommen sowie Art. 7 Bst. a StAhiG - nicht ausdrücklich fest, dass Beweisausforschungen («fishing expeditions») untersagt sind. Aus der Bestimmung, dass der ersuchende Staat die ihm selbst zur Verfügung stehenden Mittel grundsätzlich ausgeschöpft haben muss, bevor er ein Amtshilfeersuchen stellt («Subsidiaritätsprinzip»; Art. 21 Abs. 2 Bst. g MAC; vgl. dazu auch E. 3.8 hiernach) erhellt aber, dass ein Ersuchen ohne jegliche Anhaltspunkte dafür, dass die Informationen für den ersuchenden Staat erheblich sein können, nicht möglich sein soll (Urteile des BVGer A-6857/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 3.2.2, A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.4). Das Verbot der Beweisausforschung ist zudem auch Ausdruck des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes (Urteil des BGer 2C_352/2020 vom 26. Mai 2020 E. 2.2; Urteile des BVGer A-5535/2021 vom 2. März 2023 E. 5, A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.1, je m.w.H.). Von einer Beweisausforschung («fishing expedition») kann gemäss der Rechtsprechung zu Doppelbesteuerungsabkommen nicht gesprochen werden, wenn konkrete Fragen in Bezug auf eine identifizierte (bzw. identifizierbare) Person im Zusammenhang mit einer laufenden Untersuchung gestellt werden (Urteile des BVGer A-4936/2024 vom 17. März 2025 E. 4.2.3, A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.4; vgl. auch Urteil des BVGer A-3482/2018 vom 5. August 2019 E. 5.4). Enthält ein Ersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, kann das Vorliegen einer «fishing expedition» grundsätzlich verneint werden (Urteil des BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3; Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 6.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3939/2024 vom 6. November 2024 E. 2.3.2.3).

E. 3.7.1

Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet das völkerrechtliche Vertrauensprinzip. Diesem Grundsatz nach besteht - ausser bei offensichtlichem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) - prinzipiell kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1, 142 II 218 E. 3.1; Urteile des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.4.1, A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 2.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_864/2019 vom 17. August 2020]).

E. 3.7.2

Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist die ersuchte Behörde an die Darstellung des Sachverhalts im Amtshilfeersuchen gebunden, sofern diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 142

II 218 E. 3.1, 139 II 451 E. 2.2.1; Urteil des BVGer A-1319/2023 vom 11. April 2024 E. 3.4.1). Dasselbe gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteil des BVGer A-3886/2023 vom 15. März 2024 E. 2.5). Das Vertrauensprinzip schliesst indessen nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, wenn ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze bestehen (BGE 146 II 150 E. 7.1, 144 II 206 E. 4.4; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1964/2024 vom 24. Oktober 2024 E. 2.2.2).

E. 3.7.3

Bestreitet die betroffene Person den von der ersuchenden Behörde geschilderten Sachverhalt, so hat sie diesen mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteil des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.4.3 m.w.H.). Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, im Ersuchen den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; BVGE 2011/14 E. 2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6). Aus diesem Grund verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern diese muss nur - aber immerhin - hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1 und 2.2.1, 139 II 404 E. 7.2.2; Urteile des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.4.3, A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6).

E. 3.7.4

Der völkergewohnheitsrechtliche Grundsatz, wonach Vertragsstaaten völkerrechtliche Verträge nach Treu und Glauben zu erfüllen haben («pacta sunt servanda», kodifiziert in Art. 26 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [VRK, SR 0.111]; vgl. BGE 143 II 136 E. 5.2.1 und 142 II 35 E. 3.2, je m.w.H.), führt dazu, dass Erklärungen der jeweiligen Vertragspartner ebenfalls nach Treu und Glauben zu interpretieren sind. Dies gilt insbesondere für das Amtshilfeersuchen und die darin von der ersuchenden Behörde als voraussichtlich erheblich bezeichneten Informationen (zum Ganzen: BGE 147 II 116 E. 5.2; Urteil des BGer 2C_287/2019, 2C_288/2019 vom 13. Juli 2020 E. 2.3.1 und 3.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.5.2).

E. 3.8.1

Nach dem in Art. 21 Abs. 2 Bst. g MAC statuierten Subsidiaritätsprinzip muss der ersuchende Vertragsstaat, bevor er ein Amtshilfeersuchen stellt, alle angemessenen und nach seinem Recht oder seiner Verwaltungspraxis zur Verfügung stehenden Massnahmen ausgeschöpft haben, es sei denn, das Zurückgreifen auf diese Massnahmen würde unverhältnismässig grosse Schwierigkeiten mit sich bringen (Urteil des BVGer A-7227/2023 vom 3. April 2025 E. 2.7.4.).

E. 3.8.2

Aus der bundesverwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung hinsichtlich des Subsidiaritätsprinzips im Rahmen der auf Doppelbesteuerungsabkommen gestützten

Amtshilfe ergibt sich, dass nicht das Ausschöpfen sämtlicher möglicher Mittel verlangt wird (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-7164/2018 vom 20. Mai 2019 E. 2.5 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_514/2019 vom 17. August 2020]). Ein Mittel kann gemäss der besagten Rechtsprechung nicht mehr als «üblich» bezeichnet werden, wenn es dem ersuchenden Staat - im Vergleich zu einem Amtshilfeersuchen - einen unverhältnismässigen Aufwand verursachen würde oder wenn die Erfolgchancen als sehr gering einzuschätzen sind (Urteil des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.3.2).

E. 3.8.3

Zur Wahrung des Subsidiaritätsprinzips ist etwa eine Befragung der betroffenen Person nicht notwendig, bevor ein Amtshilfeersuchen gestellt wird (Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.4.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_716/2020 vom 18. Mai 2020]). Es genügt, wenn der ersuchende Staat anhand innerstaatlich vorgesehener Mittel das Ermittlungsobjekt hinreichend präzisiert hat, so dass die Leistung von Amtshilfe ermöglicht wird (Urteile des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.4.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_716/2020 vom 18. Mai 2020], A-4991/2016 vom 29. November 2016 E. 5.2 und 11).

E. 3.9.1

Nach ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (Urteile des BVGer A-4889/2024 vom 16. September 2025 E. 8.1.2, A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1, A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1, A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.5). Die in den Unterlagen erwähnten Personen sind damit durch das Spezialitätsprinzip geschützt, welches auch eine persönliche Dimension aufweist (BGE 147 II 13 E. 3.4.3 und E. 3.5, 146 I 172 E. 7.1.3). Die Rechtsprechung zur persönlichen Dimension des Spezialitätsprinzips ist vom Bundesgericht in zahlreichen Entscheiden bestätigt worden (vgl. etwa die Urteile des BGer 2C_219/2022 vom 30. Januar 2025 E. 7.4, 2C_795/2022 vom 15. März 2024 E. 7.2 und 7.4, 2C_802/2022 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3). Weiter garantiert das Spezialitätsprinzip, dass die amtshilfeweise übermittelten Informationen nicht zu strafrechtlichen Zwecken ausserhalb der Steueramtshilfe verwendet werden (Urteil des BGer 2C_750/2020 vom 25. März 2021 E. 8.3). Gemäss dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung - welche grundsätzlich auch auf das vorliegend relevante MAC anwendbar ist (E. 3.3; Urteil des BVGer A-6858/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 3.2.6 m.w.H.) - ist es angezeigt, dass die Vorinstanz die ersuchende Behörde anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert (vgl. BGE 147 II 13 E. 3.7; Urteil des BGer 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7; Urteil des BVGer A-2795/2023 vom 24. Oktober 2024 E. 2.7.4 [das BGer ist mit Entscheid 2C_559/2024 vom 14. November 2024 auf die Beschwerde nicht eingetreten]).

E. 3.9.2

Das bereits erwähnte völkerrechtliche Vertrauensprinzip (E. 3.7) spielt auch eine Rolle in Bezug auf das Spezialitätsprinzip. Gestützt auf das Vertrauensprinzip kann grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch Staaten eingehalten wird, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag

verbunden sind, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2 und 4.3.1, 115 Ib 373 E. 8, 107 Ib 264 E. 4b; Urteil des BGer 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 2.1 m.w.H.). Folglich ist die Wahrung des Grundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen bzw. eine entsprechende Zusicherung einzuholen (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1).

E. 3.9.3

Am 19. Februar 2024 hat der Rat der OECD eine Aktualisierung des Kommentars zu Art. 26 OECD-MA genehmigt (abrufbar unter: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/fr/topics/policy-issues/transparence-fiscale-et-cooperation-internationale/mise-a-jour-commentaires-relatifs-article-26-modele-convention-fiscale-ocde.pdf>; letztmals abgerufen am 3. Oktober 2025). Diese Aktualisierung präzisiert, dass die Verwendung der vom ersuchenden Staat erhaltenen Auskünfte « ne se limite pas à l'établissement ou au recouvrement des impôts, aux procédures et poursuites concernant ces impôts, ou aux décisions sur les recours relatifs à ces impôts mentionnés au paragraphe 1 à l'égard de la personne ou des personnes au sujet desquelles les renseignements ont été reçus, mais comprend également l'utilisation à ces fins concernant toute autre personne. L'Etat contractant destinataire n'est pas tenu d'informer l'Etat contractant émetteur de cette utilisation ni de lui demander son autorisation ». Die Vorinstanz erklärte hierzu am 19. März 2024, dass diese Präzisierung ab sofort von ihr umgesetzt werde (siehe die Fachinformation des Sekretariats für internationale Finanzfragen [SIF]: «Die OECD präzisiert den Kommentar zu Artikel 26 [Informationsaustausch] des Musterabkommens»; abrufbar unter <https://www.sif.admin.ch/de/kommentar-artikel-26-informationsaustausch-musterabkommens>; letztmals abgerufen am 3. Oktober 2025). Das Bundesverwaltungsgericht hat jüngst nach eingehender Prüfung entschieden, dass die persönliche Dimension des Spezialitätsprinzips trotz der Aktualisierung des OECD-Kommentars beizubehalten ist (Urteil des BVGer A-4889/2024 vom 16. September 2025 E. 8 [angefochten beim BGer]).

E. 3.10.1

Gemäss Art. 21 Abs. 2 Bst. c MAC ist die Schweiz als ersuchter Staat nicht verpflichtet, Informationen zu erteilen, die nach seinem eigenen Recht oder seiner eigenen Verwaltungspraxis oder nach dem Recht des ersuchenden Staates oder dessen Verwaltungspraxis nicht beschafft werden können. Das Prinzip der Reziprozität bezieht sich somit nicht bloss auf die Möglichkeit, im jeweils anderen Staat ein Amtshilfeersuchen stellen zu können, sondern es beinhaltet auch die Erhältlichkeit der Informationen in einem innerstaatlichen Verfahren (Urteil des BVGer A-6359/2023 vom 14. Juli 2025 E. 2.6.1 m.w.H.).

E. 3.10.2

In der Praxis ist es jedoch häufig schwierig zu ermitteln, ob der um Amtshilfe ersuchende Staat nach seinem Recht die fraglichen Informationen beschaffen könnte bzw. Amtshilfe leisten dürfte, weshalb das OECD-Amtshilfemusterabkommen vorsieht, dass der ersuchende Staat mit dem Amtshilfeersuchen eine entsprechende Bestätigung abgeben muss. Liegt eine entsprechende Bestätigung des ersuchenden Staates vor, darf der um Amtshilfe ersuchte Staat aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips die Gewährung

von Amtshilfe wegen fehlender Reziprozität nur dann ablehnen, wenn er Gründe dafür hat, dass die abgegebene Erklärung klarerweise unzutreffend ist (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.1 und 2.4; Urteil des BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 2.5.4.1 m.w.H.).

E. 3.11

Das Amtshilfeverfahren ist ein Hilfsverfahren zugunsten eines (allfälligen) Hauptverfahrens im ersuchenden Staat. Der ersuchte Staat hat deshalb keine eigenen Untersuchungen anzustellen, ob der im Ersuchen dargestellte Sachverhalt zutrifft; auch ist es Sache des ersuchenden Staates, seine Gesetzgebung auszulegen und anzuwenden (vgl. Urteil des BVGer A-1867/2023 vom 25. August 2025 E. 2.3.5 m.H.). Stellt sich eine Frage bei der Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staates, ist diese Frage von den Behörden des ersuchenden Staates zu beantworten. Dies gilt auch für Fragen bezüglich des Verfahrensrechts des ersuchenden Staates (BGE 144 II 206 E. 4.6; Urteile des BGer 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.5 und 5.5.2 f., 2C_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 5.5, 2C_527/2015 vom 3. Juni 2016 E. 5.7; Urteil des BVGer A-7227/2023 vom 3. April 2025 E. 2.7.2 m.w.H. [angefochten beim BGer]). Soweit das nationale Verfahrensrecht des ersuchenden Staates einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, ist dies im Prinzip vor den Behörden des ersuchenden Staates geltend zu machen (BGE 144 II 206 E. 4.6, 142 II 161 E. 2.2; Urteil des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.4.8 m.w.H. [das BGer ist mit Entscheid 2C_621/2023 vom 21. November 2023 auf die Beschwerde nicht eingetreten]).

E. 4

Im vorliegenden Fall erachtet die Beschwerdeführerin die Übermittlung der in der angefochtenen Schlussverfügung aufgeführten Informationen an die ersuchende Behörde aus verschiedenen Gründen als rechtswidrig. Im Wesentlichen ist streitig und zu prüfen, ob das Spezialitätsprinzip (E. 4.1) verletzt ist. Sodann ist zu klären, ob das Erhältlichkeitsprinzip und das Subsidiaritätsprinzip eingehalten wurde (E. 4.2). Schliesslich ist zu eruieren, ob das Amtshilfeersuchen eine «fishing expedition» darstellt und ob die gemäss der angefochtenen Schlussverfügung zu übermittelnden Informationen für die steuerliche Beurteilung der von der beschwerdeberechtigten Person erhaltenen Einkünfte aus der Ukraine voraussichtlich erheblich sind bzw. ob Angaben zu Drittpersonen zu schwärzen sind (E. 4.3).

E. 4.1.1.1

Im vorliegenden Fall handelt es sich bei den wirtschaftlich Berechtigten der Konten der Beschwerdeführerin nicht um die vom Amtshilfeersuchen formell betroffenen Personen (E. 3.5). Deshalb sind diese rechtsprechungsgemäss durch das Spezialitätsprinzip vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat gegen sie selbst geschützt (E. 3.9.1).

E. 4.1.1.2

Angesichts der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Spezialitätsprinzip, welche auch für die Amtshilfe gestützt auf das MAC herangezogen werden kann (E. 3.9.1), ist im vorliegenden Verfahren der Spezialitätsvorbehalt gegenüber der ersuchenden Behörde zu präzisieren. Die Vorinstanz wird Ziffer 4 der angefochtenen Schlussverfügung entsprechend anzupassen haben. Sie wird die ersuchende Behörde bei der Übermittlung der Informationen ausdrücklich darauf hinzuweisen haben, dass die Informationen nur in

Verfahren gegen die betroffenen Personen sowie für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und dass diese Informationen gemäss Art. 22 MAC geheim zu halten sind.

E. 4.1.1.3

Wie dargelegt, kann gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (E. 3.7) grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass das Spezialitätsprinzip durch Staaten eingehalten wird, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag verbunden sind. Vor diesem Hintergrund ist die Wahrung des Spezialitätsprinzips erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen bzw. eine entsprechende Zusicherung einzuholen (E. 3.9.2). Der von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Einwand, die ersuchende Behörde könnte die genannten Informationen möglicherweise gegen die wirtschaftlich berechnete Person verwenden, stellt eine blosser Behauptung dar, die keine ernsthaften Zweifel - im Sinne von E. 3.7.2 - an der Einhaltung des Spezialitätsprinzips durch die Ukraine begründen kann. Selbst wenn gegen die wirtschaftlich berechnete Person der Beschwerdeführerin tatsächlich politisch motivierte Strafverfahren geführt würden, kann daraus nicht geschlossen werden, dass die ersuchende Behörde das Spezialitätsprinzip nicht einhält. Gestützt auf die Angaben im Amtshilfeersuchen vom 5. Januar 2024 und in Anwendung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (E. 3.7) ging die Vorinstanz folglich zu Recht davon aus, dass das vorliegende Amtshilfeersuchen zwecks korrekter Anwendung des Steuersatzes auf den von der ukrainischen Gesellschaften ausgehenden Zins- und Dividendenzahlungen an die beschwerdeberechtigte Person gestellt worden ist und die ersuchten Informationen nicht, wie von der Beschwerdeführerin behauptet, in politisch motivierten Strafverfahren gegen die wirtschaftlich berechnete Person der Konten der Beschwerdeführerin, verwendet werden sollen. Von einer Verletzung des Spezialitätsprinzips ist nach dem Ausgeführten nicht auszugehen. Entsprechend ist ihre diesbezügliche Rüge unbegründet. Soweit die Beschwerdeführerin verlangt, es sei eine schriftliche Zusicherung von der ersuchenden Behörde zu verlangen, ist ihr somit nicht zu folgen.

E. 4.2.1.1

Die Ukraine hat ausdrücklich bestätigt, dass sie in der Lage ist, die Informationen in vergleichbaren Fällen zu beschaffen und an die Schweiz weiterzuleiten. Damit ist auch zugesichert, dass der ersuchende Staat die Informationen nach seinem innerstaatlichen Recht beschaffen könnte. Die Schweiz dürfte die Gewährung von Amtshilfe wegen fehlender Reziprozität nur dann ablehnen, wenn sie Gründe dafür hat, dass die abgegebene Erklärung klarerweise unzutreffend ist (E. 3.10.2). Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass die rechtliche Situation in der Ukraine die Übermittlung gewisser der angeforderten Bankinformationen verbiete. Die Beschwerdeführerin stützt ihre Argumentation auf ein Rechtsgutachten eines ukrainischen Rechtsanwaltes und Professors an der Nationalen Wirtschaftsuniversität Kiew, welches aus der englischen Sprache ins Deutsche übersetzt worden ist. Zwar ist diesem Gutachten eine gewisse Bedeutung zuzuerkennen, doch kommt diesem lediglich die Stellung eines Parteigutachtens zu. Solchen Gutachten ist nach der Rechtsprechung nicht die Qualität von Beweismitteln, sondern von blossen Parteibehauptungen beizumessen (BGE 141 III 433 E. 2.3; Urteil des BGER 2C_750/2020 vom 25. März 2021 E. 9.3.2; Urteile des BVGER A-5002/2021 vom 29. August 2023 E. 9.3.3 [das BGER ist mit Entscheid 2C_543/2023 vom 9. Oktober 2023 auf die Beschwerde

nicht eingetreten], A-5440/2021 vom 10. Juli 2023 E. 6.2, A-3332/2020 vom 11. Januar 2023 E. 9.3.1 [das BGer ist mit Entscheid 2C_89/2023 vom 16. Februar 2023 auf die Beschwerde nicht eingetreten], A-923/2021 vom 4. Juni 2021 E. 4.5.3). Zudem betrifft besagtes Rechtsgutachten das innerstaatliche ukrainische Recht zur Frage der Erhältlichkeit von Bankinformationen; die dafür erforderliche vertiefte Auseinandersetzung mit ukrainischem Recht würde jedoch den Rahmen des Amtshilfeverfahren sprengen, das ein «Hilfsverfahren» bleibt (E. 3.11; vgl. auch Urteil des BVerfG A-923/2021 vom 4. Juni 2021 E. 4.5.3). Das von der Beschwerdeführerin eingebrachte Rechtsgutachten ist für das vorliegende Amtshilfeersuchen im Lichte des völkerrechtlich geltenden Vertrauensprinzips somit nicht geeignet, Zweifel an der Erklärung der ersuchenden Behörde zu wecken. Die vorgenannte Erklärung von der Ukraine wird somit nicht sofort wegen offensichtlichen Fehlern, Lücken oder Widersprüchen entkräftet. Die Vorinstanz kam zu Recht zum Schluss, dass das Erhältlichkeits- und Gegenseitigkeitsprinzip gewahrt ist.

E. 4.2.1.2

Es besteht im vorliegenden Verfahren mit Blick auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (E. 3.7.1) weiter kein Anlass, an der im Ersuchen enthaltenen Erklärung («the Competent Authority of Ukraine has pursued all means available in Ukraine to obtain the information requested, expect those that would give rise to disproportionate difficulties», act. 1 S. 2) zu zweifeln, dass alle in der Ukraine verfügbaren Mittel zur Informationsbeschaffung genutzt wurden. Die Beschwerdeführerin hat nämlich keine stichhaltigen konkreten Anhaltspunkte für eine fehlende Ausschöpfung aller üblichen, in der Ukraine den Steuerbehörden zur Verfügung stehenden Mittel der Informationsbeschaffung dargetan und vermag keine ernsthaften Zweifel an der Richtigkeit der erwähnten, im Ersuchen abgegebenen Erklärung der ersuchenden Behörde zu wecken. Zudem müssen nicht sämtliche innerstaatlichen Massnahmen zur Informationsbeschaffung ausgenutzt worden sein. Vielmehr muss die ersuchende Behörde dies zumindest soweit tun, als dass diese Massnahmen es ihr erlauben, konkrete Fragen in Bezug auf eine identifizierte (bzw. identifizierbare) Person im Zusammenhang mit einer laufenden Untersuchung zu stellen (E. 3.6 und 3.8.3). Das vorliegende Amtshilfeersuchen erfüllt dies klarerweise, indem es konkrete Informationen zu den Bankkonten der Beschwerdeführerin erfragt. Ausserdem handelt es sich bei den erfragten Informationen über die Bankkonten der - grundsätzlich nicht in der Ukraine ansässigen - Beschwerdeführerin um sich im Ausland (i.e. nicht in der Ukraine) befindlichen Informationen. Somit ist es ohnehin der ersuchenden Behörde überlassen wie und wo sie die Informationen einholen möchte.

E. 4.3.1.1

Insoweit als die Beschwerdeführerin geltend macht, dem Ersuchen liessen sich keine ausreichenden Verdachtsmomente für eine mögliche Betriebsstätte der Beschwerdeführerin in der Ukraine entnehmen, ist ihr nicht zu folgen. Das Ersuchen vom 5. Januar 2024 erfüllt die formellen Voraussetzungen und nennt den Steuerzweck, für den die Informationen benötigt werden, ausdrücklich (E. 3.2.1). Die STSU verweist insbesondere darauf, dass N. _____ als ukrainischer Geschäftsmann wiederholt die Interessen der Beschwerdeführerin vertreten habe, etwa bei Kreditverhandlungen und gesellschaftsrechtlichen Beschlüssen über Anteilsverkäufe und Dividendenausschüttungen an die Beschwerdeführerin (Sachverhalt Bst. A.c). Damit bestehen hinreichende Anhaltspunkte für eine mögliche Betriebsstätte der Beschwerdeführerin in der Ukraine. Ein ersuchender Staat ist sodann nicht verpflichtet, einem Amtshilfeersuchen Beweismittel

beizulegen (insbesondere die von der ersuchenden Behörde erwähnte, auf N. _____ lautende Vollmacht zugunsten der Beschwerdeführerin), um den geltend gemachten Sachverhalt nachzuweisen (E. 3.4.2). Auf die Angaben der STSU ist vielmehr grundsätzlich gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip abzustellen (E. 3.7). Die Beschwerdeführerin bestreitet die Angaben der ersuchenden Behörde lediglich pauschal, nennt aber keinerlei konkrete Anhaltspunkte, welche geeignet wären, die Angaben der STSU zu widerlegen. Damit fehlt es an einer klaren und endgültigen Entkräftung der Verdachtsmomente, die - wie gefordert (E. 3.7.3) - unverzüglich, unbestritten und durch Urkunden zu erfolgen hätte. Somit liegt entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin auch keine «fishing expedition» vor. In einem Fall, in dem - wie hier - ein Amtshilfeersuchen alle formellen Voraussetzungen erfüllt und es nachvollziehbare und plausible Sachverhaltserläuterungen enthält, kann der konstanten bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgend keine «fishing expedition» vorliegen (E. 3.2.2 und 3.6).

E. 4.3.1.2

Die Vorinstanz ist nicht angehalten abschliessend zu beurteilen, ob die ersuchten Informationen unter ukrainischem Recht konkret geeignet oder notwendig sind, um das Vorhandensein einer Betriebsstätte nachzuweisen sowie der wirtschaftlich Berechtigte der Einkünfte festzustellen. Vielmehr beschränkt sich ihre Rolle darauf zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (sog. Plausibilitätskontrolle; E. 3.4.4). Die ersuchende Behörde hat dargelegt, dass sie anhand der ersuchten Informationen untersuchen möchte, ob die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin von der Ukraine aus erfolgt und wer tatsächlich wirtschaftlich Berechtigter der Einkünfte aus der Ukraine ist, da dies Einfluss auf die Höhe des Steuersatzes für die von den ukrainischen Gesellschaften ausgehenden Zins- und Dividendenzahlungen habe. Daraus ist ersichtlich, dass die ersuchende Behörde den Geldfluss verstehen und nachvollziehen will. Bei den ersuchten Informationen handelt es sich um Daten zu bestimmten Bankkonten (wie Kontolisten mit Angaben zu Zeichnungsberechtigten/Bevollmächtigten, Kontoeröffnungsunterlagen, Beneficial-Owner-Nachweisen, Kontoführungsverträgen/Bankvereinbarungen, Kontoauszügen [vgl. Sachverhalt Bst. A.d; vgl. act. 82]). Gemäss geltender Rechtsprechung sind solche Informationen für die Überprüfung von Geldflüssen und der tatsächlichen wirtschaftlichen Verfügungsmacht grundsätzlich relevant (vgl. Urteil des BVGer A-5938/2022 vom 18. November 2024 E. 4.4.1). Insbesondere die Eröffnungsunterlagen inkl. der Know-Your-Customer-Dokumente liefern allesamt Informationen, welche sich auf das Bankkonto beziehen. Aus ihnen lassen sich Hinweise schliessen unter anderem auf Geschäftsbeziehungen, Eigentumsverhältnisse und wirtschaftliche Berechtigungen sowie Agreements, Verträge und Eröffnungen weiterer Konten (vgl. Urteil des BVGer A-257/2025 vom 13. August 2025 E. 4.3.1.2 [das BGer ist mit Entscheid 2C_470/2025 vom 8. September 2025 auf die Beschwerde nicht eingetreten]). Damit haben die verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt und sind möglicherweise dazu geeignet, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Ob die Informationen schlussendlich (alle) tatsächlich erheblich sein werden, kann und muss indessen nicht geklärt werden (E. 3.4.3).

E. 4.3.1.3

Weiter beantragt die Beschwerdeführerin die Schwärzung von Angaben zu Drittpersonen in den Bankunterlagen. Zunächst ist dabei festzuhalten, dass die Identität aller mit dem betroffenen Bankkonto in Verbindung stehenden Personen (bspw. Kontoinhaber, wirtschaftlich Berechtigter, Bevollmächtigter, Zeichnungsberechtigter) ein wesentliches Element bei der Überprüfung der Geldflüsse darstellt und es kann daher davon ausgegangen werden, dass solche Personen nicht rein zufällig in den Bankunterlagen auftauchen (Urteil des BGer 2C_703/2020 vom 15. März 2021 E. 5.4.1). Informationen zu Personen, die nicht rein zufällig in den Unterlagen erscheinen, weisen einen Zusammenhang zu der in Frage stehenden Steuerangelegenheit auf und könnten somit voraussichtlich erheblich sein (E. 3.5). Bei den von der Beschwerdeführerin beantragten Schwärzungen von Angaben zu Drittpersonen liegt jeweils keine Konstellation vor, in der diese Drittpersonen nur zufällig in den Bankunterlagen auftauchen würden. Vielmehr handelt es sich bei den erwähnten Drittpersonen einerseits um Personen, die wirtschaftlich Berechtigte sind, die Teil der Versandinstruktionen sind, die ein Informationsrecht besitzen, die Bankbeziehung verwalten, die Zeichnungsberechtigte sind oder die Empfänger von Zahlungen sind. Gemäss geltender Rechtsprechung sind Informationen über die Identitäten vorgenannter Drittpersonen für die Überprüfung von Geldflüssen grundsätzlich relevant (Urteil des BGer 2C_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 3.5). Die voraussichtliche Erheblichkeit dieser Information ist zu bejahen. Die von den Beschwerdeführenden genannten Drittpersonen sind somit vom Ersuchen betroffen, und die Übermittlung der sie betreffenden Angaben ist zulässig (Art. 4 Abs. 3 StAhiG e contrario; vgl. BGE 141 II 436 E. 4.6). Eine weitere Prüfung allfälliger der Übermittlung der Informationen entgegenstehender privater Interessen der betroffenen Drittpersonen erübrigt sich (wie bspw. die angeblich politisch motivierten Strafverfahren gegen die wirtschaftlich berechtigte Person der Bankkonten der Beschwerdeführerin), da auf den Antrag auf Schwärzung der betroffenen Drittpersonen mangels Beschwerdeberechtigung der Beschwerdeführerin nicht weiter einzutreten ist (vgl. E. 1.4.4 f.).

E. 4.3.1.4

Die erfragten Informationen sind damit für das ausländische Steuerverfahren voraussichtlich erheblich.

E. 5

Zusammenfassend hat die Vorinstanz zu Recht festgehalten, dass die Vor-aussetzungen für die Amtshilfeleistung an die Ukraine im vorliegenden Fall erfüllt sind. Insbesondere wird durch die Amtshilfeleistung das Spezialitätsprinzip, das Erhältlichkeitsprinzip und das Subsidiaritätsprinzip nicht verletzt. Schliesslich ist auch die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen gegeben und es liegt keine «fishing expedition» vor. Die Schlussverfügung vom 28. Mai 2024 ist damit zu bestätigen. Die Beschwerde ist im Sinne der Erwägungen (vgl. E. 4.1.1.2) teilweise gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 6.1

Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Insgesamt sind die Verfahrenskosten - unter Berücksichtigung des marginalen Obsiegens der Beschwerdeführerin (E. 4.1.1.2) - auf Fr. 2'000.-- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und der

unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 500.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

E. 6.2

Im vorliegenden Fall obsiegt die Beschwerdeführerin in marginalem Umfang. Ihr ist entsprechend keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 2 VGKE).

E. 7

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht. Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

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