

# **BVGer A-4594/2021 vom 9. Dezember 2025**

Bundesverwaltungsgericht, 2025-12-09, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4594\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4594_2021)

FR: TAF A-4594/2021 du 9 décembre 2025

IT: TAF A-4594/2021 del 9 dicembre 2025

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der ersuchenden Behörde aus der Ukraine gestützt auf Art. 5 Abs. 1 MAC zugrunde. Art. 21 Abs. 1 MAC hält 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**

Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch die Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG), womit seine Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegend angefochtenen Entscheids gegeben ist. Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

### **E. 1.3**

Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die vom Amtshilfeersuchen direkt betroffene Person sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Die Beschwerdeführerinnen erfüllen als Adressatinnen der angefochtenen Schlussverfügung und Gesellschaften deren Geschäftsbeziehungen von der ersuchenden Behörde untersucht werden die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation. Die Beschwerde wurde überdies form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.4**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerinnen können neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 VwVG).

### **E. 2.1**

Sowohl die Schweiz als auch die Ukraine sind Vertragsparteien des MAC, worauf sich das Amtshilfeersuchen vom 11. Mai 2021 stützt. Unter anderem ist in diesem Staatsvertrag die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen vorgesehen (Art. 5 Abs. 1 MAC).

#### **E. 2.2.1**

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. 2.2.2**

Das Amtshilfeersuchen vom 11. Mai 2021 betrifft die Körperschaftssteuer bzw. Gewinnsteuer («corporate income tax») und den Ermittlungszeitraum vom 1. Juli 2018 bis 31. Dezember 2019. Es fällt demnach in den Anwendungsbereich von Art. 5 Abs. 1 MAC.

#### **E. 2.3.1**

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).

#### **E. 2.3.2**

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. 2.3.3**

Das Ersuchen vom 11. Mai 2021 erfüllt diese formellen Voraussetzungen. Etwas anderes wird auch von den Beschwerdeführerinnen nicht geltend gemacht.

#### **E. 2.4.1**

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. 2.4.2**

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. 2.4.3.1**

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 (BGE 143 II 185 E. 3.3.1 und 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2). Um die Durchsetzung des Steuerrechts des ersuchenden Staates zu ermöglichen, können gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich sämtliche Informationen relevant sein, die ein Vertragsstaat für die Steuerveranlagung seiner Steuerpflichtigen benötigt (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.3). 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). Keine Rolle spielt demgegenüber, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3 und 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. 2.4.3.2**

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. 2.4.3.3**

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 (sog. Plausibilitätskontrolle; dazu: BGE 144 II 206 E. 4.3; Urteil des BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 2.5.2.3 m.w.H.).

#### **E. 2.4.3.4**

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-4936/2024 vom 17. März 2025 E. 4.3.5, A-2664/2020 vom 26. Januar 2021 E. 6.2, A-5695/2018 vom 22. April 2020 E. 3.3.1 f.). 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 Urteil des BGer 2C\_780/2020 vom 10. März 2021], A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 3.1).

#### **E. 2.4.4**

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) erhellt aber, dass ein Ersuchen ohne jegliche Anhaltspunkte dafür, dass die Informationen für den ersuchenden Staat erheblich sein können, nicht möglich sein soll. 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. 2.4.5.1**

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. 2.4.5.2**

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. 2.4.5.3**

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. 2.4.5.4**

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. 2.4.6.1**

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. 2.4.6.2**

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). Dem ersuchenden Staat wird somit eine gewisse Freiheit belassen, um zu entscheiden, in welchem Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte. Selbst wenn es der ersuchenden Behörde möglich wäre, eine betroffene Person mittels Zwangsmassnahmen zur Herausgabe der Informationen aufzufordern, führt dies nicht dazu, dass (noch) kein Amtshilfeersuchen gestellt werden darf (Urteil des BVGer A-5650/2021 vom 2. November 2022 E. 3.2.6).

#### **E. 2.4.6.3**

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). Auch bei einer allfälligen Zusammenarbeit zwischen dem ersuchenden Staat und einer dort steuerpflichtigen Person im Rahmen des innerstaatlichen Steuerverfahrens kann ein Amtshilfesuch gestellt werden, um die Vollständigkeit sowie Glaubwürdigkeit der sich bereits im Besitz des ersuchenden Staates befindlichen Informationen zu überprüfen (Urteil des BVGer A-840/2022 vom 19. Januar 2023 E. 2.3.4).

#### **E. 3.1**

Im vorliegenden Fall gilt es zu prüfen, ob die Vorinstanz dem ukrainischen Amtshilfeersuchen zurecht stattgegeben hat bzw. ob sich die angefochtene Schlussverfügung vom 16. September 2021 als bundesrechtskonform erweist. In rechtlicher

Hinsicht unbestritten ist zurecht, dass das Amtshilfeersuchen die formellen Voraussetzungen erfüllt (vgl. E. 2.3.3). Umstritten und zu prüfen ist dagegen, ob das Subsidiaritätsprinzip eingehalten ist (E. 3.2). Ausserdem bringen die Beschwerdeführerinnen vor, dass das öffentliche Interesse gegen die Leistung der Amtshilfe spreche (E. 3.3) und das Amtshilfeersuchen einer Verhältnismässigkeitsprüfung nicht standhalte bzw. die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Kontoinformationen nicht gegeben sei (E. 3.4).

### **E. 3.2.1**

Die Beschwerdeführerinnen führen hinsichtlich des Subsidiaritätsprinzips aus, dass die Erklärung der ersuchenden Behörde, wonach die innerstaatlichen Mittel zur Informationsbeschaffung ausgeschöpft worden seien, fester Bestandteil des Amtshilfeformulars sei. Daher habe diese Erklärung keinen Zusammenhang zum konkreten Fall und es sei durch sie nicht rechtsgenügend aufgezeigt, dass die ersuchende Behörde die innerstaatlichen Mittel zur Informationsbeschaffung tatsächlich ausgeschöpft habe. Stattdessen sei diese Erklärung eine unwirksame, floskelhafte Behauptung. Ferner führen die Beschwerdeführerinnen aus, dass es geeigneter und effizienter gewesen wäre, die Fragen direkt an die betroffene Person zu richten, anstatt ein Amtshilfeersuchen zu stellen. Die betroffene Person hätte eine solche Anfrage sicherlich innert nützlicher Frist beantwortet. Es sei zudem besonders stossend, dass die ersuchende Behörde ein Amtshilfeersuchen an die Schweiz stelle, nachdem sie in einer Steuerrevision betreffend die Periode vom 1. Juli 2016 bis 30. Juni 2019 festgehalten habe, dass der Gewinn der betroffenen Person korrekt und vollumfänglich festgelegt worden sei.

### **E. 3.2.2**

In ihrer Vernehmlassung erwidert die Vorinstanz unter Bezugnahme auf die bundesverwaltungsgerichtliche Rechtsprechung, dass aufgrund des Vertrauensprinzips kein Anlass bestehe, an der Erklärung der ersuchenden Behörde zu zweifeln, wonach alle voraussichtlich zumutbaren innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft worden seien. Namentlich seien die innerstaatlichen Mittel zumindest insofern ausgeschöpft worden, als dass es der ersuchenden Behörde möglich gewesen sei, ein kohärentes Amtshilfeersuchen zu stellen. Zudem erkläre die ersuchende Behörde, weshalb sie nun auf Informationen aus diesem Amtshilfeersuchen angewiesen sei. Sodann weist die Vorinstanz darauf hin, dass es ihr nicht möglich sei zu überprüfen, ob die ersuchende Behörde ihre Fragen direkt an die betroffene Person gerichtet habe oder nicht. Dies könne jedoch offenbleiben, da der ersuchenden Behörde bei sich im Ausland befindlichen Informationen ein Ermessen zustehe. Würden sich voraussichtlich erhebliche Informationen in verschiedenen Ländern befinden, sei es nämlich der ersuchenden Behörde überlassen, in welcher Reihenfolge sie vorgehen wolle, bzw. wo sie diese Informationen einholen möchte. Das Subsidiaritätsprinzip beziehe sich ohnehin nur auf Informationen, die im ersuchenden Staat selbst erhältlich seien. Zudem erscheine es ohnehin zweifelhaft, ob die Informationen über das Bankkonto der Beschwerdeführerin 2 bei der betroffenen Person überhaupt erhältlich wären. Die ersuchten Informationen seien - sofern die Beschwerdeführerin 2 nicht freiwillig mitwirke - ausschliesslich in der Schweiz erhältlich. Schliesslich führt die Vorinstanz betreffend den ukrainischen Steuerrevisionsbericht weiter aus, dass sie grundsätzlich an die Erklärung der ersuchenden Behörde gebunden sei, wonach zum Gesuchszeitpunkt ein Steuerverfahren laufe. Ohnehin sei es aber nicht ausgeschlossen, dass die ersuchende Behörde die Informationen weiter benötige, selbst wenn ein solches Steuerverfahren

abgeschlossen wäre. Zumindest sei es nicht an ihr - der ESTV -, Fragen des ukrainischen Verfahrensrechts zu beurteilen. Der eingereichte Revisionsbericht vermöge das Vertrauen in die Ausführungen des ersuchenden Staates nicht umzustossen.

### **E. 3.2.3**

Zunächst ist der Vorinstanz hinsichtlich der Bedeutung des Vertrauensprinzips beizupflichten. Es besteht grundsätzlich kein Anlass an den Erklärungen bezüglich der Ausschöpfung der innerstaatlichen Mittel zur Informationsbeschaffung zu zweifeln. Dies gilt unabhängig davon, ob die Formatierung dieser Erklärung nahelegt, dass dieselbe ein fester Bestandteil des für das Amtshilfeersuchen genutzten Formulars ist. Die Beschwerdeführerinnen vermögen sodann auch keine Urkunden vorzubringen, welche diese Erklärungen klarerweise und entscheidend widerlegen (E. 2.4.5.3). Die Ausführungen der Beschwerdeführerinnen, wonach die ersuchten Informationen geeigneter und effizienter direkt bei der betroffenen Person hätten angefragt werden können, überzeugen nicht. Denn es ist völlig unklar, ob die betroffene Person diese Informationen tatsächlich erteilt hätte oder dazu imstande gewesen wäre, zumal um Informationen über das Bankkonto der - grundsätzlich nicht in der Ukraine ansässigen - Beschwerdeführerin 2 ersucht wurde. Wie die Vorinstanz zurecht ausführt, ist demnach grundsätzlich von sich im Ausland (i.e. nicht in der Ukraine) befindlichen Informationen auszugehen, womit das Subsidiaritätsprinzip gar nicht greift und es der ersuchenden Behörde überlassen ist, wie und wo sie die Informationen einholen möchte. Und auch wenn vorliegend eine theoretische Möglichkeit gegeben wäre, die ersuchten Informationen in der Ukraine zu beschaffen, ist den Beschwerdeführerinnen zu entgegnen, dass die ersuchende Behörde zur Beachtung des Subsidiaritätsprinzips nicht sämtliche innerstaatlichen Massnahmen zur Informationsbeschaffung ausgenutzt haben muss. Vielmehr muss sie 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. 2.4.4 und E. 2.4.6.3). Das vorliegende Amtshilfeersuchen erfüllt dies klarerweise, indem es konkrete Informationen zur Zahlungsabwicklung der Beschwerdeführerin 2 erfragt. Sodann ist der Vorinstanz beizupflichten, dass die ESTV aufgrund des Vertrauensprinzips grundsätzlich an die Erklärung der ersuchenden Behörde gebunden ist, wonach zum Gesuchszeitpunkt ein Steuerverfahren laufe. Die Ausführungen der Beschwerdeführerinnen und insbesondere der eingereichte Revisionsbericht vermögen dieses Vertrauen nicht umzustossen. Insbesondere in Bezug auf ihre Anmerkung, wonach gemäss Steuerrevisionsbericht betreffend die Periode vom 1. Juli 2016 bis 30. Juni 2019 der Gewinn der betroffenen Person korrekt festgelegt worden sei, ist den Beschwerdeführerinnen zu entgegnen, dass die ersuchende Behörde keinesfalls geltend macht, der Gewinn der betroffenen Person sei nicht korrekt festgesetzt bzw. ins Ausland verlagert worden. Vielmehr geht es darum zu klären, zu welchem Satz die in Frage stehenden Lizenz- und Dividendenzahlungen an die Beschwerdeführerin 2 zu versteuern sind. Dies scheint davon abzuhängen, ob die formell auf Zypern ansässige Beschwerdeführerin 2 tatsächlich in der Ukraine verwaltet wird. Dem Gesagten entsprechend wird durch die Leistung der Amtshilfe das Subsidiaritätsprinzip nicht verletzt.

### **E. 3.3.1**

Die Beschwerdeführerinnen argumentieren ausserdem, dass das öffentliche Interesse der Leistung der Amtshilfe entgegenstehe. Namentlich übersteige das öffentliche Interesse an einer bedarfsgerechten und wirtschaftlichen Erfüllung staatlicher Aufgaben das Interesse an

der Leistung von Amtshilfe in diesem Fall. Die bereits beschriebene Option einer direkten Informationsanfrage an die betroffene Person stehe dem aufwändigen Verfahren der Amtshilfe entgegen. Ausserdem betreffe das Amtshilfeersuchen nur sehr wenige Informationen, da der Bestand des Kontos der ersuchenden Behörde bereits bekannt sei. Dieser, in den Augen der Beschwerdeführerinnen sehr einfach vermeidbare und grosse Aufwand, der durch die umfangreiche Verfügung der Vorinstanz (12 Seiten) veranschaulicht werde, könne nicht im öffentlichen Interesse sein.

#### **E. 3.3.2**

Die Vorinstanz erwidert dazu, dass die rechtmässige Leistung von Amtshilfe im öffentlichen Interesse sei und die Vorbringen der Beschwerdeführerinnen dies nicht rechtsgenügend widerlegen würden. Selbst wenn gewisse Informationen über das Konto bereits bekannt seien, sei ein Amtshilfeersuchen auch zur Überprüfung derselben zulässig. Indes sei es, wie bereits festgehalten, nicht an ihr - der ESTV - zu überprüfen, ob die ersuchende Behörde ihre Fragen direkt an die betroffene Person gerichtet habe, und zu beurteilen, ob die erfragten Informationen überhaupt bei der betroffenen Person beschafft werden könnten.

#### **E. 3.3.3**

Der Vorinstanz ist zuzustimmen, dass die rechtmässige Leistung von Amtshilfe dem öffentlichen Interesse entspricht. Das öffentliche Interesse an einer bedarfsgerechten und wirtschaftlichen Erfüllung staatlicher Aufgaben steht der Erfüllung von Amtshilfeersuchen, die - wie eben beschrieben - das Subsidiaritätsprinzip einhalten und sich auf konkrete Informationen beschränken, nicht entgegen. Betreffend den Umfang der Verfügungsbegründung ist festzuhalten, dass dieser nicht als Selbstzweck entsteht, sondern insbesondere der Wahrung der Verfahrensrechte der Beschwerdeführerinnen - welche mit der Leistung der Amtshilfe nicht einverstanden waren (vgl. Sachverhalt Bst. B.g. f.) - und damit dem öffentlichen Interesse dient. Die Leistung von Amtshilfe im vorliegenden Falle ist demgemäss im öffentlichen Interesse.

#### **E. 3.4.1**

Die Beschwerdeführerinnen führen weiter aus, dass die Gewährung von Amtshilfe im vorliegenden Fall dem Verhältnismässigkeitsprinzip nicht entspreche. Einerseits wäre die bereits erwähnte Möglichkeit der direkten Informationsbeschaffung bei der betroffenen Person geeigneter, effizienter und damit auch verhältnismässiger gewesen als das zeit-, kosten- und personalintensive Amtshilfeverfahren. Andererseits seien die zu übermittelnden Informationen weder geeignet noch notwendig und folglich voraussichtlich nicht erheblich. Denn bei einer Holdinggesellschaft, die auch die Funktion einer Holdinggesellschaft ausübe, sei der rechtliche Sitz mit dem wirtschaftlichen identisch und zwar unabhängig davon, von wo die Holdinggesellschaft administriert werde. Entsprechend könne sich die Frage, ob (und wo) Holdinggesellschaften ausländische Betriebsstätten begründen würden, gar nicht stellen. Vielmehr stelle sich die Frage, ob diejenigen Personen, welche die Holdinggesellschaft administrieren würden, auch zu Marktkonditionen entschädigt würden.

#### **E. 3.4.2**

Dem entgegnet die Vorinstanz wiederum, dass aufgrund des Vertrauensprinzips grundsätzlich auf die Erklärungen der ersuchenden Behörde abzustellen sei. Die ersuchten Informationen seien grundsätzlich geeignet, im ukrainischen Steuerverfahren verwendet zu werden. Da es nicht an ihr - der ESTV - sei, Fragen der Auslegung und Anwendung des

Steuer- und Steuerverfahrensrechts des ersuchenden Staates zu klären, würden die weiteren Ausführungen der Beschwerdeführerinnen das Vertrauen in die Ausführungen der ersuchenden Behörde nicht zu entkräften vermögen. Das Verhältnismässigkeitsprinzip sei damit eingehalten und die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen von den Beschwerdeführerinnen nicht widerlegt.

### **E. 3.4.3**

Den Ausführungen der Beschwerdeführerinnen, wonach die Leistung der Amtshilfe im vorliegenden Fall nicht dem Verhältnismässigkeitsprinzip entspreche, ist nicht zu folgen. 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. 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. 2.4.3.3). Die ersuchende Behörde hat dargelegt, dass sie anhand der ersuchten Informationen untersuchen möchte, inwiefern die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin 2 aus der Ukraine erfolge, weil dies einen Einfluss auf die Höhe des Steuersatzes auf den von der betroffenen Person ausgehenden Lizenz- und Dividendenzahlungen habe. 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, womit sie voraussichtlich erheblich sind (E. 2.4.3.3). Die erfragten Informationen sind damit für das ausländische Steuerverfahren voraussichtlich erheblich. Dadurch bleibt das Verhältnismässigkeitsprinzip gewahrt.

### **E. 4**

Zusammenfassend hat die Vorinstanz zu Recht festgehalten, dass die Voraussetzungen für die Amtshilfeleistung an die Ukraine im vorliegenden Fall erfüllt sind. Insbesondere wird durch die Amtshilfeleistung das Subsidiaritätsprinzip nicht verletzt und die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen ist gegeben. Die Schlussverfügung vom 16. September 2021 ist damit zu bestätigen. Die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen.

### **E. 5.1**

Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführerinnen die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

### **E. 5.2**

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

### **E. 6**

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. Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

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