

BVGer A-4944/2025 vom 22. April 2026

Bundesverwaltungsgericht, 2026-04-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4944_2025

FR: TAF A-4944/2025 du 22 avril 2026

IT: TAF A-4944/2025 del 22 aprile 2026

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Das vorliegende Amtshilfeersuchen vom 19. November 2024 stützt sich auf das MAC (vgl. Sachverhalt Bst. A.e). Dieses hält in 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.

E. 1.4

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). Das Bundesverwaltungsgericht wendet das Recht von Amtes wegen an und ist an die Begründung der Parteien nicht gebunden (Art. 62 Abs. 4 VwVG).

E. 2.1.1

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist der Anspruch auf rechtliches Gehör ein bedeutender und daher in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) eigens aufgeführter Teilaspekt des Grundsatzes des fairen Verfahrens von Art. 29 Abs. 1 BV bzw. Art. 6 Ziff. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101; vgl. BGE 133 I 100 E. 4.5; 129 I 85 E. 4.1). In der Judikatur wird mitunter davon ausgegangen, dass die Grundsätze des «Fair trial» bzw. des Fairnessgebotes gemäss Art. 6 Ziff. 1 EMRK in Art. 29 Abs. 1 BV als allgemeine Verfahrensgrundsätze übernommen worden sind und deshalb für alle gerichtlichen Verfahren gelten (vgl. dazu BGE 133 I 100 E. 4.3 und 4.6; Urteil des BVGer A-4281/2022 vom 4. März 2024 E. 3.3).

E. 2.1.2

Im Sinne einer allgemeinen Verfahrensgarantie haben Parteien gemäss Art. 29 Abs. 2 BV Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser Anspruch verleiht den Betroffenen insbesondere das Recht, Einsicht in die Akten zu nehmen, bevor ein Entscheid erlassen wird, der in ihre Rechtsstellung eingreift (statt vieler: BGE 144 II 427 E. 3 m.w.H.). Sinn und Zweck der Akteneinsicht ist, dass die Parteien die Elemente kennen, die für den Entscheid der Behörde bzw. des Gerichts möglicherweise relevant sein können, damit sie ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen können (vgl. BGE 144 I 11 E. 5.3; Urteil des BVGer A-5482/2021 vom 14. Dezember 2023 E. 2.1 m.w.H.). Sodann verlangt der Anspruch auf rechtliches Gehör von der Behörde, dass sie die Vorbringen der Betroffenen tatsächlich hört, ernsthaft prüft und in ihrer Entscheidungsfindung angemessen berücksichtigt. Dabei ist nicht erforderlich, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sich die Behörde oder das Gericht auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss aber immerhin so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich das Gericht oder die Behörde hat leiten lassen und auf die sich der Entscheid stützt (statt vieler: BGE 143 III 65 E. 5.2; Urteil des BVGer A-4474/2021 vom 2. März 2023 E. 4.3.2).

E. 2.1.3

Für die internationale Amtshilfe in Steuersachen erwähnt Art. 15 Abs. 1 StAhiG als Aspekte des Anspruchs auf Gewährung des rechtlichen Gehörs explizit, dass die beschwerdeberechtigten Personen sich am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen können. Mit Art. 17 Abs. 1 StAhiG wird die ESTV sodann verpflichtet, jeder beschwerdeberechtigten Person eine Schlussverfügung zu eröffnen, in der die Amtshilfe begründet und der Umfang der zu übermittelnden Informationen bestimmt wird.

E. 2.2.1

Sowohl die Schweiz als auch die Ukraine sind Vertragsparteien des MAC, worauf sich das Amtshilfeersuchen vom 19. November 2024 stützt. Unter anderem ist in diesem Staatsvertrag die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen vorgesehen (Art. 5 Abs. 1 MAC).

E. 2.2.2

Gemäss Art. 5 Abs. 1 i.V.m. 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. 2.2.3

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. 2.2.4

Das Amtshilfeersuchen vom 19. November 2024 betrifft die Körperschaftssteuer bzw. Gewinnsteuer («corporate income tax») und den Ermittlungszeitraum vom 1. Januar 2019 bis 31. Dezember 2023 (vgl. act. 1, S. 7). Es fällt demnach in den Anwendungsbereich von Art. 5 Abs. 1 MAC.

E. 2.3

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. 2.4.1

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; Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.3.3 m.w.H.). Diese (und die folgende) 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. 2.4.2

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

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 und 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; A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 3.1).

E. 2.4.4

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. 2.4.5

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.).

E. 2.4.6

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) 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 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; Urteile des BVGer A-3939/2024 vom 6. November 2024 E. 2.3.2.3; A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 6.1).

E. 2.5.1

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).

E. 2.5.2

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. 2.5.3

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. 2.5.4

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 und 2C_288/2019 vom 13. Juli 2020 E. 2.3.1 und 3.2; Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.5.2).

E. 2.6.1

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 (vgl. E. 2.4.1; 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. 2.6.2

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-commentaire>

s-relatifs-article-26-modele-convention-fiscale-ocde.pdf; letztmals abgerufen am 14. April 2026). 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 ». Das Staatssekretariat für Internationale Finanzfragen (SIF) erklärte hierzu am 19. März 2024, dass diese Präzisierung ab sofort von der ESTV umgesetzt werde (siehe die Fachinformation des 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 14. April 2026). Das Bundesverwaltungsgericht hat jüngst nach eingehender Prüfung entschieden, dass die persönliche Dimension des Spezialitätsprinzips trotz der Aktualisierung des OECD-Kommentars beizubehalten sei (Urteil des BVer A-4889/2024 vom 16. September 2025 E. 8 [angefochten beim BGer]).

E. 2.7

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 BVer 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 BVer 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).

E. 3.1.1

Die Beschwerdeführerin rügt vorliegend zunächst, dass die Vorinstanz ihrer Begründungspflicht (vgl. E. 2.1) nicht nachgekommen sei, da sie sich in der angefochtenen Schlussverfügung nicht mit näher bezeichneten Vorbringen aus dem Schreiben vom 25. April 2025 auseinandergesetzt habe. Die Vorinstanz gebe bloss den Sachverhalt der ersuchenden Behörde wieder, ohne diesem die Vorbringen der Beschwerdeführerin gegenüberzustellen. Daraus lasse sich auf eine Voreingenommenheit der Vorinstanz schliessen. Sie verletze die Garantie des fairen Verfahrens (Art. 29 Abs. 1 BV) und den Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV).

E. 3.1.2

Der Beschwerdeführerin kann diesbezüglich nicht gefolgt werden. In der angefochtenen Schlussverfügung (S. 7 ff.) und im Übrigen danach auch in der Vernehmlassung (S. 2 ff.) stellt die Vorinstanz die für ihren Entscheid wesentlichen Faktoren hinlänglich dar. Unter Bezugnahme auf die ausführlichen Erklärungen im Amtshilfeersuchen - auf welche grundsätzlich zu vertrauen ist (vgl. zum Vertrauensprinzip E. 2.5) - begründete die Vorinstanz, weshalb die ersuchten Informationen ihrer Auffassung nach für das in der Ukraine geführte Verfahren voraussichtlich erheblich seien. Zudem nimmt die Vorinstanz

in der Schlussverfügung zu den im Schreiben vom 25. April 2025 vorbrachten Argumenten der Beschwerdeführerin Stellung. Dabei ist daran zu erinnern, dass die Behörde nicht auf alle Argumente der Partei explizit oder gar ausführlich einzugehen verpflichtet ist (vgl. E. 2.1.2). Sie wird der Begründungspflicht in der Regel bereits gerecht, wenn sie die aus ihrer Sicht rechtserheblichen Punkte behandelt; ob sie dabei gewisse aus Sicht einer Partei wesentlichen Aspekte zu Unrecht als nicht rechtserheblich beurteilt hat, ist dagegen eine materielle Frage. Eine Verletzung der Begründungspflicht liegt daher nicht vor (vgl. E. 2.1.2).

E. 3.1.3

Die Tatsache, dass die Vorinstanz in der angefochtenen Schlussverfügung grundsätzlich auf den Sachverhalt im Amtshilfeersuchen vertraut, ist kein Indiz der Verletzung der Garantie eines fairen Verfahrens und deutet auch nicht auf eine von der Beschwerdeführerin behauptete Voreingenommenheit der Vorinstanz hin. Entscheidend ist vielmehr, dass weder am Verlauf des vorinstanzlichen Verfahrens und an den vorinstanzlichen Akten noch an der angefochtenen Schlussverfügung Anhaltspunkte einer Voreingenommenheit der Vorinstanz oder einer anderen Verletzung der Verfahrensfairness erkennbar sind. Die Beschwerdeführerin selbst weist nichts anderes nach. Es ist somit mangels anders gelagerter Indizien nicht anzunehmen, die Vorinstanz habe sich von unsachlichen Motiven leiten lassen oder habe rechtserhebliche Sachverhaltselemente, die zugunsten der Beschwerdeführerin ins Gewicht hätten fallen müssen, pflichtwidrig zu berücksichtigen versäumt. Die Sachverhaltselemente und die Belegstellen, die die Vorinstanz ihrer Schlussverfügung zugrunde legte, fügen sich zu einem prima facie plausiblen Gesamtbild zusammen; eine unsachliche Gewichtung bestimmter Gesichtspunkte ist nicht ersichtlich. Damit ist festzuhalten, dass die Verfahrensfairness gemäss Art. 29 Abs. 1 BV von der Vorinstanz nicht verletzt worden ist.

E. 3.1.4

Aus dem Gesagten folgt, dass sich die formellen Rügen der Beschwerdeführerin betreffend angebliche Verletzungen der Garantie des fairen Verfahrens (Art. 29 Abs. 1 BV) und des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV) durch die Vorinstanz als unbegründet erweisen.

E. 3.2.1

Weiter ist auf das konkrete Ersuchen vom 19. November 2024 einzugehen. Dieses erfüllt die formellen Voraussetzungen (vgl. E. 2.3). Etwas anderes wird auch von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht.

E. 3.2.2

Im vorliegenden Fall erachtet die Beschwerdeführerin die Übermittlung der in der angefochtenen Schlussverfügung aufgeführten Informationen an die ersuchende Behörde als rechtswidrig. Im Wesentlichen ist strittig und zu prüfen, ob das Amtshilfeersuchen eine «fishing expedition» darstellt (E. 3.2.3) und ob die gemäss der angefochtenen Schlussverfügung zu übermittelnden Informationen voraussichtlich erheblich sind (E. 3.2.4).

E. 3.2.3

Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, dem Ersuchen liessen sich keine ausreichenden Verdachtsmomente für eine mögliche missbräuchliche Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Ukraine und der Republik Zypern

entnehmen, ist ihr nicht zu folgen. Das Ersuchen vom 19. November 2024 erfüllt - wie dargelegt (vgl. E. 3.2.1) - die formellen Voraussetzungen und nennt den Steuerzweck ausdrücklich, für den die Informationen benötigt werden. Der STSU verweist insbesondere auf seine Analyse der Jahresberichte der Beschwerdeführerin und darauf, dass Letztere zwei ukrainischen Staatsbürgerinnen eine Vollmacht erteilt habe (Sachverhalt Bst. A.c). Damit bestehen hinreichende Anhaltspunkte, dass das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Ukraine und der Republik Zypern zu Unrecht beansprucht worden sein könnte. Ein ersuchender Staat ist sodann nicht verpflichtet, einem Amtshilfeersuchen Beweismittel beizulegen (insbesondere die von der ersuchenden Behörde erwähnte Analyse der Jahresberichte oder die Vollmachtserteilungen), um den geltend gemachten Sachverhalt nachzuweisen (vgl. E. 2.4.2). Es ist vielmehr gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip auf die Angaben des STSU abzustellen (vgl. E. 2.5). Der Beschwerdeführerin gelingt es nicht, die Angaben des STSU zu widerlegen, indem sie vorbringt, die an ihr wirtschaftlich Berechtigten seien nicht in der Ukraine ansässig, sie würde in Zypern über Büroräumlichkeiten verfügen und Angestellte beschäftigen, ihre Jahresabschlüsse enthielten keine Anhaltspunkte für eine Steuerumgehung und die von ihr erteilten Vollmachten an die zwei ukrainischen Staatsbürgerinnen seien lediglich auf ein Rechtsgeschäft beschränkt gewesen. Es fehlt an einer klaren und endgültigen Entkräftung der Verdachtsmomente, die - wie gefordert (vgl. E. 2.5.3) - unverzüglich, unbestritten und durch Urkunden zu erfolgen hätte. Somit liegt entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin keine «fishing expedition» vor. In einem Fall, in dem - wie vorliegend - ein Amtshilfeersuchen alle formellen Voraussetzungen erfüllt und es nachvollziehbare und plausible Sachverhaltserläuterungen enthält, kann der konstanten bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgend keine «fishing expedition» vorliegen (vgl. E. 2.4.6 und 3.2.1).

E. 3.2.4

Die Vorinstanz ist weiter nicht gehalten, abschliessend zu beurteilen, ob die ersuchten Informationen unter innerstaatlichem ukrainischen Recht konkret geeignet oder notwendig sind, um die missbräuchliche Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Ukraine und der Republik Zypern nachzuweisen sowie den wirtschaftlich Berechtigten 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 (Plausibilitätskontrolle; vgl. E. 2.4.4). Die ersuchende Behörde hat dargelegt, dass sie anhand der ersuchten Informationen untersuchen möchte, ob die Voraussetzungen der Anwendbarkeit des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Ukraine und der Republik Zypern gegeben sind sowie 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 Zinszahlungen habe. Daraus ist ersichtlich, dass die ersuchende Behörde mögliche Geldflüsse nachvollziehen möchte. Bei den ersuchten Informationen handelt es sich um Daten zu bestimmten Bankkonten (wie Angaben zu Zeichnungsberechtigten und Bevollmächtigten, Kontoeröffnungsunterlagen, Beneficial-Owner-Nachweisen, Kontoführungsverträgen/Bankvereinbarungen, Kontoauszügen [vgl. Sachverhalt Bst. A.d]). 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 Informationen, die sich auf das Bankkonto beziehen. Aus ihnen lassen sich Hinweise unter anderem auf Geschäftsbeziehungen, Eigentumsverhältnisse und wirtschaftliche Berechtigungen sowie Agreements, Verträge und Eröffnungen weiterer Konten schliessen (vgl. Urteil des BVGer A-257/2025 vom 13. August 2025 E. 4.3.1.2). 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 tatsächlich erheblich sein werden, muss indessen nicht geklärt werden (vgl. E. 2.4.3). Der Einwand der Beschwerdeführerin, die ersuchten Informationen enthielten keine Anhaltspunkte für eine Steuerumgehung, ist somit für die Frage der Amtshilfe irrelevant und geht ins Leere.

E. 3.3

Schliesslich ist von Amtes wegen zu prüfen, ob der Spezialitätsvorbehalt gegenüber der ersuchenden Behörde zu präzisieren ist. Angesichts der Rechtsprechung zum Spezialitätsprinzip, welche auch für die Amtshilfe gestützt auf das MAC herangezogen werden kann (vgl. E. 2.6.1), ist im vorliegenden Verfahren der Spezialitätsvorbehalt gegenüber der ersuchenden Behörde zu präzisieren. Die Vorinstanz wird Ziffer 2 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

Zusammenfassend hat die Vorinstanz zu Recht festgehalten, dass die Voraussetzungen für die Amtshilfeleistung an die Ukraine im vorliegenden Fall erfüllt sind. Insbesondere liegt keine «fishing expedition» vor und ist auch die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen gegeben. Die Schlussverfügung vom 2. Juni 2025 ist damit zu bestätigen. Die Beschwerde ist im Sinne der Erwägungen (vgl. E. 3.3) teilweise gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen.

E. 4.2

Insgesamt sind die Verfahrenskosten 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]). Die Beschwerde ist in äusserst marginalem Umfang gutzuheissen (vgl. E. 3.3), im Übrigen aber abzuweisen. Diese Geringfügigkeit des Obsiegens ist bei der Kostenveranlagung nicht zu berücksichtigen. Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten vollumfänglich zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

E. 4.3

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

E. 5

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.

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