

BVGer A-744/2024 vom 29. Oktober 2025

Bundesverwaltungsgericht, 2025-10-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-744_2024

FR: TAF A-744/2024 du 29 octobre 2025

IT: TAF A-744/2024 del 29 ottobre 2025

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Das vorliegende Amtshilfeersuchen vom 28. Mai 2021 stützt sich auf das MAC. 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 StAhiG (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). Auf die Beschwerde ist 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).

E. 2

Zunächst ist auf die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs einzugehen.

E. 2.1.1

Im Sinne einer allgemeinen Verfahrensgarantie haben Parteien gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101; nachfolgend: 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 Entscheidfindung 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 bzw. 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 bzw. die Behörde hat leiten lassen und auf die sich sein bzw. ihr 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). Die Begründung muss nicht zwingend in der Verfügung selbst enthalten sein. Genügen kann auch ein Verweis in der Verfügung auf separate Schriftstücke, auf frühere Entscheide oder klare Angaben der Entscheidungsgründe in früheren Schreiben (in derselben Sache) an den Verfügungsadressaten (BGE 123 I 31 E. 2c und 2d; Urteile des BVGer A-2373/2019 vom 13. November 2020 E. 3.2.1; A-6362/2015 vom 16. Januar 2017 E. 3.1.2).

E. 2.1.2

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.

E. 2.2

Die Beschwerdeführerin rügt im vorliegenden Verfahren, die Schlussverfügung vom 11. Dezember 2023 enthalte keine Angaben zum Umfang der zu übermittelnden Unterlagen. Die Schlussverfügung enthalte weder ein Verzeichnis der zu übermittelnden Unterlagen noch seien diese, mit Ausnahme von «enclosure 03», der Schlussverfügung beigelegt. Ein Hinweis auf die zu übermittelnden Unterlagen ergebe sich einzig aus dem im Dispositiv beantworteten Fragebogen, da die Antworten Referenzierungen auf gewisse Beilagen enthielten. Der Umfang der zu übermittelnden Unterlagen sei somit in der Schlussverfügung offensichtlich nicht bestimmt und die Beschwerdeführerin sei im Unklaren darüber, welche Unterlagen nun konkret an die ersuchende Behörde übermittelt werden sollen. Die Tatsache, dass ihr vor Erlass der Schlussverfügung Akteneinsicht gewährt worden sei, ändere nichts an der Notwendigkeit, dass sich aus der Schlussverfügung unzweifelhaft ergeben müsse, welche Unterlagen zur Übermittlung

vorgesehen seien. Wenn praxisgemäss darauf verzichtet werde, so sei in der Schlussverfügung im Dispositiv oder in Form eines beigelegten Verzeichnisses zumindest auf diese zu verweisen. Vorliegend fehle ein solcher Verweis, der dazu führe, dass Unklarheit über die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen bestehe, weshalb sie (die Beschwerdeführerin) sich nicht gehörig dazu habe äussern können.

E. 2.3

Die Vorinstanz argumentiert zu diesem Punkt, sie habe der Beschwerdeführerin vollständige Akteneinsicht gewährt. Diese sei daher vollumfänglich über die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen informiert und in der Lage gewesen, sich im Rahmen ihrer Stellungnahme vor Erlass der Schlussverfügung zur Sache zu äussern. Praxisgemäss stelle die ESTV mit Zustellung der Schlussverfügung - nach Prüfung der vorgebrachten Schwärzungsanträge - lediglich die angepassten Übermittlungsbeilagen zusammen mit der Schlussverfügung nochmals zu. Der Beschwerdeführerin habe zum Zeitpunkt der Schlussverfügung vom 11. Dezember 2023 die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen, zusammengesetzt aus dem Schreiben der ESTV vom 11. September 2023 sowie dem angepassten «Enclosure 03», vorgelegen. Der Umfang der zu übermittelnden Unterlagen sei zum Zeitpunkt der Schlussverfügung bestimmt gewesen und die Beschwerdeführerin habe davon Kenntnis gehabt, welche Unterlagen konkret an die ersuchende Behörde übermittelt werden sollen. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liege nicht vor.

E. 2.4

Die Vorbringen der Beschwerdeführerin betreffend die Verletzung des rechtlichen Gehörs erweisen sich als unbegründet. Der Beschwerdeführerin ist nämlich im vorinstanzlichen Verfahren Akteneinsicht betreffend alle sie betreffenden bzw. entscheidrelevanten Dokumente und die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben worden. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, war die Beschwerdeführerin damit vollumfänglich über die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen informiert und sie war in der Lage, sich vor Erlass der Schlussverfügung zur Sache zu äussern und sich vollumfassend zu verteidigen. Dieses Recht nahm sie wahr und ihre Argumente wurden von der Vorinstanz gehört, welche die zur Übermittlung bestimmten Informationen betreffend den Anhang 3 daraufhin noch leicht anpasste. Das Dispositiv der streitbetroffenen Schlussverfügung verweist im Rahmen der Antworten auf die Fragen der ersuchenden Behörde auf die jeweiligen Anhänge, sodass diese Bestandteil des Dispositivs werden. Daher kann nicht davon gesprochen werden, dass das Dispositiv fehlerhaft oder unvollständig wäre. Die Beschwerdeführerin hatte sodann zum Zeitpunkt der Eröffnung der Schlussverfügung Zugang zu allen Anhängen, welche ihr im Rahmen der Akteneinsicht zugänglich gemacht wurden, bzw. auch zum Anhang 3 (in der neuen Version), welcher - wie erwähnt - leicht angepasst und der Beschwerdeführerin daher zusammen mit der Schlussverfügung nochmals in bereinigter Form zugestellt wurde. Daraus folgt, dass zu keinem Zeitpunkt Unklarheiten über den Inhalt der zur Übermittlung beabsichtigten Informationen bestanden haben. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt somit nicht vor.

E. 3.1

Sowohl die Schweiz als auch die Ukraine sind Vertragsparteien des MAC, worauf sich das Amtshilfeersuchen vom 28. Mai 2021 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 gewähren kann für Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2018. Für die Ukraine ist das Übereinkommen am 1. September 2013 in Kraft getreten.

E. 3.1.3

Das Amtshilfeersuchen vom 28. Mai 2021 betrifft die Unternehmenssteuer und den Ermittlungszeitraum vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2019 (vgl. act. 1, S. 3). 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 28. Mai 2021 erfüllt diese formellen Vor-aussetzungen. 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 ein Doppelbesteuerungsabkommen kann für das MAC insoweit übernommen werden, als die entsprechenden Bestimmungen unter rechtswesentlichen Aspekten inhaltlich vergleichbar sind (vgl. Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.2).

E. 3.3.1

Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach - ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen - prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 139 II 451 E. 2.2.1; Urteil des BVGer A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.4). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen (BGE 142 II 218 E. 3.3; Urteile des BVGer A-2664/2020 vom 26. Januar 2021 E. 6.1.1 f., A-105/2020 vom 22. Januar 2021 E. 2.3.1, A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.2, vgl. zum Ganzen auch: Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.5).

E. 3.3.2

Gemäss Art. 5 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 MAC tauschen die Vertragsparteien alle Informationen aus, die für die Anwendung beziehungsweise Durchsetzung ihres innerstaatlichen Rechts betreffend die unter dieses Übereinkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind.

E. 3.3.2.1

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).

E. 3.3.2.2

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. 3.3.2.3

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. 2.3.3 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.). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hat der Begriff der «fishing expedition» einerseits einen verfahrensrechtlichen Charakter (ein Gesuch darf nicht zu Sondierzwecken gestellt werden) und bildet andererseits auch eine materielle Schranke für den Informationsaustausch, indem die Amtshilfe dem ersuchenden Staat nicht erlauben darf, Informationen zu erhalten, die keinen ausreichend konkreten Bezug zum im Ersuchen geschilderten Sachverhalt haben (Urteile des BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3, 2C_1662/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 9.1.1 f.). 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).

E. 3.4

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 und 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. 4

Die Beschwerdeführerin beantragt im Hauptantrag, die Schlussverfügung sei aufzuheben und die Amtshilfe sei zu verweigern. Insbesondere rügt sie, die Informationen seien nicht voraussichtlich erheblich. Nachfolgend ist daher zu prüfen, ob die von der Vorinstanz edierten Informationen im in der Schlussverfügung definierten Umfang übermittelt werden dürfen.

E. 4.1

Die Beschwerdeführerin trägt zum Thema der voraussichtlichen Erheblichkeit vor, das Amtshilfeersuchen betreffe eine Verrechnungspreisprüfung, bei welcher nur sogenannte konzerninterne Transaktionen übermittelt werden dürften. Dabei handle es sich um konkrete Geschäftsvorfälle, möglichst einzelne Transaktionen oder ein Bündel von Transaktionen, nicht jedoch um den Gesamtgewinn eines Vermögens. Vorliegend habe die ersuchende Behörde den Verdacht geäussert, dass die betroffenen Personen 1 und 2 die Verrechnungspreiskontrolle umgehen würden. Entsprechend handle es sich gemäss den Ausführungen der ersuchenden Behörde bei ihr (der Beschwerdeführerin) und den betroffenen Personen 1 und 2 um verbundene Unternehmen und beim (...)import um einen

konzerninternen Vorfall; eine sog. «controlled transaction». Die zu übermittelnden Unterlagen zeigten allerdings, dass dies nicht der Fall sei. Damit stehe fest, dass sie (die Beschwerdeführerin) nicht mit den betroffenen Personen 1 und 2 verbunden sei. In dieser Hinsicht sei das Amtshilfeersuchen damit widersprüchlich. Der Verdacht der ersuchenden Behörde habe sich bei Prüfung der zu übermittelnden Unterlagen nicht erhärtet. Dieser werde im Gegenteil entkräftet. Somit fehle es an der voraussichtlichen Erheblichkeit der zu übermittelnden Unterlagen. Anderenfalls läge eine fishing-expedition vor.

E. 4.2

Die Vorinstanz argumentiert, die ersuchende Behörde habe im Amtshilfeersuchen den Sachverhalt detailliert umschrieben. Es erfülle alle formellen Voraussetzungen. Auch erkläre die ersuchende Behörde, warum sie davon ausgehe, dass die Informationen, um die sie ersucht, für die Besteuerung der betroffenen Personen 1 und 2 voraussichtlich erheblich seien. Eine fishing expedition liege nicht vor. Mit dem vorliegenden Amtshilfeersuchen solle die Verrechnungspreiskontrolle und somit die Steuersituation der betroffenen Person 1 und 2 in der Ukraine überprüft werden. Die ersuchende Behörde benötige die Informationen zu den Eigentumsverhältnissen, Finanzberichten und Steuererklärungen der Beschwerdeführerin, um feststellen zu können, ob die vermutete Verbundenheit mit der Beschwerdeführerin vorliegt. Seitens der ESTV hätten zum Zeitpunkt des Eintretens auf das Amtshilfeersuchen weder offensichtliche Fehler, Lücken noch Widersprüche festgestellt werden können. Daraus folge, dass Transaktionen zwischen der betroffenen Person 1 und 2 und der Beschwerdeführerin als mögliche nahestehende Gesellschaft grundsätzlich unter einen Verrechnungspreis-Sachverhalt fallen und folglich die Überprüfung der Transaktionen legitim erscheine. Es sei nicht Sache von ihr (der Vorinstanz) zu beurteilen, ob die betroffene Person 1 und 2 und die Beschwerdeführerin tatsächlich verbundene Parteien seien. Eine solche Herangehensweise wäre im Kontext der internationalen Zusammenarbeit und mit Blick auf die Besonderheiten jedes nationalen Verfahrensrechts auch nicht haltbar. Die in diesem Kontext vorgebrachten Argumente der Beschwerdeführerin seien vielmehr in der Ukraine anlässlich des dort durchgeführten Erkenntnisverfahrens geltend zu machen.

E. 4.3.1

Wie bereits ausgeführt (E. 3.3.2.1 vorstehend), ist die voraussichtliche Erheblichkeit gegeben, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden. Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen. Der ersuchte Staat beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die verlangten Informationen einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Vorliegend erläutert die ersuchende Behörde im Amtshilfeersuchen detailliert, weshalb die ersuchten Informationen relevant sind und stellt insbesondere eine plausible Vermutung auf, dass es sich bei der Beschwerdeführerin und den betroffenen Personen 1 und 2 um verbundene Unternehmen handeln könnte. Sie führt zudem aus, weshalb die Informationen im nationalen Steuerverfahren zu einem Erkenntnisgewinn beitragen können. Die ersuchende Behörde benötige die Informationen zu den Eigentumsverhältnissen, Finanzberichten und Steuererklärungen der Beschwerdeführerin, um feststellen zu können, ob die vermutete Verbundenheit vorliege bzw. für eine Verrechnungspreiskontrolle. Der ersuchte Staat hat gemäss völkerrechtlichem

Vertrauensprinzip auf diese Schilderungen abzustellen. Auch die Tatsache, dass sich eine Vermutung allenfalls nicht erhärtet, ist eine wichtige Erkenntnis. Es ist dabei jedoch nicht am ersuchten Staat, darüber zu entscheiden und Informationen je nach Ergebnis zu übermitteln oder nicht. Bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist auf den Zeitpunkt der Gesuchseinreichung abzustellen, wie die Vorinstanz zutreffend ausführt. Vorliegend weisen die begehrten Informationen einen Zusammenhang zu im ersuchenden Staat laufenden Abklärungen auf und sind geeignet, den Sachverhalt zu erhellen. Ob die Informationen schlussendlich (alle) tatsächlich erheblich sein werden, kann und muss indessen nicht geklärt werden. Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit bedingt nicht zwingend einen Informationsmehrwert im Vergleich zu den übrigen zu übermittelnden Informationen, sondern nur den genannten Zusammenhang zum im Amtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalt. Deshalb hat die ersuchende Behörde auch keinen zusätzlichen Informationsmehrwert aufzuzeigen (Urteile des BVerfG A-3939/2024 vom 6. November 2024 E. 3.3.1 und A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.4.6). Die voraussichtliche Erheblichkeit ist daher vorliegend gegeben.

E. 4.3.2

Entgegen der Argumentation der Beschwerdeführerin enthält das Amtshilfeersuchen auch keine Widersprüche oder Fehler, die sofort entkräftet worden wären. Solche müssten sich aus dem Amtshilfeersuchen selbst ergeben. Vorliegend würde sich, der Argumentationslinie der Beschwerdeführerin folgend, erst nach Studium der edierten Informationen ergeben, dass sich der Verdacht der ersuchenden Behörde mutmasslich nicht erhärtet. In dieser Konstellation hat die ersuchende Behörde indessen, wie vorstehend aufgezeigt, ein legitimes Informationsbedürfnis und die behaupteten Widersprüche ergeben sich gerade nicht aus dem Ersuchen selbst. Aus diesem Grund steht auch dieses Argument der Beschwerdeführerin der Gewährung der Amtshilfe nicht entgegen.

E. 4.3.3

Letztlich 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 (vgl. E. 3.3.2.3 vorstehend).

E. 4.3.4

Im Ergebnis ist die voraussichtliche Erheblichkeit für die ersuchten Informationen somit gegeben.

E. 4.4

Im Eventualantrag beantragt die Beschwerdeführerin die Schwärzung diverser Namen und Firmen im Anhang 3 («enclosure 3») der zur Übermittlung vorgesehenen Informationen.

E. 4.4.1

Die Beschwerdeführerin führt aus, es müssten zumindest Schwärzung vorgenommen werden von Namen von Drittpersonen, die in ihren Bilanzen und Jahresrechnungen für die Jahre 2018 und 2019 erschienen und mit dem Amtshilfeersuchen in keinem Zusammenhang stünden. Die Vorinstanz habe es unterlassen, auf die konkreten Informationen über die unbeteiligten Drittpersonen einzugehen und zu erläutern, inwiefern eine Übermittlung der Informationen verhältnismässig sei. Die Namen der genannten Drittpersonen in «enclosure

03» seien für eine allfällige Verrechnungspreisprüfung bei den betroffenen Personen 1 und 2 offensichtlich irrelevant. Somit könnte eine allfällige Verrechnungspreisprüfung anhand der zu übermittelnden Unterlagen ohne Weiteres vorgenommen werden, ohne dass die Namen von unbeteiligten Dritten bekannt gegeben werden. Die zugrundeliegenden Interessen der genannten Drittpersonen betreffen insbesondere den Datenschutz und den Schutz von Geschäftsgeheimnissen. Dabei liege die Schwärzung nicht nur im Interesse dieser Drittpersonen, sondern auch in ihrem Interesse - so die Beschwerdeführerin. Es handele sich dabei nämlich um Namen ihrer Geschäftspartner. Würden diese Namen an die ukrainischen Steuerbehörden übermittelt, sei sie (die Beschwerdeführerin) gegebenenfalls vertraglich verpflichtet, dies gegenüber ihren Geschäftspartnern offenzulegen, was die Geschäftsbeziehung negativ beeinflussen könne.

E. 4.4.2

Die Vorinstanz hält dieser Argumentation entgegen, selbst wenn auf das Schwärzungsbegehren eingetreten werden könne, sei dieses abzuweisen. Die ersuchende Behörde benötige die Informationen zu den Eigentumsverhältnissen, Finanzberichten und Steuererklärungen der Beschwerdeführerin, um feststellen zu können, ob die vermutete Verbundenheit der betroffenen Person 1 und 2 und der Beschwerdeführerin vorliege und um daraufhin die Vergleichskontrolle der zur Diskussion stehenden Leistungen vornehmen zu können. Die beantragten Schwärzungen betreffen Namen von Gesellschaften, mit denen die Beschwerdeführerin geschäftliche Beziehungen pflege, weshalb diese Informationen zur Klärung des steuerlich erheblichen Sachverhalts beitragen könne. Diese Namen tauchten daher auch nicht rein zufällig in den edierten Informationen auf. Die voraussichtliche Erheblichkeit dieser Informationen könne jedenfalls nicht ausgeschlossen werden, weshalb die Daten ungeschwärzt zu übermitteln seien.

E. 4.4.3.1

Auf Rechtsmittel, welche stellvertretend für Dritte bzw. in deren Interesse erhoben werden, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht einzutreten (BGE 139 II 404 E. 11.1 und 137 IV 134 E. 5.2.2; Urteil des BVer A-6928/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 1.4.3 m.w.H.). Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie habe auch ein eigenes Interesse an der Schwärzung, da eine Übermittlung der Informationen die Geschäftsbeziehungen mit den betroffenen Unternehmen belasten könnte. Diesbezüglich sind die Vorbringen der Beschwerdeführerin aber nicht hinreichend substantiiert. Sie spricht davon, dass sie bei Übermittlung der Namen «gegebenenfalls» vertraglich verpflichtet sei, die betroffenen Unternehmen darüber zu informieren, zum anderen führt sie aus, dies «kann» Geschäftsbeziehungen negativ beeinflussen. Sie bleibt damit insofern vage und macht nicht geltend, welche Geschäftsbeziehung in welcher Form und mit welchem Ergebnis von einer Übermittlung betroffen wären. Soweit ersichtlich betreffen die Schwärzungsbegehren damit lediglich Drittinteressen. Auf im Interesse von Dritten gestellte Anträge um Schwärzung von Informationen ist rechtsprechungsgemäss nicht einzutreten (vgl. BGE 143 II 506 E. 5.1; Urteil des BVer 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 6.2 [nicht publiziert in BGE 147 II 116]; Urteil des BVer A-3961/2022 vom 8. April 2024 E. 1.4.2 m.w.H. [das BVer ist mit Entscheid 2C_208/2024 vom 8. Mai 2024 auf die Beschwerde nicht eingetreten]).

E. 4.4.3.2

Selbst wenn auf den Antrag betreffend Schwärzung vorliegend einzutreten wäre, so müsste dieser abgewiesen werden. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, handelt es sich bei den

vom Schwärzungsantrag betroffenen Stellen um Namen und Firmen von Personen und Unternehmen, die mit der Beschwerdeführerin in geschäftlichen Beziehungen standen. Gerade diese Verbindungen können für die ersuchende Behörde relevant sein, um den dargestellten Sachverhalt zu überprüfen und das vermutete Konstrukt der behaupteten Umgehung der Preiskontrollen zu verifizieren. Es handelt sich folglich auch nicht um Namen, die rein zufällig in den edierten Informationen erscheinen (vgl. dazu auch E. 3.4 vorstehend). Damit handelt es sich um voraussichtlich erhebliche Informationen (vgl. E. 4.3 vorstehend). Eine Schwärzung ist mithin ausgeschlossen.

E. 4.5

Damit ist die Beschwerde insgesamt vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 5

Der mit der Beschwerde gestellte Antrag auf Sistierung des Verfahrens bis die von der Schlussverfügung betroffenen «unbeteiligten Drittpersonen» H. _____ Ltd. und I. _____ Limited gegen die ihnen gegenüber zu eröffnende Schlussverfügung Beschwerde erheben konnten, ist abzuweisen. Diese Gesellschaften hätten die Schlussverfügung vom 11. Dezember 2023 selbst anfechten oder eine eigene Schlussverfügung erwirken können, was sie indessen nicht taten (vgl. Zwischenverfügung im vorliegenden Verfahren vom 27. Juni 2024, S. 4, mit weiteren Ausführungen). Die Beschwerdeführerin machte denn auch im Rahmen der Stellungnahme vom 9. August 2024 kein Interesse an einer Sistierung (mehr) geltend.

E. 6.1

Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin die auf Fr. 5'000.- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG und 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]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

E. 6.2

Der unterliegenden Beschwerdeführerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

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.

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