



Abteilung I
A-1663/2026

Urteil vom 14. September 2026

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richter Ralf Imstepf, Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Gerichtsschreiber Janic Lombriser.

Parteien

1. **A. _____ Subsidiary Enterprise with Foreign Investment,**
(...),
2. **B. _____ SA, (...),**
beide vertreten durch
lic. iur. Stefan Oesterhelt, Rechtsanwalt LL.M., und/oder
Laetitia Fracheboud, Homburger AG,
(...),
Beschwerdeführerinnen,

Gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (MAC-UA).

Sachverhalt:

A.a

Die ukrainische Steuerbehörde, der State Tax Service of Ukraine (nachfolgend: STSU oder ersuchende Behörde), stellte mit Schreiben vom 3. März 2025 ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV). Er stützte das Ersuchen auf Art. 5 des Übereinkommens vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (SR 0.652.1; nachfolgend: MAC) sowie auf Art. 26 des Abkommens vom 30. Oktober 2000 zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Ukraine zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.976.71; nachfolgend: DBA CH-UA).

A.b Die ersuchende Behörde gab an, die Steueruntersuchung betreffe die ukrainische Gesellschaft A._____ Subsidiary Enterprise with Foreign Investment (nachfolgend: ukrainische Gesellschaft oder betroffene Person). Informationsinhaberin in der Schweiz sei die B._____ SA (nachfolgend: schweizerische Gesellschaft oder beschwerdeberechtigte Person).

A.c Zum Sachverhalt führt die ersuchende Behörde frei übersetzt aus, im Rahmen einer Steuerprüfung der ukrainischen Gesellschaft für den Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis zum 31. Dezember 2021 sei festgestellt worden, dass diese mit der schweizerischen Gesellschaft Verträge über die Lieferung (...)wirtschaftlicher Erzeugnisse, namentlich (...) (Aufzählung von Produkten), abgeschlossen habe. Die Haupttätigkeiten der ukrainischen Gesellschaft bestünden in der Herstellung von (Produkt) und im Handel mit (...)wirtschaftlichen Erzeugnissen. Sie habe solche Erzeugnisse an die schweizerische Gesellschaft ausgeführt, welche die Waren ukrainischen Ursprungs ihrerseits an Dritte weiterverkauft habe. Die Ausführpreise hätten unter den Marktpreisen für vergleichbare Waren gelegen und nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprochen. Dem STSU lägen indessen keine Informationen über die Preise vor, zu denen die schweizerische Gesellschaft die (...)wirtschaftlichen Erzeugnisse an Dritte weiterverkauft habe. Gestützt auf die Analyse der finanziellen und wirtschaftlichen Tätigkeit der ukrainischen Gesellschaft sowie der Bedingungen der kontrollierten Transaktionen mit der schweizerischen Gesellschaft vermute der STSU daher, dass die geschäftlichen bzw. finanziellen Beziehungen zwischen den Parteien durch Bedingungen gekennzeichnet seien, die von denjenigen abwichen, die zwischen unabhängigen Gesellschaften vereinbart worden wären. Dies habe dazu geführt, dass die ukrainische

Gesellschaft ihre Gewinnsteuerbemessungsgrundlage infolge einer zu niedrigen Bewertung der ausgeführten Waren zu tief ausgewiesen habe.

A.d Im Amtshilfeersuchen bestätigt die ersuchende Behörde zudem, (i) dass sie die erhaltenen Informationen vertraulich behandeln und nur für die Zwecke verwenden werde, die nach dem DBA CH-UA und MAC zulässig sind, (ii) dass das Ersuchen ihrem innerstaatlichen Recht und ihrer Verwaltungspraxis entspreche und im Einklang mit dem DBA CH-UA und MAC stehe, (iii) dass sie in der Lage sei, die relevanten Informationen unter vergleichbaren Umständen nach ihrem Recht und im üblichen Rahmen ihrer Verwaltungspraxis zu beschaffen und (iv) dass sie alle innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft habe ausser denjenigen, die zu unverhältnismässigem Aufwand führen würden.

A.e Gestützt auf den vorstehenden Sachverhalt bat die ersuchende Behörde die ESTV, die folgenden Fragen zu beantworten und die erbetenen Belege zu übermitteln:

- «1. Please, provide us with the registration data of “B. _____ SA” payers (date, payer code, address, full name of officials).
2. Please, provide us with the information about the current status of “B. _____ SA” within the period of 2018-2021 and as of the date of the response.
3. How many employees worked at “B. _____ SA” within the period of 2018-2021? How did the business entity formalize their labor relations? What expenses did the business entity incur for personnel within the specified period? Please, also, provide us with information (full name, position and functional responsibilities) on the employees of “B. _____ SA” who were responsible for controlling investments and financial transactions and managing the risks associated with such transactions within the period under review.
4. Please, indicate the beneficial owners, shareholders, managers and officers of “B. _____ SA” within the period of 2018-2021 (full name, citizenship, country of residence, type of control/ownership interest/position, history of changes).
5. Has “B. _____ SA” issued powers of attorney to any persons for the purpose of conducting the “B. _____ SA”’s business activities? To which persons and for what purposes were such powers of attorney issued? Please, provide us with the copies of such powers of attorney.
6. Did “B. _____ SA” engage any third parties to perform its duties under the contracts with “A. _____” SE?
7. Please, provide us with the data on the actual assets (indicating whether they are owned or leased) used by “B. _____ SA” to conduct its business activities:

- tangible assets: production facilities, sales areas, warehouses, equipment, vehicles, office premises;

- intangible assets: production technology, personnel qualifications, supplier/customer base, market reputation, etc.

8. Did "B._____ SA" perform in the controlled transactions the following functions: strategic management, production, transportation, warehousing, storage and packaging, marketing, advertising, distribution, planning, sales coordination, customs clearance and quality control?
9. Please, provide us with the contracts, invoices, customs declarations, accounting registers, bank statements and other primary documents issued during the sale of goods of Ukrainian origin by "B._____ SA" to the third parties.
10. Please, provide us with the contracts, invoices, customs declarations, accounting registers, bank Statements and other primary documents issued during the sale of goods of Ukrainian origin by "B._____ SA" to the third parties.
11. What formula was used to determine the prices of "B._____ SA" in favor of the actual recipients of goods of Ukrainian origin? Please, indicate on the basis of which sources of the information the purchase prices in the transactions with the Ukrainian business entity and the resale prices of goods to the third parties were formed.
12. What functions did "B._____ SA" perform during the sale of goods previously purchased from the Ukrainian business entity, what assets did it use and what risks did it assume and what costs did it incur? Please, provide us with the information indicating the volume of each type of cost and value and by year.
13. Did "B._____ SA" have any receivables or payables from the Ukrainian business entity?
14. Please, indicate the actual buyers (please, indicate business entity names, business entity codes, countries of registration, actual location) to whom "B._____ SA" those sold the goods. Who incurred the costs for such goods and in what amount? In accordance with the "B._____ SA"'s accounting policy, what type of expenses were recognized in the financial statements?
15. How were the payments for the goods received from the Ukrainian business entity made between "B._____ SA" and the actual buyers? Please, provide us with the information separately for purchase and sale transactions (pre-payment, upon receipt of goods, deferred payment). To which bank accounts, in what terms, in what amount. were the funds transferred?
16. Please, indicate which freight forwarder or transport business entity transported the goods to the actual buyers (please, indicate the business entity name, business entity code, country of registration, actual location) to whom "B._____ SA" those sold the goods. Who incurred the costs for such services and in what amount? In accordance with the "B._____ SA"'s accounting policy, what type of expenses were the transportation costs recognized in the financial statements?

17. Did "B._____ SA" purchase similar products from other business entities within the requested period? Please, provide us with the copies of the relevant contracts and/or indicate the following information: gross profit margins of these transactions; name of the counterparty; country of registration of the counterparty; date of the contract; date of delivery; product name; characteristics; volume; price; discounts, bonuses; contract currency; delivery terms; payment terms. Please, also, indicate the share of these transactions in the total volume of goods purchased.
18. Please, provide us with the copies of "B._____ SA"'s balance sheets, income statements and tax returns or Audit Report Summary Sheet within the requested period and provide the segmented financial statement indicators for the purchase/sale of goods of Ukrainian origin.
19. Please, provide us with the following information separately:
 - "B._____ SA"'s declared revenues from the sale of goods received from the Ukrainian business entity within the requested period;
 - the cost of purchase/sale of products of Ukrainian origin declared by "B._____ SA";
 - the amounts of expenses declared by "B._____ SA" related to products of Ukrainian origin, including operating expenses;
 - the amounts of gross profit and financial result from operating activities related to the purchase/sale of the said products declared by "B._____ SA".»

A.f Der STSU stützte das Ersuchen sowohl auf das DBA CH-UA als auch auf das MAC. Die ESTV führte das Amtshilfeverfahren in der Folge gestützt auf Art. 4 und 5 i.V.m. Art. 18 MAC durch.

B.

B.a Mit Editionsverfügung vom 1. April 2025 ersuchte die ESTV die beschwerdeberechtigte Person, ihr die ersuchten Informationen zuzustellen. Zudem bat sie diese, die im Ausland ansässige betroffene Person über das Amtshilfeverfahren zu informieren, sofern im massgebenden Zeitpunkt eine Geschäftsbeziehung bestanden habe.

B.b Mit einer weiteren Editionsverfügung vom 1. April 2025 ersuchte die ESTV auch die Steuerverwaltung des Kantons C._____, ihr die ersuchten Informationen zuzustellen.

B.c Am 14. April 2025 kam die Steuerverwaltung des Kantons C._____ der Editionsverfügung fristgerecht nach und übermittelte der ESTV die verlangten Informationen.

B.d Mit E-Mail vom 8. Mai 2025 kam die beschwerdeberechtigte Person der Editionsverfügung innert erstreckter Frist nach und stellte der ESTV die verlangten Informationen zu.

B.e Da die bis dahin eingereichten Informationen nach Auffassung der ESTV unvollständig waren, forderte diese die beschwerdeberechtigte Person mit ergänzender Editionsverfügung vom 24. Juli 2025 auf, die fehlenden Informationen nachzureichen.

B.f Mit E-Mail vom 18. August 2025 kam die beschwerdeberechtigte Person der ergänzenden Editionsverfügung innert erstreckter Frist nach und stellte der ESTV die verlangten Informationen zu.

B.g Da die eingereichten Informationen nach Auffassung der ESTV weiterhin unvollständig waren, forderte sie die beschwerdeberechtigte Person mit Mahnungsschreiben vom 5. September 2025 auf, die fehlenden Informationen nachzureichen.

B.h Mit E-Mail vom 18. September 2025 kam die beschwerdeberechtigte Person dieser Aufforderung innert erstreckter Frist nach und stellte der ESTV die verlangten Informationen zu.

B.i Mit Schreiben vom 15. Oktober 2025 orientierte die ESTV die damalige Rechtsvertretung der betroffenen Person und der beschwerdeberechtigten Person über die beabsichtigte Übermittlung der Informationen, gewährte dieser Akteneinsicht und räumte ihr Gelegenheit zur Stellungnahme ein.

B.j Am 28. Oktober 2025 reichte die damalige Rechtsvertretung eine Stellungnahme ein.

C.

Die ESTV erliess am 2. Februar 2026 eine Schlussverfügung. Sie verfügte die Leistung der Amtshilfe betreffend die betroffene Person (Dispositiv-Ziff. 1) und bezeichnete die zu übermittelnden Informationen unter Hinweis darauf, dass diese den Einschränkungen der Verwendbarkeit sowie den Geheimhaltungspflichten nach dem anwendbaren Abkommen unterlägen und nicht amtshilfefähige Informationen geschwärzt worden seien (Dispositiv-Ziff. 2).

D.

Mit Eingabe vom 5. März 2026 erheben die betroffene Person (nachfolgend: Beschwerdeführerin 1) und die beschwerdeberechtigte Person

(nachfolgend: Beschwerdeführerin 2; gemeinsam nachfolgend: Beschwerdeführerinnen), vertreten durch ihre neu mandatierte, im Rubrum aufgeführte Rechtsvertretung beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde mit den folgenden Rechtsbegehren:

- «1. Die Schlussverfügung der ESTV vom 2. Februar 2026 sei vollständig aufzuheben und es sei das Amtshilfeersuchen abzuweisen.
2. Eventualiter sei die Schlussverfügung der ESTV vom 2. Februar 2026 teilweise aufzuheben, es sei das Amtshilfeersuchen mit Bezug auf die Periode vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2020 abzuweisen, die Antworten zu den Fragen entsprechend gemäss Begründung anzupassen und es die *Enclosure* 6 nicht auszutauschen bzw. im Sinne der Begründung zu ersetzen.
3. Subeventualiter sei die Schlussverfügung der ESTV vom 2. Februar 2026 teilweise aufzuheben und es seien die *Enclosures* 3, 4, 5 und 6 nicht auszutauschen bzw., im Sinne der Begründung zu ersetzen.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Bundes.»

Sie stellten zudem den folgenden prozessualen Antrag:

- «1. Die Verfahrenssprache sei von Französisch auf Deutsch zu wechseln.»

E.

Nachdem die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) die ihr mit Zwischenverfügung vom 10. März 2026 angesetzte Frist zur Stellungnahme zur Verfahrenssprache unbenutzt verstreichen liess, wurde – wie in der besagten Zwischenverfügung angekündigt – antragsgemäss Deutsch als Verfahrenssprache festgelegt.

F.

Mit Vernehmlassung vom 1. Mai 2026 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

G.

Nachdem die Beschwerdeführerinnen am 8. Mai 2026 eine entsprechende Fristansetzung beantragt hatten, halten sie in ihrer Replik vom 15. Mai 2026 vollumfänglich an ihren Rechtsbegehren fest.

H.

Mit Eingabe vom 27. Mai 2026 verzichtete die Vorinstanz auf die Einreichung einer Duplik.

Auf die Vorbringen der Parteien und die Akten wird – sofern dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das vorliegende Amtshilfeersuchen vom 3. März 2025 stützt sich unter anderem auf das MAC (vgl. Sachverhalt Bst. A.a). 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.

1.2 Das entsprechende Verfahren richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (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.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (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.

1.4 Die Beschwerdeführerinnen haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und sind als Adressaten der angefochtenen Schlussverfügung und als Personen, die vom Amtshilfeersuchen betroffen sind, zur Beschwerdeführung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG und Art. 19 Abs. 2

StAhiG). Auf die form- und fristgerecht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtene Schlussverfügung 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 Bst. a bis c VwVG).

2.2 Sowohl die Schweiz als auch die Ukraine sind Vertragsparteien des MAC, worauf sich das Amtshilfeersuchen vom 3. März 2025 namentlich stützt. Unter anderem ist in diesem Übereinkommen die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen vorgesehen (Art. 5 Abs. 1 MAC).

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.

2.2.2 Das Amtshilfeersuchen vom 3. März 2025 betrifft die Körperschaftsteuer bzw. Gewinnsteuer («Corporate Income Tax») und den Ermittlungszeitraum vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2021. Es fällt demnach in den Anwendungsbereich von Art. 5 Abs. 1 MAC.

2.3

2.3.1 Gemäss Art. 18 Abs. 1 MAC muss ein Ersuchen um Informationen, soweit dies erforderlich ist, 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 Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (Organisation for Economic Cooperation and Development; nachfolgend: 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).

2.3.2 Als Gruppenersuchen gelten Amtshilfeersuchen, mit denen Informationen über mehrere Personen verlangt werden, die nach einem identischen Verhaltensmuster vorgegangen und anhand präziser Angaben identifizierbar sind (Art. 3 Bst. c StAhiG). Werden die betroffenen Personen demgegenüber namentlich oder anhand individueller Merkmale bezeichnet, liegt ein Einzelersuchen bzw. bei mehreren individuell identifizierten Personen eine Sammlung von Einzelersuchen («Listenersuchen») vor. Daran ändert auch eine grosse Anzahl betroffener Personen nichts (BGE 146 II 150 E. 4.3 und 4.5). Ein Gruppenersuchen ist nicht bereits als solches eine unzulässige Beweisausforschung; vielmehr ist anhand der dafür entwickelten Kriterien zu prüfen, ob es hinreichend konkretisiert ist und voraussichtlich erhebliche Informationen verlangt (BGE 146 II 150 E. 6.1).

2.3.3 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) 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).

2.3.4 Wurde ein Gesuch zum Zweck der Beweisausforschung gestellt, wird gemäss innerstaatlichem Recht darauf nicht eingetreten (Art. 7 Bst. a StAhiG).

2.4 Art. 5 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 MAC bestimmt, dass Informationen erteilt werden, wenn sie für die Anwendung bzw. die Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts des ersuchenden Staats voraussichtlich erheblich sind.

2.4.1 Die voraussichtliche Erheblichkeit von ersuchten Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3). Nach ständiger Rechtsprechung reicht es für die voraussichtliche Erheblichkeit aus, dass die ersuchten Informationen im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens für eine Verwendung im ausländischen Verfahren als potenziell geeignet erscheinen oder eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sie sich als erheblich erweisen werden (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 144 II 206 E. 4.3; Urteil des BGer 2C_232/2020 vom 19. Januar 2021 E. 3.4). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3, 142 II 161 E. 2.1.1).

2.4.2 Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen. Die Rolle des ersuchten Staats bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich auf die Prüfung, 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 (Plausibilitätsprüfung; vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteile des BVGer A-6391/2019 vom 26. Januar 2023 E. 4.2.1.2, A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.3.4). Zur Beurteilung des Erfordernisses der voraussichtlichen Erheblichkeit hat der ersuchte Staat im Amtshilfeverfahren weder Einwände im Zusammenhang mit der Begründetheit des im Ausland geführten Steuerverfahrens noch allfällige Verfahrenshindernisse zu prüfen, die nach dem innerstaatlichen Recht des ersuchenden Staats die Verwendung der verlangten Informationen verhindern würden. Einwände betreffend allfällige gemäss dem ausländischen Recht bestehende Verfahrenshindernisse sind von der betroffenen Person grundsätzlich im ausländischen Steuerungsverfahren bei der zuständigen ausländischen Behörde vorzubringen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; Urteile des BGer 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 1.2.3, 2C_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.6 in fine; Urteil des BVGer A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.5.3). Vorbehalten bleibt jedoch der Fall, in dem das Verfahren im Ausland gegen grundlegende Prinzipien verstösst oder andere schwerwiegende Mängel aufweist (vgl. Urteile des BGer 2C_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.4, 2C_325/2017 vom 3. April 2017 E. 5; vgl. hierzu ferner E. 2.9.2).

2.4.3 Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht voraussichtlich erheblich i.S.v. Art. 4 Abs. 1 MAC, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich oder unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-3939/2024 vom 6. November 2024 E. 2.3.2.2, A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.3). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, die 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-3939/2024 vom 6. November 2024 E. 2.3.2.2, A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.3). Der Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit bildet daher eine nicht besonders hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen (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-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 2.7.7.2).

2.4.4 Ein Amtshilfeersuchen kann von einem Vertragsstaat insbesondere gestellt werden, um von Dritten Auskünfte über Vertragsbeziehungen zu einer bestimmten Person zu erhalten. So können zur Durchsetzung des

innerstaatlichen Steuerrechts bspw. Informationen wesentlich sein, die zur Überprüfung des zwischen Konzern- bzw. Gruppengesellschaften vereinbarten Verrechnungspreises oder der zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Leistungsbeziehungen notwendig sind (BGE 143 II 185 E. 4.1; Urteil des BGer 2C_690/2015 vom 15. März 2016 E. 3.3; Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 2.7.4).

2.4.5 Im Zusammenhang mit verbundenen Gesellschaften können rechtssprechungsgemäss zur Kontrolle der Angemessenheit von Verrechnungspreisen insbesondere die folgenden Informationen für das ausländische Steuerverfahren relevant und daher voraussichtlich erheblich sein: Steuererklärungen, Bilanzen, Betriebsstättengewinnausscheidungen, Erfolgsrechnungen sowie namentlich Informationen hinsichtlich Steuerregime, Steuerfaktoren und die angewandten Steuersätze (BGE 143 II 185 E. 4; Urteil des BGer 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.4.2 f. und 4.5). Diesbezüglich hielt das Bundesgericht zudem unter Bezugnahme auf Ziff. 5.16 ff. der von der OECD erstellten und von der Schweiz als Interpretationshilfe heranziehbaren damaligen Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010 (nachfolgend: OECD-LL 2010; zu finden unter https://www.oecd.org/de/publications/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2010_9789264125483-de.html [abgerufen am 23. Juli 2026]) zum einen fest, dass die genaue Art und das genaue Ausmass der Informationen, die für eine Verrechnungspreisprüfung massgeblich sind, je nach Einzelfall unterschiedlich sein können. Die damals einschlägigen Ausführungen der OECD-LL 2010 finden sich in der auf den vorliegenden Fall anwendbaren Fassung der OECD-LL 2017 nicht mehr an derselben Stelle, inhaltlich jedoch weiterhin in Ziff. 5.13 ff. i.V.m. den Anhängen I-III zu Kapitel V (zu finden unter https://www.oecd.org/de/publications/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2017_9789264304529-de.html [abgerufen am 23. Juli 2026]). Zum anderen könne es in besonderen Fällen vorteilhaft sein, sich auf Informationen über *jedes* verbundene Unternehmen, das an den geprüften konzerninternen Geschäftsvorfällen beteiligt ist, zu beziehen. Beispielfhaft handle es sich dabei um folgende Informationen:

- a) ein Überblick über den Geschäftsbetrieb,
- b) der Organisationsaufbau,
- c) die Beteiligungsverhältnisse innerhalb des multinationalen Konzerns,
- d) die Höhe des Umsatzes und die Ergebnisse aus der Geschäftstätigkeit der letzten, dem Geschäftsvorfall vorangehenden Jahre,

- e) der Umfang der Geschäftsvorfälle, die der Steuerpflichtige mit ausländischen verbundenen Unternehmen tätigt, beispielsweise der Umsatz von Umlaufvermögen, die Erbringung von Dienstleistungen, die Vermietung und Verpachtung materieller Wirtschaftsgüter, die Nutzung und Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter sowie Darlehenszinsen (Ziff. 5.18 OECD-LL 2010; vgl. Ziff. 5.14 ff. OECD-LL 2017).

Zudem könnten gemäss Ziff. 5.25 OECD-LL 2010 (vgl. Ziff. 5.14 OECD-LL 2017) auch finanzwirtschaftliche Informationen von Vorteil sein, wenn Gewinn und Verlust zwischen verbundenen Unternehmen verglichen werden sollen, mit denen der Steuerpflichtige den Verrechnungspreisvorschriften unterliegende Geschäftsvorfälle tätigt (vgl. BGE 143 II 185 E. 4.1).

2.4.6 Ersuchte Informationen sind ferner auch dann zu übermitteln, wenn sie zwecks Überprüfung schon vorhandener, aber nicht völlig zweifelsfreier Erkenntnisse der Behörden des ersuchenden Staats verlangt werden, solange sie die Voraussetzungen der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllen (Verifikationszweck; vgl. Urteile des BVGer A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.5.5, A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 3.3.2.3).

2.5 Soweit die Behörden des ersuchenden Staats 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 2019 E. 2.1.6). Aus diesem Grund verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern diese muss nur hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1 und 2.2.1, 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 2.1.6).

Bestreitet die betroffene bzw. die beschwerdeberechtigte Person den von der ersuchenden Behörde geschilderten Sachverhalt, hat sie diesen mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-769/2017, A-776/2017, A-777/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.2, A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2).

2.6 Nach dem völkergewohnheitsrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben wird vermutet, dass ein staatsvertraglich gebundener Staat nach Treu und Glauben handelt. Im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen bedeutet diese Vermutung, dass der ersuchte Staat auf die Richtigkeit der Angaben des ersuchenden Staats zu vertrauen hat (völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 146 II 150 E. 7.1; Urteil des BGer 2C_481/2023 vom 22. September 2023 E. 1.3.3). Zwar steht dem ersuchten Staat die Prüfung offen, ob die erbetenen Informationen für den vom ersuchenden Staat angestrebten steuerlichen Zweck voraussichtlich erheblich sind. Allerdings verpflichtet das völkerrechtliche Vertrauensprinzip ihn im Grundsatz dennoch, sich auf die Angaben des ersuchenden Staats zu verlassen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.4, 142 II 161 E. 2.1.3, 142 II 218 E. 3.3). Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip schliesst daher nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, wenn ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze oder an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen bestehen. Die Vermutung des guten Glaubens kann nur aufgrund konkreter, nachgewiesener Anhaltspunkte umgestossen werden (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1, 144 II 206 E. 4.4; vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_109/2022 vom 30. Januar 2023 E. 4.2.2).

2.7

2.7.1 Im Rahmen der Erfüllung eines internationalen Amtshilfeersuchens in Steuersachen liegt ein spontaner Informationsaustausch vor, wenn Informationen von der ersuchten Behörde übermittelt werden, die voraussichtlich erheblich sind, jedoch von der ersuchenden Behörde nicht angefordert wurden (vgl. auch die Definition in Art. 3 Bst. d StAhiG; Art. 7 MAC). Die Vornahme eines spontanen Informationsaustausches ist nicht dem Ermessen der Bundesverwaltung überlassen, sondern setzt eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage im innerstaatlichen Recht voraus (BGE 147 II 116 E. 5.1; Urteil des BGer 2C_1087/2016 vom 31. März 2017 E. 3.3.1).

2.7.2 Die Feststellung, ob eine Information ersucht wurde oder nicht – und damit Amtshilfe auf Ersuchen oder spontaner Natur vorliegt –, ist eine Frage der Auslegung des Amtshilfeersuchens (BGE 147 II 116 E. 5.2). Diese Auslegung muss im Lichte des von der ersuchenden Behörde verfolgten Zwecks erfolgen und darf den wirksamen, also möglichst weitgehenden Informationsaustausch nicht behindern (BGE 147 II 116 E. 5.2). Der ersuchte Staat muss also die Amtshilfeersuchen nach dem völkerrechtlichen Prinzip von Treu und Glauben auslegen (BGE 147 II 116 E. 5.2).

2.8

2.8.1 Gemäss Art. 22 Abs. 1 MAC sind die aufgrund des Übereinkommens erhaltenen Informationen in gleicher Weise geheim zu halten und zu schützen wie Informationen, die der empfangende Staat nach seinem innerstaatlichen Recht erhalten hat. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der ersuchende Staat diese Verpflichtungen einhalten wird. Diese Vermutung kann nur durch konkrete und nachgewiesene Anhaltspunkte für eine drohende Verletzung umgestossen werden (vgl. E. 2.6).

2.8.2 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 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 amtshilfweise übermittelten Informationen nicht zu strafrechtlichen Zwecken ausserhalb der Steueramts-hilfe 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 (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]).

2.8.3 Am 19. Februar 2024 hat der Rat der OECD eine Aktualisierung des Kommentars zu Art. 26 OECD-MA genehmigt (abrufbar unter:

<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/fr/topics/policy-issues/transparence-fiscale-et-cooperation-internationale/mise-a-jour-commentaires-relatifs-article-26-modele-convention-fiscale-ocde.pdf>; letztmals abgerufen am 30. Juli 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 30. Juli 2026).

2.8.4 Das Bundesverwaltungsgericht hat jüngst nach eingehender Prüfung entschieden, dass die persönliche Dimension des Spezialitätsprinzips trotz der Aktualisierung des OECD-Kommentars beizubehalten sei (Urteil des BVGer A-4889/2024 vom 16. September 2025 E. 8 [angefochten beim BGer]).

2.9

2.9.1 Nach Art. 21 Abs. 2 Bst. e MAC ist das Übereinkommen nicht so auszulegen, als verpflichte es den ersuchten Staat, Amtshilfe zu leisten, wenn und soweit nach seiner Auffassung die Besteuerung im ersuchenden Staat im Widerspruch zu allgemein anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, zu einem Doppelbesteuerungsabkommen oder zu einem anderen zwischen den beteiligten Staaten geschlossenen Abkommen steht. Die blosse Möglichkeit einer abkommenswidrigen Besteuerung genügt jedoch nicht. Das Ersuchen müsste geradezu auf eine abkommenswidrige Besteuerung abzielen oder es müsste klar erkennbar sein, dass die Informationen hierfür verwendet werden sollen (Urteile des BVGer A-2427/2024 vom 22. November 2024 E. 3.2.3.3, A-3961/2022 vom 8. April 2024 E. 3.2.1.4, A-744/2022 vom 18. August 2023 E. 3.2.2.3).

2.9.2 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 Staats, seine Gesetzgebung auszulegen und anzuwenden (vgl. Urteil des BVGer A-1867/2023 vom 25. August 2025 E. 2.3.5 m.H.). Stellt sich eine Frage bei der Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staates, ist diese Frage von den Behörden des ersuchenden Staates zu beantworten. Dies gilt auch für Fragen bezüglich des Verfahrensrechts des ersuchenden Staates (BGE 144 II 206 E. 4.6; Urteile des BGer 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.5 und 5.5.2 f., 2C_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 5.5, 2C_527/2015 vom 3. Juni 2016 E. 5.7).

3.

Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die Vorinstanz dem ukrainischen Amtshilfeersuchen zu Recht entsprochen hat und sich die Schlussverfügung vom 2. Februar 2026 als bundesrechtskonform erweist. Die formellen Voraussetzungen des Ersuchens sind unbestrittenermassen erfüllt (zu den Anforderungen vgl. E. 2.3.1). Streitig ist jedoch, ob das Ersuchen eine unzulässige «fishing expedition» darstellt (E. 3.1) und ob die Geheimhaltung der zu übermittelnden Informationen nach Art. 22 MAC gewährleistet ist (E. 3.2). Eventualiter ist zu beurteilen, ob Art. 21 Abs. 2 Bst. e MAC dem Informationsaustausch betreffend die Steuerperioden 2018–2020 entgegensteht und welche Folgen sich daraus für Enclosure 6 und die Antwort auf Frage Nr. 18 ergeben (E. 4). Subeventualiter ist zu prüfen, ob die Enclosures 3–6 vom Ersuchen erfasst sind und übermittelt werden dürfen oder durch die Revisionsstellenberichte für die Geschäftsjahre 2018–2021 zu ersetzen sind (E. 5). Von Amtes wegen ist schliesslich zu prüfen, ob der Spezialitätsvorbehalt gegenüber der ersuchenden Behörde zu präzisieren ist (E. 6).

3.1

3.1.1 Die Beschwerdeführerinnen rügen, das Amtshilfeersuchen stelle eine unzulässige «fishing expedition» dar. Es reihe sich in zahlreiche nahezu identische Ersuchen an schweizerische Gesellschaften multinationaler Konzerne mit Präsenz in der Ukraine ein, die teilweise keinen Zusammenhang mit einem laufenden Steuerverfahren aufwiesen. Die inhaltlich nahezu identischen Fragen knüpften lediglich an bestehende Transaktionsbeziehungen an. Die ersuchende Behörde suche damit allgemein nach Anhaltspunkten, wonach die zwischen den Gruppengesellschaften vereinbarten Preise möglicherweise nicht dem Drittvergleich standhalten könnten.

Die Amtshilfe dürfe jedoch nur einen hinreichend bestimmten Steuertatbestand abklären und nicht dazu dienen, einen solchen durch umfassende Transaktionsinformationen erst aufzufinden. Aufgrund ihres gleichartigen und flächendeckenden Charakters seien die verschiedenen Ersuchen materiell als Gruppenersuchen zu behandeln; die für Gruppen- und Listenersuchen geltenden Grenzen dürften nicht durch ihre formelle Aufteilung umgangen werden.

3.1.2 Die Vorinstanz hält dem entgegen, das vorliegende Ersuchen sei eigenständig zu prüfen. Inhaltliche und sprachliche Ähnlichkeiten mit anderen Ersuchen machten es nicht zu einem Gruppenersuchen, sondern erklärten sich aus dem vergleichbaren Informationsbedarf bei Verrechnungspreisprüfungen. Das Ersuchen diene konkret der Prüfung, ob die vereinbarten Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprächen und die Gewinne korrekt ausgewiesen worden seien. Die verlangten Informationen seien hinreichend bestimmt. Ein Amtshilfeersuchen dürfe auch der Klärung eines noch nicht vollständig bekannten Sachverhalts dienen; eine wahllose oder spekulative Informationsbeschaffung liege nicht vor.

3.1.3 Wie bereits festgestellt, erfüllt das Ersuchen die formellen Voraussetzungen (vgl. E. 3). Dies spricht nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung grundsätzlich gegen das Vorliegen einer «fishing expedition» (E. 2.3.3). Die Einwände der Beschwerdeführerinnen vermögen keine abweichende Beurteilung zu rechtfertigen. Insbesondere ist das Ersuchen nicht als Gruppenersuchen zu qualifizieren. Die Beschwerdeführerin 1 ist der ersuchenden Behörde als betroffene Person bekannt und wird im Ersuchen namentlich bezeichnet. Sie muss daher nicht erst anhand eines gemeinsamen Verhaltensmusters und weiterer Angaben identifiziert werden, wie dies für ein Gruppenersuchen im Sinne von Art. 3 Bst. c StAhiG kennzeichnend ist (vgl. E. 2.3.2). Daran ändern weder die Zugehörigkeit der Beschwerdeführerinnen zum selben Konzern noch der Umstand etwas, dass mehrere konzerninterne Transaktionen untersucht und allenfalls weitere ähnlich formulierte Ersuchen gestellt wurden. Das vorliegende Ersuchen betrifft eine namentlich bezeichnete betroffene Person und konkrete Transaktionen und kann unabhängig von allfälligen weiteren Ersuchen beurteilt werden.

3.1.4 Die ersuchende Behörde bezeichnet die Beschwerdeführerin 1 als betroffene Person, nennt die Beschwerdeführerin 2 als Informationsinhaberin und beschreibt die untersuchten konzerninternen Transaktionen zwischen den beiden Gesellschaften. Sie legt zudem dar, dass sie prüfen will,

ob die vereinbarten Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und die daraus resultierenden Gewinne steuerlich korrekt ausgewiesen wurden (vgl. Sachverhalt Bst. A.c). Damit sind die betroffene Person, der untersuchte Sachverhalt und der steuerliche Zweck des Ersuchens hinreichend konkretisiert. Die verlangten Angaben zu den Einkaufs- und Weiterverkaufspreisen sowie zu den ausgeübten Funktionen, eingesetzten Vermögenswerten und übernommenen Risiken können Rückschlüsse auf die Fremdvergleichskonformität der konzerninternen Preise und die steuerlich zutreffende Gewinnabgrenzung zulassen. Zwischen ihnen und der beabsichtigten Verrechnungspreisprüfung besteht daher ein plausibler Zusammenhang (vgl. E. 2.4.2 f. und 2.4.4 f.). Insbesondere können Angaben zu den Einkaufs- und Weiterverkaufspreisen sowie zu den von den beteiligten Gesellschaften ausgeübten Funktionen, eingesetzten Vermögenswerten und übernommenen Risiken Rückschlüsse auf die Fremdvergleichskonformität der konzerninternen Preise und die steuerlich zutreffende Gewinnabgrenzung zulassen (vgl. E. 2.4.4 f.). Die ersuchende Behörde muss nicht bereits im Amtshilfeersuchen nachweisen, dass die untersuchten Verrechnungspreise tatsächlich nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen oder die Gewinne unzutreffend ausgewiesen wurden (vgl. E. 2.5). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen setzt die Amtshilfe keinen bereits abschliessend feststehenden Steuertatbestand voraus. Sie darf vielmehr auch der vollständigen Abklärung eines hinreichend konkret bezeichneten Sachverhalts dienen. Die bezeichneten Transaktionsbeziehungen bilden nicht bloss den Anlass für eine unbestimmte Suche nach möglichen Steuertatbeständen, sondern selbst den Gegenstand der steuerlichen Untersuchung.

3.1.5 Nach dem Gesagten liegt keine unzulässige Beweisausforschung («fishing expedition») vor. Die entsprechende Rüge der Beschwerdeführerinnen erweist sich als unbegründet.

3.2 Unbegründet ist sodann die Rüge, angesichts der gegen die Ukraine gerichteten Cyberangriffe sei die Geheimhaltung der zu übermittelnden Informationen nicht gewährleistet. Der eingereichte Bericht der «Information System Authority der Republik Estland» und die Analyse des «Center for Strategic and International Studies» (Beschwerdebeilagen 5 und 6) dokumentieren zwar eine kriegsbedingt erhöhte Cyberbedrohung ukrainischer Behörden. Sie enthalten jedoch keine konkreten Anhaltspunkte dafür, dass die Ukraine nicht in der Lage wäre, die Geheimhaltung der übermittelten Informationen entsprechend Art. 22 Abs. 1 MAC zu gewährleisten. Insbesondere ist weder dargetan, dass die Systeme der ersuchenden

Steuerbehörde oder die für den internationalen Informationsaustausch verwendeten Übermittlungskanäle von Cyberangriffen betroffen waren, noch dass amtshilfweise übermittelte Steuerinformationen unbefugten Personen zugänglich gemacht oder unzureichend geschützt wurden. Art. 22 Abs. 1 MAC setzt im Übrigen keine absolute technische Sicherheit gegenüber Angriffen Dritter voraus. Auch die erörterte Schaffung einer ukrainischen «Cyber Force» belegt kein ungenügendes Schutzniveau, sondern stellt eine Reaktion auf die bestehende Bedrohungslage dar. Die eingereichten Unterlagen weisen damit lediglich ein allgemeines Sicherheitsrisiko nach und vermögen die aus dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip folgende Vermutung abkommenskonformen Verhaltens nicht umzustossen. Es ist daher davon auszugehen, dass die Ukraine die übermittelten Informationen entsprechend Art. 22 Abs. 1 MAC geheim halten wird (vgl. E. 2.6 und 2.8.1).

4.

4.1

4.1.1 Die Beschwerdeführerinnen beantragen eventualiter, die Schlussverfügung teilweise aufzuheben, das Amtshilfeersuchen hinsichtlich der Steuerperioden 2018–2020 abzuweisen und die Antworten entsprechend anzupassen. «Enclosure» 6 sei durch den Revisionsstellenbericht für das Geschäftsjahr 2021 zu ersetzen und die Antwort auf Frage Nr. 18 wie folgt anzupassen: «Please find enclosed the audit report for the financial year 2021 provided by B. _____ SA (enclosure 3). According to the information provided by the company B. _____ SA, the latter does not prepare segmented financial statement indicators for the purchase/sale of goods of Ukrainian origin.»

Sie machen geltend, die ersuchende Behörde wolle anhand der Weiterverkaufspreise und einer Funktionsanalyse prüfen, ob die Verrechnungspreise bei der Beschwerdeführerin 1 in den Steuerperioden 2018–2021 zu einem zu tief besteuerten Gewinn geführt hätten. Steuerlich auswirken könnten sich die gewonnenen Erkenntnisse nur durch eine nachträgliche Gewinnberichtigung. Eine solche sei für die Steuerperioden 2018–2020 nach Ablauf der fünfjährigen Frist gemäss Art. 9 Abs. 3 DBA CH-UA ausgeschlossen, unabhängig davon, ob das ukrainische Recht eine weiter zurückreichende Berichtigung zulasse. Art. 21 Abs. 2 Bst. e MAC stehe daher der Übermittlung der betreffenden Informationen entgegen. Weiter habe die ersuchende Behörde in Frage Nr. 18 alternativ um Bilanzen, Erfolgsrechnungen und Steuererklärungen oder um einen Revisionsstellenbericht ersucht. Das Wort «or» räume der Informationsinhaberin ein Wahlrecht ein. Die

Übermittlung der Steuererklärung gehe deshalb über das Ersuchen hinaus und stelle einen spontanen Informationsaustausch dar.

4.1.2 Die Vorinstanz hält dem entgegen, das MAC bilde eine eigenständige Grundlage für den Informationsaustausch und enthalte keine Art. 9 Abs. 3 DBA CH-UA entsprechende Ausschlussfrist. Fragen der Verjährung und der Zulässigkeit einer Gewinnberichtigung seien im ukrainischen Steuerungsverfahren zu beurteilen. Art. 9 DBA CH-UA bilde keine eigenständige Besteuerungsgrundlage und entfalte keine Sperrwirkung für die Amtshilfe. Das Wort «or» bringe lediglich die Gleichwertigkeit der genannten Dokumente zum Ausdruck und beschränke deren Übermittlung nicht.

4.1.3 Die Beschwerdeführerinnen entgegnen replikweise, Art. 21 Abs. 2 Bst. e MAC erfasse auch die Fünfjahresfrist nach Art. 9 Abs. 3 DBA CH-UA. Aus den Erläuterungen zum Ersuchen gehe klar hervor, dass die Informationen für nachträgliche Gewinnberichtigungen der Steuerperioden 2018–2020 verwendet werden sollten. Das Ersuchen zielen daher geradezu auf eine abkommenswidrige Besteuerung ab. Zudem könne die Beschwerdeführerin 2 das ihr durch die alternative Formulierung eingeräumte Wahlrecht noch im Beschwerdeverfahren ausüben, weshalb nur eines der genannten Dokumente zu übermitteln sei.

4.2

4.2.1 Den Beschwerdeführerinnen ist zwar darin zuzustimmen, dass Art. 21 Abs. 2 Bst. e MAC eine Prüfung verlangt, ob die mit dem Ersuchen angestrebte Besteuerung dem DBA CH-UA widerspricht. Art. 9 Abs. 3 DBA CH-UA enthält keine Verjährungsbestimmung des ukrainischen Rechts, sondern eine abkommensrechtliche Schranke für nachträgliche Gewinnberichtigungen. Seine Berücksichtigung kann daher nicht mit der Begründung ausgeschlossen werden, das MAC bilde eine eigenständige Grundlage für den Informationsaustausch und enthalte keine entsprechende zeitliche Begrenzung. Ebenso wenig ist entscheidend, dass Art. 9 DBA CH-UA keine eigenständige Besteuerungsgrundlage darstellt. Die Amtshilfe ist nur einzuschränken, wenn das Ersuchen geradezu auf eine abkommenswidrige Besteuerung abzielt oder klar erkennbar ist, dass die Informationen hierfür verwendet werden sollen. Die blosse Möglichkeit einer solchen Verwendung genügt nicht (vgl. E. 2.9.1).

4.2.2 Diese Voraussetzungen sind vorliegend nicht erfüllt. Zwar will die ersuchende Behörde die Verrechnungspreise für die Steuerperioden 2018–2021 überprüfen und gegebenenfalls Gewinnberichtigungen vornehmen.

Art. 9 Abs. 3 DBA CH-UA beschränkt jedoch – unter Vorbehalt der darin vorgesehenen Ausnahmen – die Vornahme einer Gewinnberichtigung nach Ablauf der fünfjährigen Frist, nicht jedoch die Erhebung und Übermittlung von Informationen aus den betreffenden Steuerperioden. Selbst wenn Gewinnberichtigungen für die Steuerperioden 2018–2020 ausgeschlossen wären, könnten die Angaben zu diesen Perioden im Rahmen der periodenübergreifenden Verrechnungspreisprüfung für die Beurteilung der im Jahr 2021 vorgenommenen Transaktionen erheblich sein. Sie könnten insbesondere Aufschluss über Veränderungen der ausgeübten Funktionen, eingesetzten Vermögenswerte, übernommenen Risiken und Preisgestaltung geben. Aus dem Ersuchen ergibt sich weder, dass die Informationen ausschliesslich für Gewinnberichtigungen der Steuerperioden 2018–2020 verwendet werden sollen, noch dass die ersuchende Behörde die Vorgaben von Art. 9 Abs. 3 DBA CH-UA missachten will. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist vielmehr von deren Beachtung auszugehen (vgl. E. 2.6). Eine dennoch vorgenommene abkommenswidrige Gewinnberichtigung wäre im ukrainischen Steuerverfahren oder gegebenenfalls in einem Verständigungsverfahren geltend zu machen (vgl. E. 2.4.2).

4.2.3 Art. 21 Abs. 2 Bst. e MAC steht dem Informationsaustausch betreffend die Steuerperioden 2018–2020 somit nicht entgegen. Der Informationsaustausch ist daher nicht auf die Steuerperiode 2021 zu beschränken. Zu prüfen bleibt, ob die Übermittlung der in Enclosure 6 enthaltenen Steuererklärung vom Amtshilfeersuchen erfasst ist oder einen unzulässigen spontanen Informationsaustausch darstellt.

4.2.4 Die in Enclosure 6 enthaltene Steuererklärung (vgl. Akten der Vorinstanz [act.] 29) ist vom Amtshilfeersuchen erfasst. In Frage Nr. 18 ersucht die ukrainische Behörde ausdrücklich um Bilanzen, Erfolgsrechnungen und Steuererklärungen oder um einen Revisionsstellenbericht der Beschwerdeführerin 2. Aus dem Wort «or» kann nicht ohne Weiteres geschlossen werden, dass die ersuchende Behörde auf den Erhalt eines der ersuchten Dokumente verzichten würde; ein rechtlich geschütztes Wahlrecht der Informationsinhaberin lässt sich daraus jedenfalls nicht ableiten. Im Sinne eines möglichst weitgehenden Informationsaustauschs (vgl. E. 2.7.2) ist vielmehr davon auszugehen, dass die Aufzählung in Frage Nr. 18 nicht alternativ zu verstehen ist. Kommt hinzu, dass die ersuchten Dokumente inhaltlich nicht deckungsgleich sind. Die Steuererklärung gibt insbesondere Aufschluss über den deklarierten Gewinn und vorgenommene steuerliche Korrekturen und ist daher für die Beurteilung der untersuchten konzerninternen Transaktionen voraussichtlich erheblich (vgl.

E. 2.4.5). Ob sie tatsächlich erheblich ist, kann nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (E. 2.4.2). Da ihre Übermittlung wie erwähnt auf einem ausdrücklichen Ersuchen der ukrainischen Behörde beruht und nicht aus eigener Initiative der ESTV erfolgt, liegt entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen kein spontaner Informationsaustausch vor (vgl. E. 2.7.1 f.). Dass die Beschwerdeführerin 2 keine segmentierten Finanzkennzahlen für den An- und Verkauf von Waren ukrainischen Ursprungs erstellt, ändert daran nichts. Es besteht somit kein Anlass, «Enclosure» 6 zu ersetzen oder die Antwort auf Frage Nr. 18 anzupassen.

4.3 Nach dem Gesagten ist der Eventualantrag abzuweisen.

5.

5.1 Subeventualiter beantragen die Beschwerdeführerinnen, die Enclosures 3–6 vom Informationsaustausch auszunehmen und durch die Revisionsstellenberichte für die Geschäftsjahre 2018–2021 zu ersetzen. Die Antwort auf Frage Nr. 18 sei wie folgt anzupassen: «Please find enclosed the audit reports for the financial years 2018 to 2021 provided by B._____ SA (enclosures 3 to 6). According to the information provided by the company B._____ SA, the latter does not prepare segmented financial statement indicators for the purchase/sale of goods of Ukrainian origin.». Zur Begründung verweisen sie auf ihre Ausführungen zum Eventualantrag (vgl. E. 4.1.1 und 4.1.3).

5.2 Die Beschwerdeführerinnen bringen damit keine neuen Einwände vor. Die Beurteilung betreffend Enclosure 6 gilt entsprechend auch für die Enclosures 3–5 (vgl. E. 4.2). Es besteht daher kein Anlass, die in den Enclosures 3–6 enthaltenen Steuererklärungen (vgl. act. 29) durch die Revisionsstellenberichte für die Geschäftsjahre 2018–2021 zu ersetzen oder die Antwort auf Frage Nr. 18 im beantragten Sinne anzupassen. Der Subeventualantrag ist abzuweisen.

6.

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. 2.8.2 f.), 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 betroffene Person sowie für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und dass diese Informationen gemäss Art. 22 MAC geheim zu halten sind.

7.

Insgesamt hat die Vorinstanz zu Recht festgehalten, dass die Voraussetzungen für die Amtshilfeleistung an die Ukraine im vorliegenden Fall erfüllt sind. Die Schlussverfügung vom 2. Februar 2026 ist damit zu bestätigen. Die Beschwerde ist abzuweisen.

8.

8.1 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]). Ausgangsgemäss haben die Beschwerdeführerinnen die Verfahrenskosten vollumfänglich zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

8.2 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).

9.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen 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.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Vorinstanz hat die ersuchende Behörde im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens explizit auf die Einschränkungen bei der Verwendung der übermittelten Informationen und die Geheimhaltungspflichten gemäss Art. 22 MAC hinzuweisen. Insbesondere hat sie darauf hinzuweisen, dass die Informationen nur in Verfahren gegen die betroffenen Personen für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und sie gemäss Art. 22 MAC geheim zu halten sind.

3.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- werden den Beschwerdeführerinnen auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

4.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

5.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerinnen und die Vorinstanz.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Janic Lombriser

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerinnen (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)