



## Urteil vom 12. Dezember 2025

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richter Keita Mutombo,  
Richterin Iris Widmer,  
Gerichtsschreiberin Aisha Rutishauser.

---

Parteien

1. **A.**\_\_\_\_\_, (...),
2. **B.**\_\_\_\_\_, (...),
3. **C.**\_\_\_\_\_, (...),
4. **D.**\_\_\_\_\_, (...),
5. **E.**\_\_\_\_\_, (...),
6. **F.**\_\_\_\_\_, (...),
7. **G.**\_\_\_\_\_, (...),
8. **H.**\_\_\_\_\_, (...),
9. **I.**\_\_\_\_\_, (...),
10. **J.**\_\_\_\_\_, (...),
11. **K.**\_\_\_\_\_, (...),
12. **L.**\_\_\_\_\_, (...),

alle vertreten durch  
Dr. Dominik Vock und Dr. Samuel Busmann,  
MME Legal AG,  
(...),  
Beschwerdeführerinnen,

gegen

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

Vorinstanz.

---

Gegenstand

Amtshilfe Ukraine (MAC; 2018-2023).

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** Der State Tax Service of Ukraine, Lviska Square 8, Kyiv 04053, Ukraine (nachfolgend: STSU oder ersuchende Behörde), stellte mit Schreiben vom 30. August 2024 ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV). Sie stützte das Ersuchen auf Art. 5 des Übereinkommens vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (SR 0.652.1; nachfolgend: MAC).

**A.b** Die ersuchende Behörde gab an, die Steueruntersuchung betreffe die zypriotische Gesellschaft «L. \_\_\_\_\_» (nachfolgend auch: beschwerdeberechtigte Person) sowie die ukrainischen Gesellschaften «A. \_\_\_\_\_» (nachfolgend: betroffene Person 1), «B. \_\_\_\_\_» (nachfolgend: betroffene Person 2), «C. \_\_\_\_\_» (nachfolgend: betroffene Person 3), «D. \_\_\_\_\_» (nachfolgend: betroffene Person 4), «E. \_\_\_\_\_» (nachfolgend: betroffene Person 5), «F. \_\_\_\_\_» (nachfolgend: betroffene Person 6), «G. \_\_\_\_\_» (nachfolgend: betroffene Person 7), «H. \_\_\_\_\_» (nachfolgend: betroffene Person 8), «I. \_\_\_\_\_» (nachfolgend: betroffene Person 9), «J. \_\_\_\_\_» (nachfolgend: betroffene Person 10), «K. \_\_\_\_\_» (nachfolgend: betroffene Person 11) (nachfolgend gemeinsam auch: betroffene Personen oder ukrainische Gesellschaften). Informationsinhaberin in der Schweiz sei die X. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend auch: Bank A).

**A.c** Zum Sachverhalt führt die ersuchende Behörde im Wesentlichen aus, dass ukrainische Gesellschaften im Zeitraum vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2022 Zinszahlungen an die beschwerdeberechtigte Person geleistet hätten. Gestützt auf Artikel 11 («Zinsen») des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Ukraine und der Republik Zypern sei dabei ein Vorzugssteuersatz von 2 % bzw. 5 % angewendet worden.

Die ersuchende Behörde gibt an, dass die zuständige Behörde der Republik Zypern im Rahmen des Informationsaustauschs bestätigt habe, dass die beschwerdeberechtigte Person über keine nennenswerten personellen Ressourcen verfüge und lediglich eine Angestellte beschäftige. Es bestehe daher der Verdacht, dass die Tätigkeit der beschwerdeberechtigten Person in der Ukraine durch bevollmächtigte Personen – ukrainische Staatsbürger – ausgeübt worden sei, denen Vollmachten zur Durchführung von Geschäften, zum Abschluss von Verträgen sowie zur Wahrnehmung administrativer, finanzieller und wirtschaftlicher Aufgaben im Namen der zypriotischen Gesellschaft erteilt worden seien.

Die ersuchende Behörde führt weiter aus, dass die massgeblichen Entscheidungen in Bezug auf die Geschäftstätigkeit, das Finanz- und Risikomanagement sowie die Verwendung der Zinserträge faktisch durch Treuhänder in der Ukraine getroffen worden seien. Diese Umstände deuteten darauf hin, dass die beschwerdeberechtigte Person in der Ukraine eine Geschäftstätigkeit über eine nicht registrierte Betriebsstätte ausübe.

Der wirtschaftlich Berechtigte und Direktor von der beschwerdeberechtigten Person sei ein ukrainischer Staatsbürger – Y.\_\_\_\_\_. Gemäss den Informationen der ukrainischen Steuerbehörde habe sich zudem ergeben, dass Y.\_\_\_\_\_ auch wirtschaftlich Berechtigter mehrerer ukrainischer Gesellschaften sei. Sowohl die beschwerdeberechtigte Person als auch die betreffenden ukrainischen Gesellschaften gehörten zur (...)-Gruppe und seien daher als verbundene Parteien anzusehen.

Im Zeitraum vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2022 hätten ukrainische Gesellschaften Zinszahlungen in der Gesamthöhe von (...) UAH zugunsten von der beschwerdeberechtigten Person geleistet.

Angaben zu den Bankkonten von der beschwerdeberechtigten Person seien erforderlich, um den tatsächlich wirtschaftlich berechtigten Eigentümer der Einkünfte aus der Ukraine festzustellen, insbesondere um zu klären, wer die Konten eröffnet und die darauf durchgeführten Transaktionen verwaltet habe. Zudem seien diese Informationen notwendig, um zu überprüfen, ob ein in Zypern ansässiger Steuerpflichtiger in der Ukraine über bevollmächtigte Personen geschäftlich tätig gewesen sei, ohne eine Betriebsstätte zu registrieren und ohne die entsprechenden Steuern zu entrichten.

Sollte sich der Verdacht bestätigen, dass die Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Zypern und der Ukraine missbräuchlich in Anspruch genommen worden seien, wäre der angewendete Vorzugssteuersatz zu revidieren und die Besteuerung nach ukrainischem innerstaatlichem Recht vorzunehmen. Falls sich weiter bestätige, dass die beschwerdeberechtigte Person Tätigkeiten ausübe, die der Registrierung einer Betriebsstätte bedürften, wären die entsprechenden Gewinne mit Herkunft aus der Ukraine gemäss den Bestimmungen des ukrainischen Steuergesetzbuchs zu versteuern.

Im Amtshilfeersuchen bestätigt die ersuchende Behörde zudem, dass sie die erhaltenen Informationen vertraulich behandle und nur für die Zwecke

verwenden werde, die nach dem MAC zulässig sind, dass das Ersuchen ihrem innerstaatlichen Recht und ihrer Verwaltungspraxis entspreche und im Einklang mit dem MAC stehe, dass sie in der Lage sei, die relevanten Informationen unter vergleichbaren Umständen nach ihrem Recht und im üblichen Rahmen ihrer Verwaltungspraxis zu beschaffen und dass sie alle innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft habe ausser denjenigen, die zu unverhältnismässigem Aufwand führen würden.

**A.d** Gestützt auf den vorstehenden Sachverhalt bat die ersuchende Behörde die ESTV die folgenden Fragen zu beantworten bzw. die erbetenen Belege zu übermitteln (Akten der Vorinstanz [nachfolgend: act.] 1, S. 6 f.):

- «1. *Please provide us with the information about the accounts (including account: [...]) opened by «L.\_\_\_\_\_» at «X.\_\_\_\_\_ AG». Please specify the number, and date of opening. If the accounts are closed, please, indicate the date of closure.*
2. *Who opened these accounts? Please send us copies of documents of such individuals (passport, powers of attorney, etc.).*
3. *Please send us copies of documents that have been provided when opening accounts (client's profile, application form of the legal entity regarding opening of accounts, articles of association of the company, Certificate of Good Standing and Certificate of Incumbency, specimen signatures and stamps of the legal entity, beneficiary's CV and application forms, other documents provided to the bank to identify the client, etc.) or information taken from them.*
4. *Please send us copies of Declaration of Trust/Nominee Agreement/Share Certificate or other documents that identify a beneficial owner of accounts of «L.\_\_\_\_\_».*
5. *Please send us copies of the bank service agreements for the accounts of the company «L.\_\_\_\_\_».*
6. *Please provide us with account statements on the bank accounts of «L.\_\_\_\_\_» opened at «X.\_\_\_\_\_ AG», which were used for credited/debit within the period of 01.01.2017 - 30.09.2022 in terms of dates of transactions, amounts of transactions, assignment of payments, contracts and names counterparties.*
7. *Please send us information about the persons authorized to make transactions on accounts of «L.\_\_\_\_\_» in «X.\_\_\_\_\_ AG» (account managers, fiduciaries) and copies of their documents.*
8. *Is it possible to make transactions on accounts of «L.\_\_\_\_\_» without participation of the authorized person of bank accounts?*
9. *Does «L.\_\_\_\_\_» use Internet-banking system to make transactions on accounts? if so, who exactly completed a registration form for using*

*Internet-bank system? Please send us copies of registration forms and documents certifying such individuals (ID documents).*

10. *Has Digipass been issued to representatives of «L.\_\_\_\_\_» for using Internet-banking system? If so, to whom exactly?*
11. *Are any other remote (distance) banking services (except Internet-banking) used to make transactions on bank accounts of «L.\_\_\_\_\_»? If so, please, specify what exactly banking services are used and who has applied for the rights to use remote (distance) banking services.*
12. *Have any changes to the client's profile and the list of authorized persons on the accounts of «L.\_\_\_\_\_» been made within the period of 01.01.2017 - 30.09.2023? If so, please send us information on changes made and inform us who exactly made such changes.*
13. *From what country, what electronic addresses, IP-addresses, phone numbers have orders on accounts of «L.\_\_\_\_\_» come?»*

## **B.**

**B.a** Die ESTV forderte die Bank A mit Editionsverfügung vom 31. Oktober 2024 auf, die Fragen des STSU zu beantworten, respektive die entsprechenden Unterlagen einzureichen. Zudem ersuchte die ESTV die Bank A darum, die beschwerdeberechtigte Person und allfällige weitere natürliche oder juristische Personen, die (Mit-)Inhaber der erfragten Kontobeziehungen sind, mit den der Editionsverfügung beigelegten Informationsschreiben über das Amtshilfeverfahren und den wesentlichen Inhalt des Amtshilfeersuchens zu informieren. In jenen Schreiben werden deren Adressaten aufgefordert, der ESTV ihre aktuelle schweizerische Adresse bekannt zu geben oder eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen, sofern sie am Amtshilfeverfahren teilnehmen möchten (act. 3).

**B.b** Mit E-Mail vom 11. November 2024 reichte die beschwerdeberechtigte Person der ESTV eine Stellungnahme ein und teilte mit, dass sie mit der Übermittlung der Informationen nicht einverstanden sei (act. 6).

**B.c** Die Bank A kam der Editionsverfügung der ESTV innert erstreckter Frist (act. 7) mit Antwortschreiben vom 12. November 2024 nach und stellte die erfragten Informationen der ESTV zu. Ausserdem informierte die Bank A die beschwerdeberechtigte Person mit Schreiben vom 8. November 2024 an die letzte ihr bekannte Adresse über das Amtshilfeverfahren und stellte die Sendungsnummer dieses Schreibens der ESTV zu (act. 8).

**B.d** Mit Schreiben vom 14. November 2024 informierte die ESTV die ukrainischen Gesellschaften über das Amtshilfeverfahren (act. 9-19). Die

betroffenen Personen 1, 3, 5, 8 und 10, für welche die ESTV keine Zustellbestätigung erhalten hat, wurden mit Publikation im Bundesblatt vom 13. Dezember 2024 über das Amtshilfeverfahren informiert (act. 29-33).

**B.e** Mit Schreiben vom 13. Dezember 2024 und E-Mail vom 20. Dezember 2024 teilte die Rechtsvertretung ihre Mandatierung durch die beschwerdeberechtigte Person sowie die betroffenen Personen hinsichtlich des Amtshilfeersuchens mit und verlangte Akteneinsicht (act. 36 und 38).

**B.f** Die ESTV gewährte der beschwerdeberechtigten Person sowie den betroffenen Personen mit Schreiben vom 19. Februar 2025 Akteneinsicht. Sie orientierte in diesem Schreiben die beschwerdeberechtigte Person und die betroffenen Personen über die beabsichtigte Übermittlung der Informationen und setzte Frist zur Zustimmung zur beabsichtigten Übermittlung der Informationen, respektive zur Einreichung einer Stellungnahme innert zehn Kalendertagen nach Erhalt des Schreibens an. Ausserdem stellte sie die zur Übermittlung an die ersuchende Behörde beabsichtigten Unterlagen zu (act. 42).

**B.g** Die beschwerdeberechtigte Person und die betroffenen Personen teilten der ESTV mit Schreiben vom 27. Februar 2025 mit, dass sie mit der Leistung der Amtshilfe nicht einverstanden seien und forderten die ESTV auf, ihren Entscheid in Wiedererwägung zu ziehen und auf das Informationsbegehren der ukrainischen Steuerbehörden nicht einzutreten (act. 43).

### **C.**

Mangels Zustimmung zum Informationsaustausch erging am 19. März 2025 die Schlussverfügung der ESTV gegenüber der beschwerdeberechtigten Person und den betroffenen Personen (act. 44). Die ESTV kam darin nach erfolgter Prüfung des Ersuchens zum Schluss, dass der ersuchenden Behörde Amtshilfe zu leisten sei (Ziff. 1 des Dispositivs). In Ziffer 2 des Dispositivs nannte die ESTV die zu übermittelnden Informationen und Dokumente für die Steuerperioden vom 1. Januar 2018 bis 31. September 2023. Ferner wies die ESTV die ersuchende Behörde auf die Einschränkung der Verwendbarkeit sowie die Geheimhaltungspflicht nach dem anwendbaren Abkommen hin (Ziff. 2 des Dispositivs).

### **D.**

**D.a** Gegen die Schlussverfügung vom 19. März 2025 lassen die betroffenen Personen (nachfolgend: Beschwerdeführerinnen 1-11) und die beschwerdeberechtigte Person (nachfolgend: Beschwerdeführerin 12)

(gemeinsam auch: Beschwerdeführerinnen) am 16. April 2025 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben und folgende Anträge stellen:

- «1. Die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 19. März 2025 (Amtszeichen: [...]) sei aufzuheben.
2. Es sei auf das Amtshilfeersuchen der ersuchenden Behörde vom 30. August 2024 nicht einzutreten, und es sei die Amtshilfe gegenüber der ersuchenden Behörde zu verweigern.
3. Eventualiter sei die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 19. März 2025 (Amtszeichen: [...]) aufzuheben und an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) zur Neubeurteilung zurückzuweisen.
4. Die Verfahrenskosten seien auf die Staatskasse zu nehmen und es sei den Beschwerdeführerinnen 1 bis 12 eine angemessene Parteientschädigung (zuzügl. MwSt) zuzusprechen.»

**D.b** Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt mit ihrer Vernehmlassung vom 4. Juni 2025 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

*Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die Akten wird – sofern und soweit dies für den vorliegenden Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.*

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1.**

**1.1** Das vorliegende Amtshilfeersuchen vom 30. August 2024 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 dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 Bst. b StAhiG, Art. 24 StAhiG e contrario), soweit das MAC keine abweichenden Bestimmungen enthält (Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Gemäss Art. 19 Abs. 5 StAhiG gelten die

Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG keine abweichenden Bestimmungen aufstellt.

**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.

**1.3** Die Beschwerdeführerinnen erfüllen als Adressaten der angefochtenen Schlussverfügung und Gesellschaften, 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).

**1.4** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerinnen können 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).

## **2.**

**2.1** Sowohl die Schweiz als auch die Ukraine sind Vertragsparteien des MAC, worauf sich das Amtshilfeersuchen vom 30. August 2024 stützt. Unter anderem ist in diesem Staatsvertrag die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen vorgesehen (Art. 5 Abs. 1 MAC).

**2.1.1** 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»).

**2.1.2** 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 – abgesehen von der nicht interessierenden Ausnahme in Art. 28 Abs. 7 MAC – Amtshilfe für Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2018 gewähren kann. Für die Ukraine ist das Übereinkommen am 1. September 2013 in Kraft getreten.

**2.1.3** Das Amtshilfeersuchen vom 30. August 2024 betrifft die Körperschaftssteuer bzw. Gewinnsteuer («corporate income tax») und den Ermittlungszeitraum vom 1. Januar 2017 bis 30. September 2023 (vgl. act. 1, S. 4). Die Schweiz kann wie vorstehend festgehalten Amtshilfe nur für Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2018 gewähren (E. 2.1.2). Die ESTV hat in der Schlussverfügung entsprechend zurecht nur für die Steuerperioden ab 1. Januar 2018 die Amtshilfe erteilt.

## **2.2**

**2.2.1** 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).

**2.2.2** Das Ersuchen vom 30. August 2024 erfüllt diese formellen Voraussetzungen. Etwas anderes wird auch von den Beschwerdeführerinnen nicht geltend gemacht.

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

## **2.4**

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

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

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

In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.2.3, A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3 f.). Auch wenn damit die «Hürde der voraussichtlichen Erheblichkeit» gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht sehr hoch ist (BGE 145 II 112 E. 2.2.1; zum Ganzen: BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-4167/2020, 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).

**2.4.4** Bei der Beurteilung, ob die verlangten Informationen voraussichtlich erheblich sind, hat der ersuchte Staat nicht die Anwendung des innerstaatlichen Verfahrensrechts des ersuchenden Staates zu prüfen. Es genügt, dass die Informationen möglicherweise geeignet sind, um im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Der ersuchte Staat kann die Frage, ob das Steuerverfahren im Ausland begründet ist, nur einer Plausibilitätskontrolle unterziehen. Auch hat er nicht zu prüfen, ob prozedurale Hindernisse – in Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staates – der Verwendung der erhaltenen Informationen entgegenstehen könnten. Eine solche Herangehensweise wäre im Kontext der internationalen Zusammenarbeit und mit Blick auf die Besonderheiten jedes nationalen

Verfahrensrechts nicht haltbar. Der ersuchte Staat verfügt im Übrigen nicht über die notwendigen Grundlagen, um die Korrektheit der Vorbringen der betroffenen steuerpflichtigen Person in Bezug auf die Prozessregeln des ersuchenden Staates zu prüfen (zum Ganzen: BGE 144 II 206 E. 4.3 zweiter Absatz m.w.H.; Urteil des BVGer A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.5.3).

**2.5** 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. 2.7 hiernach) erhellt aber, dass ein Ersuchen ohne jegliche Anhaltspunkte dafür, dass die Informationen für den ersuchenden Staat erheblich sein können, nicht möglich sein soll (Urteile des BVGer A-6857/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 3.2.2, A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.4). Das Verbot der Beweisausforschung ist zudem auch Ausdruck des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes (Urteil des BGer 2C\_352/2020 vom 26. Mai 2020 E. 2.2; Urteile des BVGer A-5535/2021 vom 2. März 2023 E. 5, A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.1, je m.w.H.). Von einer Beweisausforschung («fishing expedition») kann gemäss der Rechtsprechung zu Doppelbesteuerungsabkommen nicht gesprochen werden, wenn konkrete Fragen in Bezug auf eine identifizierte (bzw. identifizierbare) Person im Zusammenhang mit einer laufenden Untersuchung gestellt werden (Urteile des BVGer A-4936/2024 vom 17. März 2025 E. 4.2.3, A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.4; vgl. auch Urteil des BVGer A-3482/2018 vom 5. August 2019 E. 5.4). Enthält ein Ersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, kann das Vorliegen einer «fishing expedition» grundsätzlich verneint werden (Urteil des BGer 2C\_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3; Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 6.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3939/2024 vom 6. November 2024 E. 2.3.2.3).

## **2.6**

**2.6.1** Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet das völkerrechtliche Vertrauensprinzip. Diesem Grundsatz nach besteht – ausser bei offensichtlichem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) – prinzipiell kein Anlass, an

Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1, 142 II 218 E. 3.1; Urteile des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.4.1, A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 2.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_864/2019 vom 17. August 2020]).

**2.6.2** Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist die ersuchte Behörde an die Darstellung des Sachverhalts im Amtshilfeersuchen gebunden, sofern diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 142 II 218 E. 3.1, 139 II 451 E. 2.2.1; Urteil des BVGer A-1319/2023 vom 11. April 2024 E. 3.4.1). Dasselbe gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteil des BVGer A-3886/2023 vom 15. März 2024 E. 2.5). Das Vertrauensprinzip schliesst indessen nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, wenn ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze bestehen (BGE 146 II 150 E. 7.1, 144 II 206 E. 4.4; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1964/2024 vom 24. Oktober 2024 E. 2.2.2).

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

**2.6.4** Der völkergewohnheitsrechtliche Grundsatz, wonach Vertragsstaaten völkerrechtliche Verträge nach Treu und Glauben zu erfüllen haben

(«pacta sunt servanda», kodifiziert in Art. 26 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [VRK, SR 0.111]; vgl. BGE 143 II 136 E. 5.2.1, 142 II 35 E. 3.2, je m.w.H.), führt dazu, dass Erklärungen der jeweiligen Vertragspartner ebenfalls nach Treu und Glauben zu interpretieren sind. Dies gilt insbesondere für das Amtshilfeersuchen und die darin von der ersuchenden Behörde als voraussichtlich erheblich bezeichneten Informationen (zum Ganzen: BGE 147 II 116 E. 5.2; Urteil des BGer 2C\_287/2019, 2C\_288/2019 vom 13. Juli 2020 E. 2.3.1 und 3.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.5.2).

## **2.7**

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

**2.7.2** Aus der bundesverwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung hinsichtlich des Subsidiaritätsprinzips im Rahmen der auf Doppelbesteuerungsabkommen gestützten Amtshilfe ergibt sich, dass nicht das Ausschöpfen sämtlicher möglicher Mittel verlangt wird (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-7164/2018 vom 20. Mai 2019 E. 2.5 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_514/2019 vom 17. August 2020]). Ein Mittel kann gemäss der besagten Rechtsprechung nicht mehr als «üblich» bezeichnet werden, wenn es dem ersuchenden Staat – im Vergleich zu einem Amtshilfeersuchen – einen unverhältnismässigen Aufwand verursachen würde oder wenn die Erfolgchancen als sehr gering einzuschätzen sind (Urteil des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.3.2).

**2.7.3** Zur Wahrung des Subsidiaritätsprinzips ist etwa eine Befragung der betroffenen Person nicht notwendig, bevor ein Amtshilfeersuchen gestellt wird (Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.4.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_716/2020 vom 18. Mai 2020]). Es genügt, wenn der ersuchende Staat anhand innerstaatlich vorgesehener Mittel das Ermittlungsobjekt hinreichend präzisiert hat, so dass die Leistung von Amtshilfe ermöglicht wird (Urteile des BVGer A-4603/2019 vom 17. August

2020 E. 2.4.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_716/2020 vom 18. Mai 2020], A-4991/2016 vom 29. November 2016 E. 5.2 und 11).

## **2.8**

**2.8.1** Nach ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (Urteile des BVGer A-4889/2024 vom 16. September 2025 E. 8.1.2, A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1, A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1, A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.5). Die in den Unterlagen erwähnten Personen sind damit durch das Spezialitätsprinzip geschützt, welches auch eine persönliche Dimension aufweist (BGE 147 II 13 E. 3.4.3 und E. 3.5, 146 I 172 E. 7.1.3). Die Rechtsprechung zur persönlichen Dimension des Spezialitätsprinzips ist vom Bundesgericht in zahlreichen Entscheiden bestätigt worden (vgl. etwa die Urteile des BGer 2C\_219/2022 vom 30. Januar 2025 E. 7.4, 2C\_795/2022 vom 15. März 2024 E. 7.2 und 7.4, 2C\_802/2022 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3). Weiter garantiert das Spezialitätsprinzip, dass die amtshilfeweise übermittelten Informationen nicht zu strafrechtlichen Zwecken ausserhalb der 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 (E. 2.3; Urteil des BVGer A-6858/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 3.2.6 m.w.H.) – ist es angezeigt, dass die Vorinstanz die ersuchende Behörde anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert (vgl. BGE 147 II 13 E. 3.7; Urteil des BGer 2C\_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7; Urteil des BVGer A-2795/2023 vom 24. Oktober 2024 E. 2.7.4 [das BGer ist mit Entscheid 2C\_559/2024 vom 14. November 2024 auf die Beschwerde nicht eingetreten]).

**2.8.2** Am 19. Februar 2024 hat der Rat der OECD eine Aktualisierung des Kommentars zu Art. 26 OECD-MA genehmigt (abrufbar unter: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/fr/topics/policy-issues/transparence-fiscale-et-cooperation-internationale/mise-a-jour-commentaires-relatifs-article-26-modele-convention-fiscale-ocde.pdf>; letztmals abgerufen am 13. November 2025). Diese Aktualisierung präzisiert, dass die Verwendung der vom ersuchenden Staat erhaltenen Auskünfte « ne se limite pas à l'établissement ou au recouvrement des impôts, aux procédures et poursuites

concernant ces impôts, ou aux décisions sur les recours relatifs à ces impôts mentionnés au paragraphe 1 à l'égard de la personne ou des personnes au sujet desquelles les renseignements ont été reçus, mais comprend également l'utilisation à ces fins concernant toute autre personne. L'Etat contractant destinataire n'est pas tenu d'informer l'Etat contractant émetteur de cette utilisation ni de lui demander son autorisation ».

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 13. November 2025).

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** Das Amtshilfeverfahren ist ein Hilfsverfahren zugunsten eines (allfälligen) Hauptverfahrens im ersuchenden Staat. Der ersuchte Staat hat deshalb keine eigenen Untersuchungen anzustellen, ob der im Ersuchen dargestellte Sachverhalt zutrifft; auch ist es Sache des ersuchenden Staates, seine Gesetzgebung auszulegen und anzuwenden (vgl. Urteil des BVGer A-1867/2023 vom 25. August 2025 E. 2.3.5 m.H.). Stellt sich eine Frage bei der Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staates, ist diese Frage von den Behörden des ersuchenden Staates zu beantworten. Dies gilt auch für Fragen bezüglich des Verfahrensrechts des ersuchenden Staates (BGE 144 II 206 E. 4.6; Urteile des BGer 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.5 und 5.5.2 f., 2C\_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 5.5, 2C\_527/2015 vom 3. Juni 2016 E. 5.7; Urteil des BVGer A-7227/2023 vom 3. April 2025 E. 2.7.2 m.w.H. [angefochten beim BGer]).

Soweit das nationale Verfahrensrecht des ersuchenden Staates einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, ist dies im Prinzip vor den Behörden des ersuchenden Staates geltend zu machen (BGE 144 II 206 E. 4.6, 142 II 161 E. 2.2; Urteil des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.4.8 m.w.H. [das BGer ist mit

Entscheid 2C\_621/2023 vom 21. November 2023 auf die Beschwerde nicht eingetreten]).

### **3.**

Im vorliegenden Fall erachten die Beschwerdeführerinnen die Übermittlung der in der angefochtenen Schlussverfügung aufgeführten Informationen an die ersuchende Behörde aus verschiedenen Gründen als rechtswidrig. Im Wesentlichen ist streitig und zu prüfen, ob die gemäss der angefochtenen Schlussverfügung zu übermittelnden Informationen voraussichtlich erheblich sind (E. 3.1) und ob das Amtshilfeersuchen eine «fishing expedition» darstellt (E. 3.2). Sodann ist zu eruieren, ob das Subsidiaritätsprinzip (E. 3.3) verletzt ist. Schliesslich ist von Amtes wegen zu prüfen, ob der Spezialitätsvorbehalt gegenüber der ersuchenden Behörde zu präzisieren ist (E. 3.4).

#### **3.1**

**3.1.1** Die Beschwerdeführerinnen machen geltend, vorliegend könne keine Plausibilitätsprüfung vorgenommen werden.

Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass im Rahmen der Plausibilitätsprüfung nicht entscheidend ist, ob der im Ersuchen dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, denn vom ersuchenden Staat kann nicht erwartet werden, dass seine Darstellung des Sachverhalts völlig widerspruchsfrei und lückenlos ist (E. 2.6.3). In Bezug auf den Sachverhalt verweist die STSU insbesondere darauf, dass ein ukrainischer Staatsangehöriger wirtschaftlicher Eigentümer und Direktor der Beschwerdeführerin 12 sei sowie wirtschaftlicher Eigentümer von einigen der betroffenen Personen und die Beschwerdeführerinnen 1-11 sowie die Beschwerdeführerin 12 zur (...)Gruppe gehören würden und somit verbundene Parteien seien. Zudem habe die zuständige Behörde der Republik Zypern im Rahmen des Informationsaustauschs bestätigt, dass die Beschwerdeführerin 12 über keine nennenswerten personellen Ressourcen verfüge und ihre Tätigkeit mutmasslich durch bevollmächtigte ukrainische Staatsbürger ausgeübt worden sei. Weiter weist die ersuchende Behörde darauf hin, dass wesentliche Geschäftsentscheide faktisch durch Treuhänder in der Ukraine getroffen worden seien, was auf eine nicht registrierte Betriebsstätte hindeute (Sachverhalt Bst. A.c). Damit bestehen hinreichende Anhaltspunkte für die mögliche fehlende wirtschaftliche Nutzungsberechtigung der Beschwerdeführerin 12 an den Einkünften sowie für eine mögliche Betriebsstätte der Beschwerdeführerin 12 in der Ukraine. Ein ersuchender Staat ist sodann nicht verpflichtet, einem Amtshilfeersuchen Beweismittel beizulegen, um den

geltend gemachten Sachverhalt nachzuweisen (E. 2.4.2). Auf die Angaben der STSU ist vielmehr grundsätzlich gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip abzustellen (E. 2.6). Die Beschwerdeführerinnen nennen sodann keinerlei konkrete Anhaltspunkte, welche geeignet wären, die Angaben der STSU zu widerlegen. Damit fehlt es an einer klaren und endgültigen Entkräftung der Sachverhaltsdarstellung, die – wie gefordert (E. 2.6.3) – unverzüglich, unbestritten und durch Urkunden zu erfolgen hätte. Vor diesem Hintergrund ermöglicht der Detaillierungsgrad der Schilderungen im vorliegenden Amtshilfeersuchen – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen – ohne Weiteres eine Plausibilitätsprüfung des zugrunde gelegten Sachverhalts. Daran vermögen auch die Vorbringen der Beschwerdeführerinnen nichts zu ändern: Die ersuchende Behörde hat in ihrem Ersuchen nicht, wie die Beschwerdeführerinnen es verlangen, auf die Steuerpraxis und die relevanten Bestimmungen in den ukrainischen Steuergesetzen bzw. -abkommen hinzuweisen. Denn dies würde ohnehin den Rahmen der Plausibilitätsprüfung sprengen, wenn die Vorinstanz das interne Recht der ersuchenden Behörde prüfen müsste (E. 2.4.4 und 2.9). Es ist, wie die Vorinstanz festhält, weiter nicht ersichtlich weshalb eine mögliche Vermischung von Gesetzesbestimmungen zu Dividenden und Zinsen, die ohnehin nicht geprüft werden müssen, die Durchführung einer Plausibilitätskontrolle verhindern sollte.

Somit ist der Vorinstanz zu folgen, wenn sie ausführt, dass die ersuchende Behörde den Sachverhalt so dargelegt hat, dass es ihr möglich war, eine Plausibilitätskontrolle durchzuführen (vgl. hierzu nachfolgende E. 3.1.2).

**3.1.2** Damit ist auf die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen einzugehen.

Die Vorinstanz ist nicht angehalten abschliessend zu beurteilen, ob die ersuchten Informationen unter ukrainischem Recht konkret geeignet oder notwendig sind, um das Vorhandensein einer Betriebsstätte nachzuweisen sowie den wirtschaftlich Berechtigten der Einkünfte festzustellen. Vielmehr beschränkt sich ihre Rolle darauf zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (sog. Plausibilitätskontrolle; E. 2.4.4). Die ersuchende Behörde hat erläutert, dass sie anhand der ersuchten Informationen untersuchen möchte, wer tatsächlich der wirtschaftlich Berechtigte der Einkünfte aus der Ukraine ist und ob die Aktivitäten der Beschwerdeführerin 12 in der Ukraine eine

Registrierung einer Betriebsstätte dort erforderlich gemacht hätten, da dies Einfluss auf den anwendbaren Steuersatz hätte. Daraus ist ersichtlich, dass die ersuchende Behörde den Geldfluss verstehen und nachvollziehen will. Bei den ersuchten Informationen handelt es sich um Daten zu bestimmten Bankkonten (Kontoeröffnungsunterlagen [inkl. Beneficial-Owner-Nachweisen], Kontoauszügen, Vermögensaufstellung, Gutschriftanzeigen [vgl. Sachverhalt Bst. A.d; vgl. act. 42]). Gemäss geltender Rechtsprechung sind solche Informationen für die Überprüfung von Geldflüssen und der tatsächlichen wirtschaftlichen Verfügungsmacht grundsätzlich relevant (vgl. Urteil des BVGer A-5938/2022 vom 18. November 2024 E. 4.4.1). Insbesondere die Eröffnungsunterlagen liefern Informationen, welche sich auf das Bankkonto beziehen. Aus ihnen lassen sich Hinweise schliessen unter anderem auf Geschäftsbeziehungen, Eigentumsverhältnisse und wirtschaftliche Berechtigungen sowie Agreements, Verträge und Eröffnungen weiterer Konten (vgl. Urteil des BVGer A-257/2025 vom 13. August 2025 E. 4.3.1.2 [das BGer ist mit Entscheid 2C\_470/2025 vom 8. September 2025 auf die Beschwerde nicht eingetreten]). Damit haben die verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt und sind möglicherweise dazu geeignet, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Ob die Informationen schlussendlich (alle) tatsächlich erheblich sein werden, kann und muss indessen nicht geklärt werden (E. 2.4.3).

**3.1.3** Damit ist zusammenfassend eine Verletzung der Plausibilitätskontrolle durch die Vorinstanz nicht ersichtlich und die erfragten Informationen sind für das ausländische Steuerverfahren voraussichtlich erheblich.

## **3.2**

**3.2.1** Die Beschwerdeführerinnen machen geltend, es liege aus verschiedenen Gründen eine «fishing expedition» vor.

Zunächst ist festzuhalten, dass in einem Fall, in dem – wie hier – ein Amtshilfeersuchen alle formellen Voraussetzungen erfüllt und es nachvollziehbare und plausible Sachverhaltserläuterungen enthält, gemäss der konstanten bundesgerichtlichen Rechtsprechung grundsätzlich keine «fishing expedition» vorliegen kann (E. 2.2.2 und 2.5).

Im Folgenden sind die einzelnen Argumente der Beschwerdeführerinnen, mit denen sie das Vorliegen einer «fishing expedition» begründen, zu würdigen.

**3.2.2** Wie vorstehend aufgezeigt, ist die voraussichtliche Erheblichkeit der erfragten Informationen gegeben (E. 3.1.2). Der Einwand der Beschwerdeführerinnen, wonach es an dieser voraussichtlichen Erheblichkeit fehle und deshalb eine «fishing expedition» vorliege, geht somit ins Leere.

**3.2.3** Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen stützt die ersuchende Behörde den Verdacht eines Abkommensmissbrauchs nicht lediglich auf das Bestehen eines Gruppenverhältnisses. Anlass für die Prüfung bildet vielmehr unter anderem, dass ein ukrainischer Staatsangehöriger wirtschaftlich Berechtigter sowohl der in Zypern ansässigen Beschwerdeführerin 12 als auch mehrerer der betroffenen Personen sei, die im ersuchten Zeitraum Zinszahlungen an die Beschwerdeführerin 12 unter Anwendung der im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Ukraine und Zypern vorgesehenen Vorzugssteuersätze von 2 % bzw. 5 % geleistet haben. Aufgrund dieser personellen Verflechtung besteht die Möglichkeit, dass die Zinszahlungen wirtschaftlich nicht der Beschwerdeführerin 12, sondern letztlich dem gemeinsamen wirtschaftlich Berechtigten zufließen. Vor diesem Hintergrund soll mit dem Amtshilfeersuchen unter anderem geklärt werden, ob die Beschwerdeführerin 12 tatsächlich wirtschaftlich Berechtigte der von den ukrainischen Gesellschaften geleisteten Zinszahlungen ist. Diese Information ist sodann notwendig, um prüfen zu können, ob ein Missbrauch des Vorzugssteuersatzes stattgefunden hat. Damit ist die Schwelle eines begründeten Anfangsverdachts erreicht und den Beschwerdeführerinnen gelingt es nicht, den Verdacht mit Urkunden klar und entscheidend zu widerlegen (vgl. bereits E. 3.1.1). Dass das Amtshilfeersuchen weiter auf eine «Möglichkeit» eines solchen Missbrauchs hinweist («[...] indicates a possibility of misuse of the benefits provided by international tax treaties»; act. 1, S. 4) macht das Amtshilfeersuchen nicht zu einer «fishing expedition». Denn nach konstanter Rechtsprechung muss der massgebliche Sachverhalt im Amtshilfeersuchen nicht lückenlos und widerspruchsfrei dargelegt werden. Dies würde dem Prinzip der Amtshilfe widersprechen (E. 2.6.3).

**3.2.4** Die Beschwerdeführerinnen machen weiter geltend, das Amtshilfeersuchen der ersuchenden Behörde sei in sich widersprüchlich begründet. So habe diese ausgeführt: «In accordance with the tax information received from the Competent Authority of the Republic of Cyprus, «L. \_\_\_\_\_» has no labour resources (only one employee)» (act. 1, S. 4). Daraus folge, dass unklar sei, ob die Gesellschaft nun über eine angestellte Person verfüge oder nicht. Ein solcher Widerspruch könne keine tragfähige Grundlage für ein Verfahren oder eine Untersuchung bilden. Der Verdacht auf

Steuerhinterziehung beruhe daher auf blosser Spekulation, womit eine unzulässige fishing expedition vorliege. Das Argument der Beschwerdeführerinnen überzeugt nicht. Der behauptete Widerspruch ergibt sich lediglich aus einer isolierten Betrachtung der zitierten Passage. Aus dem weiteren Inhalt des Amtshilfeersuchens geht jedoch klar hervor, dass die ersuchende Behörde darauf hinweisen wollte, dass die Beschwerdeführerin 12 über unzureichende personelle Ressourcen verfügt, um ihre Geschäftstätigkeit selbständig auszuführen. So heisst es im Ersuchen weiter: «These facts indicate that «L. \_\_\_\_\_» does not have labour resources that allow it to independently carry out the company's activities» (act. 1, S. 4).

**3.2.5** Soweit sich die Beschwerdeführerinnen auf Berichte aus öffentlich zugänglichen ukrainischen News-Portalen berufen und daraus ableiten, die ersuchende Behörde versende in unrechtmässiger Weise massenhaft Informationsersuchen im Sinne sogenannter «fishing expeditions», vermag dieses Vorbringen nicht durchzudringen. Nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip ist grundsätzlich zu vermuten, dass die Vertragsstaaten nach Treu und Glauben handeln. Im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen bedeutet diese Vermutung, dass in der Regel kein Anlass besteht, an der Richtigkeit der Sachverhaltsdarstellung und den Erklärungen des ersuchenden Staates zu zweifeln, solange keine konkret nachgewiesenen Anhaltspunkte vorliegen, welche die Vermutung des guten Glaubens umstossen (E. 2.6.1 f.). Vorliegend bestehen keine Hinweise darauf, dass die Ukraine ihre vertraglichen Verpflichtungen missachtet hätte. Die blosser Existenz von Presseartikeln, die pauschale Behauptungen über angeblich unrechtmässige Amtshilfeersuchen enthalten, genügt nicht, um das Vertrauen in die Vertragstreue des ersuchenden Staates zu erschüttern. Insbesondere lassen sich den Berichten keine konkreten, individualisierbaren Indizien für eine «fishing expedition» im Zusammenhang mit dem vorliegenden Amtshilfeersuchen entnehmen.

**3.2.6** Die Beschwerdeführerinnen machen schliesslich geltend, die Bezeichnung «Civil Case» stehe im Widerspruch zu einem Verdacht von Abkommensmissbrauch oder Steuerhinterziehung. Sie verkennen, dass es nicht Aufgabe des ersuchten Staates ist zu prüfen, unter welches Verfahren (bspw. zivil-, verwaltungs- oder strafrechtlich) die Angelegenheit in der Ukraine hätte fallen müssen; dies betrifft ausschliesslich das interne Verfahrensrecht des ersuchenden Staates und entzieht sich der Kontrolle des ersuchten Staates (E. 2.4.4 und 2.9). Für die Verneinung einer «fishing expedition» genügt, dass das Ersuchen konkrete Fragen zu einer identifizierten oder identifizierbaren Person im Zusammenhang mit einer laufenden

Untersuchung stellen kann; die Art des ausländischen Verfahrens ist hierfür unerheblich. Im Übrigen ist – entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerinnen – nicht «völlig unklar», ob ein Zusammenhang zu einer laufenden Untersuchung besteht: Indem die ersuchende Behörde im Ersuchen unter «Type of Investigation» «Civil Case» angekreuzt hat, ist gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip davon auszugehen, dass im ersuchenden Staat eine Untersuchung durchgeführt wird (E. 2.6).

**3.2.7** Insgesamt vermögen die Argumente der Beschwerdeführerinnen das Vorliegen einer «fishing expedition» nicht zu belegen.

**3.3** In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, ob das Subsidiaritätsprinzip verletzt ist.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerinnen hat die ersuchende Behörde im Ersuchen ausgeführt, dass sie alle in der Ukraine verfügbaren Mittel zur Informationsbeschaffung genutzt hat, ausser jene, die unverhältnismässig grosse Schwierigkeiten mit sich bringen («the Competent Authority of Ukraine has pursued all means available in Ukraine to obtain the information requested, except those that would give rise to disproportionate difficulties», act. 1 S. 2). Es besteht im vorliegenden Verfahren mit Blick auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (E. 2.6) kein Anlass, an dieser im Ersuchen enthaltenen Erklärung zu zweifeln. Gestützt auf dieses Prinzip sind zudem umfassende präzisierende Ausführungen des ersuchenden Staates, wie von den Beschwerdeführerinnen gefordert, nicht zu verlangen (Urteil des BVGer A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 4.5.2). In Übereinstimmung mit der Vorinstanz können die Beschwerdeführerinnen aus der Darstellung, wie in der Schweiz das Vorliegen einer Betriebsstätte geprüft werde, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Dieses Vorbringen vermag keine stichhaltigen und konkreten Anhaltspunkte für eine fehlende Ausschöpfung aller üblichen, in der Ukraine den Steuerbehörden zur Verfügung stehenden Mittel der Informationsbeschaffung aufzuzeigen und begründet keine ernsthaften Zweifel an der Richtigkeit der im Ersuchen abgegebenen Erklärung der ersuchenden Behörde. Zudem müssen nicht sämtliche innerstaatlichen Massnahmen zur Informationsbeschaffung ausgenutzt worden sein. Vielmehr muss die ersuchende Behörde dies zumindest soweit tun, als dass diese Massnahmen es ihr erlauben, konkrete Fragen in Bezug auf eine identifizierte (bzw. identifizierbare) Person im Zusammenhang mit einer laufenden Untersuchung zu stellen (E. 2.5 und 2.7.3). Das vorliegende Amtshilfeersuchen erfüllt dies klarerweise, indem es konkrete Informationen zu den Bankkonten der Beschwerdeführerin 12 erfragt. Ausserdem

handelt es sich bei den erfragten Informationen über die Bankkonten der – grundsätzlich nicht in der Ukraine ansässigen – Beschwerdeführerin 12 um sich im Ausland (i.e. nicht in der Ukraine) befindlichen Informationen. Somit ist es ohnehin der ersuchenden Behörde überlassen wie und wo sie die Informationen einholen möchte.

**3.4** Angesichts der Rechtsprechung zum Spezialitätsprinzip, welche auch für die Amtshilfe gestützt auf das MAC herangezogen werden kann (E. 2.8.1), ist im vorliegenden Verfahren der Spezialitätsvorbehalt gegenüber der ersuchenden Behörde zu präzisieren. Die Vorinstanz wird Ziffer 2 der angefochtenen Schlussverfügung entsprechend anzupassen haben. Sie wird die ersuchende Behörde bei der Übermittlung der Informationen ausdrücklich darauf hinzuweisen haben, dass die Informationen nur in Verfahren gegen die betroffenen Personen sowie für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und dass diese Informationen gemäss Art. 22 MAC geheim zu halten sind.

#### **4.**

Zusammenfassend hat die Vorinstanz zu Recht festgehalten, dass die Voraussetzungen für die Amtshilfeleistung an die Ukraine im vorliegenden Fall erfüllt sind. Die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen ist gegeben und es liegt keine «fishing expedition» vor. Insbesondere wird durch die Amtshilfeleistung auch das Subsidiaritätsprinzip nicht verletzt. Die Schlussverfügung vom 19. März 2025 ist damit zu bestätigen. Die Beschwerde ist im Sinne der Erwägungen (E. 3.4) teilweise gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen.

#### **5.**

**5.1** Insgesamt sind die Verfahrenskosten auf Fr. 4'000.-- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Beschwerde ist in äusserst marginalem Umfang gutzuheissen (E. 3.4), im Übrigen aber abzuweisen. Diese Geringfügigkeit des Obsiegens ist bei der Kostenveranlagung nicht zu berücksichtigen. 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.

**5.2** Eine Parteientschädigung ist entsprechend (E. 5.1) nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

**6.**

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.

*Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.*

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

### **1.**

Die Beschwerde wird insoweit teilweise gutgeheissen, als dass die Vorinstanz 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 hat. 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.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

### **2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 4'000.-- werden den Beschwerdeführerinnen auferlegt. Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird für die Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

### **3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

### **4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerinnen und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Aisha Rutishauser

**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)