Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-5618/2025

Urteil vom 19. Oktober 2026

Besetzung

Richter Ralf Imstepf (Vorsitz),
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

A._____ AG,
(…)
vertreten durch Dr. iur. Michael Mráz, Rechtsanwalt,
(…),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (MAC; UA).

Sachverhalt:

A.

A.a Der State Tax Service of Ukraine (nachfolgend: STSU oder ersuchende Behörde) stellte mit Schreiben vom 4. März 2025 ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Er stützte das Ersuchen auf Art. 4 und Art. 5 in Verbindung mit Art. 18 des Übereinkommens vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (MAC, SR 0.652.1) und gab an, die Steueruntersuchung betreffe vierzehn ukrainische Gesellschaften (… [nachfolgend: betroffene Personen 1–14]). Diese hätten eine Geschäftsbeziehung zur zypriotischen Gesellschaft A._____ AG (nachfolgend: betroffene Person 15) unterhalten. Letztere verfüge über ein Konto (…) bei der schweizerischen Bank «B._____ AG» (nachfolgend: Bank 1).

A.b Die ersuchende Behörde führte zum Sachverhalt zusammengefasst aus: Die ukrainische Steuerbehörde habe anhand von Unterlagen, die sie von den zypriotischen Steuerbehörden erhaltenen habe, diverse ukrainische Unternehmen ermittelt, die von der zypriotischen Gesellschaft A._____ Kredite erhalten und hierfür Zinsen entrichtet hätten. Diesbetreffend führte der STSU insbesondere aus, am 10. Mai 2011 hätten die ukrainischen Unternehmungen ein erstes Mal von der C._____ AG in Zypern Darlehen in ausländischer Währung erhalten und zu 11 % verzinst. Am 28. Mai 2013 seien diese und weitere Darlehen in ausländischer Währung auf die D._____ AG in Zypern übertragen worden, die wiederum die Darlehen am 2. Februar 2015 auf die A._____ AG in Zypern übertragen habe. Die Laufdauer sei sodann bis zum 31. Dezember 2019 verlängert worden. Auf diesen Zinsen hätten die ukrainischen Gesellschaften einen gestützt auf das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Ukraine und Zypern reduzierten Steuersatz (Quellensteuersatz) von 2 % angewendet.

Der STSU befürchtete seinen Ausführungen zufolge, dass die zypriotische Gesellschaft nicht über genügend wirtschaftliche Substanz verfüge, um gegenüber den ukrainischen Gesellschaften die Finanzierungsdienstleistungen erbringen zu können und dass die zypriotische Gesellschaft als «conduit company» (Durchlaufgesellschaft) benützt worden sein könnte, um von den Vorteilen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Ukraine und Zypern profitieren zu können. Um die korrekte «non-resident's income taxation» sicherstellen zu können, sei es notwendig, den tatsächlichen «beneficiary owner» der Einkünfte aus ukrainischer Quelle ermitteln

zu können. Falls es sich ergebe, dass die A._____ AG nicht die wirtschaftlich berechtigte Person an den Zinserträgen sei, werde die Vorzugsbesteuerung aufgehoben und fände der ordentliche gesetzliche Steuersatz Anwendung.

A.c Gestützt auf diesen Sachverhalt verlangte die ersuchende Behörde für den Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis zum 31. Dezember 2019 Informationen zur betroffenen Person 15, die sich bei der Bank 1 befinden würden. Die ersuchende Behörde verlangte insbesondere die Kontennummer des angegebenen Kontos der A._____ AG zu verifizieren, Angaben zur Kontoneröffnung (Eröffnungsdatum, insbesondere zu den Antragsstellern und Bevollmächtigen, inklusive Passkopien dieser Personen; die für die Kontoneröffnung benötigen Dokumente, insbesondere Angaben zum Kundenprofil, Antragsformulare, Vollmachten, Statuten, Zeichnungsberechtigungen, Lebenslauf der wirtschaftlich berechtigten Person, Beglaubigungen [Certificate of Good Standing; Certificate of Incumbency], und weitere der Bank eingereichte Dokumente inklusive Angaben zu allfälligen Änderungen im fraglichen Zeitraum) und, falls das Konto bereits wieder geschlossen worden sei, zum Schliessungsdatum. Ferner ersuchte der STSU um Kopien der Bankverträge, Dokumente zu den Inhabern und wirtschaftlich berechtigten Personen, Vertretern sowie um Kontoauszüge und Details zu sämtlichen im fraglichen Zeitraum getätigten Transkationen, Angaben und Unterlagen zu den die jeweiligen Transaktionen auslösenden Personen, inklusive Angaben zum verwendeten Internet-Banking-System und der verwendeten IP-Adressen und Telefonnummern. Ferner wollte der STSU wissen, ob es möglich sei, dass Banktransaktionen auch ohne die Teilnahme der offiziell autorisierten Personen ausgelöst werden könnten.

A.d Im Amtshilfeersuchen bestätigte die ersuchende Behörde zudem, (i) dass sie die erhaltenen Informationen vertraulich behandle und nur für die Zwecke verwende, die nach dem MAC zulässig seien, (ii) dass das Ersuchen ihrem innerstaatlichen Recht und ihrer Verwaltungspraxis entspreche und im Einklang mit dem 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 In der Folge trat die ESTV auf das Amtshilfeersuchen ein und forderte die «E._____ AG» (nachfolgend Bank 2), einschliesslich die Bank 1 (…), mit Editionsverfügung vom 19. März 2025 auf, die Fragen der ersuchenden

Behörde zu beantworten respektive die entsprechenden Unterlagen ab 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2019 und weitere Dokumente einzureichen. Die erwähnten Banken wurden weiter darum ersucht, der Gesellschaft und möglichen weiteren (Mit-)Inhabern der erfragten Kontobeziehung ein Schreiben der ESTV zuzustellen, mittels welchem diese über das Amtshilfeverfahren informiert werden könnten und worin diesen Frist zur Bekanntgabe einer Zustelladresse angesetzt wurde, um eine allfällige Zustimmung zur Übermittlung der ersuchten Informationen an die ersuchende Behörde mitzuteilen.

A.f Die Bank 2 übermittelte die Unterlagen nach erstreckter Frist am 10. April 2025 elektronisch an die ESTV. Gleichentags übermittelte auch die Bank 1 Unterlagen und informierte die betroffene Person 15 am 9. Mai 2025 über das Amtshilfeverfahren.

A.g Die ESTV informierte mit Schreiben vom 17. April 2025 die betroffenen Personen 1, 2, 4, 7, 9, 10, 11, 12 und 13 über das Amtshilfeverfahren.

A.h Mit Schreiben vom 9. Mai 2025 informierte der Rechtsvertreter der betroffenen Person 15 die ESTV über das Mandatsverhältnis und ersuchte um Akteneinsicht.

A.i Ebenfalls am 9. Mai 2025 bat die ESTV den STSU um Mitteilung allfälliger Einwände gegen die Gewährung der Einsicht in das Amtshilfeersuchen und die Korrespondenz zwischen den involvierten Behörden, andernfalls sie davon ausgehe, dass keine Einwände erhoben würden. Innert der angesetzten Frist ging keine Rückmeldung ein.

A.j In der Folge informierte die ESTV die betroffenen Personen 3, 5, 6, 8 und 14 durch Veröffentlichung im Bundesblatt vom 30. Mai 2025 über das Amtshilfeersuchen.

A.k Am 21. Mai 2025 gewährte die ESTV der betroffenen Person 15 Einsicht in die Verfahrensakten.

A.l Nach mehrfach erstreckter Frist reichte der Rechtsvertreter der betroffenen Person 15 am 11. Juni 2025 eine Stellungnahme ein, in welcher er die Abweisung des Amtshilfeersuchens und die Verweigerung der Übermittlung der edierten Informationen beantragte. Eventualiter seien die zur Übermittlung vorgesehenen Dokumente betreffend den wirtschaftlich Berechtigten der A._____ AG durch die Enclosures 1 und 2 zu ersetzen.

Subeventualiter seien sämtliche persönlichen Informationen über Zahler oder Zahlungsempfänger auf den Kontoauszügen zu schwärzen.

A.m Mit Schlussverfügung vom 26. Juni 2025 lehnte die ESTV die Anträge auf Verweigerung der Amtshilfe beziehungsweise auf beschränkte Amtshilfe ab und gewährte dem STSU im vorliegenden Verfahren betreffend die 14 betroffenen Personen und die betroffene Person 15 vollumfängliche Amtshilfe, wobei sie auf die zu übermittelnden Beilagen 1–4 verwies und darauf hinwies, dass diese der Einschränkung der Verwendbarkeit und den Geheimhaltungspflichten nach dem anwendbaren Abkommen unterliegen würden und nicht amtshilfefähige Informationen geschwärzt seien. Betreffend die verlangten IP-Adressen, E-Mail-Adressen und Telefonnummern hätten die gewünschten Informationen nicht mehr in einer strukturierten Form erhältlich gemacht werden können. Im Übrigen werde auf die Beilagen 1 und 2 verwiesen.

A.n Die einzelnen Schlussverfügungen vom 26. Juni 2025 betreffend die weiteren 14 betroffenen Personen, welche allesamt nicht anwaltlich vertreten waren und kein Zustelldomizil bezeichnet hatten, publizierte die ESTV gleichentags im Bundesblatt.

B.

B.a Am 28. Juli 2025 erhebt die zypriotische Gesellschaft A._____ AG, mithin die betroffene Person 15 (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin), elektronisch Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht gegen die Schlussverfügung vom 26. Juni 2025 und beantragt, die Schlussverfügung sei aufzuheben und es sei dem Amtshilfeersuchen vom 4. März 2025 des STSU keine Folge zu leisten. Eventualiter sei die Amtshilfe einzig betreffend den wirtschaftlich Berechtigten der Beschwerdeführerin zu gewähren. Ebenfalls eventualiter sei die Amtshilfe einzig im Umfang der Beschwerdebeilagen 1 und 2 zu gewähren. Subeventualiter sei die Schlussverfügung vom 26. Juni 2025 aufzugeben und die Sache im Sinne der Erwägungen an die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) zurückzuweisen. Ferner sei festzustellen, dass die ESTV das rechtliche Gehör verletzt habe, indem die ESTV ihr das Amtshilfeersuchen ohne Angabe von Gründen geschwärzt übermittelt habe; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zuzüglich MWST) zulasten der ESTV.

In prozessualer Hinsicht ersucht die Beschwerdeführerin um Edition der Verfahrensakten, um Edition des Amtshilfeersuchens vom 4. März 2025 ohne Schwärzung der Adresse, um Edition des Berichts vom 16. November

2023 der Schweizer Botschaft in der Ukraine und des Berichts vom 23. Oktober 2023 des Basel Institute on Governance beim Eidgenössische Finanzdepartement (EFD), eventualiter beigezogen aus den Verfahren des Bundesverwaltungsgerichts B-3185/2023, B-3507/2022 und B-2284/2023, unter Gewährung einer vom Gericht anzusetzenden Frist zur (freigestellten) Stellungnahme.

Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, indem die ESTV das Amtshilfeersuchen teilweise geschwärzt habe, insbesondere die Adresse der ersuchenden Behörde. Eine Begründung hierfür fehle. Die Adresse der ersuchenden Behörde beziehungsweise der ausländischen Steuerbehörde sei zudem wesentlich, da andernfalls nicht beurteilt werden könne, inwieweit diese Behörde durch den Krieg beeinträchtigt sei.

Zum anderen führt die Beschwerdeführerin aus, die Ukraine sei ein «failed state», dem rechtsprechungsgemäss keine Rechtshilfe mehr geleistet werde. Aus Gründen der Gleichbehandlung müsse dies auch im Amtshilfeverfahren gelten. Folglich liege kein gültiges Amtshilfeersuchen vor. Das Amtshilfeersuchen verletze zudem das Verhältnismässigkeitsprinzip. Es gehe nämlich um die Frage ihrer Ansässigkeit in Zypern. Diese lasse sich jedoch weder aus den Kontoauszügen noch aus den Banktransaktionen der Unternehmung ermitteln. Die verlangten Statuten, das «Certificate of Good Standing» und das «Certificate of Incumbency» seien Informationen, die aus den öffentlichen Registern in Zypern verfügbar seien und folglich auch in Zypern erhältlich zu machen zu seien. Die betroffenen Steuern seien offenkundig bereits verjährt. Es lägen mehrere schwere Mängel vor, und es seien elementare Verfahrensgrundsätze verletzt worden, weshalb ein Ausnahmefall vorliege, bei welchem die Verjährung zu berücksichtigen und die voraussichtliche Erheblichkeit betreffend die verlangten Informationen folglich nicht mehr gegeben sei. Die wirtschaftliche Berechtigung an der Beschwerdeführerin sei durch einfache Recherche ermittelbar und stelle öffentliches Wissen dar. Es bestehe zudem eine eindeutige Diskrepanz zwischen dem dargelegten Sachverhalt, dem geäusserten Verdacht und den ersuchten Unterlagen. Auch versuchten die ukrainischen Behörden seit mehreren Jahren an Bankunterlagen von Gesellschaften des (…)-Konzerns zu gelangen und hätten mehrere Rechtshilfeersuchen gestellt, teilweise gegen die nämlichen Gesellschaften. Diese parallelen Bemühungen auf unterschiedlichen Ebenen sprächen für ein systematisches Vorgehen, das den Charakter einer «fishing expedition» trage. Es werde das Spezialitätenprinzip verletzt, denn die Ukraine werde nicht in der Liste des

Eidgenössischen Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragen geführt über die Staaten, die einen angemessenen Datenschutz gewährleisten würden. Es drohe eine konkrete Verletzung des Spezialitätenprinzips durch die kriegsbedingten strukturellen Defizite des ukrainischen Justizsystems. Eine Zusicherung der ukrainischen Steuerbehörde vermöge dieses Risiko nicht zu mindern. Schliesslich habe die ukrainische Justiz einige der rechtshilfeweise erhaltenen Dokumente in einer öffentlichen Hauptverhandlung verwendet, die nun auf YouTube weltweit einsehbar seien.

B.b Mit Vernehmlassung vom 26. September 2025 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

B.c Mit verfahrensleitender Verfügung vom 15. Oktober 2025 werden der Beschwerdeführerin die gesamten Vorakten zugestellt. Mit Eingabe vom 27. Oktober 2025 repliziert die Beschwerdeführerin.

B.d Die Vorinstanz dupliziert am 10. November 2025.

Auf diese und 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 4. März 2025 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 (Steueramtshilfegesetz, 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 Beschwerdeführerin erfüllt als Adressatin der angefochtenen Schlussverfügung die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 VwVG). Die Beschwerde wurde überdies form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht darf den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin darf 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 4. März 2025 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 die Steuern die unter eine der in Art. 2 Abs. 1 Bst. b Ziffern ii bis iv des Übereinkommens aufgeführten Kategorien fallen (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 Amtshilfe gewähren kann für Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2018. Für die Ukraine ist das Übereinkommen am 1. September 2013 in Kraft getreten.

2.1.3 Das Amtshilfeersuchen vom 4. März 2025 betrifft den Ermittlungszeitraum vom 1. Januar 2018 bis zum 31. Dezember 2019. Es fällt, entsprechend den vorstehenden Ausführungen für den Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis zum 31. Dezember 2019 in den Anwendungsbereich von Art. 5 Abs. 1 MAC.

Bei der Beschwerdeführerin handelt sich nicht um eine in der Ukraine unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft. Sie vereinnahmte vielmehr Zinserträge, die ihr von ukrainischen Gesellschaften eines Konzerns entrichtet wurden, und profitierte auf diesen Erträgen von einen privilegierten Quellensteuersatz. Dieser war von den ukrainischen Gesellschaften abzuführen. Zwar bringt die Beschwerdeführerin vor, es gehe um die Frage nach ihrer Substanz in Zypern und damit um die Frage nach ihrer Ansässigkeit, indessen lassen die Ausführungen des STSU nicht annehmen, dass dieser die Beschwerdeführerin in der Ukraine einer unbeschränkten Steuerpflicht unterwerfen wollte. Gemäss den Ausführungen des STSU dient das vorliegende Amtshilfeersuchen vorab der Überprüfung des privilegierten Quellensteuersatzes. Des Weiteren stellt der STSU die Frage, ob die ukrainischen Gesellschaften die von der zypriotischen Gesellschaft zu tragenden Quellensteuern korrekt abgeführt haben. Die weiteren Ausführungen und insbesondere der Verdacht, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine conduit company (Durchlaufgesellschaft) handle, und das Ersuchen um Offenlegung der gesamten Transaktionen, zeigen aber, dass es dem STSU letztlich um die Überprüfung der Nutzungsberechtigung an den von der Beschwerdeführerin vereinnahmten Zinserträgen geht. Somit steht nach der Sachdarstellung des STSU die Frage eines Abkommensmissbrauchs im Raum. Insoweit ist ein Konnex zum privilegierten Quellensteuersatz ohne Weiteres gegeben. Damit einher geht aber auch die Frage, an wen die von der Beschwerdeführerin vereinnahmten Zinserträge allenfalls weitergeleitet wurden und ob sie von jenem Empfänger korrekt besteuert wurden. Lediglich implizit stellt sich zudem die Frage nach der steuerlichen Abzugsfähigkeit der geleisteten Zinsen bei den ukrainischen

Gesellschaften als Zinsschuldnerinnen. Letzteres macht der STSU jedoch nicht geltend.

Der sachliche Geltungsbereich des MAC ist grundsätzlich eröffnet, weil das Ersuchen die Erhebung der Quellensteuer zum Gegenstand hat (vgl. Sachverhalt A ff.; Art. 2 Abs. 1 Bst. a Ziff. i MAC). Die Erhebung der Quellensteuer fällt nicht unter den schweizerischen Vorbehalt (Art. 30 MAC; vgl. Ziff. 1 des Vorbehaltes am Ende des Abkommens unter «Vorbehalte und Erklärungen» e contrario). Darin eingeschlossen ist die Frage nach der korrekten Abführung der Quellensteuer durch die ukrainischen Gesellschaften. Soweit das Ersuchen explizit auch die Frage der Weiterleitung der Zinserträge und deren Besteuerung beim Empfänger betrifft, fällt es ebenfalls unter den sachlichen Anwendungsbereich nach Art. 2 Abs. 1 Bst. a Ziff. i MAC.

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) beziehungsweise 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).

2.2.2 Die ähnlich lautenden Voraussetzungen gemäss Art. 6 Abs. 1 und 2 StAhiG treten hinter diese Bestimmungen des MAC grundsätzlich zurück (Art. 1 Abs. 2 StAhiG; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4300/2021 vom 13. Juli 2022 E. 4.3; A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.6).

2.3 Das Ersuchen vom 4. März 2025 erfüllt alle formellen Voraussetzungen.

3.
3.1 Die Beschwerdeführerin rügt vor Bundesverwaltungsgericht eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, in dem sie vorträgt, die Vorinstanz habe zu Unrecht und ohne Begründung im Amtshilfeersuchen die Adresse der ersuchenden Behörde geschwärzt.

Die Vorinstanz hält dem Vorwurf der Gehörsverletzung entgegen, ihr Vorgehen entspreche gängiger Praxis. Weiter führt sie aus, auch aus der geschwärzten Form des Amtshilfeersuchens sei der Name der Behörde ersichtlich. Die Adresse der ersuchenden Behörde könne durch einfachen Zugriff auf die offizielle Webseite zweifelsfrei ermittelt werden. Des Weiteren reicht die Vorinstanz im Rahmen der Vernehmlassung eine Version des Amtshilfeersuchens ins Recht, in der die Adressen nicht mehr geschwärzt sind.

3.2
3.2.1 Im Sinne einer allgemeinen Verfahrensgarantie haben Parteien gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) Anspruch auf rechtliches Gehör.

3.2.2 Dieser Anspruch verleiht den Betroffenen insbesondere das Recht, Einsicht in die Akten zu nehmen, bevor ein Entscheid erlassen wird, der in ihre Rechtsstellung eingreift (statt vieler: BGE 144 II 427 E. 3 ff. m.w.H.). Sinn und Zweck der Akteneinsicht ist, dass die Parteien die Elemente kennen, die für den Entscheid der Behörde beziehungsweise des Gerichts möglicherweise relevant sein können, damit sie ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen können (vgl. BGE 144 I 11 E. 5.3). Sodann verlangt der Anspruch auf rechtliches Gehör von der Behörde, dass sie die Vorbringen der Betroffenen tatsächlich hört, ernsthaft prüft und in ihrer Entscheidfindung angemessen berücksichtigt. Dabei ist nicht erforderlich, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sich die Behörde beziehungsweise das Gericht auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss aber immerhin so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich das Gericht beziehungs-

weise die Behörde hat leiten lassen und auf die sich sein beziehungsweise ihr Entscheid stützt (statt vieler: BGE 143 III 65 E. 5.2; Urteil des BVGer A-4474/2021 vom 2. März 2023 E. 4.3.2).

3.2.3 Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt als auch die Rechtslage frei prüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinne einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruches auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (statt vieler: BGE 137 I 195 E. 2.3.2; Urteil des BVGer A-5860/2025 vom 15. April 2026 E. 3.1.2). Bei Verstössen gegen die Begründungspflicht kann der Mangel behoben werden, wenn die Rechtsmittelbehörde eine hinreichende Begründung abgibt oder wenn die Vorinstanz anlässlich der Anfechtung ihres Entscheides eine genügende Begründung nachschiebt, etwa in der Vernehmlassung (vgl. BGE 126 V 130 E. 2b; Urteil des BVGer A-5860/2025 vom 15. April 2026 E. 3.1.2; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.114).

3.3 Das Bundesverwaltungsgericht hat der Beschwerdeführerin die Vernehmlassung vom 26. September 2025 und die Vorakten zugestellt, darin eingeschlossen eine Version des Amtshilfeersuchens vom 4. März 2025 ohne Schwärzung der Adresse. Die Beschwerdeführerin hat sich zu Letzterem nicht mehr geäussert. Eine allfällige – angesichts der vorliegenden Umstände ohnehin nur leichte – Verletzung des rechtlichen Gehörs ist damit geheilt (vorne E. 3.2.3). Eine Rückweisung an die Vorinstanz erübrigt sich, da die Verfahrensbeteiligten ihre weitergehenden Positionen bereits hinreichend dargelegt haben und an ihren materiellen Ausführungen festhalten, weshalb es einen prozessualen Leerlauf zu vermeiden gilt (vorne E. 3.2.3).

4.

4.1 Die nachfolgend aufgeführte Rechtsprechung betreffend die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen kann für das MAC insoweit übernommen werden, als die

entsprechenden Bestimmungen unter rechtswesentlichen Aspekten inhaltlich vergleichbar sind (vgl. Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.2).

4.2 Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 148 II 336 E. 9.3.1; 144 II 206 E. 4.4; 142 II 218 E. 3.3; 142 II 161 E. 2.1.3 f.). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.2.1; Urteil des BVGer A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.4). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen (BGE 144 II 206 E. 4.4; 142 II 218 E. 3.3; zum Ganzen auch: Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.5). Dem Vertrauensprinzip steht nicht entgegen, dass bei ernsthaften Zweifeln vom ersuchenden Staat eine Klarstellung verlangt wird (BGE 146 II 150 E. 7.1; 144 II 206 E. 4.4; 143 II 202 E. 8.7.1). Um ernsthafte Zweifel daran zu wecken, dass die ersuchende Behörde ungeachtet des angegebenen steuerlichen Zwecks in Wirklichkeit ein Ziel der Wirtschaftsspionage verfolgt, wenn sie um Amtshilfe ersucht, muss die beschwerdeführende Partei konkrete Anhaltspunkte vorbringen. Allgemeine Behauptungen über die verborgenen Absichten des ersuchenden Staates reichen nicht aus (BGE 148 II 336 E. 9.3.1).

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

4.3.1 Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-7664/2025 vom 18. September 2026 E. 5.2.2; 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).

4.3.2 Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen. Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich somit darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (BGE 145 II 112 E. 2.2.1). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte – mit der Begründung, dass die verlangten Informationen nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinne von Art. 4 Abs. 1 MAC seien – nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich beziehungsweise unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-2664/2020 vom 26. Januar 2021 E. 6.2 ff.; 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. 2.3; 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; 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 ff.), so ist sie dennoch vorhanden und zu beachten (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 3.4.3 [Entscheid teilweise bestätigt durch Urteil des BGer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020]).

4.3.3 Zwar hält das MAC – anders als die Amtshilfeartikel (beziehungsweise die dazu gehörigen 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. 4.5 ff. 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 (Urteile des BVGer A-5535/2021 vom 2. März 2023 E. 5; A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.1, je m.w.H.). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hat der Begriff der «fishing expedition» einerseits einen verfahrensrechtlichen Charakter (ein Gesuch darf nicht zu Sondierungszwecken gestellt werden) und bildet andererseits auch eine materielle Schranke für den Informationsaustausch, indem die Amtshilfe dem ersuchenden Staat nicht erlauben darf, Informationen zu erhalten, die keinen ausreichend konkreten Bezug zum im Ersuchen geschilderten Sachverhalt haben (Urteil des BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3). 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).

4.4 In Bezug auf die Information über das laufende Amtshilfeverfahren wird zwischen den formell betroffenen Personen unterschieden, nämlich jenen, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden beziehungsweise deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat geprüft werden soll (Art. 3 Bst. a StAhiG), und weiteren Personen, die sonst (materiell) betroffen sind (vgl. Urteile des BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.2.1; A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.7.1 f.; A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.1.5). Davon zu unterscheiden sind «nicht betroffene Personen» im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG. Die Übermittlung von Informationen zu solchen Personen ist gemäss dieser Bestimmung unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechtigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen. Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips nur Personen geschützt werden, die schlichtweg nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur

Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des StAhiG], BBl 2015 5585, 5623; statt vieler: Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es aber unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, welche nicht betroffene Personen sind. Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuernden Person «voraussichtlich erheblich» sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, das heisst, die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens würden vereiteln, sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.3 ff.; 143 II 506 E. 5.2.1 f.; 142 II 161 E. 4.6.1; Urteil des BGer 2C_67/2021 vom 28. Januar 2021 E. 3.1; zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 1.3.1 m.w.H).

4.5

4.5.1 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-5858/2025 vom 2. Juni 2026 E. 2.8).

4.5.2 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). 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 Erfolgschancen 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-8756/2025 vom 14. September 2026 E. 2.6.2).

4.5.3 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). 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; A-8756/2026 vom 14. September 2026 E. 2.6.3; A-4991/2016 vom 29. November 2016 E. 5.2 und 11).

4.5.4 Die Möglichkeit zur Verweigerung der Amtshilfe wegen Missachtung des Subsidiaritätsprinzips gemäss Art. 21 Abs. 2 Bst. g MAC ist rechtsprechungsgemäss lediglich eine Befugnis, aber keine Verpflichtung. Da das StAhiG keine entsprechende einschränkende Bestimmung enthält, welche die Amtshilfe bei Missachtung des Subsidiaritätsprinzips untersagt, bleibt die Schweiz frei, selbst bei Nichteinhaltung des Subsidiaritätsprinzips, Amtshilfe zu leisten (zum Ganzen: BGE 152 II 75 E. 7.3 und 7.6).

4.6

4.6.1 Nach ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (Urteile des BVGer A-4889/2024 vom 16. September 2025 E. 8.1.2 [angefochten vor BGer]; A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1; A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1). 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 BGE 151 II 630 E. 7.4; Urteile des BGer 2C_795/2022 vom 15. März 2024 E. 7.2 und 7.4; 2C_802/2022 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3). Weiter garantiert das Spezialitätsprinzip, dass die amtshilfeweise übermittelten Informationen nicht zu strafrechtlichen Zwecken ausserhalb der Steueramtshilfe verwendet werden (Urteil des BGer 2C_750/2020 vom 25. März 2021 E. 8.3).

4.6.2 Das bereits erwähnte völkerrechtliche Vertrauensprinzip (vorne E. 4.2) spielt auch eine Rolle in Bezug auf das Spezialitätsprinzip. Gestützt auf das Vertrauensprinzip kann grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch Staaten eingehalten wird, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag verbunden sind, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 2.1 m.w.H.). Folglich ist die Wahrung des Grundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im

ersuchenden Staat zu überprüfen und eine entsprechende Zusicherung einzuholen (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.3; 128 II 407 E. 3.2; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1).

4.6.3 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung – welche grundsätzlich auch auf das vorliegend relevante MAC anwendbar ist (vorne E. 4.1; Urteil des BVGer A-6858/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 3.2.6 m.w.H.) – ist es angezeigt, dass die Vorinstanz die ersuchende Behörde anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert (vgl. BGE 147 II 13 E. 3.7; Urteil des BGer 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7; Urteil des BVGer A-2795/2023 vom 24. Oktober 2024 E. 2.7.4).

4.6.4 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; abgerufen am 19. Oktober 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-26informationsaustausch-musterabkommens; abgerufen am 19. Oktober 2026). Das Bundesverwaltungsgericht hat jüngst nach eingehender Prüfung entschieden, dass die persönliche Dimension des Spezialitätsprinzips trotz der Aktualisierung des OECD-Kommentars beizubehalten sei (Urteil des BVGer A-4889/2024 vom 16. September 2025 E. 8 [angefochten vor BGer]).

4.7

4.7.1 Das Datenschutzgesetz vom 25. September 2020 (DSG, SR 235.1) ist am 1. September 2023 in Kraft getreten. Es gilt unter anderem für die

Bearbeitung von Personendaten natürlicher Personen durch Bundesorgane (Art. 2 Abs. 1 Bst. b DSG), zu denen die Vorinstanz gehört.

4.7.2 Auf den Schutz von Daten juristischer Personen wurde mit dem DSG bewusst verzichtet (Art. 1 Abs. 1 DSG e contrario; Botschaft des Bundesrates vom 15. September 2017 zum Bundesgesetz über die Totalrevision des Bundesgesetzes über den Datenschutz und die Änderung weiterer Erlasse zum Datenschutz, BBl 2017 6941, 6972, 7011; Urteil des BVGer A-6446/2023 vom 7. März 2025 E. 3.2.1).

4.7.3 Das Bearbeiten von Daten über juristische Personen durch Bundesorgane ist in Art. 57r ff. des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 (RVOG, SR 172.010) geregelt. Gemäss diesen Bestimmungen dürfen Bundesorgane Daten juristischer Personen, einschliesslich besonders schützenswerter Daten, bearbeiten, soweit die Erfüllung ihrer in einem Gesetz im formellen Sinn umschriebenen Aufgaben dies erfordert (Art. 57r Abs. 1 RVOG). Für die Bekanntgabe von Daten juristischer Personen hält Art. 57s Abs. 1 RVOG fest, dass diese in einer spezialgesetzlichen Grundlage vorgesehen sein muss; bei besonders schützenswerten Daten muss dies in einem Gesetz im formellen Sinn vorgesehen sein (Art. 57s Abs. 2 RVOG). Art. 57s Abs. 3 RVOG zählt abschliessend auf, in welchen Fällen eine Bekanntgabe von «gewöhnlichen» oder von besonders schützenswerten Daten juristischer Personen im Einzelfall ohne Rechtsgrundlage zulässig ist (Urteil des BVGer A-6446/2023 vom 7. März 2025 E. 3.2.3).

4.7.4 Das anwendbare Verfahrensrecht regelt die Rechte der betroffenen juristischen Personen (Art. 57t RVOG; Urteil des BVGer A-6446/2023 vom 7. März 2025 E. 3.2.4).

5.

5.1 Im vorliegenden Fall handelt es sich bei der Beschwerdeführerin um eine zypriotische Gesellschaft, über die der STSU diverse Bankunterlagen und weitere Informationen in der Schweiz erhältlich machen will. Die eigentlichen formellen Voraussetzungen des Amtshilfeersuchens sind – wie bereits ausgeführt – offenkundig erfüllt und zu Recht nicht in Frage gestellt worden (vgl. vorne E. 2.3). Strittig und zu prüfen ist jedoch die Amtshilfefähigkeit, mithin ob die Schweiz gegenüber der Ukraine aufgrund der kriegerischen Ereignisse die Amtshilfe generell zu verweigern hat (vgl. hinten E. 6 ff.). Ferner ist in materieller Hinsicht zu prüfen, ob eine unzulässige «fishing expedition» vorliegt (vgl. hinten E. 7 ff.), das Ersuchen und

insbesondere die hierbei erfragten Informationen voraussichtlich erheblich sind (vgl. hinten E. 8 ff.) oder ob die verlangten Unterlagen ohne Weiteres anderweitig hätten erhältlich gemacht werden können, mithin das Subsidiaritätsprinzip eine Übermittlung ausschliesst (vgl. hinten E. 9). Schliesslich ist zu prüfen, ob das Spezialitätsprinzip aufgrund des andauernden Krieges auf dem ukrainischen Staatsgebiet nicht mehr gewahrt werden kann (vgl. hinten E. 10.3), und ob in der Ukraine eine Publikation der übermittelten Unterlagen offenkundig zu erwarten ist (vgl. hinten E. 10.3).

5.2 Mit Bezug auf die Quellensteuer ist die Beschwerdeführerin als betroffene Person zu betrachten (Art. 3 Abs.1 Bst. a StAhiG; vgl. vorne E. 4.4). Mit Bezug auf die Ablieferung der Quellensteuer durch die ukrainischen Konzerngesellschaften kommt der Beschwerdeführerin ebenfalls die Stellung einer betroffenen Person zu, zumal das Amtshilfeersuchen ihre Bankunterlagen betrifft.

6.

6.1

6.1.1 In Art. 21 Abs. 2 MAC wird aufgezählt, unter welchen Voraussetzungen der ersuchte Staat nicht zur Amtshilfe verpflichtet ist beziehungsweise welche Handlungen er nicht vorzunehmen braucht. Das MAC enthält in Art. 21 Abs. 2 Bst. b die Vorschrift, wonach das Übereinkommen nicht so auszulegen ist, als verpflichte es den ersuchten Staat Massnahmen durchzuführen, die der öffentlichen Ordnung (Ordre public) widersprächen.

6.1.2 Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil A-7956/2016 vom 8. November 2017 festgehalten, dass die Vereinbarung von Amtshilfeklauseln ein politischer Entscheid sei, den die Gerichte grundsätzlich zu akzeptieren haben (vgl. E. 4.4.4 des Urteils; vgl. auch Art. 190 BV). In diesem Sinne ist die Amtshilfe gestützt auf den «Ordre public» nur in extremen Fällen zu verweigern (vgl. Urteil des BVGer A-3407/2017 vom 20. August 2018 E. 2.9.3 f. m.w.H.), beispielsweise, wenn einer Person drakonische Strafen drohen oder fundamentale Verfahrensrechte verletzt werden. Das Bundesgericht hat mit seinem Urteil 2C_750/2020 vom 21. März 2021 die Tragweite des «Ordre public-Vorbehalts» näher umschrieben. Der Begriff des «Ordre public» im Sinne von Art. 26 Abs. 3 Bst. c des Abkommens vom 2. November 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA CH-IN, SR 0.672.942.31) sei zwar restriktiv auszulegen, die Verweigerung der Leistung von Amtshilfe sei aber bei ernsthaft drohenden Verletzungen elementarer Gehalte von

Menschenrechten oder grundlegender rechtstaatlicher Garantien möglich (Urteil des BGer 2C_750/2020 vom 21. März 2021 E. 6.8). Gestützt auf diese Rechtsprechung – die auch auf Art. 21 Abs. 2 Bst. d MAC anzuwenden ist (vgl. BGE 149 II 302 E. 6.6) – obliegt es demnach der beschwerdeführenden Person «mit genügender Wahrscheinlichkeit», also mittels hinreichend konkreter Hinweise, aufzuzeigen, inwiefern sie im ersuchenden Staat Handlungen ausgesetzt würde, die dem «Ordre public» zuwiderlaufen (BGE 149 II 302 E. 6.6; Urteile des BGer 2C_89/2023 vom 16. Februar 2023 E. 4.3; 2C_664/2022 vom 13. September 2022 E. 3.2; Urteil des BVGer A-2795/2023 vom 24. Oktober 2024 E. 2.9.2 m.w.H.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5587/2025 vom 1. September 2026 E. 2.3.9.2).

6.1.3 Die Ausführungen der Beschwerdeführerin gehen dahin, dass sie ein Versagen des ukrainischen Justizapparats geltend macht und sich gestützt darauf auf den «Ordre public» beruft. Unter diesen Umständen erübrigt es sich vorliegend, auf den völkerrechtlichen Begriff des «failed state» einzugehen. Offenbleiben kann auch, inwieweit die Beschwerdeführerin als zypriotische Gesellschaft selbst vom «Ordre public-Vorbehalt» betroffen wäre. Wie sich nachfolgend ergibt, steht der «Ordre public» nämlich dem hier angefochtenen Amtshilfeersuchen nicht entgegen.

6.2 Die Beschwerdeführerin führt im Wesentlichen aus, das Bundesgericht habe im Zusammenhang mit dem Angriffskrieg von Russland gegen die Ukraine erkannt, dass die Schweiz bis auf Weiteres Russland gegenüber weder Rechts- noch Amtshilfe leiste und verweist hierzu auf BGE 151 II 630 E. 8.2 und 8.3. Ferner habe das Bundesverwaltungsgericht im Zusammenhang mit einem Rechtshilfeverfahren entschieden, dass die Ukraine aufgrund des anhaltenden Kriegszustands hinsichtlich der Rechtsstaatlichkeit strukturelle, systemische Mängel aufweise und ein «failed state» sei. Diese Ansicht habe das Bundesgericht bestätigt. Da im Bereich der internationalen Amtshilfe die gleichen Grundsätze wie bei der Rechtshilfe gelten würden, sei zwingend davon auszugehen, dass auch im Amtshilfeverfahren gegenüber der Ukraine dieselben strukturellen Mängel und Defizite in der Justiz zu berücksichtigen seien. Dies ergebe sich auch aus dem Rechtsgleichheitsgebot. Gleiches ergebe sich auch aus dem Bericht vom 16. November 2023 der schweizerischen Botschaft zur Funktionalität der ukrainischen Justizbehörden und dem Bericht vom 23. Oktober 2023 des Basel Institute on Governance, das ebenfalls das ukrainische Justizsystem analysiere. Diese beiden Berichte seien beizuziehen und würden sich nicht nur auf die Frage Korruption in der Strafverfolgungsbehörde beziehen.

Die Vorinstanz erwidert, die rechtliche Ausgangslagen für das Rechtshilfeverfahren und das Amtshilfeverfahren seien nicht deckungsgleich. Die Rechtshilfe beziehe sich unmittelbar auf strafprozessuale Zwangsmassnahmen, die in den Grundrechtsschutz des Betroffenen eingreifen könnten, und setze daher erhöhte Anforderungen an die Funktionsfähigkeit und die rechtsstaatliche Qualität der ersuchenden Behörden. Demgegenüber sei die Amtshilfe im Steuerbereich auf den Informationsaustausch zur Sicherstellung einer korrekten Besteuerung ausgerichtet. Auch die von der Beschwerdeführerin gezogene Parallele zu Russland sei unzutreffend. Das erwähnte Urteil des Bundesgerichts betreffe die Feststellung einer konkreten, ernsthaften Gefahr und nicht generelle Funktionsmängel staatlicher Institutionen. Von den 14 weiteren vom vorliegenden Amtshilfeverfahren betroffenen ukrainischen Gesellschaften habe die ESTV neun direkt kontaktieren können und aufgefordert, eine Zustelladresse in der Schweiz zu bezeichnen. Die vorerwähnten neun Gesellschaften hätten jedoch davon keinen Gebrauch gemacht. Folglich könne der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, wenn diese aus der erfolgten Publikation der Schlussverfügung auf eine mangelnde Funktionsfähigkeit des ukrainischen Staates schliesse.

6.3

6.3.1 Auf den beantragten Beizug der beiden Berichte, also des Berichts vom 16. November 2023 der Schweizer Botschaft in der Ukraine und des Berichts vom 23. Oktober 2023 des Basel Institute on Governance (vgl. Sachverhalt B.a) kann vorliegend in antizipierter Beweiswürdigung (zu deren Voraussetzungen: BGE 144 II 427 E. 3.1.3) verzichtet werden, da deren Inhalt zwischenzeitlich aufgrund der in BGE 152 IV 41 E. 5 ff. erfolgen Zusammenfassung öffentlich bekannt ist. Weitere Auszüge finden sich in den Urteilen des BVGer B-3507/2022 vom 4. Juni 2024 und B-3185/2023 vom 19. Februar 2025. Die Verfahrensbeteiligten haben sich vor Bundesverwaltungsgericht hinsichtlich der aus diesen Berichten zu ziehenden Schlussfolgerungen bereits geäussert, weshalb sich weitere Stellungnahmen ihrerseits erübrigen. Demzufolge sind die prozessualen Anträge auf Beizug und anschliessende Stellungnahme abzuweisen.

6.3.2 Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin haben weder das Bundesgericht noch das Bundesverwaltungsgericht die Ukraine generell als «failed state» eingestuft, sondern lediglich im jeweils zu beurteilenden Einzelfall auf ein teilweises Versagen der mit einer konkreten Strafuntersuchung betrauten Strafverfolgungsbehörden geschlossen. Bei der Vermögenssperre nach Art. 4 des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 2015 über

die Sperrung und die Rückerstattung unrechtmässig erworbener Vermögenswerte ausländischer politisch exponierter Personen (SRVG, SR 196.1) handelt es sich um eine vorsorgliche Massnahme im Hinblick auf ein nachfolgendes Konfiskationsverfahren, in welchem der unrechtmässige Erwerb der Vermögenswerte detailliert abzuklären sein wird (Art. 14 Abs. 2 Bst. b und Art. 15 SRVG). Diese Sperrung muss oft rasch und ohne vertiefte Abklärungen erfolgen, um einer zu erwartenden Aufhebung einer zuvor rechtshilfeweise verfügten Kontosperre zuvorzukommen. Das Scheitern der Rechtshilfe, insbesondere die Aufhebung einer in einem Rechtshilfeverfahren einstweilen angeordneten Kontensperre ist mithin Voraussetzung für die Vornahme einer Vermögenssperre nach Art. 4 SRVG. Im vom Bundesgericht in BGE 152 IV 41 beurteilten Fall war die behördlich angeordnete Vermögenssperre gemäss Art. 4 SRVG zu bestätigen (BGE 152 IV 41 E. 6.4).

Auch aus den weiteren von der Beschwerdeführerin angerufenen Bundesgerichtsurteilen, insbesondere die Urteile des BGer 2C_219/2022 vom 30. Januar 2025 (betreffend Russland; teilweise publiziert in BGE 152 II 630) und 1C_435/2024 vom 19. Mai 2025 (betreffend Ukraine; teilweise publiziert in BGE 152 I 2) und den Urteilen des Bundesverwaltungsgerichts B-3507/2022 vom 4. Juni 2024 (vgl. E. 5.2.4.3 betreffend besetzte Gebiete im Osten der Ukraine) und B-3185/2024 vom 19. Februar 2025 (vgl. E. 5.2.4.3 betreffend besetzte Gebiete im Osten der Ukraine) lässt sich nicht auf eine generell fehlende Rechtshilfefähigkeit seitens der Ukraine schliessen. Zum einen betreffen diese Entscheide (teilweise) einen anderen Staat (so auch das Urteil des BVGer A-5887/2025 vom 1. September 2026 E. 3.8.2), zum anderen waren wiederum Vermögenssperren nach Art. 4 SRVG betroffen, bei denen eine Einzelfallprüfung zu erfolgen hat, selbst wenn im Urteil der Begriff «failed state» erwähnt wurde. Folglich entfällt ein Analogieschluss für das Amtshilfeverfahren schon aus diesem Grunde.

Auch die im Verfahren des Bundesgerichts 2C_219/2022 am 31. Mai 2022 ergangene Zwischenverfügung (betreffend Sistierung) betraf Russland und ist daher für das vorliegende Verfahren nicht einschlägig.

Soweit die Beschwerdeführerin aufgrund der vorerwähnten Berichte direkt darauf schliesst, die Ukraine sei ein «failed state», und damit generell amtshilfeunfähig, steht ihrer Beurteilung die bundesgerichtliche Feststellung im Verfahren 1C_610/2024 vom 19. Mai 2025 E. 5.2 entgegen,

demgemäss das Bundesgericht ein generelles Justizversagen in der Ukraine verneint hat.

Des Weiteren ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass aufgrund der teilweisen Nichterreichbarkeit der betroffenen Personen beziehungsweise Gesellschaften nicht auf ein generelles Versagen des Rechtsstaats geschlossen werden kann, zumal diejenigen Gesellschaften, die in der Ukraine tatsächlich erreicht werden konnten, ebenfalls nicht auf die Information über die Durchführung eines Amtshilfeverfahrens in der Schweiz reagiert haben.

Ob der Umstand, dass eine der betroffenen Gesellschaften ihren Sitz im von Russland besetzten Gebiet hat, die Gewährung der Amtshilfe betreffend diese Gesellschaft ausschliessen würde, ist hier nicht zu prüfen, da die Beschwerdeführerin keine Drittinteressen geltend machen kann. Soweit die Beschwerdeführerin selbst betroffen ist, ist ihr Einwand nicht zu hören, da es aufgrund des sachlichen Anwendungsberichts des MAC im vorliegenden Verfahren nicht auf den Sitz der betroffenen ukrainischen Gesellschaft ankommt.

Im Sinne eines Zwischenergebnisses ergibt sich, dass dem «failed state-Vorbringen» der Beschwerdeführerin nicht zu folgen ist. Infolgedessen stellt sich die Frage der von der Beschwerdeführerin damit einhergehenden rechtsungleichen Behandlung nicht.

7.

7.1 Die Beschwerdeführerin rügt sodann, es liege eine unzulässige «fishing expedition» vor. Sie führt hierzu aus, die ersuchende Behörde wolle das Hauptsteuerdomizil überprüfen, da diese den Verdacht hege, dass sich dieses nicht in Zypern befinde. Es bestehe aber eine eindeutige Diskrepanz zwischen dem dargelegten Sachverhalt, dem geäusserten Verdacht und den ersuchten Unterlagen beziehungsweise Fragen. Das Hauptsteuerdomizil ergebe sich nicht aus Banktransaktionen, sondern aus den tatsächlichen Umständen am Sitz der Gesellschaft in Zypern. Zudem sei die wirtschaftliche Berechtigung an der Beschwerdeführerin öffentliches Wissen, das durch einfache Recherche eingeholt werden könne. Die Nachfrage nach weitergehenden Dokumenten diene der Ausforschung. Schliesslich sei zu berücksichtigen, dass die ukrainischen Behörden schon seit mehreren Jahren versuchen würden, über unterschiedliche Wege – zumeist rechtshilfeweise – an Bankunterlagen von Gesellschaften des Konzerns zu gelangen. Teilweise würden die nunmehr amtshilfeweise

verlangten Unterlagen dieselben Gesellschaften betreffen. Diese parallelen Bemühungen sprächen für ein systematisches Vorgehen gegen den Konzern und würden den Charakter einer «fishing expediton» tragen.

Die Vorinstanz verneint eine «fishig expedition» unter Hinweis auf die Rechtsprechung, gemäss welcher ein möglichst weitgehender Informationsaustausch zu gewähren und die Verweigerung der Herausgabe nur unter engen Voraussetzungen möglich sei. Solche lägen im hier zu beurteilenden Fall nicht vor.

7.2 Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ergibt sich aus dem Amtshilfeersuchen ein hinreichender Bezug zur steuerlichen Situation ihrer selbst sowie der ukrainischen Gesellschaften (als die Quellensteuer abliefernde Beteiligte). Dies genügt ohne Weiteres als Anlass für weitere Abklärungen, insbesondere betreffend einen allfälligen Abkommensmissbrauch. Eine «fishing expedition» liegt nicht vor. Auch wenn mit dem Amtshilfeersuchen – selbst nach Darstellung der ersuchende Behörde – eine umfassende Prüfung erfolgen soll und allenfalls noch weitere Zwecke verfolgt werden, hindert dies die Gewährung der Amtshilfe unter den gegeben Umständen nicht. Dass bereits mehrfach rechtshilfeweise nach Unterlagen verlangt worden war, schliesst die Amtshilfe ebensowenig aus. Soweit die Beschwerdeführerin eine abkommensfremde Verwendung ihrer Unterlagen befürchtet, ist darauf unter dem Gesichtspunkt des Spezialitätsprinzips zurückzukommen (vgl. hinten E. 10 ff.).

8.

8.1 Die Beschwerdeführerin moniert im Wesentlichen, es gehe der ersuchenden Behörde um die Frage der Ansässigkeit in Zypern. Im Amtshilfeersuchen werde um detaillierte Angaben ersucht, wer über das fragliche Bankkonto verfügen könne und ob Transaktionen per E-Banking durchgeführt würden. Insbesondere ersuche der STSU um Informationen über IP-Adressen, Telefonnummern und Digipass-Angaben. Das Hauptsteuerdomizil lasse sich jedoch nicht aus Banktransaktionen eines Unternehmens ermitteln. Auch in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung würden Banktransaktionen nicht als relevantes Kriterium für die Bestimmung der steuerlichen Ansässigkeit genannt. Ausserdem seien die Steuerforderungen betreffend das Jahr 2019 per 1. März 2023 verjährt gewesen. Dieser offenkundige Umstand sei zufolge weiterer schwerer Verfahrensmängel, insbesondere einer Verletzung des Spezialitätsprinzips, ausnahmsweise und im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu berücksichtigen. Ausserdem sei die wirtschaftliche Berechtigung an ihr eine öffentlich

zugängliche Information und für die Frage der Ansässigkeit ohnehin irrelevant.

Die Vorinstanz erachtet die erbetenen Informationen als voraussichtlich erheblich, da Bankinformationen ein zentrales Beweismittel darstellen würden, um Transaktionen nachzuvollziehen, Strukturen offenzulegen und die wirtschaftlich Berechtigten zu identifizieren. Bankunterlagen würden es ermöglichen, konkrete Zahlungsflüsse zu dokumentieren, Kontenbeziehungen herzustellen und daraus wirtschaftliche Verhältnisse abzuleiten. Die ersuchende Behörde habe deutlich gemacht, dass die ukrainischen Gesellschaften von einem Vorzugssteuersatz profitiert hätten und sie die tatsächlich Begünstigten dieser Zinserträge überprüfen möchte. Die ersuchte Behörde habe sich auf eine Plausibilitätsprüfung zu beschränken und könne die Frage der Verjährung nicht materiell prüfen. Ohnehin würde eine solche Prüfung den Rahmen des Amtshilfeverfahrens sprengen. Ausserdem sei es auch nicht an der ersuchten Behörde zu beurteilen, ob das ukrainische Recht die Wiederaufnahme von (möglicherweise) verjährten Steuerforderungen erlaube oder nicht.

8.2 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die ukrainischen Gesellschaften als Darlehensnehmerinnen auf den entliehenen Mitteln Zinsen zu entrichten hatten, die sich nach der Sachdarstellung der ersuchenden Behörde auf 11 % der Darlehenssumme beliefen. Die ersuchende Behörde hat ebenso ausgeführt, sie bezweifle, dass die zypriotische Gesellschaft über genügend «economic substance» verfüge «to be able to fulfill functions related to the financing of the Ukrainian business entities». Dies legt einen Abkommensmissbrauch nahe. Daneben sind aber auch weitergehende Ungereimtheiten nicht ausgeschlossen. Der Umstand, dass noch weitere Personen als tatsächliche Begünstigte ausfindig gemacht werden sollen, steht durchaus im Zusammenhang mit der aufgeworfenen Fragestellung. Inwieweit die amtshilfeweise übermittelten Informationen gegen Dritte verwertbar sind, ergibt sich demgegenüber aus dem Umfang des Spezialitätsprinzips (vgl. hinten E. 10 ff.).

Selbst wenn die aufgeworfenen Fragen auch mit anderweitigen Unterlagen geklärt werden könnten, wie das die Beschwerdeführerin rügt, steht dies vorliegend der amtshilfeweisen Übermittlung der in der Schweiz erhältlichen Informationen nicht entgegen, zumal diese auch zu Kontrollzwecken von weiteren Unterlagen herangezogen werden können (vgl. dazu auch hinten E. 9).

Ob für die Steuerforderungen für das Jahr 2018 und 2019 am 1. März 2023 – und damit schon vor Einreichung des vorliegenden Amtshilfeersuchens – tatsächlich bereits die Verjährung eingetreten ist und diese auch eine Unverwertbarkeit der amtshilfeweise zu erlangenden Informationen nach sich zieht, wie das die Beschwerdeführerin sinngemäss behauptet, ist eine spezifische Frage, die sich nach dem ukrainischen Recht beurteilt. Demzufolge vermag die Behauptung der Beschwerdeführerin das völkerrechtliche Vertrauensprinzip nicht zu erschüttern. Die weiteren von der Beschwerdeführerin behaupteten schweren Verfahrensmängel (angebliche Verletzung des Spezialitätsprinzips in einem weiteren Rechtshilfeverfahren) gereichen nicht dazu, die Verwertbarkeit der amtshilfeweise zu übermittelnden Informationen im vorliegenden Fall zu widerlegen.

Demzufolge erweisen sich die verlangten und zu übermittelnden Informationen, soweit sie mit verhältnismässigem Aufwand erhältlich gemacht werden konnten, als voraussichtlich erheblich.

Einzig bezüglich der im besetzten Gebiet domizilierten Gesellschaft ist die weitere Verwendung beziehungsweise Verwertbarkeit im Steuerveranlagungsverfahren der entsprechenden Gesellschaft zweifelhaft. Da jedoch die Bankunterlagen für die steuerliche Situation der Beschwerdeführerin selbst relevant bleiben, kann eine detaillierte Prüfung unterbleiben und erübrigt sich eine teilweise Schwärzung.

9.

Soweit die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend macht, das vorliegende Amtshilfeersuchen erfüllte die Voraussetzung der Subsidiarität nicht, da die Unterlagen ohne Weiteres in Zypern erhältlich gemacht werden können, ist anzumerken, dass sich das Subsidiaritätsprinzip vorab auf innerstaatliche Abklärungen, mithin auf Abklärungen in der Ukraine bezieht. Daneben hat die ersuchende Behörde offenkundig auch bereits bei den zypriotischen Behörden nachgefragt, stützt sie doch das vorliegende Amtshilfeersuchen auf Unterlagen, die sie aus Zypern erhalten hat. Im Übrigen geht es im vorliegenden Amtshilfeersuchen im Kern um Bankunterlagen, die bei einer schweizerischen Bank liegen. Diese, insbesondere die KYC-Unterlagen, sind anderweitig nicht ohne Weiteres erhältlich zu machen. Mit Bezug auf die wirtschaftliche Berechtigung (beneficial owner), geht es in erster Linie um den beneficial owner der Zinserträge und nicht um den beneficial owner der Beschwerdeführerin selbst. Somit ist die Voraussetzung der Subsidiarität ohne Weiteres gewahrt. Im Übrigen ist das Vorgehen der

Vorinstanz nicht zu beanstanden (vorne E. 4.5 ff.). Der Einwand betreffend die Verletzung des Subsidiaritätsprinzips ist daher zu verwerfen.

10.

10.1 Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung des Spezialitätsprinzips, da das ukrainische Kriegsrecht die demokratischen und rechtsstaatlichen Grundsätze ausgehebelt habe, wodurch ein faires Verfahren nicht mehr gewährleistet sei. Zudem könne eine Kriegsniederlage und der vollständige Kollaps der ukrainischen Straf-, Verwaltungs- und Gerichtsbehörden nicht ausgeschlossen werden. Ein zumindest teilweiser Verlust der staatlichen Souveränität sei mehr als konkret drohend. Diese Tatsache habe als gerichtsnotorisch zu gelten. Das Bundesverwaltungsgericht habe denn auch bereits in mehreren Verfahren der Ukraine staatliches Versagen attestiert. Die ukrainischen Behörden hätten es gar im Falle einer weiteren (namentlich genannten) ukrainischen Gesellschaft des Konzerns zugelassen, dass rechtshilfeweise erlangte Unterlagen in einem Gerichtsverfahren verwendet und von einer privaten Unternehmung auf YouTube veröffentlicht worden seien. Darunter hätten sich nicht nur Bankunterlagen befunden, sondern auch KYC-Unterlagen und weitere Unterlagen betreffend die Eigentümer- und Konzernstruktur und die Geschäftstätigkeiten. Hierfür legt die Beschwerdeführerin diverse Belege ins Recht. Damit hätten die ukrainischen Behörden jegliche Kontrolle über die geteilten Informationen verloren. Im damaligen Rechtshilfeverfahren sei gar eine Zusicherung abgegeben worden. Eine Zusicherung im Amtshilfeverfahren zur Einhaltung des Spezialitätsprinzips durch die zuständige ukrainische Behörde wäre vor diesem Hintergrund nutzlos. Das Spezialitätsprinzip in der Rechtshilfe unterscheide sich nicht von demjenigen in der Amtshilfe. Schliesslich werde die Ukraine auch nicht in der fraglichen Liste des Eidgenössischen Datenschutz und Öffentlichkeitsbeauftragten geführt. Sinngemäss führt die Beschwerdeführerin aus, es lägen konkrete Hinweis vor, die auf eine drohende Verletzung des Spezialitätsprinzips schliessen lassen würden, welche das völkerrechtliche Vertrauensprinzip durchbrechen würden.

Die Vorinstanz widersetzt sich dieser Ansicht und führt aus, die Bestimmungen des DSG würden durch die datenschutzrechtlichen Bestimmungen im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen, im MAC, im StAhiG und in der StAhiV verdrängt. Ausserdem sei die Liste des Eidgenössischen Datenschutz und Öffentlichkeitsbeauftragten lediglich ein Indiz für die Gewährleistung eines angemessenen Datenschutzes. Letztlich sei der Abschluss des MAC ein politischer Entscheid, und das Gericht sei an die völkerrechtlichen Verpflichtungen gebunden. Während die Rechtshilfe

typischerweise der Unterstützung der ausländischen Strafverfolgungsbehörden diene und die damit verbundenen Zwangsmassnahmen in den Grundrechtsbereich der Betroffenen eingreifen würden, beschränke sich die Amtshilfe im Steuerbereich auf den Austausch von Informationen zwischen den Steuerbehörden. Sie, die ESTV, weise gemäss Art. 20 Abs. 2 StAhiG die ersuchende Behörde auf die Einschränkung der Verwendbarkeit der übermittelten Informationen sowie die Geheimhaltungspflichten hin. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips sei nicht davon auszugehen, dass der ersuchende Staat sich nicht an diese Vorgaben halten werde.

10.2 Die Aufhebung des Schutzes von Daten juristischer Personen im DSG (vgl. vorne E. 4.6 ff.) führt dazu, dass sich die juristischen Personen nicht mehr auf die besonderen datenschutzrechtlichen Ansprüche berufen können. Art. 57t RVOG verweist auf das anwendbare Verfahrensrecht, welches die Rechte der betroffenen juristischen Personen regelt (Art. 57t RVOG). Die Beschwerdeführerin ist als betroffene Person in das vorliegende Amtshilfeverfahren einbezogen worden und konnte in Ausübung ihrer Parteistellung die ihr zustehenden Verfahrensrechte und materiellen Ansprüche geltend machen. Allfällige weitergehende datenschutzrechtliche Ansprüche sind nicht im vorliegenden Amtshilfeverfahren zu wahren. Der Einwand der Beschwerdeführerin, in der Ukraine fehle es an einem hinreichenden Datenschutz zur Wahrung ihres informationellen Selbstbestimmungsrechts ist daher nicht zu hören.

10.3 Wie bereits ausgeführt (vgl. vorne E. 6.3.2), ist derzeit nicht von einem generellen Versagen der staatlichen Behörden und Gerichte in der Ukraine auszugehen. Über den weiteren Verlauf des Kriegsgeschehens vermag weder die Beschwerdeführerin noch das Bundesverwaltungsgericht zuverlässige Vorhersagen zu machen, weshalb derzeit nicht von einer konkreten Gefährdung des Spezialitätsprinzips durch einen vollständigen Kollaps der staatlichen Behörden- und Gerichtsstruktur in der Ukraine auszugehen ist. Auch aus dem von der Beschwerdeführerin aufgezeigten Einzelfall der Verwendung von rechtshilfeweise erlangten Unterlagen in einem Gerichtsverfahren und deren Einsehbarkeit auf YouTube ist nicht auf eine konkrete Gefährdung des Spezialitätsprinzips im hier zu beurteilenden Fall auszugehen. Zum einen betrifft das vorliegende Amtshilfeersuchen den Informationsaustausch zwischen zwei Steuerbehörden und zum anderen sind keine konkreten Hinweise ersichtlich, dass der Beschwerdeführerin in der Ukraine ausserhalb der vom vorliegenden Amtshilfeverfahren betroffenen Steuerverfahren überhaupt ein Gerichtsverfahren mit einer öffentlichen

Verhandlung droht. Auch der Einwand der Beschwerdeführerin betreffend das DSG ist vorliegend nicht zu hören, ist sie doch eine Gesellschaft, für die das revidierte DSG die Herausgabe von Geschäftsinformationen explizit zulässt (vgl. vorne E. 4.6 ff.).

10.4 Angesichts der Rechtsprechung zum Spezialitätsprinzip, welche auch für die Amtshilfe gestützt auf das MAC herangezogen werden kann (vgl. vorne E. 4.1 und 4.6 ff.), ist im vorliegenden Verfahren der Spezialitätsvorbehalt gegenüber der ersuchenden Behörde jedoch zu präzisieren. Die Vorinstanz hat die ersuchende Behörde bei der Übermittlung der Informationen ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass die Informationen nur in Verfahren gegen die betroffenen Personen 1–14 und die Beschwerdeführerin sowie für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand, mithin betreffend die Quellensteuer auf den Zinserträgen, verwendet werden dürfen und dass diese Informationen gemäss Art. 22 MAC geheim zu halten sind. Die Vorinstanz hat Ziff. 2 des Dispositivs der angefochtenen Schlussverfügung entsprechend anzupassen.

11.
Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für die in der angefochtenen Schlussverfügung vorgesehene Amtshilfeleistung erfüllt. Die Beschwerde ist jedoch insoweit gutzuheissen (vgl. E. 10.4), 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 ist die Beschwerde abzuweisen, insbesondere auch hinsichtlich des Eventualantrags auf Rückweisung, die teilweise Amtshilfegewährung und die verlangten Schwärzungen.

12.
12.1 Die Beschwerdeführerin obsiegt einzig hinsichtlich der Präzisierung des Hinweises auf das Spezialitätsprinzip und damit nur marginal. Dies hat bei der Verlegung der Kosten und der Parteientschädigung unberücksichtigt zu bleiben. Ausgangsgemäss hat daher die Beschwerdeführerin die auf Fr. 5'000.- festzusetzenden Verfahrenskosten vollumfänglich zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem

Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

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

13.
Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG; SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird insoweit 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. 5'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Die Rechtsmittelbelehrung befindet sich auf der nächsten Seite.

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Ralf Imstepf	Monique Schnell Luchsinger

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. 84*a*, 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 Handen 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: