Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-5860/2025

Urteil vom 15. April 2026

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Ralf Imstepf,
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Gerichtsschreiberin Katharina Meienberg.

Parteien

A._____ LTD,
vertreten durch
Dr. iur. Eric Buis, Rechtsanwalt,
Buis Bürgi AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (MAC).

Sachverhalt:

A.

A.a Der State Tax Service of Ukraine (nachfolgend: STSU oder ersuchende Behörde) stellte mit Schreiben vom 6. September 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) und gab an, die Steueruntersuchung betreffe neun ukrainische Gesellschaften (nachfolgend: betroffene Personen). Eine weitere zypriotische Gesellschaft sei involviert, die A._____ LTD (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person). Die ersuchten Informationen befänden sich bei der schweizerischen Bank «(…)» («nachfolgend: Bank) (Akten der Vorinstanz [nachfolgend: act] 1, S. 1-3).

A.b Die ersuchende Behörde führte zum Sachverhalt zusammengefasst das Folgende aus: Die laufende Untersuchung betreffe die Unternehmensbesteuerung. Im Rahmen einer Steuerprüfung sei festgestellt worden, dass die verschiedenen bezeichneten ukrainischen Unternehmen der beschwerdeberechtigten Person als «Zinsen» bezeichnete Zahlungen geleistet hätten, die zusammen rund 13 Mio. USD entsprächen. Die zypriotischen Behörden hätten mitgeteilt, dass die beschwerdeberechtigte Person über ein Bankkonto bei der genannten schweizerischen Bank verfüge. Es werde vermutet, dass die beschwerdeberechtigte Person als Instrument («conduit company») benutzt worden sei, um vom Abkommen zwischen Zypern und der Ukraine zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (nachfolgend: DBA CYP-UKR) zu profitieren. Die Informationen der schweizerischen Bank seien notwendig, um herauszufinden, wer die tatsächlichen Eigentümer der Einkünfte seien, die die Zahlungen als Zinsen entgegengenommen hätten. Alle innerstaatlichen Möglichkeiten, die Informationen zu erlangen, seien ausgeschöpft worden (act. 1, S. 4 f.). Gestützt auf diesen Sachverhalt verlangt die ersuchende Behörde für den Zeitraum vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2021 Informationen zur beschwerdeberechtigten Person, welche sich bei der Bank befinden.

A.c In der Folge trat die ESTV auf das Amtshilfeersuchen ein und forderte die Bank mit Editionsverfügungen vom 19. Dezember 2024 auf, die Fragen der ersuchenden Behörde zu beantworten, respektive die entsprechenden Unterlagen ab 1. Januar 2018 einzureichen. Die Bank wurde weiter darum ersucht, den betroffenen Personen und möglichen weiteren (Mit-)Inhabern einer erfragten Kontobeziehung, ein Schreiben der ESTV zuzustellen,

mittels welchem diese über das Amtshilfeverfahren informiert werden könnten (act. 4).

A.d Am 4. Februar 2025 reichte die Bank, nach vorgängiger weiterer Korrespondenz mit der ESTV, die ersuchten Informationen ein. Sie informierte die ESTV, dass die beschwerdeberechtigte Person nicht habe informiert werden können (act. 10, 11).

A.e In der Folge informierte die ESTV die beschwerdeberechtigte Person durch Veröffentlichung im Bundesblatt (…) über das Amtshilfeersuchen (BBl […]; act. 23). Die betroffenen Personen, welche nicht direkt haben informiert werden können, wurden ebenfalls durch Veröffentlichung im Bundesblatt, (…), über das Amtshilfeersuchen informiert (BBl […], act. 33-40).

A.f Am 11. April 2025 teilte die ESTV den zwischenzeitlich anwaltlich vertretenen Parteien mit, dass sie die Voraussetzungen für die Gewährung der Amtshilfe als erfüllt erachte und stellte den Entwurf des beabsichtigten Antwortschreibens an den STSU zu. Sie gewährte den Parteien das rechtliche Gehör und setzte Frist zur fakultativen Stellungnahme an (act. 51).

A.g Am 14. Mai 2025 reichte der Rechtsvertreter der beschwerdeberechtigten Person sowie sieben der neun betroffenen Personen nach vorgängiger Akteneinsicht eine Stellungnahme ein, in welcher er die Abweisung des Amtshilfeersuchens und die Verweigerung der Übermittlung der edierten Informationen beantragte. Eventualiter seien sämtliche Namen und Unterschriften in den edierten Dokumenten zu schwärzen (act. 67).

A.h Mit Schlussverfügung vom 3. Juli 2025 verfügte die ESTV die Übermittlung der Informationen und Unterlagen wie in ihrem Schreiben vom 11. April 2025 vorgesehen (act. 68). Die Schlussverfügungen betreffend die zwei betroffenen Personen, welche nicht anwaltlich vertreten waren und kein Zustelldomizil bezeichnet hatten, publizierte sie im Bundesblatt (act. 70-73).

B.

Am 4. August 2025 erhebt die beschwerdeberechtigte Person (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht gegen diese Schlussverfügung vom 3. Juli 2025 und beantragt, die Schlussverfügung sei aufzuheben und auf das Amtshilfegesuch sei nicht einzutreten, eventualiter sei es vollumfänglich abzuweisen. Es sei die Übermittlung sämtlicher edierter Unterlagen zu verweigern und diese seien zurückzugeben oder zu vernichten, alles unter Kosten- und

Entschädigungsfolgen. Sie führt zusammengefasst aus, der von der ersuchenden Behörde vermutete Steuervorteil könne aus ukrainischer Sicht insbesondere dann missbräuchlich sein, wenn die wirtschaftlich Berechtigten der betreffenden Einkünfte lediglich vorgeben, ihren (Wohn-)Sitz in Zypern zu haben, tatsächlich jedoch in der Ukraine ansässig seien. Im vorliegenden Fall sei jedoch unbestritten und den ukrainischen Behörden hinlänglich bekannt, dass die Beschwerdeführerin und die ukrainischen Gesellschaften Teil des (…) seien – (…). Ebenso stehe fest, dass deren wirtschaftlich Berechtigte ihren Wohnsitz in der Ukraine und nicht etwa in Zypern hätten. Dies ergebe sich unter anderem auch aus den von den zypriotischen Steuerbehörden übermittelten Informationen. Es bestünden somit weder Unklarheiten hinsichtlich der wirtschaftlich Berechtigten der Beschwerdeführerin und der ukrainischen Gesellschaften noch bezüglich deren steuerlicher Ansässigkeit in der Ukraine. Daher fehle dem Amtshilfegesuch jede rechtliche Grundlage – es stelle sich vielmehr als unzulässige *fishing expedition* dar. Sie (die Beschwerdeführerin) habe dies in ihrer Stellungnahme ausführlich dargelegt, die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) habe sich mit ihren Argumenten aber nicht hinreichend auseinandergesetzt, was eine Verletzung des rechtlichen Gehörs darstelle. Darüber hinaus lägen keine hinreichend Verdachtsmomente für eine Steuerumgehung vor. Eine Übermittlung der Informationen würde gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip verstossen, da die Informationen offensichtlich nicht erforderlich seien, weil ein Missbrauch des DBA CYP-UKR ausgeschlossen sei.

C.

C.a Mit Vernehmlassung vom 25. September 2025 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

C.b Mit unaufgeforderter Eingabe vom 7. Oktober 2025 nimmt die Beschwerdeführerin Stellung zur Vernehmlassung der Vorinstanz.

C.c Am 10. Oktober 2025 repliziert die Vorinstanz und macht ergänzende Ausführungen in Erwiderung zur Eingabe der Beschwerdeführerin vom 7. Oktober 2025.

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 6. September 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 StAhiG (Art. 1 Abs. 1 Bst. b StAhiG, Art. 24 StAhiG e contrario), soweit das MAC keine abweichenden Bestimmungen enthält (Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Gemäss Art. 19 Abs. 5 StAhiG gelten die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG keine abweichenden Bestimmungen aufstellt.

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 kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

2.

2.1 Sowohl die Schweiz als auch die Ukraine sind Vertragsparteien des MAC, worauf sich das Amtshilfeersuchen vom 6. September 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 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 6. September 2024 betrifft die Unternehmenssteuer und den Ermittlungszeitraum vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2021 (vgl. act. 1, S. 6). Es fällt, entsprechend den vorstehenden Ausführungen, erst für den Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2021 in den Anwendungsbereich von Art. 5 Abs. 1 MAC, wie die Vorinstanz bereits zutreffend feststellte.

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).

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 6. September 2024 erfüllt somit alle formellen Voraussetzungen.

3.
Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, indem sie vorträgt, die Vorinstanz habe ihre Einwände im Rahmen der Schlussverfügung nicht hinreichend gewürdigt. Darauf ist vorab einzugehen.

3.1
3.1.1 Im Sinne einer allgemeinen Verfahrensgarantie haben Parteien gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101; nachfolgend: BV) Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser Anspruch umfasst diverse Teilgehalte, darunter das die Behörde die Vorbringen der Betroffenen tatsächlich hört, ernsthaft prüft und in ihrer Entscheidfindung angemessen berücksichtigt. Die verfügende Behörde muss sich jedoch nicht ausdrücklich mit jeder tatbestandlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen. Vielmehr kann sie sich auf die für ihren Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken und in der Begründung bloss diejenigen Argumente aufführen, die ihrem Entscheid tatsächlich zugrunde liegen (statt vieler: BGE 142 II 49 E. 9.2, 141 IV 249 E. 1.3.1 m.w.H.; Urteile des BVGer A-511/2024 vom 16. Dezember 2024 E. 4.5.2, A-5273/2023 vom 24. Juni 2024 E. 2.3.1, A-4474/2021 vom 2. März 2023 E. 4.3.2).

3.1.2 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, 133 I 201 E. 2.2; Urteile des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 3.2, A-4061/2016 vom 3. Mai 2017 E. 2.2 und A-1695/2015 vom 27. April 2016 E. 2.2.2). 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; Urteile des BVGer A-1747/2015 vom 10. November 2015 E. 3.4.6, A-821/2013 vom 2. September 2013 E. 3.2.3 f.; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.114).

3.2 Die Beschwerdeführerin trägt vor, die Vorinstanz habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Insbesondere habe die Vorinstanz die Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht im Rahmen ihrer Sachverhaltsdarstellung berücksichtigt und mit dem von der Beschwerdeführerin vorgetragenen Sachverhalt gegenübergestellt. Sodann habe es die Vorinstanz unterlassen, eine vertiefte Überprüfung der vom Beschwerdeführer vorgetragenen Sachverhaltselemente vorzunehmen. Es fehle eine hinreichende Auseinandersetzung mit den Vorbringen der Beschwerdeführerin im Rahmen der Schlussverfügung. Das Abstellen auf den Sachverhalt im Ersuchen, deute darauf hin, dass die Vorinstanz nicht gewillt gewesen sei den Sachverhalt eigenständig und unvoreingenommen abzuklären und zu würdigen.

3.3 Die Vorinstanz erwidert, sie habe konkret aufgezeigt, inwiefern im Ersuchen hinreichende Verdachtsmomente für den dargestellten Sachverhalt im Sinne der Rechtsprechung vorgebracht werden. Sie sei darauf eingegangen, dass die Beschwerdeführerin den von der ersuchenden Behörde dargelegten Sachverhalt nicht mit Urkunden zu widerlegen vermöge. Sie habe sich mit allen Argumenten der Beschwerdeführerin auseinandergesetzt und sich im Rahmen der Schlussverfügung zu den vorgetragenen Rügen betreffend die wirtschaftliche Berechtigung, die *fishing expedition* und die voraussichtlichen Erheblichkeit geäussert.

3.4

3.4.1 Vorliegend hat sich die Vorinstanz ausdrücklich mit den in den Stellungnahmen vorgebrachten Argumenten auseinandergesetzt. Für die Beschwerdeführerin war daher erkennbar, von welchen Überlegungen sich die Vorinstanz hat leiten lassen und weshalb sie die Voraussetzungen für eine Amtshilfe als erfüllt und die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen allesamt als voraussichtlich erheblich erachtet. Letztlich war die Beschwerdeführerin – wie die Vorbringen in ihrer Beschwerde zeigen – auch im Stande, die Verfügung sachgerecht anzufechten. Vor dem Hintergrund, dass der Gehörsanspruch nicht verlangt, dass sich die Behörde mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt, erweist sich die Rüge der Gehörsverletzung demnach als unbegründet (vgl. Urteil des BVGer A-4156/2021 vom 16. April 2024 E. 5.2). Ebenso ist keine Voreingenommenheit erkennbar.

3.4.2 Selbst wenn eine Gehörsverletzung zu bejahen wäre, gälte diese vor dem – mit voller Kognition ausgestattetem – Bundesverwaltungsgericht als geheilt. Dies rechtfertigt sich auch deshalb, weil sich die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung zum fraglichen Vorbringen der Beschwerdeführerin nochmals äusserte und darin zum Ausdruck brachte, dass sie in der Sache erneut gleich entscheiden würde. Eine Rückweisung der Sache an die Vorinstanz wäre daher ein prozessualer Leerlauf, der den Interessen der Beschwerdeführerin an einer beförderlichen Behandlung der Streitsache zuwiderliefe (vgl. Urteil des BVGer A-5947/2022 vom 18. November 2024 E. 2.3).

4.

Die nachfolgend erwähnte Rechtsprechung betreffend die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen kann für das MAC insoweit übernommen werden, als die entsprechenden Bestimmungen unter rechtswesentlichen Aspekten inhaltlich vergleichbar sind (vgl. Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.2).

4.1 Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des

Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 139 II 451 E. 2.2.1; Urteil des BVGer A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.4). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen (BGE 142 II 218 E. 3.3; Urteile des BVGer A-2664/2020 vom 26. Januar 2021 E. 6.1.1 f., A-105/2020 vom 22. Januar 2021 E. 2.3.1, A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.2, vgl. zum Ganzen auch: Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.5).

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

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

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

BVGer A-2664/2020 vom 26. Januar 2021 E. 6.2, A-5695/2018 vom 22. April 2020 E. 3.3.1 f., A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1).

In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.2.3, A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3 f.). Auch wenn damit die «Hürde der voraussichtlichen Erheblichkeit» gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht sehr hoch ist (BGE 145 II 112 E. 2.2.1; zum Ganzen: BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-4167/2020, A-4169/2020 vom 18. Januar 2021 E. 6.3), so ist sie dennoch vorhanden und zu beachten (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 3.4.3 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 2C_780/2020 vom 10. März 2021], A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 3.1).

4.2.3 Zwar hält das MAC – anders als die Amtshilfeartikel (bzw. die dazugehörigen Protokollbestimmungen) in vielen Doppelbesteuerungsabkommen sowie Art. 7 Bst. a StAhiG – nicht ausdrücklich fest, dass Beweisausforschungen («*fishing expeditions*») untersagt sind. Aus der Bestimmung, dass der ersuchende Staat die ihm selbst zur Verfügung stehenden Mittel grundsätzlich ausgeschöpft haben muss, bevor er ein Amtshilfeersuchen stellt («Subsidiaritätsprinzip»; Art. 21 Abs. 2 Bst. g MAC; vgl. dazu auch E. 2.3.3 hiernach) erhellt aber, dass ein Ersuchen ohne jegliche Anhaltspunkte dafür, dass die Informationen für den ersuchenden Staat erheblich sein können, nicht möglich sein soll (Urteile des BVGer A-6857/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 3.2.2, A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.4). Das Verbot der Beweisausforschung ist zudem auch Ausdruck des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes (Urteil des BGer 2C_352/2020 vom 26. Mai 2020 E. 2.2; Urteile des BVGer A-5535/2021 vom 2. März 2023 E. 5, A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.1, je m.w.H.). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hat der Begriff der *fishing expedition* einerseits einen verfahrensrechtlichen Charakter (ein Gesuch darf nicht zu 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 (Urteile des BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3, 2C_1662/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 9.1.1 f.). Enthält ein Ersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen

erforderlich sind, kann das Vorliegen einer *fishing expedition* grundsätzlich verneint werden (Urteil des BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3; Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 6.1).

4.3 In Bezug auf die Information über das laufende Amtshilfeverfahren wird zwischen den formell betroffenen Personen unterschieden, nämlich jenen, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden bzw. deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat geprüft werden soll (Art. 3 Bst. a StAhiG), und weiteren Personen, die sonst (materiell) betroffen sind (vgl. Urteile des BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.2.1, A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.7.1 und A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.1.5). Davon zu unterscheiden sind «nicht betroffene Personen» im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG. Die Übermittlung von Informationen zu solchen Personen ist gemäss dieser Bestimmung unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechtigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen. Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips nur Personen geschützt werden, die schlichtweg nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des StAhiG], BBl 2015 5585, 5623; statt vieler: Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es aber unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, welche nicht betroffene Personen sind. Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuernden Person «voraussichtlich erheblich» sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würden, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff., 143 II 506 E. 5.2.1 und 142 II 161 E. 4.6.1; Urteile des BGer 2C_67/2021 vom 28. Januar 2021 E. 3.1 und 2C_387/2016 vom 5. März 2018 E. 5.1; zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-5794/2022 vom 3. Juli 2023

E. 1.3.1 m.w.H. [das BGer ist mit Entscheid 2C_393/2023 vom 19. Juli 2023 auf die Beschwerde nicht eingetreten.]).

5.
Die Beschwerdeführerin beantragt in der Hauptsache, die Schlussverfügung sei aufzuheben und die Amtshilfe sei zu verweigern. Insbesondere rügt sie, es bestünden keine hinreichenden Verdachtsmomente für die Gewährung der Amtshilfe und trägt vor, der von der ersuchenden Behörde geschilderte Sachverhalt sei unzutreffend. Sodann argumentiert sie, die Informationen seien nicht voraussichtlich erheblich. Nachfolgend ist daher zu prüfen, ob die von der Vorinstanz edierten Informationen im in der Schlussverfügung definierten Umfang übermittelt werden dürfen.

5.1
5.1.1 Die Beschwerdeführerin trägt zum Thema der ungenügenden Sachverhaltsdarstellung vor, die ersuchende Behörde habe keine hinreichenden Verdachtsmomente für eine Steuerumgehung darlegen können. Die Frage der wirtschaftlichen Berechtigung sei bereits geklärt, weshalb dem Amtshilfeersuchen jede Grundlage fehle. Sie habe urkundlich alle Nachweise diesbezüglich erbracht. Das Fehlen einer Drittperson könne beweislogisch nicht nachgewiesen werden.

5.1.2 Die Vorinstanz führt zu diesem Punkt aus, anders als von der Beschwerdeführerin vorgebracht, sei für die Beurteilung der Zulässigkeit des Ersuchens nicht relevant, ob sich aus dem Amtshilfegesuch Verdachtsmomente für ein Delikt ergeben oder nicht. Der Sachverhalt sei hinreichend erstellt, da die ersuchende Behörde vorbringe, dass die in der Ukraine ansässigen betroffenen Gesellschaften in der ersuchten Zeitperiode Darlehenszinse an die Beschwerdeführerin in Zypern geleistet und dabei von einem Vorzugssteuersatz profitiert hätten, wobei die Beschwerdeführerin wiederum selbst Empfängerin von Darlehen gewesen sei und Zinszahlungen an Drittparteien geleistet habe. Das vorliegende Ersuchen soll der ersuchenden Behörde gerade dazu dienen, die steuerlichen Auswirkungen dieses Sachverhalts klären und beurteilen zu können.

5.1.3 Wie einleitend ausgeführt (E. 4.1) ist das Amtshilfeverfahren vom Grundsatz des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips beherrscht, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln. Die ESTV ist daher an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen gebunden, sofern diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder

Widersprüche sofort mittels Urkunden entkräftet werden kann. Die ersuchende Behörde macht nachvollziehbare Ausführungen zur laufenden Steueruntersuchung in der Ukraine und schildert einen vermuteten Sachverhalt, der mithilfe der ersuchten Informationen bestätigt oder widerlegt werden kann. Dabei geht es nicht nur um die Eigentumsverhältnisse an den beteiligten Gesellschaften und die Ansässigkeit der involvierten Gesellschaften und Personen, sondern auch um die Frage, ob die getätigten Zahlungen tatsächlich Zinsens aus Darlehensverträgen darstellen oder nur als solche bezeichnet werden, um von den Steuererleichterungen aus dem DBA CYP-UKR profitieren zu können. Entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin konnte diese nicht alle Darstellungen des Sachverhalts mit Urkunden widerlegen. Auch konnte sie keine Fehler, Lücken oder Widersprüche aufzeigen. Es bestehen somit keine stichhaltigen Gründe, die darauf hindeuten würden, dass das Amtshilfeersuchen rechtsmissbräuchlich gestellt worden wäre. Daraus folgt, dass die Vorinstanz an das völkerrechtliche Vertrauensprinzip gebunden ist und auf den dargestellten Sachverhalt abzustellen hat.

5.2

5.2.1 Im Zusammenhang mit der gerügten fehlenden voraussichtlichen Erheblichkeit trägt die Beschwerdeführerin vor, es liege eine *fishing expedition* vor. Die im Amtshilfegesuch vorgebrachten allgemeinen Hinweise auf ein angebliches Missbrauchsrisiko beruhten auf einem standardisierten Textmuster und seien nicht geeignet, ein konkretes Ersuchen zu begründen. Aus den Jahresabschlüssen der Beschwerdeführerin in der fraglichen Zeitperiode ergäben sich keinerlei Anhaltspunkte für eine Steuerumgehung, genauso wenig wie aus anderen Dokumenten, welche die ukrainischen Behörden im Rahmen ihres Amtshilfeersuchens in Zypern erhältlich gemacht hätten. Die zur Übermittlung vorgesehenen, von der Bank edierten Dokumente zeigten denn auch keinerlei Anhaltspunkte, welche auf eine Steuerumgehung hindeuten würden. Eine voraussichtliche Erheblichkeit dieser Dokumente für die in der Ukraine durchgeführte Untersuchung sei nicht erkennbar.

5.2.2 Die Vorinstanz argumentiert, die ersuchten Informationen seien voraussichtlich erheblich für die im Ersuchen genannten Zwecke. Da das Amtshilfeersuchen alle formellen Voraussetzungen erfülle, sei eine *fishing expedition* ausgeschlossen. Die Leistung von Amtshilfe sei auch dann verhältnismässig bzw. zulässig, wenn die ersuchende Behörde über einige oder alle erbetenen Informationen verfüge und die ersuchten Informationen

zur Überprüfung oder Validierung bereits vorhandener Informationen verwende.

5.2.3 Wie bereits ausgeführt, kann das Vorliegen einer *fishing expedition* grundsätzlich verneint werden, wenn ein Ersuchen alle Informationen enthält, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind (E. 4.2.3 vorstehend). Dies ist vorliegend der Fall. Das Amtshilfeersuchen erfüllt die formellen Voraussetzungen und enthält alle erforderlichen Informationen (vgl. dazu auch E. 5.1 vorstehend). Insbesondere dürfen Amtshilfeersuchen gerade auch der Verifikation eines vermuteten Sachverhalts dienen, wie die Vorinstanz zutreffend ausführt. Dass sich die Informationen im Nachhinein tatsächlich als voraussichtlich erheblich erweisen, ist indessen nicht erforderlich. Der ersuchte Staat hat denn auch keine materielle Prüfung vorzunehmen. Die materiell-rechtliche Argumentation betreffend die wirtschaftliche Berechtigung und die Ansässigkeit sowie die Ausführungen, dass kein Steuererhebungstatbestand gegeben ist, kann die Beschwerdeführerin im Rahmen des Steuerverfahrens vor der ersuchenden Behörde geltend machen. Es ist folglich nicht ersichtlich, dass das Amtshilfeersuchen eine unzulässige *fishing expedition* darstellen würde, die ersuchten Informationen sind voraussichtlich erheblich.

5.2.4 Die Beschwerdeführerin erwähnt im Rahmen ihrer Argumentation betreffend die Unverhältnismässigkeit der geplanten Übermittlung, dass die Offenlegung der edierten Informationen einen schweren Eingriff in ihre wirtschaftliche Geheimsphäre darstellen würde. Sie substantiierte diese Behauptung indessen nicht näher und macht keine Gefährdung konkrete Geschäfts- oder Fabrikationsgeheimnisse geltend. Vor diesem Hintergrund erweist sich die geplante Übermittlung auch nicht als unverhältnismässig.

5.3 Damit ist die Beschwerde insgesamt vollumfänglich abzuweisen.

6.

6.1 Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin die auf Fr. 5'000.- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

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

7.

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

Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.– werden der Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Jürg Steiger	Katharina Meienberg

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:

Zustellung erfolgt an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde)