

# **BVGer A-218/2024 vom 6. Februar 2026**

Bundesverwaltungsgericht, 2026-02-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-218\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-218_2024)

FR: TAF A-218/2024 du 6 février 2026

IT: TAF A-218/2024 del 6 febbraio 2026

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das vorliegende Amtshilfeersuchen vom (Datum) stützt sich auf das MAC (vgl. Sachverhalt Bst. A.a). Dieses hält in seinem Art. 21 Abs. 1 ausdrücklich fest, dass die Rechte und Sicherheiten, die Personen durch das Recht oder die Verwaltungspraxis des ersuchten Staates gewährt werden, nicht berührt werden. Die Schweiz ist also explizit befugt, ihr innerstaatliches Verfahren durchzuführen, um zu entscheiden, ob dem ersuchenden Staat Amtshilfe zu leisten ist. Das entsprechende Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 Bst. b StAhiG), soweit das MAC keine abweichenden Bestimmungen enthält (Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Gemäss Art. 19 Abs. 5 StAhiG gelten die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG keine abweichenden Bestimmungen aufstellt.

### **E. 1.2**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen sowie die diesen vorangehenden Verfügungen (vgl. Art. 32 VGG e contrario sowie Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Editionsverfügungen zählen zu den der Schlussverfügung vorangehenden Verfügungen im Sinne von Art. 19 Abs. 1 StAhiG und können folglich nur mit dieser zusammen angefochten werden (Urteile des BVGer A-5777/2016 vom 15. Dezember 2016 E. 1.2; A-4974/2016 vom 25. Oktober 2016 E. 1.3.1.1). Vorliegend sind eine Schlussverfügung der ESTV im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen sowie eine dieser vorangegangene Editionsverfügung angefochten. Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben.

### **E. 1.3.1**

Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die vom Amtshilfeersuchen direkt betroffene Person sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein

schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c).

### **E. 1.3.2**

Die Beschwerdeführerinnen sind Adressatinnen der angefochtenen Schlussverfügung und haben am Verfahren vor der Vorinstanz teilgenommen. Als Gesellschaften, deren Daten übermittelt werden sollen, sind sie durch die angefochtene Schlussverfügung besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung. Sie erfüllen damit die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 VwVG; BGE 146 I 172 E. 7.1; 143 II 506 E. 5.1).

### **E. 1.3.3**

Die Beschwerdeführerinnen haben hingegen nicht substantiiert dargetan und es ist auch nicht den Akten zu entnehmen, dass sie an einer selbständigen Aufhebung oder Änderung der Editionsverfügung der Vorinstanz vom 4. Juli 2022 ein schutzwürdiges Interesse haben. Deshalb ist in Bezug auf ihren Antrag auf Aufhebung dieser Verfügung nur insoweit auf die Beschwerde einzutreten, als die Rechtmässigkeit der angefochtenen Schlussverfügung allein von der Rechtmässigkeit der Editionsverfügung abhängt (vgl. dazu auch hinten E. 4; vgl. Urteil des BVGer A-5777/2016 vom 15. Dezember 2016 E. 1.4 und 4).

### **E. 1.4**

Die Schlussverfügung vom 7. Dezember 2023 wurde den Beschwerdeführerinnen am Samstag 9. Dezember 2023 per A-Post Plus zugestellt (Akte der Vorinstanz [act.] Nr. 50). Die 30-tägige Beschwerdefrist begann somit am Sonntag 10. Dezember 2023 zu laufen und endete am Montag 8. Januar 2024 (Art. 50 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VwVG und Art. 5 Abs. 2 StAhiG). Mit der Postaufgabe am 8. Januar 2024 wurde die Beschwerde fristgerecht eingereicht (Art. 21 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten (zu den Rügen der Beschwerdeführerinnen betreffend die Zustellung: E. 1.6).

### **E. 1.5**

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

### **E. 1.6**

Rüge der Willkür bzw. des Rechtsmissbrauchs

#### **E. 1.6.1**

Die Beschwerdeführerinnen rügen, die Zustellung der Schlussverfügung vom 7. Dezember 2023 sei willkürlich und rechtsmissbräuchlich erfolgt. Die Schlussverfügung sei ihnen per A-Post Plus am Samstag 9. Dezember 2023 zugestellt worden. Sie hätten jedoch erst am Montag 11. Dezember 2023 von der Schlussverfügung Kenntnis erhalten, da der Sonntag kein Arbeitstag sei. Im Zeitpunkt der Kenntnisnahme habe die Beschwerdefrist bereits zu laufen begonnen. Die Zustellung per A-Post Plus an einem Samstag habe damit eine Verkürzung der Beschwerdefrist um zwei Tage zur Folge gehabt, was willkürlich und rechtsmissbräuchlich sei. Ebenso willkürlich und rechtsmissbräuchlich sei es, dass die

ESTV im Wissen darum, dass die Fristen nicht stillstünden, die Schlussverfügung kurz vor Weihnachten zugestellt habe, obwohl das Amtshilfeverfahren bereits ein Jahr und neun Monate hängig gewesen sei. Das beschriebene Verhalten der ESTV sei «eines funktionierenden Rechtsstaats wie der Schweiz unwürdig» (Beschwerde, Rn. 7-8).

### **E. 1.6.2**

Die Rügen der Beschwerdeführerinnen erweisen sich als unbegründet: Nach den einschlägigen Rechtsgrundlagen besteht keine Pflicht der ESTV, ihre Verfügungen betreffend Amtshilfe gegen einen von der empfangenden Person unterzeichneten Zustellnachweis zuzustellen. So sieht Art. 17 Abs. 1 StAhiG i.V.m. Art. 34 Abs. 1 VwVG einzig die schriftliche Eröffnung der Schlussverfügung vor. Der Vorinstanz steht bei postalischer Übermittlung folglich auch die einfache, d.h. uneingeschriebene bzw. gewöhnliche Sendung als Zustellungsart offen (BVGE 2022 I/5 E. 1.2.3; Urteil des BGer 2C\_189/2022 vom 8. März 2022 E. 3.2.2; Urteile des BVGer A-763/2022 vom 31. März 2025 E. 2.2.1; A-620/2022 vom 8. November 2022 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_1008/2022 vom 21. Dezember 2022] E. 3.2 mit Hinweisen). Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung erfolgt die fristauslösende Zustellung einer uneingeschriebenen Sendung sodann bereits dadurch, dass die Sendung in den Briefkasten oder in das Postfach (und damit in den Machtbereich [«sphère d'influence»]) der Adressatin gelegt wird und sich damit in deren Verfügungsbereich befindet. Dass die Empfängerin von der Verfügung tatsächlich Kenntnis nimmt, ist nicht erforderlich (vgl. zum Ganzen: BGE 142 III 599 E. 2.4.1). Keine Rolle spielt es daher, wenn die Kanzlei einer Rechtsvertreterin am Samstag und Sonntag geschlossen war und diese erst am darauffolgenden Montag tatsächlich Kenntnis vom Sendungsinhalt nimmt. Denn wie das Bundesgericht bereits mehrfach erwogen hat, liegt es im Verantwortungsbereich der Empfängerin, den Briefkasten oder das Postfach selbst an einem Samstag zu leeren (Urteile des BGer 2C\_469/2023 vom 19. Oktober 2023 E. 3.7; 8C\_665/2022 vom 15. Dezember 2022 E. 4.6; 2C\_1032/2019 vom 11. März 2020 E. 5.3.3 mit Hinweisen; BVGE 2022 I/5 E. 1.2.3). Dies stellt weder eine Verkürzung der Beschwerdefrist noch eine willkürliche oder ungleiche Behandlung dar (statt vieler: Urteil des BGer 2C\_882/2019 vom 31. Oktober 2019 E. 4). Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle zu erwähnen, dass der Gesetzgeber mit dem Bundesgesetz über die Zustellung von Sendungen an Wochenenden und Feiertagen vom 26. September 2025 (BBl 2025 2891; Ablauf der Referendumsfrist am 15. Januar 2026) die Zustellung von A-Post Plus Sendungen neu geregelt hat. Da das Amtshilfeverfahren zügig durchzuführen ist, kommt im Geltungsbereich des StAhiG Art. 22a Abs. 1 VwVG über den Stillstand gesetzlicher oder behördlicher Fristen nicht zur Anwendung (Art. 5 Abs. 2 i.V.m. Art. 4 Abs. 2 StAhiG; Botschaft des Bundesrates vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes, BBl 2011 6193, 6206). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen kann daraus nicht abgeleitet werden, dass «kurz vor Weihnachten» (in casu: am 9. Dezember) keine Schlussverfügungen mehr zugestellt werden dürfen. Eine solche Beschränkung würde dem Ziel der gesetzlichen Regelung, nämlich der Beschleunigung der Verfahren, diametral entgegenstehen. Insoweit die Beschwerdeführerinnen mit ihrem Verweis auf die vorinstanzliche Verfahrensdauer eine Rechtsverzögerung geltend machen wollen, kann ihnen ebenfalls nicht gefolgt werden. Eine gegen Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verstossende Rechtsverzögerung liegt vor, wenn sich eine Behörde - im Unterschied zur formellen Rechtsverweigerung - zwar bereit zeigt, einen Entscheid zu treffen respektive gewillt ist, tätig zu werden, ihrer Verpflichtung jedoch nicht

innert angemessener Frist nachkommt, sondern untätig bleibt oder das gebotene Handeln über Gebühr hinauszögert und somit das Verfahren verschleppt (vgl. Urteile des BGer 2C\_62/2021 vom 8. März 2021 E. 5.2; 8C\_634/2012 vom 18. Februar 2013 E. 3.2; Urteil des BVerfG A-980/2024 vom 22. August 2025 E. 2.3.1 mit weiteren Hinweisen). Im vorliegenden Fall ist die Verfahrensdauer von knapp einem Jahr und 9 Monaten zwischen Erhalt des Ersuchens vom (Datum) und Erlass der Schlussverfügung am 7. Dezember 2023 unter anderem darauf zurückzuführen, dass das Verfahren wegen einer ausstehenden Antwort der ersuchenden Behörde zwischenzeitlich stillstand (vgl. Sachverhalt Bst. B.g; act. Nr. 37). Überdies trug auch die Beschwerdeführerin 2 zur Verlängerung der Verfahrensdauer bei, indem sie die mit Editionsverfügung vom 4. Juli 2022 gestellten Fragen in einem ersten Schritt nur unvollständig beantwortete und anschliessend um Fristerstreckung ersuchte (act. Nr. 23-26). Die ESTV ist somit nicht von sich aus untätig geblieben. Sie hat die Schlussverfügung am 7. Dezember 2023 und damit rund drei Monate nach Erhalt der letzten Stellungnahme der Beschwerdeführerinnen vom 11. September 2023 erlassen (Sachverhalt Bst. B.i). Von einer Rechtsverzögerung kann keine Rede sein. Zusammengefasst ist die Vorgehensweise der ESTV betreffend die Zustellung der Schlussverfügung nicht zu beanstanden.

### **E. 1.7**

Akteneinsicht In einem nächsten Schritt ist auf die Rüge der Beschwerdeführerinnen einzugehen, die Vorinstanz habe ihnen die vollständige Akteneinsicht zu Unrecht verweigert und damit Art. 27 VwVG sowie Art. 29 Abs. 2 BV verletzt.

#### **E. 1.7.1.1**

Die Vorinstanz hält in der Schlussverfügung vom 7. Dezember 2023 fest, die ersuchende Behörde habe bezüglich dem Amtshilfeersuchen, der ergangenen Behördenkorrespondenz sowie weiteren damit zusammenhängenden Dokumenten Geheimhaltungsgründe geltend gemacht. Sie (die ESTV) sei zum Schluss gekommen, dass diese Geheimhaltungsgründe glaubhaft seien, weshalb den Beschwerdeführerinnen nach Art. 15 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 27 Abs. 1 Bst. a und c VwVG Einsicht in die entsprechenden Aktenstücke verweigert werde. Diese seien jedoch über die Zusammensetzung der Aktenstücke mittels einer Auflistung (Gegenstand und Datum) und über die wesentlichen Teile des Amtshilfeersuchens informiert worden. Sie verweist auf die Geheimhaltungsgründe, die die ersuchende Behörde geltend gemacht habe und die den Beschwerdeführerinnen mit Schreiben vom 9. August 2023 mitgeteilt wurden (Sachverhalt Bst. B.h). Damit habe die ersuchende Behörde bekundet, dass die Beweisbeschaffung noch nicht abgeschlossen sei und die laufende Untersuchung durch die Offenlegung des Ersuchens, der Korrespondenz und weiterer damit zusammenhängender Dokumente gefährdet werden könne. Die ESTV führt weiter aus, dass sich die Geheimhaltungspflichten der Vertragsstaaten gemäss Art. 26 des OECD-Musterabkommens auch auf die von der ersuchenden Behörde erhaltene Korrespondenz, wie z.B. das Amtshilfeersuchen, erstreckten. Die Schweiz sei im Rahmen des Peer Review 2020 im Global Forum on Transparency and Exchange of Information on Tax Purposes (nachfolgend: Peer Review 2020) dafür kritisiert worden, dass sie den betroffenen/beschwerdeberechtigten Personen Einsicht in das Amtshilfeersuchen gewähre. Im Peer Review 2020 zur Schweiz sei vermerkt worden, dass die Offenlegung des Amtshilfeersuchens nicht mit dem Vertraulichkeitsprinzip gemäss Standard übereinstimme.

#### **E. 1.7.1.2**

Die Beschwerdeführerinnen machen geltend, in Serbien sei kein Strafverfahren gegen die Beschwerdeführerin 1 hängig. Sie verweisen dafür auf eine Bescheinigung vom 26. August 2022 des Ersten Grundgerichts Belgrad, welche sie der ESTV bereits mit Schreiben vom 31. August 2022 hatten zukommen lassen (act. Nr. 26 sowie Beschwerdebeilage 6 [Scankopien inkl. beglaubigte Übersetzung]). Darin wird bestätigt, dass aufgrund der offiziellen Datenerfassung der Grundgerichte und der Obergerichte gegen die Beschwerdeführerin 1 kein Strafverfahren eingeleitet worden sei und dass aufgrund der offiziellen Datenerfassung diverser Staatsanwaltschaften (darunter die Oberstaatsanwaltschaft Belgrad) gegen sie auch kein Untersuchungsverfahren wegen Straftaten aus deren Zuständigkeit eingeleitet worden sei. Die Behauptungen der ersuchenden Behörde seien somit falsch und diese habe nicht glaubhaft dargelegt, dass sie über sachliche und gewichtige Geheimhaltungsgründe verfüge. Die Vorinstanz begründe überdies nicht ausreichend, weshalb Geheimhaltungsgründe i.S.v. Art. 27 Abs. 1 Bst. a und c VwVG vorlägen.

#### **E. 1.7.2.1**

Im Sinne einer allgemeinen Verfahrensgarantie haben Parteien gemäss Art. 29 Abs. 2 BV Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser Anspruch verleiht den Betroffenen insbesondere das Recht, vor Erlass eines in ihre Rechtsstellung eingreifenden Entscheids Einsicht in die Akten zu nehmen (statt vieler: BGE 140 V 464 E. 4.1; 133 I 270 E. 3.1). Sinn und Zweck der Akteneinsicht ist, dass die Parteien die Elemente kennen, die für den Entscheid der Behörde bzw. des Gerichts möglicherweise relevant sein können (Bernhard Waldmann/Magnus Oeschger, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 3. Aufl. 2023, Art. 26 N 32). Wenn Geheimhaltungsgründe vorliegen, ist aufgrund einer Interessenabwägung zwischen dem Geheimhaltungsinteresse einerseits und dem Interesse auf Akteneinsicht andererseits abzuwägen, wobei das Verhältnismässigkeitsprinzip wegleitend ist (Art. 5 Abs. 2 BV; Bernhard Waldmann/Magnus Oeschger, a.a.O., Art. 27 N 3 ff.).

#### **E. 1.7.2.2**

Gemäss Art. 27 Abs. 1 VwVG darf die Behörde die Einsichtnahme in die Akten nur verweigern, wenn wesentliche öffentliche Interessen des Bundes oder der Kantone, insbesondere die innere oder äussere Sicherheit der Eidgenossenschaft, die Geheimhaltung erfordern (Bst. a); wesentliche private Interessen, insbesondere von Gegenparteien, die Geheimhaltung erfordern (Bst. b) oder das Interesse einer noch nicht abgeschlossenen amtlichen Untersuchung es erfordert (Bst. c). Die Verweigerung der Einsichtnahme darf sich nur auf jene Aktenstücke erstrecken, für die Geheimhaltungsgründe bestehen (Art. 27 Abs. 2 VwVG). Art. 27 Abs. 3 VwVG betrifft u.a. die Einsicht in eigene Eingaben der Partei. Wird einer Partei die Einsichtnahme in ein Aktenstück verweigert, so darf auf dieses Aktenstück zum Nachteil der Partei nur abgestellt werden, wenn ihr die Behörde von seinem für die Sache wesentlichen Inhalt mündlich oder schriftlich Kenntnis und ihr ausserdem Gelegenheit gegeben hat, sich zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen (Art. 28 VwVG).

#### **E. 1.7.2.3**

Im Bereich der internationalen Steueramtshilfe wird (für das Verfahren vor der ESTV) das Recht auf Akteneinsicht explizit in Art. 15 StAhiG festgehalten. Gemäss Art. 15 Abs. 1 StAhiG können sich die beschwerdeberechtigten Personen am Verfahren beteiligen und

Einsicht in die Akten nehmen. Die ESTV kann die Einsicht in gewisse Aktenstücke nach Massgabe von Art. 27 VwVG verweigern, soweit die ausländische Behörde Geheimhaltungsgründe hinsichtlich dieser Aktenstücke glaubhaft macht (Art. 15 Abs. 2 StAhiG; vgl. auch Urteil des BGer 2C\_112/2015 vom 27. August 2015 E. 4.3). Im Übrigen finden die Bestimmungen des VwVG Anwendung, soweit das StAhiG nichts anderes bestimmt (vgl. Art. 5 Abs. 1 StAhiG).

#### **E. 1.7.2.4**

Wenn eine ausländische Behörde in einem Amtshilfeverfahren Geheimhaltungsgründe geltend macht, kann dies gemäss der Rechtsprechung eine Beschränkung des Akteneinsichtsrechts unter Berufung auf das wesentliche öffentliche Interesse der Schweiz an guten internationalen Beziehungen rechtfertigen (Art. 27 Abs. 1 Bst. a VwVG; vgl. Urteil des BGer 2C\_1043/2016 vom 6. August 2018 E. 3.3; Urteile des BVGer A-5650/2021 vom 2. November 2022 E. 3.5.5; A-769/2017, A-776/2017 und A-777/2017 vom 23. April 2019 E. 1.5.5). Auch eine Beschränkung des Akteneinsichtsrechts wegen einer noch nicht abgeschlossenen amtlichen Untersuchung kann grundsätzlich zulässig sein, wobei es sich auch um ein ausländisches Verfahren handeln kann (Art. 27 Abs. 1 Bst. c VwVG; Urteil des BVGer A-5650/2021 vom 2. November 2022 E. 3.5.5 mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 1.7.3.1**

Die ersuchende Behörde macht zusammengefasst geltend, die Oberstaatsanwaltschaft («the Higher Public Prosecutor's Office») sei mit dem vorliegenden Fall befasst und es seien Voruntersuchungen («pre-investigation proceedings») im Gang. Die Offenlegung der Informationen könne die Erstellung des Sachverhalts, die Erlangung gültiger Beweise und die Feststellung einer möglichen strafrechtlichen Verantwortlichkeit gefährden. Es bestehe das Risiko, dass die betroffene Person den Gang der Voruntersuchungen störe. Die Steuerbehörde führe eine Steuerprüfung («tax audit») durch und die Oberstaatsanwaltschaft habe gleichzeitig die Anweisung erteilt, Informationen zu sammeln wegen des Verdachts auf Geldwäscherei (vgl. Sachverhalt Bst. B.h).

#### **E. 1.7.3.2**

Wie die Beschwerdeführerinnen selbst festhalten (Beschwerde, Rn. 11 ff.; Beschwerdebeilage 4), hat die ersuchende Behörde im Rahmen eines vorangehenden Amtshilfeersuchens in Erfahrung gebracht, dass die Beschwerdeführerin 2 eine Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin 1 ist und über keine Angestellten oder Beteiligungen verfügt. Überdies konnte sie Einsicht in die Bilanz und Erfolgsrechnung der Beschwerdeführerin 2 für das Jahr 2020 nehmen. Vor dem Hintergrund, dass die Beschwerdeführerin 2 von der Beschwerdeführerin 1 offenbar namhafte Summen erhalten hat, aber keinerlei Geschäftstätigkeiten aufweist, erscheint es plausibel, dass die ersuchende Behörde die betreffenden Zahlungsflüsse untersuchen will und hierzu eine Steuerüberprüfung durchführt. Ebenso plausibel scheint es, dass die Beschwerdeführerinnen durch die Offenlegung des Ersuchens bzw. der Korrespondenz zwischen der ersuchenden Behörde und der ESTV Informationen über den aktuellen Erkenntnisstand der serbischen Behörden gewinnen und diese Informationen möglicherweise zur Verhinderung des Gangs der Überprüfung verwenden könnten. Dies etwa, indem versucht würde, Vorgänge oder Zahlungsflüsse, die der Behörde gemäss Ersuchen noch nicht bekannt sind, zu verschleiern. Grundsätzlich hat die ersuchende

Behörde damit - wie die Vorinstanz zu Recht festgehalten hat, Geheimhaltungsgründe glaubhaft gemacht. Das Interesse der noch nicht abgeschlossenen Untersuchung in Serbien stellt nach Art. 15 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 27 Abs. 1 Bst. c VwVG einen rechtmässigen Grund für die Einschränkung der Akteneinsicht dar (E. 1.7.2.4).

### **E. 1.7.3.3**

Die von den Beschwerdeführerinnen eingereichte Bescheinigung vermag daran nichts zu ändern. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen ist den Ausführungen der ersuchenden Behörde nicht zu entnehmen, dass gegen die Beschwerdeführerin 1 ein Strafverfahren oder eine strafrechtliche Untersuchung eröffnet worden sei. Vielmehr handle es sich um «Voruntersuchungen» (hinsichtlich des Tatbestands der Geldwäscherei). Auch ist den Ausführungen im Ersuchen bzw. im «Summary» nicht zu entnehmen, dass bezüglich des Tatbestands der Geldwäscherei ein Verdacht gegen die Beschwerdeführerin 1 - sofern diese gemäss serbischem Recht denn überhaupt als eine juristische (und nicht natürliche) Person eine solche Straftat begehen kann - bestehe. Die Bescheinigung, wonach weder ein Strafverfahren noch eine strafrechtliche Untersuchung gegen die Beschwerdeführerin 1 hängig seien, ist daher nicht geeignet, die Vorbringen der ersuchenden Behörde zu entkräften. Auch kann in den Ausführungen der ersuchenden Behörde, es seien auf Anweisung der Oberstaatsanwaltschaft Beweise zu sammeln, kein grundsätzlicher Widerspruch zu den von den Beschwerdeführerinnen zitierten gesetzlichen Bestimmungen erkannt werden. Dem von den Beschwerdeführerinnen zitierten Art. 296 der serbischen Strafprozessordnung (StPO) ist, soweit für das Bundesverwaltungsgericht erkennbar, zu entnehmen, dass in Serbien eine strafrechtliche Untersuchung formell zu eröffnen ist, bevor oder unmittelbare nachdem erste Beweiserhebungen («first evidentiary action») von der Staatsanwaltschaft oder von der Polizei im Rahmen der Vorabklärungen («pre-investigation proceedings») durchgeführt wurden, spätestens jedoch 30 Tage nachdem die Staatsanwaltschaft über die erste Beweiserhebung durch die Polizei in Kenntnis gesetzt wurde (englische Übersetzung der serbischen StPO ([Stand 2021] abrufbar über die Webseite des UNODC: <[https://track.unodc.org/uploads/documents/BRI-legal-resources/Serbia/18\\_-Criminal\\_Procedure\\_Code\\_2019.pdf](https://track.unodc.org/uploads/documents/BRI-legal-resources/Serbia/18_-Criminal_Procedure_Code_2019.pdf)>; abgerufen am 7. Januar 2026; vgl. auch die [auszugsweise] deutsche Übersetzung in der Beschwerdebeilage Nr. 7). Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerinnen gibt es in Serbien damit sehr wohl Voruntersuchungen, die einer formell eröffneten strafrechtlichen Untersuchung vorgelagert sind («pre-investigation proceedings» bzw. «Vorermittlungsverfahren» gemäss der eingereichten deutschen Übersetzung). Ob eine Beweiserhebung bzw. «Beweishandlung» («evidentiary action») zum Zeitpunkt der Ausstellung der eingereichten Bescheinigung am 26. August 2022 bereits durchgeführt wurde (womit nach dem Wortlaut von Art. 296 der serbischen StPO grundsätzlich eine Untersuchung hätte eröffnet werden müssen), ist nicht bekannt. Jedenfalls sind die Ausführungen den Beschwerdeführerinnen nicht geeignet, die Vorbringen der ersuchenden Behörde als widersprüchlich oder unrichtig erscheinen zu lassen.

### **E. 1.7.3.4**

Insoweit die Beschwerdeführerinnen geltend machen, ein (angebliches) Verfahren wegen Geldwäscherei könne nicht zu einer Einschränkung der Akteneinsicht führen, da es um Amtshilfe in Steuersachen gehe (Beschwerde, Rn. 22), kann ihnen ebenfalls nicht gefolgt werden. Ob infolge des geäusserten Verdachts auf Geldwäscherei Amtshilfe geleistet werden kann, ist eine materielle Frage des Amtshilfeverfahrens (dazu nachfolgend E. 3.4.5

und 3.9). Ein legitimes Geheimhaltungsinteresse des ersuchenden Staates kann sich hingegen durchaus daraus ergeben, dass die Akteneinsicht im Amtshilfeverfahren ein Verfahren mit Bezug auf ein nicht steuerstrafrechtliches Delikt gefährden könnte, da auch für die Ahndung solcher Delikte ein öffentliches Interesse besteht.

#### **E. 1.7.3.5**

Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass im vorliegenden Fall auch gemäss Art. 15 Abs. 2 StAhiG i.V.m Art. 27 Abs. 1 Bst. a VwVG ein Grund für die Einschränkung der Akteneinsicht vorliegt. Die ersuchende Behörde hat ausdrücklich geltend gemacht, dass den Beschwerdeführerinnen keine Einsicht in das Ersuchen und die Behördenkorrespondenz gewährt werden darf. Diese Forderung steht im Einklang mit der im Rahmen der Peer Review 2020 geäusserten Auffassung, wonach Amtshilfeersuchen grundsätzlich geheim zu halten sind und eine Offenlegung gegen die Geheimhaltungspflichten verstösst, zu deren Einhaltung sich die Schweiz staatsvertraglich verpflichtet hat (Art. 22 MAC; vgl. die im Rahmen der Peer Review 2020 an die Schweiz gerichteten Empfehlungen: <Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Switzerland 2020 (Second Round) (EN)>; abgerufen am 7. Januar 2026 [§ 349 ff.]). Eine Offenlegung der Korrespondenz gegen den Willen des ersuchenden Staates könnte die guten Beziehungen zu Serbien gefährden und als Verletzung der staatsvertraglichen Geheimhaltungspflichten angesehen werden. Es besteht daher auch in dieser Hinsicht ein öffentliches Interesse an der Einschränkung der Akteneinsicht (E. 1.7.2.4).

#### **E. 1.7.3.6**

Schliesslich hat die Vorinstanz die Beschwerdeführerinnen mit Schreiben vom 9. August 2023 über die wesentlichen Teile des Ersuchens informiert und ihnen das «summary» der ersuchenden Behörde sowie Angaben zur vom Ersuchen betroffenen Person (der Beschwerdeführerin 1), der im Ersuchen genannten Informationsinhaberin (der Beschwerdeführerin 2), dem ersuchten Zeitraum (1. Januar 2014 bis 15. März 2022), der Steuerart (Gewinnsteuer), dem Steuerzweck (Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und Durchführung der Gewinnbesteuerung) mitgeteilt (vgl. Sachverhalt Bst. B.h). Sie hat ihnen auch Auskunft darüber gegeben, in welche Dokumente ihnen keine Einsicht gewährt wurde und welche Geheimhaltungsgründe geltend gemacht wurden. Die Beschwerdeführerin 1 konnte somit trotz der Einschränkung der Akteneinsicht nachvollziehen, was ihr vorgeworfen wird und die Beschwerdeführerinnen konnten sich gegen die beabsichtigte Amtshilfeleistung zur Wehr setzen. Die Beschwerdeführerinnen erhielten sodann die Gelegenheit, zum Ersuchen bzw. der beabsichtigten Übermittlung der ersuchten Informationen Stellung zu nehmen und Gegenbeweismittel zu bezeichnen. Vor diesem Hintergrund überwiegt das Interesse an der Geheimhaltung gegenüber dem Interesse der Beschwerdeführerinnen an vollständiger Akteneinsicht. Die Vorinstanz durfte zudem auch auf jene Akten abstellen, in die den Beschwerdeführerinnen die Einsicht verweigert wurde (Art. 28 VwVG; E. 1.7.2.2).

#### **E. 1.7.4**

Zusammengefasst erweist sich die Rüge der Beschwerdeführerinnen als unbegründet.

#### **E. 2.1**

Sowohl die Schweiz als auch die Republik Serbien sind Vertragsparteien des MAC, worauf sich das Amtshilfeersuchen vom (Datum) stützt. Unter anderem ist in diesem Staatsvertrag die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen vorgesehen (Art. 5 Abs. 1 MAC). Der räumliche

Geltungsbereich des MAC ist damit vorliegend eröffnet.

## **E. 2.2**

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. Dazu gehören unter anderem die Steuern vom Einkommen oder vom Gewinn (Art. 2 Abs. 1 Bst. a Ziff. i MAC). Sowohl Serbien wie auch die Schweiz haben Vorbehalte im Sinne von Art. 30 Abs. 1 Bst. a MAC zu den in Art. 2 Abs. 1 Bst. b MAC aufgelisteten Steuern angebracht (abrufbar über: <<https://www.coe.int/en/web/conventions> > Full List > ETS No 127 > Reservations and Declarations). Diese sind vorliegend nicht einschlägig. Das streitbetreffene Ersuchen hat die Gewinnsteuer zum Gegenstand (Sachverhalt Bst. B.h). Der sachliche Geltungsbereich des MAC ist damit eröffnet.

## **E. 2.3**

Zeitlicher Geltungsbereich der Amtshilfeklausel

### **E. 2.3.1**

Nach Art. 28 Abs. 6 MAC gilt dieses Übereinkommen für die Amtshilfe im Zusammenhang mit Besteuerungszeiträumen, die am oder nach dem 1. Januar des Jahres beginnen, das auf das Jahr folgt, in dem das Übereinkommen in der durch das Protokoll von 2010 geänderten Fassung für eine Vertragspartei in Kraft getreten ist. Gemäss der 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 Steueramtshilfegesetzes) (BBl 2015 5585 ff.; nachfolgend: Botschaft vom 5. Juni 2015) muss für jedes bilaterale Verhältnis einzeln bestimmt werden, für welchen Zeitraum die Amtshilfe zulässig ist. Das Amtshilfeübereinkommen muss für beide Parteien anwendbar sein; somit ist der spätere Zeitpunkt ausschlaggebend, an dem das Amtshilfeübereinkommen in der Schweiz und in der anderen Vertragspartei anwendbar wird (Botschaft vom 5. Juni 2015, BBl 2015 5585, 5619; Urteil des BVGer A-2763/2019 vom 26. Oktober 2021 E. 3.4). Für die Schweiz ist das Übereinkommen am 1. Januar 2017 in Kraft getreten. Für die Republik Serbien ist das Übereinkommen am 1. Dezember 2019 in Kraft getreten. Grundsätzlich kann daher im Verhältnis zwischen der Schweiz und der Republik Serbien Amtshilfe für Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2020 gewährt werden. Insoweit als die Vorinstanz in der Schlussverfügung festhält, es könnten «in Nachachtung des Prinzips der Reziprozität gestützt auf Art. 5 MAC (...) gegenseitige Amtshilfeersuchen für Informationen gestellt werden (...), die sich auf einen Zeitraum ab dem 1. Januar 2018 beziehen (Art. 28 Abs. 6 MAC)» (Schlussverfügung, S. 3), kann ihr für das vorliegend streitbetreffene bilaterale Verhältnis zwischen der Schweiz und der Republik Serbien nicht gefolgt werden. So hält die ESTV in den gemäss Ziff. 2 der Schlussverfügung zu übermittelnden Informationen als «preliminary remark» auch selbst fest, dass in Anwendung von Art. 28 Abs. 6 MAC im Verhältnis zwischen der Schweiz und Serbien Amtshilfe auf Ersuchen für Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2020 (und nicht ab dem 1. Januar 2018) geleistet werden könne.

#### **E. 2.3.2.1**

Gemäss Art. 28 Abs. 7 MAC gilt das Übereinkommen ungeachtet von Art. 28 Abs. 6 MAC in der durch das Protokoll von 2010 geänderten Fassung für Steuersachen im

Zusammenhang mit vorsätzlichem Verhalten, das nach dem Strafrecht der ersuchenden Vertragspartei der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt, und zwar ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens für eine Vertragspartei im Zusammenhang mit früheren Besteuerungszeiträumen oder Steuerverbindlichkeiten. Diese Bestimmung bewirkt, dass eine Vertragspartei nach dem Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens Informationen ersuchen kann, die sich auf Besteuerungszeiträume oder Steuerverbindlichkeiten vor dem Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens beziehen (Botschaft vom 5. Juni 2015, BBl 2015 5585, 5619).

#### **E. 2.3.2.2**

Nach Art. 30 Abs. 1 MAC können die Vertragsstaaten gewisse Vorbehalte anbringen. Die Schweiz hat gemäss Art. 1 Abs. 3 Ziff. 5 des Bundesbeschlusses vom 18. Dezember 2015 über die Genehmigung und die Umsetzung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (BBl 2015 5635; nachfolgend: Bundesbeschluss vom 18. Dezember 2015) den folgenden Vorbehalt i.S.v. Art. 30 Abs. 1 Bst. f MAC angebracht: «[...]

#### **E. 2.3.3**

Vorliegend ist demnach zu prüfen, ob Art. 28 Abs. 7 MAC zur Anwendung kommt.

##### **E. 2.3.3.1**

Die Beschwerdeführerinnen machen geltend, die ersuchende Behörde wolle gemäss Ersuchen vom (Datum) Auskünfte für einen Zeitraum, während dem das MAC für Serbien noch nicht in Kraft gewesen sei. Es handle sich daher um ein unzulässiges Ersuchen zum Zwecke der Beweisausforschung. Für den Zeitraum vom 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020 seien im Rahmen eines ersten Amtshilfeverfahrens bereits Auskünfte erteilt worden (Beschwerde, Rn. 13). Aufgrund des «Summary» der ersuchenden Behörde sei erstellt, dass die ersuchende Behörde eine Steuerprüfung («tax audit») durchführe, weil sie einen Verdacht auf Steuerhinterziehung habe. Nach den Aussagen der ersuchenden Behörde sei somit gegen die Beschwerdeführerin (recte: wohl Beschwerdeführerin 1) kein Steuerstrafverfahren hängig. Es liege einzig ein Verdacht auf Steuerhinterziehung vor. Bis heute sei gegen die Beschwerdeführerin 1 kein Steuerstrafverfahren, allgemein kein Strafverfahren und auch kein Untersuchungsverfahren wegen Straftaten hängig. Aus dem «Summary» ergebe sich auch kein «vorsätzliches Verhalten, das nach dem Strafrecht der ersuchenden Vertragspartei der strafrechtlichen Verfolgung unterliege». Das Wort «Vorsatz» fehle im «Summary». Auch behaupte die ersuchende Behörde nicht, dass es sich bei der «Steuerhinterziehung ("tax avoidance")» um ein strafrechtlich relevantes Verhalten handle (Beschwerde, Rn. 31-35).

##### **E. 2.3.3.2**

Die Vorinstanz ist dagegen der Auffassung, Art. 28 Abs. 7 MAC sei anwendbar. Die ersuchende Behörde habe im «summary» dargelegt, welches Verhalten den Beschwerdeführerinnen zur Last gelegt werde. Namentlich bestehe der Verdacht, dass die betroffene und die beschwerdeberechtigte Person durch Kapitalzahlungen mittels einer von ihnen gesteuerten Unternehmensstruktur, beinhaltend die betroffene Person, welche alle Anteile an der beschwerdeberechtigten Person halte, unrechtmässig Vermögen vom serbischen Fiskus abgeführt hätten. Unter dem Deckmantel einer Kapitalzahlung sei Vermögen aus Serbien abgeführt und dieses jedoch «nicht wie angegeben für Geschäftszwecke der Schweizer Firma verwendet, sondern auf Konten von Schweizer

Unternehmen und Unternehmen in weiteren Ländern transferiert» worden. Die serbische Behörde vermute, dass dies einzig zu privaten Zwecken des Anteilseigners in Serbien erfolgte. Der geschilderte Sachverhalt lasse ohne Weiteres auf vorsätzliches Verhalten der betroffenen und beschwerdeberechtigten Person schliessen. Ausserdem sei von der ersuchenden Behörde explizit ausgeführt worden, dass es dabei um vorsätzliches, in Serbien strafrechtlich relevantes Verhalten handle (Schlussverfügung, S. 9).

#### **E. 2.3.4**

Voraussetzungen ist festzuhalten, dass es für die Anwendung von Art. 28 Abs. 7 MAC nicht erforderlich ist, dass gegen die vom Ersuchen betroffene Person bereits ein Strafverfahren eröffnet wurde. Gemäss dem klaren Wortlaut der Bestimmung ist einzig entscheidend, dass das in Frage stehende vorsätzliche Verhalten strafrechtlich verfolgt werden kann (Urteil des BVGer A-4163/2020 vom 30. Juni 2022 E. 6.2.2). Dazu genügt ein begründeter Anfangsverdacht; ob tatsächlich eine vorsätzliche und strafbare Steuerrechtsverletzung vorliegt, ist nicht im Amtshilfeverfahren zu klären (Urteil des BVGer A-1867/2023 vom 25. August 2025 E. 3.2.6). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen ist also für den zeitlichen Anwendungsbereich der Amtshilfeklausel nicht entscheidend, ob in Serbien ein Strafverfahren gegen die Beschwerdeführerin 1 hängig ist (zu dieser Frage bereits E. 1.7.3.3). Der Vorinstanz kann weiter insoweit zugestimmt werden, als sie festhält, dass den Beschwerdeführerinnen gemäss «summary» vorsätzliches Verhalten vorgeworfen wird. Zwar wird der Begriff «Vorsatz» bzw. «vorsätzlich» im «summary» nicht verwendet. Es ist aber offensichtlich, dass es sich bei den vorgeworfenen Verhaltensweisen (Überweisung von Kapital an eine zu 100 % gehaltene Tochtergesellschaft ohne eigene Geschäftstätigkeit, Weiterleitung der Gelder bzw. Verwendung für persönliche Zwecke der Eigentümerschaft [«owner»]) nicht um Fahrlässigkeit handeln kann (Sachverhalt Bst. A.a). In Anwendung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (dazu nachfolgend E. 3.4.1.2) hat der ersuchte Staat grundsätzlich darauf zu vertrauen, wenn der ersuchende Staat geltend macht, sein Ersuchen betreffe Steuersachen im Zusammenhang mit vorsätzlichem Verhalten, das nach seinem Strafrecht der strafrechtlichen Verfolgung unterliege (Urteile des BGer 2C\_352/2024 vom 24. September 2025 [zur Publikation vorgesehen] E. 6.3; 2C\_601/2024 vom 13. Dezember 2024 E. 3.2.4 in fine). Ausführungen dazu, ob das den Beschwerdeführerinnen vorgeworfene Verhalten nach dem serbischen Recht der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt, werden im «summary» aber keine gemacht. So wird auch nicht geltend gemacht, die Beschwerdeführerin 1 habe vorsätzlich Deklarationspflichten verletzt oder es handle sich um «Steuerhinterziehung» («tax evasion») gemäss serbischem Recht. Festgehalten wird lediglich, es seien, sollte der Verdacht zutreffen, Kapitalgewinnsteuern «vermieden worden» («If our suspicion is justified, it is estimated that for the Republic of Serbia, Capital Income Tax in the amount of RSD 90 million [approx. EUR 750,000] was avoided»). Auch in den übrigen, den Beschwerdeführerinnen nicht offengelegten Akten finden sich keine Anhaltspunkte dazu, ob das vorgeworfene Handeln in Serbien gegen steuerstrafrechtliche Bestimmungen verstossen könnte. Es ist nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts bzw. der Schweizer Behörden, eigene Nachforschungen zum serbischen Recht anzustellen, weshalb diese Frage mangels diesbezüglicher Ausführungen der ersuchenden Behörde vorliegend offengelassen werden muss. Insoweit die Vorinstanz festhält, die ersuchende Behörde habe explizit ausgeführt, dass es sich bei den vorgeworfenen Handlungen um vorsätzliches, in Serbien strafrechtlich relevantes Verhalten handle, scheint sie sich auf die Ausführungen der ersuchenden Behörde zu den Geheimhaltungsgründen zu beziehen. In diesem

Zusammenhang hält die ersuchende Behörde fest, die Steuerbehörde führe eine Steuerprüfung durch, gleichzeitig habe die Oberstaatsanwaltschaft die Anweisung erteilt, Informationen zu sammeln wegen des Verdachts des Straftatbestands der Geldwäscherei («The Tax Administration has been carrying out tax audit, and at the same time, the Higher Public Prosecutor's Office has issued an order to collect information due to the suspicion of the criminal offense of money laundering; Sachverhalt Bst. B.h). Es ist demnach zu prüfen, ob Art. 28 Abs. 7 MAC vorliegend infolge des geäußerten Verdachts der Geldwäscherei greift. Dies vor dem Hintergrund, dass es sich bei Geldwäscherei nicht um einen Straftatbestand handelt, der öffentliche Fiskalinteressen schützt und dessen Unrechtsgehalt sich in der Widerhandlung gegen die Steuergesetzgebung erschöpft (vgl. dazu sogleich sowie BGE 146 II 150 E. 7.5).

#### **E. 2.3.5.1**

Bei der Auslegung eines internationalen Übereinkommens sind die sich aus dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (SR 0.111; nachfolgend: VRK) ergebenden Grundsätze zu beachten (vgl. Art. 1 VRK). Diese kodifizieren im Wesentlichen Völkergewohnheitsrecht (BGE 145 II 339 E. 4.4.1 mit Hinweisen). Nach Art. 31 Abs. 1 VRK ist ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zwecks auszulegen. Zusammen mit der Auslegung nach Treu und Glauben garantiert die teleologische Auslegung den «effet utile» des Vertrags. Der auszulegenden Bestimmung ist unter mehreren möglichen Interpretationen derjenige Sinn beizumessen, der ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck des Vertrags widerspricht (BGE 148 II 336 E. 9.2; 145 II 339 E. 4.4.2; 144 III 559 E. 4.42; 144 II 130 E. 8.2.1; Urteil des BVGer A-2831/2020 vom 24. September 2021 E. 5.3.3; je mit weiteren Hinweisen). Da es sich beim MAC um ein Übereinkommen handelt, das von den Mitgliedstaaten des Europarats und der OECD ausgearbeitet wurde, sind die Arbeiten der OECD im Bereich der Amtshilfe auf Ersuchen, insb. die Kommentare zum MAC und zum OECD-Musterabkommen, bei der Auslegung zu berücksichtigen (BGE 148 II 336 E. 9.2; Urteil des BGer 2C\_352/2024 vom 24. September 2025 [zur Publikation vorgesehen] E. 7.2). Wurde ein Vertrag in zwei oder mehr Sprachen als authentisch festgelegt worden, so ist der Text in jeder Sprache in gleicher Weise massgebend ist und es wird vermutet, dass die Ausdrücke des Vertrags in jedem authentischen Text dieselbe Bedeutung haben (Art. 33 Abs. 1 und 3 VRK).

#### **E. 2.3.5.2**

In den massgeblichen englischen und französischen Originalfassungen ist in Art. 28 Abs. 7 MAC von «(...) tax matters involving intentional conduct which is liable to prosecution under the criminal laws of the applicant Party» bzw. «(...) les affaires fiscales faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de la Partie requérante » die Rede. Dem Wortlaut ist keine Einschränkung zu entnehmen, wonach es sich bei dem (mutmasslichen) vorsätzlichen Verhalten um Zuwiderhandlungen gegen einen steuerstrafrechtlichen Tatbestand handeln muss. Auch dem Kommentar zum überarbeiteten MAC sind keine näheren Hinweise zu entnehmen, welche Arten von Tatbeständen gemeint sind (Kommentar abrufbar über <[https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2011/06/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters\\_g1g13db6/9789264115606-en.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2011/06/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_g1g13db6/9789264115606-en.pdf)>; abgerufen am 7. Januar 2026 [nachfolgend: OECD Kommentar MAC]). Es wäre also grundsätzlich denkbar, dass ein strafrechtlicher

Tatbestand wie Geldwäscherei in den Anwendungsbereich von Art. 28 Abs. 7 MAC fällt, sofern er in Zusammenhang mit einer steuerrechtlichen Angelegenheit («tax matters» bzw. «affaires fiscales») steht.

### **E. 2.3.5.3**

Gegen diese Auslegungsweise spricht hingegen, dass sich die Vertragsstaaten gemäss Art. 4 Abs. 1 i.V.m Art. 5 Abs. 1 MAC verpflichtet haben, auf Ersuchen alle Informationen, die für die Anwendung beziehungsweise Durchsetzung seines innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das MAC fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind, auszutauschen (E. 2.2). Dies entspricht dem Standard der OECD im Bereich der Amtshilfe auf Ersuchen, der auch im OECD-Musterabkommen zum Ausdruck kommt (Urteil des BGer 2C\_352/2024 vom 24. September 2025 [zur Publikation vorgesehen] E. 5.1.1). In Anwendung des Spezialitätsprinzips dürfen die erhaltenen Informationen nur den Personen oder Behörden zugänglich gemacht werden, die mit der Festsetzung, Erhebung, Vollstreckung oder Strafverfolgung oder der Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der Steuern dieser Vertragspartei oder mit der Aufsicht darüber befasst sind (Art. 22 Abs. 2 MAC; dazu nachfolgend E. 3.9). Unter «Strafverfolgung (...) hinsichtlich der Steuern dieser Vertragspartei» («poursuites pénales concernant ces impôts » bzw. «prosecution in respect of [...] taxes of that Party») ist gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts alleine die Ahndung der Verletzung jener Straftatbestände gemeint, welche die öffentlichen Fiskalinteressen schützen und deren Unrechtsgehalt sich in der Widerhandlung gegen die Steuergesetzgebung erschöpft. Der Tatbestand der Geldwäscherei fällt nicht hierunter (zur im Wesentlichen gleichlautenden Bestimmung im DBA CH-FR: BGE 146 II 150 E. 7.5). Eine allfällige Verwendung von ersuchten Informationen in einem Steuerstrafverfahren ist durch das MAC vorgesehen und grundsätzlich zulässig (Urteil des BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 3.2.3.1 [das BGer ist mit Urteil 2C\_156/2023 vom 21. März 2023 auf die dagegen gerichtete Beschwerde nicht eingetreten]). Die Verwendung von mittels der Amtshilfe in Steuersachen erhaltenen Informationen für Strafverfolgungen ausserhalb des Steuerbereichs, so namentlich wegen Geldwäscherei, ist hingegen vom Zweck des Abkommens nicht gedeckt. Sie kommt nur nach vorgängiger Genehmigung durch die Behörden des ersuchten Staats in Frage (Art. 22 Abs. 4 MAC; zur vergleichbaren Konstellation mit Bezug auf das DBI CH-FR: BGE 146 II 150 E. 7.5 sowie mit Bezug auf das DBI CH-IN: Urteil des BGer 2C\_542/2018 vom 10. März 2021 E. 4.4; ebenso OECD Kommentar MAC, S. 88 [«{Art. 22 Abs. 4 MAC} makes possible the sharing of the information received with other law enforcement agencies and judicial authorities on certain high priority matters {e.g. to combat money laundering, corruption, or terrorism financing}»]). Informationen, die für die Verfolgung nichtsteuerlicher Straftatbestände voraussichtlich erheblich sind, fallen somit nicht als solche in den Anwendungsbereich der Amtshilfeklausel und dürfen ohne die ausdrückliche Zustimmung des ersuchten Staates auch nicht verwendet werden. Es stünde daher im Widerspruch zum Ziel und Zweck des Vertrags und den zitierten Bestimmungen, wenn der zeitliche Anwendungsbereich der Amtshilfeklausel aufgrund des Verdachts eines nichtsteuerlichen Straftatbestands ausgedehnt werden könnte. Nur der Verdacht eines steuerrechtlichen Straftatbestands kann die Gewährung der Amtshilfe für Besteuerungsperioden, die zeitlich vor der Inkraftsetzung des Abkommens liegen, rechtfertigen, da die erhaltenen Informationen grundsätzlich auch nur zur Verfolgung eines solchen Tatbestands verwendet werden dürfen.

### **E. 2.3.5.4**

Zusammengefasst muss Art. 28 Abs. 7 MAC dahingehend verstanden werden, dass der ersuchende Staat einen Verdacht vorsätzlichen Verhaltens, das nach seinem Steuerstrafrecht der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt, geltend machen muss (in diesem Sinne wohl auch Urteil des BVGer A-1867/2023 vom 25. August 2025 E. 3.2.6). Da die ersuchende Behörde vorliegend lediglich geltend macht, das vorgeworfene Verhalten erfülle den (nicht steuerstrafrechtlichen) Tatbestand der Geldwäscherei, greift die Ausnahmebestimmung Art. 28 Abs. 7 MAC nicht. Die Voraussetzungen für eine Ausweitung des zeitlichen Anwendungsbereichs der Amtshilfeklausel sind nicht erfüllt. Die Amtshilfe kann vorliegend in Anwendung von Art. 28 Abs. 6 MAC (nur) für Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2020 gewährt werden (E. 2.3.1).

### **E. 2.3.6**

Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde mit Bezug auf die beabsichtigte Amtshilfeleistung für Besteuerungszeiträume vor dem 1. Januar 2020 gutzuheissen. 3. Die Vorinstanz verfügte die Übermittlung von Informationen betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2021. Es handelt sich dabei um Informationen zu von der Beschwerdeführerin 2 gehaltenen Konten sowie Kontoauszüge. Nach dem Ausgeführten ist die weitere Prüfung auf die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen, die sich auf Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2020 beziehen, zu beschränken (E. 2.3.6). Strittig und vorliegend zu beurteilen ist, ob die Vorinstanz zu Recht auf das Amtshilfeersuchen eingetreten ist. Dazu ist zunächst auf die formellen Voraussetzungen einzugehen (E. 3.1). Die Beschwerdeführerinnen machen geltend, das Ersuchen stelle eine unzulässige Beweisausforschung dar (nachfolgend E. 3.2) und verstosse gegen Treu und Glauben (E. 3.3). Sollte die Vorinstanz zu Recht auf das Ersuchen eingetreten sein, stellt sich weiter die Frage, ob die ersuchten und zur Übermittlung vorgesehenen Informationen voraussichtlich erheblich sind (nachfolgend E. 3.4), ob mit der Amtshilfeleistung die Beschwerdeführerin 2 benachteiligt würde (nachfolgend E. 3.5, ob das Subsidiaritätsprinzip (nachfolgend E. 3.6) oder das Verbot der Doppelbesteuerung (nachfolgend E. 3.7) verletzt sind oder dadurch eine vom Abkommen nicht vorgesehene spontane Amtshilfeleistung erfolgt (nachfolgend E. 3.8). Schliesslich ist auch zu prüfen, ob das Spezialitätsprinzip eingehalten ist (E. 3.9). Vorausschickend ist festzuhalten, dass die Rechtsprechung betreffend die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen gestützt auf Doppelbesteuerungsabkommen für das MAC zumindest 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).

3.1 Formelle Voraussetzungen 3.1.1 Gemäss Art. 18 Abs. 1 MAC muss ein Ersuchen um Informationen, soweit erforderlich, Angaben über jene Behörde oder Stelle enthalten, von der das durch die zuständige Behörde gestellte Ersuchen ausgeht (Bst. a), sowie Namen, Anschrift oder alle sonstigen Angaben, welche die Identifizierung der Personen, derentwegen das Ersuchen gestellt wird, ermöglichen (Bst. b). Weiter hat die ersuchende Behörde anzugeben, in welcher Form sie die Informationen, um die sie ersucht, erhalten möchte (Bst. c) bzw. Angaben zu machen über die Art und den Gegenstand von Schriftstücken, um deren Zustellung ersucht wird (Bst. e). Schliesslich hat das Ersuchen Angaben darüber zu enthalten, ob es dem Recht und der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates entspricht (Bst. f) und ob der ersuchende Staat alle angemessenen und nach seinem Recht oder seiner Verwaltungspraxis zur Verfügung stehenden Massnahmen ausgeschöpft hat, es sei denn, das Zurückgreifen auf diese Massnahmen würde unverhältnismässig grosse Schwierigkeiten mit sich bringen (Bst. f i.V.m. Art. 21 Abs. 2 Bst. g MAC). Zudem ist das Amtshilfeersuchen in einer der Amtssprachen der

OECD und des Europarats oder einer von den betreffenden Vertragsparteien zweiseitig vereinbarten Sprache abzufassen (Art. 25 MAC). Die ähnlich lautenden Voraussetzungen gemäss Art. 6 Abs. 1 und 2 StAhiG treten hinter diese Bestimmungen des MAC grundsätzlich zurück (Art. 1 Abs. 2 StAhiG; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4300/2021 vom 13. Juli 2022 E. 4.3; A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.6).

### 3.1.2 Das Ersuchen vom (Datum) enthält die gemäss Art. 18 Abs. 1 MAC erforderlichen Angaben.

### 3.2 Unzulässige Beweisausforschung

#### 3.2.1 Gemäss Art. 7 Bst. a StAhiG wird auf ein Ersuchen nicht eingetreten, wenn es zum Zwecke der Beweisausforschung gestellt wird. 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 sowie nachfolgend E. 3.6) erhellt aber, dass ein Ersuchen ohne jegliche Anhaltspunkte dafür, dass die Informationen für den ersuchenden Staat erheblich sein können, nicht möglich sein soll. 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 mit weiteren Hinweisen). Von einer Beweisausforschung («fishing expedition») kann gemäss der Rechtsprechung zu Doppelbesteuerungsabkommen nicht gesprochen werden, wenn konkrete Fragen in Bezug auf eine identifizierte (bzw. identifizierbare) Person im Zusammenhang mit einer laufenden Untersuchung gestellt werden (Urteile des BVGer A-4936/2024 vom 17. März 2025 E. 4.2.3; A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.4; A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 3.4.2). Enthält ein Ersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, kann das Vorliegen einer «fishing expedition» grundsätzlich verneint werden (Urteil des BGer 2C\_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3; Urteile des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 6.1; A-3939/2024 vom 6. November 2024 E. 2.3.2.3).

#### 3.2.2 Nach Auffassung der Beschwerdeführerinnen stellt das Ersuchen vom (Datum) eine unzulässige Beweisausforschung dar, da es an der voraussichtlichen Erheblichkeit des Ersuchens mangle (dazu nachfolgend E. 3.4). Überdies beruhe das Ersuchen auf reiner Spekulation seitens der ersuchenden Behörde (Beschwerde, Rn. 45-46). Es seien gegen die Beschwerdeführerin 1 in Serbien kein Steuerstrafverfahren und kein Untersuchungsverfahren hängig (Beschwerde, Rn. 54 ff.).

#### 3.2.3 Das Ersuchen vom (Datum) enthält die erforderlichen Angaben gemäss Art. 18 Abs. 1 MAC, bezieht sich auf einen konkreten Sachverhalt und eine namentlich genannte Person (die Beschwerdeführerin 1). Es reiht sich zudem an ein vorangegangenes Amtshilfeersuchen, im Rahmen dessen der ersuchenden Behörde bereits Informationen zur Beschwerdeführerin 2 übermittelt wurden, an (Beschwerde, Rn. 11). Auch wird gemäss den von der Beschwerdeführerin nicht bestrittenen Angaben der ersuchenden Behörde in Serbien eine Steuerprüfung betreffend die Beschwerdeführerin 1 durchgeführt (Sachverhalt Bst. A.a; Beschwerde, Rn. 31). Damit dient das Ersuchen der Beantwortung konkreter Fragen betreffend die Beschwerdeführerin 1 und steht in Zusammenhang mit einer laufenden Überprüfung. Von einer Beweisausforschung kann keine Rede sein.

### 3.3 Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben

#### 3.3.1 Gemäss Art. 7 Bst. c StAhiG wird auf ein Ersuchen nicht eingetreten, wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind.

Diese Bestimmung stellt eine Konkretisierung des allgemeinen völkerrechtlichen Grundsatzes von Treu und Glauben, der namentlich in Art. 26 und 31 VRK verankert ist, im Bereich der Amtshilfe dar (BGE 143 II 224 E. 6.2; Urteil des BGer 2C\_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 6.1). Gemäss dem völkerrechtlichen Grundsatz hat die Schweiz die Möglichkeit, nicht auf ein Amtshilfeersuchen einzutreten, wenn ein Ersuchen in einer Art und Weise gestellt wurde, die gegen Treu und Glauben verstösst. Art. 7 Bst. c StAhiG verpflichtet die Schweiz, unter gegebenen Umständen nicht, auf ein Amtshilfeersuchen einzutreten (BGE 143 II 224 E. 6.2 in fine; Urteil des BGer 2C\_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 6.2.2; Urteil des BVGer A-5409/2022 vom 23. August 2023 E. 2.2.2). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verhält sich ein Staat dann treuwidrig, wenn er schweizerische Bankdaten kauft, um sie danach für ein Amtshilfegesuch zu verwenden. Gleiches gilt, wenn ein Staat der Schweiz eine ausdrückliche Zusicherung gegeben hat, für Amtshilfeersuchen keine gestohlenen Daten zu verwenden, sich ein hierauf folgendes Amtshilfeersuchen jedoch trotzdem auf entsprechende Daten abstützt. Ansonsten ist die Frage, ob ein Staat den Grundsatz von Treu und Glauben bei von Art. 7 Bst. c StAhiG erfassten Konstellationen verletzt hat, nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Mit anderen Worten kann somit aus der Verwendung illegal erworbener Daten nicht per se geschlossen werden, dass der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt wurde. Ebenso wenig kann bei einer «blossen» Verwendung von illegal erworbenen Daten - ohne das Vorliegen der erwähnten qualifizierenden Elemente eines Kaufs der Daten durch den ersuchenden Staat selbst oder einer Zusicherung, diese nicht zu verwenden - per se von der Wahrung des Grundsatzes von Treu und Glauben ausgegangen werden. Vielmehr kann sich das Verhalten des ersuchenden Staates auch aus anderen Gründen als treuwidrig erweisen, weswegen jeweils der Beizug sämtlicher konkreter Umstände des Einzelfalls geboten ist, um einen allfälligen Verstoß gegen Treu und Glauben beurteilen zu können (vgl. zum Ganzen BGE 143 II 224 E. 6.3; Urteile des BGer 2C\_141/2018 vom 24. Juli E. 6.2; 2C\_1013/2019 vom 16. Dezember 2019 E. 2). Damit können selbstredend auch andere Gründe als die vorgenannten ein Verhalten des ersuchenden Staates als treuwidrig erscheinen lassen (vgl. dazu etwa Urteil des BGer 2C\_648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 3 ff; Urteil des BVGer A-37/2024 vom 8. Januar 2025 [angefochten vor BGer] E. 4.1 f.).

3.3.2 Die Beschwerdeführerinnen machen geltend, das Ersuchen vom (Datum) sei aus politischen Gründen gestellt worden. Wirtschaftlich Berechtigter der Beschwerdeführerin 1 sei E.\_\_\_\_\_, ein bekannter Geschäftsmann und (Politiker). [Erläuterung des politischen Kontexts] Damit sei erstellt, dass das Ersuchen vom (Datum) aus politischen Gründen gestellt worden sei. Das Ersuchen verletze den Grundsatz von Treu und Glauben und sei eine «fishing operation».

3.3.3 Die Vorinstanz hält dazu fest, insoweit als die Beschwerdeführerinnen die Interessen von E.\_\_\_\_\_ geltend machen wollten, seien sie nicht beschwerdelegitimiert, da es sich um Drittinteressen handle. Überdies beruhe die geltend gemachte politische Motivation des Ersuchens nur auf einer Vermutung. Mangels konkreter Hinweise bestehe dafür nach dem Grundsatz von Treu und Glauben keine Veranlassung. Die lediglich vorgebrachten Auswirkungen seien hypothetisch und nicht rechtsrelevant (Vernehmlassung, Rz. 38 f.).

3.3.4 E.\_\_\_\_\_ ist gemäss Auszug aus dem Handelsregister des Kantons (...) Präsident des Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin 2. Seine Verbindungen zur Beschwerdeführerin 1 sind im (...) erwähnt und können somit als bekannt gelten (Beschwerdebeilage 9, vgl. auch [...]; abgerufen am 7. Januar 2026). Den von den Beschwerdeführerinnen zitierten sowie weiteren öffentlich zugänglichen Quellen ist auch zweifelsfrei zu entnehmen, dass es sich bei E.\_\_\_\_\_ um einen (Politiker) handelt

(vgl. etwa ...). In Serbien wurden am 3. April 2022 Präsidentschafts- und vorgezogene Parlamentswahlen durchgeführt. Der Bericht der diesbezüglichen OSZE Wahlbeobachtungsmission kam zu Schluss, dass die Grundfreiheiten während der Wahlkampagnen zwar grundsätzlich respektiert, aber die Möglichkeiten der Wähler, ihre Entscheidung informiert und frei von Druck oder Beeinflussung zu treffen, dennoch eingeschränkt gewesen seien. So habe sie wiederholt Berichte erhalten, wonach Druck auf öffentliche Angestellte ausgeübt worden sei, um den Präsidenten bzw. die Regierungskoalition zu unterstützen und Verwaltungsmittel missbraucht worden seien. Es seien im Vorfeld der Wahlen etwa übermässige Budgetzuteilungen an verschiedene Wählerkategorien erfolgt (OSCE/ ODIHR, Republic of Serbia - Elections 3 April 2022 - Observation Mission Final Report, 19. August 2022, S. 3 und 14; abrufbar über <[https://odihr.osce.org/sites/default/files/f/documents/0/0/524385\\_0.pdf](https://odihr.osce.org/sites/default/files/f/documents/0/0/524385_0.pdf)> [abgerufen am 7. Januar 2026]).

3.3.5 Vorausschickend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerinnen sich nicht gegen die Übermittlung von Informationen betreffend E.\_\_\_\_\_ wehren oder diesbezügliche Schwärzungsanträge stellen. Sie machen vielmehr geltend, das sie betreffende Amtshilfeersuchen sei treuwidrig bzw. aus politischen Gründen gestellt worden. Sie machen damit ihre eigenen und nicht Drittinteressen geltend. Das Ersuchen vom (Datum) wurde wenige Wochen vor Durchführung der Präsidentschafts- und Parlamentswahlen in Serbien gestellt. Es betrifft mit der Beschwerdeführerin 1 eine Gesellschaft, die einen öffentlich bekannten, engen Bezug zu einem (Politiker) aufweist. Damit ist das Ersuchen sowohl in zeitlicher wie auch in persönlicher Hinsicht politisch brisant. Es erstaunt insofern, dass die ersuchende Behörde diesen Hintergrund nicht thematisierte und die Vorinstanz darauf in der Schlussverfügung mit keinem Wort einging. Vorliegend ist jedoch zu berücksichtigen, dass dem zu beurteilenden Ersuchen ein erstes Ersuchen voranging, im Rahmen dessen mit dem Einverständnis der Beschwerdeführerinnen bereits Informationen zu den Verhältnissen und Geschäftstätigkeiten der Beschwerdeführerin 2 (für die Steuerperiode 2020) an die ersuchende Behörde übermittelt worden waren (Sachverhalt Bst. A.a; Beschwerde, Rz. 11 ff.; Beschwerdebeilage 4). Die ersuchende Behörde hatte gestützt darauf Kenntnis davon, dass die Beschwerdeführerin 2 keinerlei Geschäftstätigkeiten oder Beteiligungen aufweist. Sie hatte damit einen konkreten Anlass, dem im Ersuchen erwähnten Sachverhalt bzw. den von der Beschwerdeführerin 1 erhaltenen Zahlungen im Umfang von insg. Fr. 5,44 Mio. nachzugehen. Eine solche Überprüfung muss bei konkreten Hinweisen auf ein mögliches steuerliches Fehlverhalten auch im Zusammenhang mit Geschäftstätigkeiten politisch exponierter Persönlichkeiten möglich sein, ohne dass das Ersuchen gegen Treu und Glauben verstösst. Die Beschwerdeführerinnen machen denn auch nicht geltend, (bestimmter, nicht gerechtfertigter Vorwurf) habe im Kontext des Ersuchens irgendeine Rolle gespielt. Im Ergebnis ist die Vorinstanz damit zu Recht zum Schluss gekommen, dass keine konkreten Hinweise auf ein politisch motiviertes Vorgehen vorliegen und das Ersuchen demnach nicht gegen Treu und Glauben verstösst. Überdies wird die ESTV die ersuchende Behörde darauf hinweisen, dass die übermittelten Informationen nur in Verfahren gegen die Beschwerdeführerin 1 verwendet werden dürfen und im Übrigen geheim zu halten sind (Ziff. 3 der Schlussverfügung, vgl. nachfolgend E. 3.9). Eine Veröffentlichung der Informationen oder eine Verwendung in einem allfälligen Verfahren gegen E.\_\_\_\_\_ wären somit nicht zulässig.

3.3.6 Die Vorinstanz ist damit zu Recht auf das Ersuchen eingetreten (Art. 7 StAhiG e contrario).

3.4 Voraussichtliche Erheblichkeit

3.4.1 3.4.1.1 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. 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 143 II 185 E. 3.3.1; 142 II 161 E. 2.1.1; 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.1). 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). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; 142 II 161 E. 2.1.1). Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-3939/2024 vom 6. November 2024 E. 2.3.2.2). Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. In diesem Sinne hat der ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1; 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.4.8; A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.3). 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-3939/2024 vom 6. November 2024 E. 2.3.2.2; A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.3). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, 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-3939/2024 vom 6. November 2024 E. 2.3.2.2; A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.3). 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 statt vieler: A-3939/2024 vom 6. November 2024 E. 2.3.2.2 m.w.H.).

3.4.1.2 Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet das völkerrechtliche Vertrauensprinzip. Diesem Grundsatz nach besteht - ausser bei offensichtlichem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) - prinzipiell kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1; 142 II 218 E. 3.1; Urteile des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.4.1; A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 2.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_864/2019 vom 17. August 2020]). Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist die ersuchte Behörde an die Darstellung des Sachverhalts im Amtshilfeersuchen gebunden, sofern diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 142 II 218 E. 3.1; 139 II 451 E.

2.2.1; Urteil des BVGer A-1319/2023 vom 11. April 2024 E. 3.4.1). Dasselbe gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteil des BVGer A-3886/2023 vom 15. März 2024 E. 2.5). Das Vertrauensprinzip schliesst indessen nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, wenn ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze bestehen (BGE 146 II 150 E. 7.1; 144 II 206 E. 4.4; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1964/2024 vom 24. Oktober 2024 E. 2.2.2).

3.4.2 Die Beschwerdeführerinnen sind der Ansicht, die gemäss Rechtsprechung geforderte Plausibilitätsprüfung sei im vorliegenden Fall nicht möglich, da die ersuchende Behörde nicht darlege, inwiefern die Beschwerdeführerin 1 Steuern hinterzogen haben soll und ein Hinweis auf die entsprechende Steuerpraxis und die relevanten Bestimmungen des serbischen Steuergesetzes fehle. Zudem habe sich die ersuchende Behörde nicht zur in Abklärung befindlichen Steuerperiode geäußert. Auch gehe es gemäss «summary» um den Verdacht, die Gelder seien möglicherweise für private Zwecke des Eigentümers («owners») verwendet worden. Die ersuchende Behörde erkläre aber nicht, wer dieser «owner» sei, weshalb auch in diesem Punkt keine Plausibilitätsprüfung möglich sei.

3.4.3 Die von der ersuchenden Behörde ersuchten Informationen stehen in einem direkten Zusammenhang zum im Ersuchen bzw. dem «summary» geschilderten Sachverhalt, geht es doch darum, die von der Beschwerdeführerin 2 ausgehenden Zahlungsflüsse überprüfen zu können und Einsicht in ihre Kontobewegungen zu erhalten (Sachverhalt Bst. A.b). Anhand dieser Informationen lässt sich nachvollziehen, wie die Gelder, die die Beschwerdeführerin 2 angeblich von ihrer Muttergesellschaft (der Beschwerdeführerin 1) erhalten hat, verwendet wurden. Die ersuchende Behörde hat weiter dargelegt, sie benötige die Informationen, da sie den Verdacht hege, dass die Zahlungen nicht geschäftlich begründet gewesen seien und dass möglicherweise Kapitalgewinnsteuern («capital income tax») vermieden worden seien (Sachverhalt Bst. A.b und B.h). Damit sind die ersuchten Informationen geeignet, im Verfahren in Serbien verwendet zu werden. Zwar ist - wie die Beschwerdeführerin zu Recht festhält - unklar, wer der im «summary» bezeichnete Eigentümer («owner») ist, da es im Zusammenhang einer juristischen Person (der Beschwerdeführerin 1) ungewöhnlich scheint, von einer Verwendung zu «persönlichen Zwecken» zu sprechen. Es wäre damit zumindest denkbar, dass damit der Anteilseigner der Beschwerdeführerin 1 gemeint ist (in diesem Sinne wohl auch die Schlussverfügung, S. 9). Dies ist jedoch vorliegend nicht entscheidend, da es nach den Angaben der ersuchenden Behörde einzig um die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin 1 geht («Taxpayer in the Republic of Serbia: A. \_\_\_\_\_ (...)»); Sachverhalt Bst. A.a). Auch geht aus dem «summary» hervor, welche Steuerperioden betroffen sind («02.10.2014 15.03.2022»; Sachverhalt Bst. A.b). In diesem Zusammenhang und für die genannten Zwecke erweisen sich die ersuchten Informationen als voraussichtlich erheblich.

3.4.4 Die Ausführungen der Beschwerdeführerinnen, die ersuchten Informationen seien nicht relevant, da der Erlös aus dem Verkauf eines Aktienanteils von 95 % an der F. \_\_\_\_\_ d.o.o. im Jahr 2014 ordnungsgemäss besteuert worden sei (Beschwerde, Rn. 69 und Beilage 8; dazu nachfolgend auch E. 3.7), vermögen nichts daran zu ändern. Weder dem Ersuchen noch dem «summary» sind Hinweise darauf zu entnehmen, dass das Ersuchen in irgendeinem Zusammenhang mit dieser Transaktion stehen könnte. Dass der entsprechende Gewinn von der Beschwerdeführerin 1 angeblich ordnungsgemäss versteuert wurde, ist daher ohne Belang für das vorliegende Amtshilfeverfahren.

3.4.5 Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass eine Amtshilfeleistung nicht zulässig wäre, insoweit als die ersuchten Informationen nur für die

«Vorabklärungen» hinsichtlich des Straftatbestands der Geldwäscherei voraussichtlich erheblich wären, da es sich dabei um einen nichtsteuerlichen Tatbestand handelt, der nicht in den Anwendungsbereich der Amtshilfeklausel fällt (vgl. dazu bereits E. 2.3.5.3). Dies ist jedoch vorliegend - wie ausgeführt - nicht der Fall, zumal sich die ersuchten Informationen als für die steuerliche Überprüfung voraussichtlich erheblich erweisen. Eine Verwendung der Informationen im Rahmen des strafrechtlichen Verfahrens ist ohne ausdrückliche Zustimmung der Schweiz nicht zulässig (vgl. dazu nachfolgend E. 3.9).

### 3.5 Benachteiligung der Beschwerdeführerin 2

#### 3.5.1 Die Beschwerdeführerinnen machen weiter geltend, Art. 21 Ziff. 2 Bst. f MAC verbiete die Amtshilfe, wenn ein Staatsangehöriger des ersuchten Staates gegenüber einem Staatsangehörigen des ersuchenden Staates benachteiligt werde. Dies sei vorliegend der Fall. Die Schweiz kenne nämlich keine «geheimen Vorabklärungen» und diese seien rechtsstaatlich in der Schweiz verpönt und unzulässig. Wenn solche «Geheimverfahren» in Serbien offenbar zulässig seien, dann werde die Beschwerdeführerin 2 gegenüber der Beschwerdeführerin 1 benachteiligt (Beschwerde, Rn. 48 ff.).

#### 3.5.2 Nach Art. 21 Abs. 2 Bst. f MAC ist das Übereinkommen (mit Ausnahme des hier nicht einschlägigen Artikels 14) nicht so auszulegen, als verpflichte es den ersuchten Staat, für die Zwecke der Anwendung beziehungsweise Durchsetzung einer Bestimmung des Steuerrechts des ersuchenden Staates oder der Erfüllung einer damit zusammenhängenden Verpflichtung Amtshilfe zu leisten, die einen Staatsangehörigen des ersuchten Staates gegenüber einem Staatsangehörigen des ersuchenden Staates, der sich in der gleichen Situation befindet, benachteiligt. Demnach darf ein ersuchter Staat eine Amtshilfeleistung verweigern, wenn ersuchte Informationen dazu verwendet würden, die Steuergesetze des ersuchenden Staates in einer Art und Weise anzuwenden oder durchzusetzen, die diskriminierend gegenüber Staatsangehörigen des ersuchten Staates wäre (OECD Kommentar MAC, a.a.O., § 200).

#### 3.5.3 Eine diskriminierende Anwendung oder Durchsetzung der serbischen Steuergesetze ist vorliegend nicht ersichtlich. Die Beschwerdeführerinnen machen nämlich nicht geltend, die angeblichen «Geheimverfahren» bzw. nicht parteiöffentlichen Abklärungen im Vorfeld einer offiziell eröffneten strafrechtlichen Untersuchung seien nach serbischem Recht (nur) betreffend schweizerische bzw. ausländische Staatsangehörige, nicht aber betreffend serbische Staatsangehörige zulässig. Sie machen vielmehr geltend, solche Abklärungen seien nur in Serbien (nicht aber in der Schweiz) zulässig. Eine Diskriminierung der Beschwerdeführerin als in der Schweiz domizilierte Gesellschaft ist somit nicht erkennbar. Überdies beziehen sich die «pre-investigation proceedings» nach Angaben der ersuchenden Behörde auf den strafrechtlichen Tatbestand der Geldwäscherei, der ohnehin nicht in den Anwendungsbereich der Amtshilfeklausel fällt (vgl. dazu bereits E. 2.3.5.3 und 3.4.5). Wie es sich mit den «pre-investigation proceedings» nach serbischem Recht genauer verhält (vgl. dazu bereits E. 1.7.2.2) und ob diese mit dem polizeilichen Ermittlungsverfahren nach Art. 306 ff. der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO; SR 312.0) vergleichbar sind, kann daher offenbleiben. Die Voraussetzungen für eine Verweigerung der Amtshilfe gestützt auf Art. 21 Abs. 2 Bst. f MAC sind offensichtlich nicht erfüllt.

### 3.6 Subsidiaritätsprinzip

#### 3.6.1 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 (Urteile des BVGer A-4936/2024 vom 17. März 2025 E.

4.5; A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 2.5.3 m.w.H.). Zur Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips muss der ersuchende Staat nicht sämtliche innerstaatlichen Auskunftsmittel ausschöpfen, sondern lediglich diejenigen, die für ihn nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbunden sind (Urteile des BGer 2C\_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 4.4; 2C\_493/2019 vom 17. August 2020 E. 5.5 m.w.H.). Dem ersuchenden Staat wird somit eine gewisse Freiheit belassen, um zu entscheiden, in welchem Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (E. 3.4.1.2) besteht rechtsprechungsgemäss namentlich kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liegt ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes konkretes Element vor, das ernsthaften Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründet (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-2795/2023 vom 24. Oktober 2024 E. 2.6.3; 672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.5.2).

3.6.2 Die Beschwerdeführerinnen machen geltend, die ersuchende Behörde zeige nicht auf, weshalb die ihr zur Verfügung stehenden Mittel zur Informationsbeschaffung ausgeschöpft sein sollen. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass die ESTV ihr bereits im Detail in der gleichen Sache Auskunft erteilt habe. Es sei nicht ersichtlich, weshalb die ersuchende Behörde mit den bereits erhaltenen Informationen nicht noch weitere Mittel in Serbien habe, um Informationen von der Beschwerdeführerin 1 zu erlangen.

3.6.3 Vorliegend wird um Informationen zu den Transaktionen der Beschwerdeführerin 2, einer in der Schweiz domizilierten juristischen Person, bzw. um Auszüge zu deren in der Schweiz gehaltenen Konten ersucht. Es ist daher von Vorhinein nicht erkennbar, welche weiteren Massnahmen die ersuchende Behörde in Serbien zur Erlangung dieser Informationen hätte ergreifen können. Überdies bestätigt die ersuchende Behörde im Ersuchen vom (Datum), dass sie alle verfügbaren verhältnismässigen Massnahmen zur Erlangung der Informationen in Serbien ergriffen hat. Darauf durfte die Vorinstanz abstellen, auch wenn den Beschwerdeführerinnen keine Einsicht in das Ersuchen gewährt wurde (vgl. E. 1.7.3.5). Es besteht vorliegend kein Anlass, an den diesbezüglichen Ausführungen der ersuchenden Behörde zu zweifeln (E. 3.6.1). Die Rüge der Beschwerdeführerinnen erweist sich als unbegründet.

3.7 Verbot der Doppelbesteuerung

3.7.1 Das MAC verpflichtet den ersuchten Staat nicht, Amtshilfe zu leisten, wenn und soweit nach seiner Auffassung die Besteuerung im ersuchenden Staat im Widerspruch zu allgemein anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, zu einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder zu einem anderen Abkommen, das der ersuchte Staat mit dem ersuchenden Staat geschlossen hat, steht (Art. 21 Abs. 2 Bst. e MAC).

3.7.2 Die Beschwerdeführerinnen machen geltend, es drohe der Beschwerdeführerin 1 eine Art. 21 Abs. 2 Bst. e MAC widersprechende Doppelbesteuerung in Serbien. Die Beschwerdeführerin 1 habe im Jahr 2014 einen Aktienanteil von 95 % an der F. \_\_\_\_\_ d.o.o. an ein Medienunternehmen in Belgrad verkauft. Den aus diesem Verkauf erzielte Kapitalgewinn habe sie jedoch ordentlich ausgewiesen und besteuert. Wenn die ersuchende Behörde nun behaupte, sie habe Geld aus Serbien abgezogen, so sei dies falsch, da sie die entsprechenden Gelder bereits versteuert habe. Sie verweist auf einen Entscheid der serbischen Steuerbehörde vom 8. Oktober 2019 inkl. [auszugsweiser] englischer Übersetzung (Beschwerdebeilage 8).

3.7.3 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen ist weder dem Ersuchen noch dem «Summary» zu entnehmen, dass das Ersuchen in irgendeinem Zusammenhang mit dem Verkauf von Anteilen an der F. \_\_\_\_\_ d.o.o. stehen könnte (dazu bereits E. 3.4.4). Insoweit als die

Beschwerdeführerinnen also nachweisen wollen, dass die Beschwerdeführerin 1 Gewinn aus diesem Verkauf versteuert hat, vermögen sie daher nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Für eine mögliche Doppelbesteuerung in Serbien bestehen keine Anhaltspunkte.

### 3.8 Spontane Amtshilfeleistung

#### 3.8.1 Die Beschwerdeführerinnen machen weiter geltend, es bestehe ein Widerspruch zwischen der Schlussverfügung vom 7. Dezember 2023 und der «Eröffnungsverfügung» vom 4. Juli 2022. Gemäss den Angaben in der Eröffnungsverfügung habe die ersuchende Behörde offenbar nur um Informationen betreffend einen Zeitraum vom 24. September 2014 bis 13. Februar 2019 ersucht. Wenn die ESTV nun für einen Zeitraum vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2021 Amtshilfe leisten wolle, handle sie dem Verbot der spontanen Amtshilfe zuwider.

#### 3.8.2 Die Ausführungen der Beschwerdeführerinnen erweisen sich als aktenwidrig. Mit Editionsverfügung vom 4. Juli 2022 wurde die Beschwerdeführerin 2 um «Informationen für den Zeitraum vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2021» ersucht (act. Nr. 19 S. 2). Dem «summary» ist zu entnehmen, dass sich das Ersuchen sogar auf einen Zeitraum bis März 2022 bezog (Sachverhalt Bst. A.a). Dies wurde den Beschwerdeführerinnen auch mit Schreiben vom 9. August 2023 zur Wahrung des rechtlichen Gehörs mitgeteilt (act. Nr 43 S. 3). Es liegen weder ein Widerspruch zur Schlussverfügung noch eine beabsichtigte spontane Amtshilfeleistung vor.3.9 Spezialitätsprinzip3.9.1 3.9.1.1 Nach Art. 22 Abs. 1 MAC sind alle Informationen, die eine Vertragspartei nach diesem Übereinkommen erhalten hat, ebenso geheim zu halten und zu schützen wie die Informationen, die sie nach ihrem innerstaatlichen Recht erhalten hat. Die Informationen dürfen in jedem Fall nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungs- oder Aufsichtsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Festsetzung, Erhebung, Vollstreckung oder Strafverfolgung oder der Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der Steuern dieser Vertragspartei oder mit der Aufsicht darüber befasst sind. Nur die genannten Personen oder Behörden dürfen die Informationen verwenden, und zwar nur für diese Zwecke. Sie dürfen sie jedoch ungeachtet des Absatzes 1 in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung im Zusammenhang mit diesen Steuern offenlegen.3.9.1.2 Nach ständiger Rechtsprechung 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 BVerfG A-4889/2024 vom 16. September 2025 E. 8.1.2; A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1; A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1). Die in den Unterlagen erwähnten Personen sind damit durch das Spezialitätsprinzip geschützt, welches auch eine persönliche Dimension aufweist (BGE 147 II 13 E. 3.4.3 und E. 3.5; 146 I 172 E. 7.1.3). Die Rechtsprechung zur persönlichen Dimension des Spezialitätsprinzips ist vom Bundesgericht in zahlreichen Entscheiden bestätigt worden (vgl. etwa die Urteile des BVerfG 2C\_219/2022 vom 30. Januar 2025 E. 7.4; 2C\_795/2022 vom 15. März 2024 E. 7.2 und 7.4; 2C\_802/2022 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3). Weiter garantiert das Spezialitätsprinzip, dass die amtshilfeweise übermittelten Informationen nicht zu strafrechtlichen Zwecken ausserhalb der Steueramtshilfe verwendet werden (Urteil des BVerfG 2C\_750/2020 vom 25. März 2021 E. 8.3). Gemäss dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung - welche grundsätzlich auch auf das vorliegend relevante MAC anwendbar ist - 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 BVerfG 2C\_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7).3.9.1.3 Das bereits erwähnte völkerrechtliche

Vertrauensprinzip (E. 3.4.1.2) 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 (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.3; 128 II 407 E. 3.2 und 4.3.1; 115 Ib 373 E. 8; 107 Ib 264 E. 4b; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1; 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 bzw. 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).

3.9.2 Am 19. Februar 2024 hat der Rat der OECD eine Aktualisierung des Kommentars zu Art. 26 OECD-MA genehmigt (abrufbar unter: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/fr/topics/policy-issues/transparence-fiscale-et-cooperation-internationale/mise-a-jour-commentaires-relatifs-article-26-modele-convention-fiscale-ocde.pdf>; abgerufen am 7. Januar 2026). Mit dieser Aktualisierung wurde dahingehend eine Änderung vorgenommen, 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 Aktualisierung ab sofort von der ESTV umgesetzt werde (siehe die Fachinformation des Sekretariats für internationale Finanzfragen [SIF]: «Die OECD präzisiert den Kommentar zu Artikel 26 [Informationsaustausch] des Musterabkommens»; <<https://www.sif.admin.ch/de/kommentar-artikel-26-informationsaustausch-musterabkommens>>; abgerufen am 7. Januar 2026). Das Bundesverwaltungsgericht hat jüngst nach eingehender Prüfung entschieden, dass die persönliche Dimension des Spezialitätsprinzips trotz der Aktualisierung des OECD-Kommentars beizubehalten ist (Urteil des BVGer A-4889/2024 vom 16. September 2025 E. 8 [angefochten vor BGer]).

3.9.3 Vorliegend erwähnt die ersuchende Behörde in Zusammenhang mit ihrem Ersuchen um Geheimhaltung, dass unter anderem dem Verdacht auf Geldwäscherei nachgegangen werde (Sachverhalt Bst. B.h). Dabei handelt es sich nicht um einen steuerstrafrechtlichen Tatbestand. Eine Verwendung der amtshilfeweise erlangten Informationen im Rahmen eines Strafverfahrens wegen Geldwäscherei ist vom Zweck des Abkommens nicht gedeckt und kommt nur nach vorgängiger Genehmigung durch die Schweizer Behörden in Frage (BGE 146 II 150 E. 7.5; Urteil des BGer 2C\_542/2018 vom 10. März 2021 E. 4.4; vgl. bereits E. 2.3.5.3). Die Vorinstanz weist die ersuchende Behörde in Ziff. 3 Bst. a der angefochtenen Schlussverfügung zu Recht darauf hin, dass die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen nur für die Festsetzung, Erhebung, Vollstreckung oder Strafverfolgung oder die Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der in Art. 2 MAC genannten Steuern verwendet werden dürfen.

3.9.4 Überdies dürfen die zur Übermittlung bestimmten Informationen nur in Verfahren betreffend die Beschwerdeführerin 1 verwendet werden. Auch auf diese Beschränkung, welche sich aus der persönlichen Dimension des Spezialitätsprinzips ergibt, weist die ESTV die ersuchende Behörde hin (Schlussverfügung, Dispositiv-Ziff. 3 Bst. a). Die angefochtene Schlussverfügung vom 7. Dezember 2023 erging vor der jüngsten Aktualisierung der

OECD zum Musterabkommen (E. 3.9.2). Letztere ist demnach - insoweit sie überhaupt für das MAC Geltung beanspruchen kann - für das vorliegende Verfahren ohnehin nicht relevant (vgl. Urteil des BVGer A-516/2024 vom 16. Dezember 2024 E. 4.3.2 [angefochten vor BGer]; A-5157/2023 vom 28. August 2024 E. 3.3). Auch besteht gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip kein Grund zur Annahme, die ersuchende Behörde könnte das Spezialitätsprinzip verletzen (E. 3.9.1.3). 3.9.5 Zusammengefasst steht das Spezialitätsprinzip der beabsichtigten Amtshilfeleistung nicht entgegen. 4. 4.1 Insgesamt erweist sich die beabsichtigte Amtshilfeleistung mit Bezug auf die Steuerperioden vor dem 1. Januar 2020 als unzulässig (E. 2.3.6). Die Beschwerde ist demnach teilweise gutzuheissen und die Schlussverfügung aufzuheben bzw. abzuändern, insoweit als sie die Übermittlung von Informationen betreffend Besteuerungszeiträume vor dem 1. Januar 2020 vorsieht. Da dies unabhängig von der Frage der Rechtmässigkeit der Editionsverfügung der Vorinstanz vom 4. Juli 2022 gilt, ist auf die Beschwerde insoweit nicht einzutreten, als damit die Aufhebung dieser Editionsverfügung gefordert wird (vgl. E. 1.3.3). 4.2 Im Übrigen, d.h. mit Bezug auf die verfügte Amtshilfeleistung betreffend den Besteuerungszeitraum vom 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2021, ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (E. 1.3.3).

## **E. 5**

Die Schweiz wendet Artikel 28 Absatz 7 des Amtshilfeübereinkommens ausschliesslich an:

- a. wenn es einen Besteuerungszeitraum gibt: auf Amtshilfe im Zusammenhang mit Besteuerungszeiträumen, die am oder nach dem 1. Januar des dritten Jahres vor dem Jahr beginnen, in dem das Amtshilfeübereinkommen für eine Vertragspartei in Kraft getreten ist;
- b. wenn es keinen Besteuerungszeitraum gibt: auf Amtshilfe im Zusammenhang mit Steuerverbindlichkeiten, die am oder nach dem 1. Januar des dritten Jahres entstehen, das dem Jahr vorangeht, in dem das Amtshilfeübereinkommen für eine Vertragspartei in Kraft getreten ist.»

Serbien hat betreffend Art. 28 Abs. 7 MAC den folgenden Vorbehalt angebracht (abrufbar über: <https://www.coe.int/en/web/conventions> > Full List > ETS No 127 > Reservations and Declarations > Serbia): «Pursuant to Article 30, paragraph 1.f, of the Convention, the Republic of Serbia reserves the right to apply paragraph 7 of Article 28 exclusively for administrative assistance related to taxable periods beginning on or after 1 January of the third year preceding the one in which the Convention, as amended by the 2010 Protocol, entered into force in respect of a Party, or where there is no taxable period, for administrative assistance related to charges to tax arising on or after 1 January of the third year preceding the one in which the Convention, as amended by the 2010 Protocol, entered into force in respect of a Party." Da das Abkommen für Serbien am 1. Dezember 2019 und für die Schweiz am 1. Januar 2017 in Kraft getreten ist, kann für Steuersachen im Zusammenhang mit vorsätzlichem Verhalten, das nach dem Strafrecht der ersuchenden Vertragspartei der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt, im Verhältnis zwischen den zwei Staaten für Steuerperioden ab dem 1. Januar 2016 (entsprechend dem 1. Januar des dritten Jahres vor dem Jahr [2019], in dem das Abkommen für Serbien in Kraft getreten ist) Amtshilfe geleistet werden.

### **E. 5.1**

Die Beschwerdeführerinnen obsiegen mit Bezug auf die Übermittlung von Informationen zu vier von insg. sechs Steuerperioden (obsiegend betreffend Steuerperioden 2016-2019; unterliegend betreffend Steuerperioden 2020-2021). Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 5'000.- festzusetzen und ausgangsgemäss den Beschwerdeführerinnen im Umfang von Fr.

2'000.- aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der Vorinstanz sind keine Kosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- ist im Umfang von Fr. 2'000.- zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Im Umfang von Fr. 3'000.- ist er nach Eintritt der Rechtskraft des Urteils zurückzuerstatten.

### **E. 5.2**

Die Beschwerdeführerinnen haben im Umfang ihres Obsiegens Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 VGKE). Die Parteientschädigung ist aufgrund einer eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Angesichts dieser klaren reglementarischen Grundlagen kann nach der Rechtsprechung namentlich bei anwaltlicher Vertretung auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_422/2011 vom 9. Januar 2012 E. 2; Urteile des BVGer A-471/2021 vom 27. Juni 2022 E. 5.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_680/2022, 9C\_736/2022 vom 3. April 2023], A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 4.2 [bestätigt durch BGE 149 II 43]). Die Parteientschädigung ist vorliegend mangels Kostennote und angesichts des Streitwerts praxisgemäss auf Fr. 4'500.- festzusetzen.

### **E. 6**

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 Sinne 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 folgt auf der nächsten Seite)

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