



## Urteil vom 28. März 2024

---

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Gerichtsschreiberin Anna Begemann.

---

Parteien

**B.\_\_\_\_\_ SA,**  
(...),  
vertreten durch  
Dr. iur. Florian S. Jörg, Rechtsanwalt,  
(...)  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-US).

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

**A.a** Mit Schreiben vom (Datum) richtete der Internal Revenue Service des *US Department of the Treasury* (nachfolgend: IRS oder ersuchende Behörde) ein Amtshilfeersuchen betreffend E. \_\_\_\_\_ (nachfolgend auch: betroffene Person oder E. \_\_\_\_\_) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV). Das Ersuchen stützt sich auf Art. 26 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61; nachfolgend: DBA CH-US) sowie das zugehörige Protokoll. Das Ersuchen schliesst sich an ein vorangehendes Amtshilfeersuchen mit der ESTV-Referenz (...) an.

**A.b** Der IRS führt aus, das Ersuchen stehe im Zusammenhang mit einer Steuerstrafuntersuchung betreffend die Einkommenssteuern für die Steuerperioden (Jahre). E. \_\_\_\_\_ und seine Ehefrau, F. \_\_\_\_\_ (nachfolgend auch: F. \_\_\_\_\_), seien bereits früher Teil einer US-Steuerstrafuntersuchung gewesen. Die Untersuchung habe gezeigt, dass E. \_\_\_\_\_ und F. \_\_\_\_\_, zusammen mit anderen, in einen Betrugsplan gegen die USA («scheme to defraud the United States») verwickelt gewesen seien, mittels dessen sie den IRS an der Festsetzung ihrer Steuern hätten hindern wollen; dies unter Verwendung von Sitzgesellschaften («domiciliary companies»), darunter ausländische Gesellschaften und eine ausländische Stiftung. Im Rahmen des Betrugsplans hätten E. \_\_\_\_\_ und F. \_\_\_\_\_ falsche und betrügerische Steuererklärungen für die Jahre (...) und (...) eingereicht. Sie hätten verschiedene ausländische Bankkonten bewusst nicht angegeben und bedeutsame Zins- und Investitionserträge nicht deklariert. Im Steuerjahr (...) hätten sie den Erlös aus (...) in Höhe von USD (...) nicht deklariert. Im (Monat / Jahr) seien beide in den USA angeklagt worden. F. \_\_\_\_\_ sei nach Abschluss des Verfahrens verurteilt worden, E. \_\_\_\_\_ sei nicht vor Gericht erschienen, habe die USA verlassen und sei noch immer auf der Flucht. Das *US Department of Justice* halte noch immer an der Anklage gegen E. \_\_\_\_\_ fest und strebe dessen Auslieferung an. Die Steuerstrafuntersuchung sei noch immer am Laufen und erstrecke sich auf die nachträglich eingereichten Steuererklärungen für die Jahre (...) bis (...) sowie die nicht eingereichten Steuererklärungen für die Jahre (...) bis (...).

Des Weiteren erläutert die ersuchende Behörde den (mutmasslichen) «Betrugsplan» («the scheme») von E. \_\_\_\_\_ und F. \_\_\_\_\_ im Detail. Zusammengefasst und soweit vorliegend interessierend hätten diese seit (Jahr), mit Hilfe von anderen Personen, zahlreiche (im Ersuchen namentlich genannte) Sitzgesellschaften gegründet und in deren Namen Bankkonten in der Schweiz und (Land) (bei im Ersuchen namentlich genannten Banken) eröffnet, um Vermögenswerte zu verschieben und Steuern zu hinterziehen. Einige der Sitzgesellschaften seien das Eigentum der G. \_\_\_\_\_ Stiftung gewesen, deren wirtschaftlich Berechtigte und alleinige Begünstigte F. \_\_\_\_\_ und E. \_\_\_\_\_ gewesen seien. Dies ergäbe sich aus Formularen, die die (im Ersuchen namentlich genannte) Treuhänderin, welche für E. \_\_\_\_\_ und F. \_\_\_\_\_ tätig gewesen sei, an eine (Nationalität) Treuhänderin übermittelt habe.

Nachdem ihnen die Teilnahme am US *Offshore Voluntary Disclosure Program* (OVDP) im Jahre (...) verweigert worden war, hätten E. \_\_\_\_\_ und F. \_\_\_\_\_ begonnen, die ausländischen Konten umzuschichten, um ihre Namen von der formellen Dokumentation zu den Konten zu entfernen, aber dennoch die Kontrolle über die Vermögenswerte zu behalten. Dazu hätten sie ihre Vermögenswerte auf ein Bankkonto der Sitzgesellschaft «C. \_\_\_\_\_ Foundation» überwiesen und diese als «settlors» der Stiftung weiterhin kontrolliert. (Jahr) hätten sie mit Hilfe von Beauftragten («nominees»), darunter D. \_\_\_\_\_, mit der «A. \_\_\_\_\_ Foundation» (nachfolgend: A. \_\_\_\_\_ Foundation) eine neue Stiftung gegründet, um die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Vermögenswerte und ihre Kontrolle darüber weiter zu verschleiern. Spätestens seit (Jahr) habe H. \_\_\_\_\_, ein Schweizer Treuhänder, D. \_\_\_\_\_, der seinerseits als Beauftragter für E. \_\_\_\_\_ und F. \_\_\_\_\_ fungiert habe, Dienste geleistet. D. \_\_\_\_\_ habe Mandate für verschiedene weitere ausländische Gesellschaften wahrgenommen, teilweise zusammen mit H. \_\_\_\_\_, darunter auch für die B. \_\_\_\_\_ SA. Der IRS habe Grund zur Annahme, dass diese Gesellschaften benutzt worden sein könnten, um E. \_\_\_\_\_ und F. \_\_\_\_\_ bei der Verschleierung ihrer Vermögenswerte und Einkommen zu helfen. D. \_\_\_\_\_ und E. \_\_\_\_\_ seien um (Monat / Jahr) herum in (Land) angeklagt worden, u.a. wegen Verdachts auf Geldwäscherei. D. \_\_\_\_\_ sei im (Monat / Jahr) verhaftet worden, E. \_\_\_\_\_ sei noch immer auf der Flucht.

**A.c** Der IRS ersucht um die folgenden Informationen betreffend den Zeitraum vom (...) bis (...):

*Please provide all records in the custody, possession, or control of H. \_\_\_\_\_ GmbH, also known as ("a/k/a") H. \_\_\_\_\_ LLC, and formerly H. \_\_\_\_\_*

("H.\_\_\_\_\_" ) that relate to E.\_\_\_\_\_, a/k/a E.a\_\_\_\_\_, a/k/a E.b\_\_\_\_\_, a/k/a E.c\_\_\_\_\_, ("E.\_\_\_\_\_"); F.\_\_\_\_\_ ("F.\_\_\_\_\_"); D.\_\_\_\_\_ ("D.\_\_\_\_\_"); and any entity established for or on behalf of the E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, and/or D.\_\_\_\_\_, including, but not limited to: I.\_\_\_\_\_ Ltd.; J.\_\_\_\_\_ Ltd.; K.\_\_\_\_\_ Limited; L.\_\_\_\_\_ Ltd.; M.\_\_\_\_\_ Ltd.; N.\_\_\_\_\_ SA; C.\_\_\_\_\_ a/k/a C.a\_\_\_\_\_; C.\_\_\_\_\_ Foundation; Fundacion C.\_\_\_\_\_ a/k/a C.a\_\_\_\_\_ Foundation; A.\_\_\_\_\_ Foundation; B.\_\_\_\_\_ SA; O.\_\_\_\_\_; P.\_\_\_\_\_ GmbH; Q.\_\_\_\_\_; and/or R.\_\_\_\_\_ Foundation, Inc. for the period of (...), through (...).

Such records should include, but not be limited to, the following:

1. *Regardless of date, engagement letter(s) and similar documents defining the services to be provided by H.\_\_\_\_\_ to or for the benefit of E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_, and/or any entity established for the benefit of or on behalf of E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_;*
2. *Copies of any and all invoices, receipts, account statements, or other billing documents and payment information for services rendered by H.\_\_\_\_\_ to, or for the benefit of, E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_, and/or any entity established for the benefit of or on behalf of E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_;*
3. *Regardless of date, powers of attorney, letters of wishes, letters of direction, and similar documents granting authority for H.\_\_\_\_\_ to act on behalf of E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_, and/or any entity established for the benefit of or on behalf of E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_;*
4. *All written communications regarding transactions related to banking, finance or asset protection, between H.\_\_\_\_\_ and E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_, and/or any entity established for the benefit of or on behalf of E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_;*
5. *Monthly and other periodic statements for any and all financial accounts established for the benefit of E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_, and/or any entity established for the benefit of or on behalf of E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_;*
6. *Copies of all cancelled checks written against any and all financial accounts established for the benefit of E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_, and/or any entity established for the benefit of or on behalf of E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_;*
7. *Detailed information, including instructions and transactional data, regarding all electronic wire and/or other transfers received by or sent from any and all financial accounts established for the benefit of E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_, and/or any entity established for the benefit of or on behalf of E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_;*
8. *For any and all entities established for the benefit of or on behalf of E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, and/or D.\_\_\_\_\_;*

- a. *Regardless of date, organizational documents, deeds of incorporation, by-laws, registrations, articles of incorporation, statutes, memoranda of association, partnership agreements, joint venture agreements;*
  - b. *Regardless of date, ownership documents, including those reflecting legal owners and their respective shares of legal ownership, beneficial owners and their respective shares of economic or de facto ownership, and all changes of ownership or beneficial interest;*
  - c. *Stock records book and/or other listing of shareholders and stock certificates;*
  - d. *Regardless of date, documents designating beneficiaries, trustees, protectors, partners, and/or percentage ownership;*
  - e. *All records of dissolution, termination, name change, winding up, or similar record of cessation of operations; and*
  - f. *Documents distributed, sent, and/or transmitted by or to any legal, fiduciary, and/or beneficial owners to and from professionals (e.g, attorneys, accountants, bankers, brokers, trust advisory, etc.), including but not limited to contracts, agreements, advisories, schedules, letters, memoranda, notes and instructions;*
9. *All books and records for any accounting services performed by H. \_\_\_\_\_ relating to E. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_, and/or any entity established for the benefit of or on behalf of E. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_; and*
10. *All documentation regarding any real estate transactions or property management services that may have been provided by H. \_\_\_\_\_ to or for the benefit of E. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_, and/or any entity established for the benefit of or on behalf of E. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_.*

## **B.**

**B.a** Mit Editionsverfügung vom 17. Juni 2022 ersuchte die ESTV die H. \_\_\_\_\_ GmbH in (Ort) (nachfolgend: Informationsinhaberin), ihr die ersuchten Informationen innerhalb von 10 Kalendertagen ab Erhalt der Editionsverfügung zuzustellen und die im Ausland ansässige betroffene Person über das laufende Amtshilfeersuchen zu informieren. Mit E-Mail vom 3. August 2022 und Schreiben vom 27. September 2022 richtete die ESTV ergänzende Editionsverfügungen an die Informationsinhaberin.

**B.b** Mit Schreiben vom 24. Juni 2022, 16. Juli 2022, 9. August 2022, 1. September 2022 und 30. September 2022 nahm die Informationsinhaberin zu den Editionsverfügungen Stellung und übermittelte die ersuchten Informationen (Akten der Vorinstanz [act.] Nr. 5, 12, 20, 28, 35). Sie teilte der ESTV mit, dass sie die betroffene Person nicht über das Verfahren habe informieren können.

**B.c** Am 24. November 2022 informierte die ESTV die betroffene Person durch Veröffentlichung im Bundesblatt über das Verfahren (BBI 2022 2864).

## **C.**

**C.a** Mit Schreiben vom 22. November 2022 informierte die ESTV die B. \_\_\_\_\_ SA (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person 1) über das Amtshilfeersuchen und über die beabsichtigte Übermittlung der sie betreffenden Informationen. Gleichzeitig wurde die beschwerdeberechtigte Person 1 ersucht, im Falle ihrer Zustimmung zur beabsichtigten Übermittlung der Informationen an die ersuchende Behörde, dies der ESTV innert 10 Kalendertagen nach Erhalt des Notifikationsschreibens schriftlich zu bestätigen.

**C.b** Mit Schreiben vom 28. November 2022 informierte die ESTV die beschwerdeberechtigte Person 1 erneut über das Verfahren.

**C.c** Mit Schreiben vom 2. Dezember 2022 zeigte der Rechtsvertreter der beschwerdeberechtigten Person 1 der ESTV das Mandatsverhältnis an und ersuchte um Fristerstreckung.

**C.d** Mit Eingabe vom 23. Dezember 2022 nahm die beschwerdeberechtigte Person 1 über ihren Rechtsvertreter zu der beabsichtigten Übermittlung Stellung (act. Nr. 68). Sie beantragte, es seien keinerlei sie betreffende Dokumente an die ersuchende Behörde zu übermitteln. Sie zeigte sich jedoch bereit, im Sinne eines «alternativen Vorschlags» unter bestimmten Bedingungen der Offenlegung der sie betreffenden Kaufs- und Verkaufsverträge und Darlehensverträge zuzustimmen (Stellungnahme, act. Nr. 68, Rz. 76).

## **D.**

**D.a** Am 13. Januar 2023 erliess die ESTV die Schlussverfügung betreffend die betroffene Person. Diese wurde im Bundesblatt publiziert.

**D.b** Mit an die beschwerdeberechtigte Person 1 gerichteter Schlussverfügung vom 13. Februar 2023 verfügte die ESTV, dass dem IRS Amtshilfe betreffend die betroffene Person geleistet wird (Ziff. 1 des Dispositivs) und bezeichnete die zu übermittelnden Informationen, in welchen auch die beschwerdeberechtigte Person 1 erscheint (Ziff. 2 des Dispositivs). Der Antrag auf Abweisung des Verfahrens wurde abgewiesen (Ziff. 3 des Dispositivs). Die ESTV werde den IRS darauf hinweisen, dass die unter Ziff. 2 genannten Informationen geheim zu halten sind und nur in Verfahren gegen die betroffene Person verwendet werden dürfen (Ziff. 4 des Dispositivs).

## **E.**

**E.a** Mit Eingabe vom 15. März 2023 erhebt die beschwerdeberechtigte Person 1 (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen die Schlussverfügung vom 13. Februar 2023 beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, die Schlussverfügung vom 13. Februar 2023 in Sachen E.\_\_\_\_\_, ihr gegenüber erlassen, sei vollumfänglich aufzuheben. Eventualiter sei der ESTV zu untersagen, gemäss Ziff. 2 des Dispositivs der Schlussverfügung sie (die Beschwerdeführerin) betreffende Dokumente an den IRS zu übermitteln; insbesondere sei der ESTV die Übermittlung folgender Dokumente zu untersagen: Enclosure 3 (Antwort 1), Enclosure 6 (Antwort 2), Enclosure 14 (Antwort 4), Enclosures 17, 18 19 (Antwort 5), Enclosures 21, 23 (Antwort 8), Enclosure 26 (Antwort 9); alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge, zzgl. Mehrwertsteuerzuschlag, zulasten der Beschwerdegegnerin. Überdies sei der Beschwerdegegnerin (recte: wohl Beschwerdeführerin) eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen. In prozessualer Hinsicht beantragt die Beschwerdeführerin den Beizug der Vorakten.

**E.b** Mit Vernehmlassung vom 12. Mai 2023 beantragt die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz), die Beschwerde vom 15. März 2023 sei kostenpflichtig abzuweisen.

**E.c** Mit Eingabe vom 23. Juni 2023 reicht die Beschwerdeführerin eine Replik zur Vernehmlassung der Vorinstanz ein. Darin hält sie im Wesentlichen an ihren Anträgen und deren Begründung fest.

**E.d** Am 5. Juli 2023 reichte die Vorinstanz eine weitere Stellungnahme ein, mit welcher sie im Wesentlichen auf ihre bereits gemachten Ausführungen verwies.

**E.e** Am 19. Juli 2023 liess sich die Beschwerdeführerin unaufgefordert zur Stellungnahme der Vorinstanz vom 5. Juli 2023 vernehmen.

*Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensparteien und die Beweismittel wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.*

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

1.

**1.1** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Die ESTV gehört als Behörde nach Art. 33 VGG zu den Vorinstanzen des Bundesverwaltungsgerichts. Eine das Sachgebiet betreffende Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG liegt nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist folglich für die Beurteilung der vorliegenden Sache zuständig.

**1.2** Die Beschwerdeführerin hat sich am vorinstanzlichen Verfahren beteiligt und ist mit Blick auf die sie betreffenden, nach der angefochtenen Schlussverfügung an den IRS zu übermittelnden Informationen materiell beschwert. Somit und als Adressatin der angefochtenen Verfügung ist sie zur Beschwerde berechtigt (Art. 19 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 28. September 2012 [StAhiG, SR 651.1] i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG), namentlich auch als nicht formell betroffene Person, die die gänzliche Nichtübermittlung sie betreffender Daten verlangt hatte (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.2 und 7.3.3; Urteil des BGer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.3). Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VwVG; Art. 52 Abs. 1 VwVG) und der eingeforderte Kostenvorschuss fristgerecht bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

**1.3** Der Vollzug der Amtshilfe bei Ersuchen gestützt auf das DBA CH-US richtet sich nach dem StAhiG (Art. 1 Abs. 1 Bst. b StAhiG). Allenfalls abweichende Bestimmungen des vorliegend anwendbaren DBA CH-US gehen vor (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

**1.4** Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach den Bestimmungen über die Bundesrechtspflege und somit nach dem VwVG, soweit das VGG oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 5 Abs. 1 und Art. 19 StAhiG, Art. 37 VGG).

**1.5** Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann vorliegend die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich der Überschreitung und des Missbrauchs des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und die Unangemessenheit gerügt werden (Art. 49 VwVG).

**2.**

## **2.1**

**2.1.1** Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA CH-US sowie Ziff. 10 des dazugehörigen Protokolls (ebenfalls publiziert unter SR 0.672.933.61; nachfolgend: Protokoll), vorliegend in der geltenden Fassung gemäss Art. 3 f. des Protokolls vom 23. September 2009 zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeichnet am 2. Oktober 1996 in Washington (AS 2019 3145 ff.; nachfolgend: Änderungsprotokoll vom 23. September 2009; vgl. Art. 5 Abs. 2 Bst. b Änderungsprotokoll vom 23. September 2009, Urteile des BVGer A-4440/2021 vom 7. März 2022 E. 2.1; A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.2; A-727/2020 vom 12. Januar 2022 E. 3.2 f., je m.w.H.).

**2.1.2** Art. 26 DBA CH-US steht seit dem 20. September 2019 in Kraft (AS 2019 3145). Diese Norm findet Anwendung auf Ersuchen, die an oder nach diesem Datum gestellt werden (Art. 5 Abs. 2 Bst. b Änderungsprotokoll vom 23. September 2009). Zusätzlich ist für Auskünfte im Sinne von Art. 26 Abs. 5 DBA CH-US (Bankinformationen und Informationen über Beteiligungsverhältnisse an Personen) notwendig, dass sie sich auf Sachverhalte beziehen, die am oder nach dem Datum der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls vom 23. September 2009 – d.h. ab dem 23. September 2009 bestanden oder verwirklicht wurden (Art. 5 Abs. 2 Bst. b Ziff. i des Änderungsprotokolls vom 23. September 2009; vgl. Botschaft Änderungsprotokoll vom 23. September 2009, BBl 2010 235, 242).

## **2.2**

**2.2.1** Gemäss Ziff. 10 des Protokolls besteht Einvernehmen darüber, dass die zuständige Behörde eines Vertragsstaates bei der Stellung eines Amtshilfeersuchens der zuständigen Behörde des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern hat:

- i) hinreichende Angaben zur Identifikation der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person (typischerweise der Name und, soweit bekannt, die Adresse, Kontonummer oder ähnliche identifizierende Informationen);
- ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;

- iii) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Auskünfte vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;
- iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden; und
- v) den Namen und, soweit bekannt, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.

Diese Anforderungen gehen den ähnlichen Bestimmungen in Art. 6 Abs. 2 StAhiG vor (so auch Art. 1 Abs. 2 StAhiG; statt vieler: Urteil des BVGer A-2440/2022 vom 8. März 2023 E. 2.10).

**2.2.2** Enthält ein Amtshilfeersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, kann das Vorliegen einer sog. «fishing expedition» (vgl. hierzu E. 2.3.3) grundsätzlich verneint werden (vgl. Urteil des BGer 2C\_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3; Urteile des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.2.2; A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 6.1).

## 2.3

**2.3.1** Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern «erheblich» sein können, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist dabei durch Art. 1 DBA CH-US (persönlicher Geltungsbereich) nicht eingeschränkt.

**2.3.2** Auch wenn der Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US («Informationen, die erheblich sein können») leicht von demjenigen von Art. 26 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens («Informationen, die *voraussichtlich* erheblich sind») abweicht, sind diese Bestimmungen übereinstimmend auszulegen (vgl. Urteile des BVGer A-4440/2021 vom 7. März 2022 E. 2.2; A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.3.2; vgl. auch BGE 147 II 13 E. 3.4.2, wonach der neue Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US auf dem Konzept der voraussichtlichen Erheblichkeit beruht).

**2.3.3** Der Zweck der Verweisung auf Informationen, die erheblich sein können, besteht darin, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch

in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist (Ziff. 10 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-US in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 23. September 2009). Als «*fishing expeditions*» werden Amtshilfeersuchen bezeichnet, wenn sie zur Beschaffung von Beweismitteln aufs Geratewohl und ohne konkreten Zusammenhang zu laufenden Steuerverfahren gestellt werden (BGE 146 II 150 E. 6.1.2; 141 II 436 E. 4.4.3). Der Grundsatz der voraussichtlichen Erheblichkeit sowie das Verbot von «fishing expeditions» sind Ausdruck des verfassungsmässigen Verhältnismässigkeitsprinzips, wobei Letzteres in der internationalen Amtshilfe in Steuersachen vollständig in den erstgenannten Prinzipien aufgeht (BGE 139 II 404 E. 7.2.3).

**2.3.4** 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; 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.1). Ob eine Information 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-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.3). 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 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). 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).

**2.3.5** Als (formell) betroffene Person im Sinne des StAhiG gilt u.a. die Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden (Art. 3 Bst. a StAhiG). Bei einem Einzelersuchen handelt sich dabei um die Person, die Gegenstand der Kontrolle oder Untersuchung ist und die mittels

ihres Namens oder anderer Angaben identifiziert wird (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.1.1). Andere Personen, deren Namen aufgrund ihrer Nähe zu dem im Amtshilfegesuch geschilderten Sachverhalt in den zu übermittelnden Unterlagen (oder auch im Ersuchen) erscheinen, sind keine (formell) betroffenen Personen im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG (BGE 146 I 172 E. 7.1.1; Teilentscheid des BVGer A-5180/2020 vom 20. Dezember 2023 E. 3.1, 5.2.1).

Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen sind, ist gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG 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 (Urteile des BVGer A-1450/2021 vom 3. Mai 2022 E. 2.3.6; A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.4). 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 Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen; vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C\_287/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5; Urteil des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.5 m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird (statt vieler: Urteil des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.6.3). Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern 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 würde, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff.; 141 II 436 E. 4.4.3 f.; Urteil des BGer 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; Urteile des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.5; A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.2.3).

## 2.4

**2.4.1** Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet das *völkerrechtliche Vertrauensprinzip*. Diesem Grundsatz nach be-

steht – 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-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.2; A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2).

**2.4.2** Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist die ersuchte Behörde an die Darstellung des Sachverhalts im Amtshilfeersuchen gebunden, sofern diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 142 II 218 E. 3.1; 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-2259/2021 vom 18. Februar 2022 E. 2.2; A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.6). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteile des BVGer A-2259/2021 vom 18. Februar 2022 E. 2.2; A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.3). 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).

**2.4.3** Bestreitet die betroffene Person den von der ersuchenden Behörde geschilderten Sachverhalt, so hat sie diesen mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-769/2017, A-776/2017, A-777/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.2; A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2). Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, im Ersuchen den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; BVGE 2011/14 E. 2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6). Aus diesem Grund verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern diese muss nur – aber immerhin – hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1; 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6).

**2.5** Der ersuchende Staat hat bei der Verwendung der ersuchten Informationen das *Spezialitätsprinzip* einzuhalten. Gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-US sind die Informationen, die ein Vertragsstaat im Rahmen der internationalen Steueramtshilfe erhalten hat, von diesem wie nach innerstaatlichem Recht geheim zu halten. Die Informationen dürfen nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder der Strafverfolgung, mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US genannten Steuern oder mit der Aufsicht über diese Funktionen befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für die hiervor genannten Zwecke verwenden. Zudem dürfen die Informationen nur gegenüber derjenigen Person verwendet werden, gegen welche sich das Amtshilfeersuchen ausdrücklich richtet (BGE 147 II 13 E. 3.1 ff.; Urteil des BGer 2C\_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.4).

## **2.6**

**2.6.1** Das neue Bundesgesetz über den Datenschutz vom 25. September 2020 (DSG, SR 235.1) ist am 1. September 2023 in Kraft getreten. Gemäss der Übergangsbestimmung betreffend laufende Verfahren in Art. 70 DSG ist es nicht anwendbar auf hängige Beschwerden gegen erstinstanzliche Entscheide, die vor seinem Inkrafttreten ergangen sind. Diese Fälle unterstehen dem bisherigen Recht.

**2.6.2** Das Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (aDSG, AS 1993 1945) bezweckt den Schutz der Persönlichkeit und der Grundrechte von Personen, über die Daten bearbeitet werden (Art. 1 aDSG). Es gilt unter anderem für das Bearbeiten von Daten natürlicher und juristischer Personen durch die Bundesorgane (Art. 2 Abs. 1 Bst. b aDSG), zu denen die Vorinstanz gehört (Urteil des BVGer A-3715/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.4.1). Grundsätzlich findet das aDSG im Bereich der internationalen Amtshilfe Anwendung (vgl. Art. 2 Abs. 2 Bst. c aDSG *e contrario*; BVGE 2015/13 E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_792/2016 vom 23. August 2017 E. 3.1). Es findet hingegen keine Anwendung, wenn die Bestimmungen in einem anderen Gesetz – also einem Doppelbesteuerungsabkommen (aufgrund des Vorrangs des Völkerrechts, vgl. Art. 5 Abs. 4 des Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) oder dem StAhiG (insbesondere Art. 4 Abs. 3 als *lex specialis* zum DSG: BGE 143 II 506 E. 5.2.2) – einen für gleichartig erachteten Schutz der betroffenen Personen bieten (Urteile des BVGer A-3332/2020 vom 11. Januar 2023 E. 10.2; A-3715/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.4.3 m.w.H.).

**2.6.3** Gemäss Art. 6 Abs. 1 aDSG dürfen Personendaten nicht ins Ausland bekannt gegeben werden, «wenn dadurch die Persönlichkeit der betroffenen Personen schwerwiegend gefährdet würde, namentlich weil eine Gesetzgebung fehlt, die einen angemessenen Schutz gewährleistet». Die Bekanntgabe von Personendaten ist trotz fehlender Gesetzgebung nach Art. 6 Abs. 2 aDSG unter anderem dann möglich, wenn hinreichende (insbesondere vertragliche) Garantien einen angemessenen Schutz im Ausland garantieren (Bst. a der Bestimmung), oder wenn die betroffene Person im Einzelfall eingewilligt hat (Bst. b der Bestimmung). Sowohl Art. 22 Abs. 5 StAhiG als auch das aDSG verpflichten die ESTV, zuhanden der ersuchenden Behörde auf eine Verwendungsbeschränkung zu verweisen. Ist eine solche in der angefochtenen Schlussverfügung enthalten, verletzt die Übermittlung der Informationen Art. 6 Abs. 2 Bst. a aDSG im Grunde nicht (Urteil des BGer 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 4.2; Urteile des BVGer A-3332/2020 vom 11. Januar 2023 E. 10.2; A-3715/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.4.4; A-6080/2016 vom 23. Februar 2018 E. 4.5.3).

### 3.

**3.1** Im vorliegenden Fall ist zu Recht unbestritten, dass Art. 26 DBA CH-US in der Fassung gemäss dem Änderungsprotokoll vom 23. September 2009 auf das Amtshilfeersuchen vom (Datum) anwendbar ist. Die entsprechenden Voraussetzungen der Übergangsbestimmung sind erfüllt (vgl. E. 2.1.2). Es wird ebenfalls nicht bestritten, dass das Amtshilfeersuchen vom (Datum) die formellen Voraussetzungen gemäss Ziff. 10 Bst. a des Protokolls zum DBA-CH-US erfüllt (vgl. E. 2.2.1).

**3.2** Umstritten ist hingegen die Zulässigkeit der Amtshilfeleistung sowie insbesondere die Zulässigkeit der Übermittlung der in Ziff. 2 der angefochtenen Schlussverfügung genannten Informationen.

Die Beschwerdeführerin macht zusammengefasst geltend, sie habe mit der betroffenen Person des Amtshilfeersuchens «gar nichts zu tun» (Beschwerde, Rz. 13 f., 132 f.). Zur Erklärung müssten die Grundzüge des Sachverhalts herangezogen werden: Die C.\_\_\_\_\_ Foundation (Sitz) sei die «Mutterstiftung» der A.\_\_\_\_\_ Foundation mit Sitz in (...) und der C.\_\_\_\_\_ Foundation mit Sitz in (Ort). Die «Mutterstiftung» sei von der betroffenen Person und seiner Ehefrau gegründet worden. Sie habe im Jahr (...) (...) an eine private Unternehmung verkauft. Aus dem Verkaufserlös in Höhe von rund USD (...) seien die zwei «Folgestiftungen» gegründet worden. Die betroffene Person sei zwar einer der Gründer der Folgestiftung C.\_\_\_\_\_ Foundation, (Ort), gewesen; diese sei jedoch bereits

vor (Datum) aus dem Stiftungsrat ausgeschieden. Die zwei Folgestiftungen dienten alleine gemeinnützigen Zwecken. H.\_\_\_\_\_ betreue seit (Jahr) die beiden Folgestiftungen. Diese hätten die Absicht gehabt, ihr (der Beschwerdeführerin) Geld für ein Investment zur Verfügung zu stellen, wobei der Kontakt über H.\_\_\_\_\_ zustande gekommen sei. Zu diesem Zweck sei sie (die Beschwerdeführerin) an die A.\_\_\_\_\_ Foundation verkauft und D.\_\_\_\_\_ sei als Mitglied ihres Verwaltungsrates registriert worden. Die Stiftungen hätten jedoch sehr kurzfristig «einen Rückzieher» gemacht und den Darlehensvertrag nicht vollzogen. Daraufhin habe D.\_\_\_\_\_ ihren Verwaltungsrat auch wieder verlassen und sie sei an ihren jetzigen Eigentümer verkauft worden. Sie sei also sozusagen «irrtümlich» von einer Stiftung gekauft worden, mit welcher die betroffene Person gar nichts zu tun gehabt und in welcher Letztere auch nie im Stiftungsrat eingesessen habe. Es bestehe also keinerlei Zusammenhang zur betroffenen Person (Beschwerde, Rz. 14 ff., 33 ff.). Überdies seien die (sie betreffenden) ersuchten Informationen für den IRS «gänzlich uninteressant und irrelevant», da sie selber keine weiteren Berührungspunkte zu den USA aufweise, ihre Konten zum interessierenden Zeitpunkt keine signifikanten Vermögenswerte enthalten hätten und die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen ohnehin völlig belanglos und unerheblich seien (Beschwerde, Rz. 16 f., 132 ff., 152 ff.). Es liege eine unzulässige Beweisausforschung vor (Beschwerde, Rz. 22, 112 f., 156 ff.). Die Übermittlung würde auch gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip verstossen (Beschwerde, Rz. 23, 159 ff.). Das Ersuchen sei zudem mangelhaft begründet bzw. sie sei von diesem gar nicht erfasst (Beschwerde, Rz. 24, 166 ff.). Überdies würden die USA über keinen adäquaten Datenschutz verfügen, was der Übermittlung der Informationen entgegenstehe (Beschwerde, Rz. 19, 147 ff.). Zudem habe sie (die Beschwerdeführerin) der Übermittlung einer beschränkten Anzahl von Dokumenten zugestimmt, was von der ESTV ignoriert worden sei (Beschwerde, Rz. 21, 154).

**3.3** Das Bundesverwaltungsgericht prüft in einem ersten Schritt, ob das Amtshilfeersuchen das Verbot der Beweisausforschung verletzt (E. 4). In einem nächsten Schritt prüft das Bundesverwaltungsgericht, ob die Übermittlung der in Ziff. 2 der angefochtenen Schlussverfügung genannten Informationen, welche die Beschwerdeführerin als nicht formell betroffene Person berühren, zulässig ist (E. 5). Zuletzt wird auf diverse weitere Einwände der Beschwerdeführerin eingegangen (E. 6).

#### 4.

**4.1** Als «*fishing expeditions*» werden Amtshilfeersuchen bezeichnet, wenn sie zur Beschaffung von Beweismitteln aufs Geratewohl und ohne konkreten Zusammenhang zu laufenden Steuerverfahren gestellt werden (vgl. E. 2.3.3). Enthält ein Amtshilfeersuchen – wie das vorliegende (E. 3.1) – alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, kann das Vorliegen einer sog. «*fishing expedition*» grundsätzlich verneint werden (E. 2.2.2).

**4.2** Die ersuchende Behörde schildert den Verdacht gegen die namentlich genannte betroffene Person sowie den Zusammenhang mit der laufenden Steuerstrafuntersuchung in den USA im Ersuchen vom (Datum) konkret, umfassend und detailliert. Insbesondere führt sie aus, dass es sich sowohl bei der C.\_\_\_\_\_ Foundation wie auch bei der A.\_\_\_\_\_ Foundation und der C.\_\_\_\_\_ Foundation, (Sitz) (im Ersuchen als «Fundacion C.\_\_\_\_\_ [Sitz]» bezeichnet) um Sitzgesellschaften handle, mittels derer die betroffene Person und dessen Ehefrau versucht hätten, die wirtschaftliche Zugehörigkeit ihrer Vermögenswerte und ihre Kontrolle darüber zu verschleiern. Das Ziel sei es gewesen, ihre Namen von der formellen Dokumentation zu den im Namen der Sitzgesellschaften gehaltenen Konten zu entfernen, aber dennoch die Kontrolle über die Vermögenswerte zu behalten. Dabei habe ihnen D.\_\_\_\_\_ als Beauftragter geholfen, unterstützt vom Schweizer Treuhänder H.\_\_\_\_\_ (vgl. Sachverhalt Bst. A.b; Ersuchen, act. Nr. 1, S. 4-6). Dieser Verdacht stützt sich unter anderem auf Erkenntnisse, die die ersuchende Behörde im Rahmen ihrer eigenen Untersuchung sowie eines vorangehenden Amtshilfeverfahrens mit der Schweiz gewonnen hat (vgl. Amtshilfeersuchen, act. Nr. 1, S. 4, 6). Von einem Ersuchen «aufs Geratewohl» kann somit keine Rede sein.

**4.3** Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin (Beschwerde, Rz. 112 – 114) ist es nicht erforderlich, dass der Name der betroffenen Person in den zu übermittelnden Dokumenten auftaucht, um das Vorliegen einer unzulässigen Beweisausforschung auszuschliessen. Erforderlich ist lediglich, dass das Ersuchen hinreichend konkret ist (vgl. Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 3.1.1 f.). Dies ist vorliegend – wie oben dargelegt – der Fall. Der Vollständigkeit halber ist jedoch anzufügen, dass (...).

**4.4** Eine unzulässige Beweisausforschung liegt nach dem Ausgeführten nicht vor.

**5.**

**5.1** Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen eines Amtshilfeersuchens sind, ist zulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person voraussichtlich erheblich sind und die Übermittlung verhältnismässig ist (Art. 4 Abs. 3 StAhiG *e contrario*; vgl. E. 2.3.5). Der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US verwendete Wortlaut («Informationen, die erheblich sein können») ist übereinstimmend mit dem Begriff der «voraussichtlichen Erheblichkeit» auszulegen (vgl. E. 2.3.2). Das Gericht prüft demnach in Folge die voraussichtliche Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen (E. 5.2) sowie die Verhältnismässigkeit der Übermittlung (E. 5.3). Dabei geht es auch auf die datenschutzrechtlichen Bedenken der Beschwerdeführerin ein (E. 5.3.2).

**5.2** Zur *voraussichtlichen Erheblichkeit* der zur Übermittlung vorgesehenen Informationen ist Folgendes festzuhalten.

**5.2.1** Der IRS ersucht um sämtliche die Beschwerdeführerin betreffende Unterlagen bei der Informationsinhaberin (der H. \_\_\_\_\_ GmbH), insbesondere um Informationen und Unterlagen zum Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und H. \_\_\_\_\_, zur Organisation der Beschwerdeführerin, ihren Eigentumsverhältnissen, von ihr gehaltenen Konten und Wertschriften sowie zu sämtlichen sie involvierenden finanziellen Transaktionen (vgl. Sachverhalt Bst. A.c). Zur Übermittlung vorgesehen sind insgesamt 11 Beilagen (Enclosures). Diese enthalten zusammengefasst Unterlagen zu den Verbindungen zwischen der Beschwerdeführerin und H. \_\_\_\_\_ und deren Kommunikation (Encl. 3, 6, 14), zur Beschwerdeführerin und ihren Eigentumsverhältnissen (Statuten, Handelsregisterauszüge, Verzeichnis der Aktionäre und wirtschaftlich berechtigten Personen, Aktienverkaufsverträge, Jahresrechnungen, etc.) (Encl. 20, 21, 22, 23 und 26) sowie Bankauszüge zu von ihr gehaltenen Konten (Encl. 17, 18 und 19) für den ersuchten Zeitraum.

Diese Unterlagen sind geeignet, zu überprüfen, ob die Beschwerdeführerin möglicherweise verwendet wurde, um unversteuerte Vermögenswerte von E. \_\_\_\_\_ und F. \_\_\_\_\_ vor der US-amerikanischen Steuerbehörde zu verbergen. Informationen zur Verwaltung einer Gesellschaft sind gemäss der Rechtsprechung voraussichtlich erheblich, um beurteilen zu können, ob die Gesellschaft tatsächlich existiert oder ob es sich um eine Sitzgesellschaft handelt, mittels derer die Identität des wahren Inhabers von Vermögenswerten verschleiert werden soll (vgl. Urteil des BGer 2C\_904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 6.4). Gleiches gilt für Unterlagen, die Aufschluss

über die Organisationsweise der Beschwerdeführerin und über ihre Eigentumsverhältnisse geben können. Mittels der Buchhaltungsunterlagen und Kontoinformationen lassen sich schliesslich Geldflüsse zwischen der Beschwerdeführerin und der betroffenen Person oder mit ihr verbundenen Personen überprüfen. Die ersuchten und zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erweisen sich somit als voraussichtlich erheblich im Sinne der Rechtsprechung (vgl. E. 2.3.4).

**5.2.2** Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, sie habe mit der betroffenen Person «gar nichts zu tun» (Beschwerde, Rz. 13, 132 f.).

Darin kann ihr nicht gefolgt werden. Die Beschwerdeführerin wird im Amtshilfeersuchen namentlich genannt als eine der Gesellschaften, die möglicherweise dazu verwendet wurden, um E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ beim Verstecken ihrer Vermögenswerte und Einkommen zu helfen. Begründet wird dieser Verdacht u.a. mit den (zeitlich begrenzten) Mandaten von H.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ als Verwaltungsratspräsident bzw. Mitglied des Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin, da gemäss Erkenntnissen aus einem früheren Amtshilfeverfahren D.\_\_\_\_\_ als Beauftragter für E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ fungiert und H.\_\_\_\_\_ ihn dabei unterstützt habe (vgl. Sachverhalt Bst. A.b, Amtshilfeersuchen, act. Nr. 1, S. 6). Damit hat die ersuchende Behörde den Zusammenhang zwischen der Beschwerdeführerin und der laufenden Steuerstrafuntersuchung gegen E.\_\_\_\_\_ in den USA ausreichend dargelegt. Überdies räumt die Beschwerdeführerin selber ein, dass sie am (Datum) von H.\_\_\_\_\_ an die A.\_\_\_\_\_ Foundation verkauft wurde, weil über sie ein Darlehen der C.\_\_\_\_\_ Foundation (Sitz) an eine deutsche Darlehensnehmerin abgewickelt werden sollte (Beschwerde, Rz. 46 ff.). Sowohl die A.\_\_\_\_\_ Foundation wie auch die C.\_\_\_\_\_ Foundation und die Fundación C.\_\_\_\_\_ (Sitz) sind nach Angaben der ersuchenden Behörde Teil des «Betrugsplans» von E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ (vgl. Ersuchen, act. Nr. 1, S. 4). Die Beschwerdeführerin taucht also nicht «rein zufällig» in den zu übermittelnden Unterlagen auf (vgl. E. 2.3.5). Dass der Darlehensvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der deutschen Darlehensnehmerin schlussendlich nicht zu Stande kam, ändert daran nichts.

**5.2.3** Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, sie sei eine rein schweizerische Gesellschaft und habe zu keinem Zeitpunkt US-amerikanische wirtschaftliche Berechtigungen oder Bankkonten in den USA gehabt (Beschwerde, Rz. 74-75). Damit verkennt sie, dass es gerade Ziel des Ersuchens ist, es dem IRS zu ermöglichen, allfälligen Verbindungen zwischen

ihr (der Beschwerdeführerin) und E. \_\_\_\_\_ nachzugehen. Es ist nicht Aufgabe der Schweiz als ersuchter Staat, selbst eine Einschätzung vorzunehmen, ob die ersuchten Dokumente für die Besteuerung der betroffenen Person in den USA ausschlaggebend sind. Überdies spielt es auch keine Rolle, ob sich die Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. E. 2.3.4).

**5.2.4** Aus dem gleichen Grund ist es auch nicht entscheidend, ob die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt, als sie der A. \_\_\_\_\_ Foundation gehörte, über signifikante Vermögenswerte verfügte, signifikante Vermögenswerte von der A. \_\_\_\_\_ Foundation oder C. \_\_\_\_\_ Foundation (Sitz) erhielt oder solche an diese ausschüttete (was die Beschwerdeführerin bestreitet, vgl. Beschwerde, Rz. 82). Für die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen ist es ausreichend, dass die ersuchten Unterlagen mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und möglicherweise geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (vgl. E. 2.3.4). Dies ist vorliegend der Fall (vgl. E. 5.2.1).

**5.2.5** Die Beschwerdeführerin wendet weiter ein, die ersuchende Behörde führe ihren Verdacht nicht näher aus und stelle ausschliesslich auf die Mitgliedschaft von H. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_ in ihrem Verwaltungsrat ab, wobei sie ihre Theorie jedoch auf «fehlerhafte Fakten» baue. So sei H. \_\_\_\_\_ nicht am (Datum) Präsident ihres Verwaltungsrates geworden sei, sondern erst am (Datum). Dafür sei er bereits am (Datum) zum Mitglied des Verwaltungsrats gewählt worden, was zeige, dass sein Einsitz mit der betroffenen Person nichts zu tun gehabt habe (Stellungnahme vom 19. Juli 2023, Rz. 10). D. \_\_\_\_\_ sei auch erst am (Datum) Mitglied in ihrem Verwaltungsrat geworden, dafür sei er aber erst am (Datum) (und nicht schon am [Datum]) wieder zurückgetreten sei (Beschwerde, Rz. 77).

Auch diese Ausführungen vermögen an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen nichts zu ändern. Die ersuchende Behörde legt im Ersuchen ausführlich dar, weshalb sie den Verdacht hegt, dass H. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_ E. \_\_\_\_\_ und F. \_\_\_\_\_ beim Verstecken ihrer Vermögenswerte behilflich waren, wobei sie sich u.a. auf Erkenntnisse aus einem früheren Amtshilfeverfahren stützt (vgl. Amtshilfeersuchen, act. Nr. 1, S. 6). Es besteht aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips keinerlei Anlass, an diesen Angaben zu zweifeln. Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, im Ersuchen den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen zudem nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun

(E. 2.4.3). Mit dem Hinweis auf die (angeblich) unrichtigen Daten vermag die Beschwerdeführerin die geschilderten Verdachtsmomente nicht zu entkräften, denn sie zeigt nicht auf, inwiefern die (angeblich) abweichenden Daten mit Bezug auf den sie betreffenden Verdacht entscheidend sein sollen. Die Beschwerdeführerin räumt selber ein, dass H.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ Mitglieder ihres Verwaltungsrates waren und in dieser Position Investitionen aus Geldern der C.\_\_\_\_\_ Foundation (Sitz) über sie (die Beschwerdeführerin) abwickeln wollten. Die zu übermittelnden Unterlagen (...). Dass H.\_\_\_\_\_ (offenbar) bereits vor dem Kauf der Beschwerdeführerin durch die A.\_\_\_\_\_ Foundation im Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin Einsitz hatte, bedeutet nicht, dass keine Verbindung zwischen der Beschwerdeführerin und der betroffenen Person bzw. einer mit ihr verbundenen Stiftung bestand. Die zu übermittelnden Unterlagen legen vielmehr nahe, dass H.\_\_\_\_\_ möglicherweise seine bestehenden Verbindungen zur Beschwerdeführerin für die Zwecke der C.\_\_\_\_\_ Foundation (Sitz) nutzte. Ob dies tatsächlich der Fall war, und wenn ja für welchen Zeitraum, muss nicht im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens abschliessend beurteilt werden. Gleiches gilt für die Verbindungen zwischen der betroffenen Person und der genannten Stiftung.

**5.2.6** Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin (Beschwerde, Rz. 120) ist die ersuchende Behörde auch nicht verpflichtet, strikte Beweise für den im Ersuchen dargelegten Sachverhalt vorzubringen (vgl. E. 2.4.3). Die konkreten und ausführlichen Angaben im Ersuchen, welches sich überdies auf die Ergebnisse eines vorangehenden Amtshilfeersuchens stützen, sind nicht zu beanstanden.

### **5.2.7**

**5.2.7.1** Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, sie habe vor ihrem Verkauf im Jahre 2016 (via H.\_\_\_\_\_) an die A.\_\_\_\_\_ Foundation der (Nationalität) Unternehmensgruppe T.\_\_\_\_\_ gehört. Bis dahin habe sie weder mit E.\_\_\_\_\_ noch mit den Stiftungen das Geringste zu tun gehabt (Beschwerde, Rz. 42 ff.). Sie habe der A.\_\_\_\_\_ Foundation nur während kurzer Zeit gehört. Bereits nach einem Jahr, im (Monat / Jahr), sei sie von der A.\_\_\_\_\_ Foundation an die U.\_\_\_\_\_ AG bzw. die spätere V.\_\_\_\_\_ AG weiterverkauft worden. Damit hätten die A.\_\_\_\_\_ Foundation und die C.\_\_\_\_\_ Foundation, (Sitz), «die ohnehin nicht ausgeübte und bloss formell bestehende Kontrolle» über sie wieder verloren (Beschwerde, Rz. 54). Die diversen Geschäfte, die die neue Eigentümerin ab (Jahr) über sie getätigt habe, hätten mit den genannten Stiftungen oder

E.\_\_\_\_\_ nichts zu tun und seien für den IRS völlig uninteressant und nicht erheblich (Beschwerde, Rz. 56).

**5.2.7.2** Dazu ist festzuhalten, dass der IRS ausdrücklich um die die Beschwerdeführerin betreffenden Unterlagen für den Zeitraum vom (...) bis (...) ersucht hat (vgl. Sachverhalt Bst. A.c). Es sind somit nicht nur die Unterlagen, die den Zeitraum (...) betreffen, vom Ersuchen erfasst. Für das Bundesverwaltungsgericht ist aufgrund der Akten auch nicht erstellt, dass ein Zusammenhang zwischen den verlangten Unterlagen zu den Zeiträumen vor (...) und nach (...) und der Untersuchung «wenig wahrscheinlich» ist (vgl. E. 2.3.4). Gemäss den Angaben des IRS war H.\_\_\_\_\_ spätestens ab (Jahr) für D.\_\_\_\_\_ bzw. die Stiftungen A.\_\_\_\_\_ Foundation und C.\_\_\_\_\_ Foundation, (Sitz), tätig (vgl. Ersuchen, act. Nr. 1, S. 6). Den zu übermittelnden Unterlagen ist zu entnehmen, dass (...). Ein Zusammenhang zwischen H.\_\_\_\_\_ und der Beschwerdeführerin bestand somit bereits vor deren Übernahme durch den A.\_\_\_\_\_ Foundation. Gemäss dem die Beschwerdeführerin betreffenden Auszug aus dem Handelsregister des Kantons (...) ist H.\_\_\_\_\_ auch heute noch als Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift eingetragen (vgl. Zentraler Firmenindex, <www.zefix.ch>, zuletzt abgerufen am 10. März 2024). Auch bei der derzeitigen Alleinaktionärin der Beschwerdeführerin, der V.\_\_\_\_\_ AG, ist H.\_\_\_\_\_ als Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift eingetragen (vgl. Zentraler Firmenindex, <www.zefix.ch>, zuletzt abgerufen am 10. März 2023). Ein Zusammenhang mit dem im Ersuchen geschilderten Sachverhalt ist somit auch für die zu übermittelnden Unterlagen, die den Zeitraum nach (Monat / Jahr) betreffen, gegeben.

**5.2.8** Nach dem Ausgeführten könnten die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen für die Besteuerung der betroffenen Person erheblich sein.

**5.3** In einem nächsten Schritt ist die *Verhältnismässigkeit* der Übermittlung der Unterlagen zu prüfen:

**5.3.1** Der Grundsatz der voraussichtlichen Erheblichkeit sowie das Verbot von «fishing expeditions» sind Ausdruck des verfassungsmässigen Verhältnismässigkeitsprinzips, wobei Letzteres in der internationalen Amtshilfe in Steuersachen vollständig in den erstgenannten Prinzipien aufgeht (vgl. E. 2.3.3). Vorliegend erweisen sich die ersuchten und zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen als voraussichtlich erheblich (E. 5.2.8). Auch würde die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkennt-

lichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln (vgl. E. 2.3.5): Ohne die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen zur Organisation und Arbeitsweise der Beschwerdeführerin, zu ihren Verbindungen zu H.\_\_\_\_\_ und zu ihren finanziellen Verhältnissen und (erfolgten oder geplanten) Transaktionen wäre es der ersuchenden Behörde nicht möglich, den von ihr gehegten Verdacht zu überprüfen, wonach die Beschwerdeführerin möglicherweise verwendet wurde, ungesteuerte Vermögenswerte von E.\_\_\_\_\_ vor der US-amerikanischen Steuerbehörde zu verbergen. Das Interesse der ersuchenden Behörde überwiegt das Geheimhaltungsinteresse der Beschwerdeführerin. Die Übermittlung der Unterlagen verletzt das Verhältnismässigkeitsprinzip daher nicht.

**5.3.2** Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, es handle sich bei den USA um ein Land ohne adäquaten Datenschutz. Dies gehe aus den aktuellen Einschätzungen des Eidgenössischen Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragten EDÖB klar hervor. Die Übermittlung ihrer Geschäftsdaten in ein Land ohne adäquaten Datenschutz sei unverhältnismässig und würde für sie eine grobe Verletzung ihrer Persönlichkeitsrechte bedeuten (Beschwerde, Rz. 104 ff., 115 ff., 147 ff., 159 ff.).

**5.3.2.1** Die angefochtene Schlussverfügung datiert vom 13. Februar 2023 und erging somit vor Inkrafttreten des neuen DSG. Auf die vorliegend zu beurteilende Beschwerde ist somit das aDSG anwendbar (vgl. E. 2.6.1).

**5.3.2.2** Gemäss dem altrechtlichen DSG dürfen Personendaten nicht ins Ausland bekannt gegeben werden, «wenn dadurch die Persönlichkeit der betroffenen Personen schwerwiegend gefährdet würde, namentlich weil eine Gesetzgebung fehlt, die einen angemessenen Schutz gewährleistet»; wobei aber die Bekanntgabe von Personendaten trotz fehlender Gesetzgebung möglich ist, wenn hinreichende Garantien einen angemessenen Schutz im Ausland garantieren (Art. 6 Abs. 1 und 2 Bst. a aDSG; vgl. E. 2.6.3). Rechtsprechungsgemäss verletzt die Übermittlung von Informationen in einem Amtshilfeverfahren Art. 6 Abs. 2 Bst. a aDSG im Grunde nicht, wenn die ESTV zuhanden der ersuchenden Behörde auf eine Verwendungsbeschränkung verweist (vgl. E. 2.6.3).

**5.3.2.3** Vorliegend wird die ESTV den IRS gemäss Ziff. 4 der angefochtenen Schlussverfügung darauf hinweisen, dass die erhaltenen Informationen im ersuchenden Staat geheim zu halten sind und nur in Verfahren gegen die betroffene Person verwendet werden dürfen (vgl. Sachverhalt Bst. D.b). Art. 6 aDSG steht der Übermittlung der Informationen somit nicht

entgegen. Auch ergibt sich aufgrund der Akten keinerlei Grund zu Annahme, die ersuchende Behörde könnte sich nicht an das in Art. 26 Abs. 2 DBA CH-US verankerte Spezialitätsprinzip halten (vgl. E. 2.5).

Die von der Beschwerdeführerin zitierte Liste des Eidgenössischen Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragten, welche die Staaten aufführt, deren Gesetzgebung einen angemessenen Datenschutz gewährleistet, vermag daran nichts zu ändern. Diese Liste kann nur bedingt als Indikation dienen, ob ein Staat im Zusammenhang mit Daten, die auf Grund des Amtshilfeübereinkommens ausgetauscht werden, einen angemessenen Datenschutz gewährleistet. Sie gilt nämlich für alle Lebensbereiche und auch für Datenübermittlungen ins Ausland, die nicht auf einer staatsvertraglichen Rechtsgrundlage basieren. In Bezug auf Staaten, mit denen die Schweiz in der Vergangenheit gestützt auf ein DBA oder ein Steuerinformationsabkommen (SIA) bereits Daten ausgetauscht hat, kann auf die dabei gemachten Erfahrungen abgestellt werden. Weiter kann auf die Beurteilungen im Rahmen der Peer Reviews des Global Forum zurückgegriffen werden (vgl. Botschaft des Bundesrats 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, 5615; vgl. Urteil des BVGer A-3334/2020 vom 11. Januar 2023 E. 10.3.2 m.w.H.). Die USA hat die zweite Beurteilungsrunde der Peer Review 2018 abgeschlossen und zum Punkt C.3 Vertraulichkeit («confidentiality») die Beurteilung «konform» («compliant») erhalten. Es wurden keinerlei Verstösse gegen die Vertraulichkeit der übermittelten Informationen registriert (vgl. OECD iLibrary [<https://www.oecd-ilibrary.org>] > Books > Book Series > Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes > United States 2018 [Second Round], § 325-330). Mangels konkreter gegenteiliger Hinweise und gestützt auf das Vertrauensprinzip (vgl. E. 2.4.1) ist vorliegend davon auszugehen, dass der ersuchende Staat die Vertraulichkeit der zu übermittelnden Informationen respektieren wird.

**5.3.3** Auch unter dem neuen Datenschutzgesetz, das am 1. September 2023 in Kraft getreten ist (vgl. E. 2.6.1), ergäbe sich nichts anderes. Im Gegensatz zum aDSG gilt das DSG nur für die Bearbeitung von Personendaten natürlicher Personen und nicht auch juristischer Personen (vgl. Art. 1 Abs. 1 DSG). Damit wurde die Rechtslage den datenschutzrechtlichen Bestimmungen der Europäischen Union und des Europarates sowie den entsprechenden Regelungen der meisten ausländischen Gesetzgeber angepasst, die keinen solchen Schutz vorsehen. Diese Lösung habe

auch – so die bundesrätliche Botschaft – den Vorteil, dass die Bekanntgabe von Daten juristischer Personen ins Ausland nicht mehr davon abhängt, ob im Empfängerland ein angemessener Schutz gewährleistet werde. Für juristische Personen bleibe jedoch ein umfassender Schutz unverändert bestehen, wie er namentlich durch andere Bundesgesetze und Art. 13 BV gewährleistet werde (vgl. Botschaft des Bundesrats vom 15. September 2017 zum Bundesgesetz über die Totalrevision des Bundesgesetzes über den Datenschutz und die Änderung weiterer Erlasse zum Datenschutz [nachfolgend: Botschaft Totalrevision DSG], BBl 2017 6941, 7011). Die Bearbeitung von Daten juristischer Personen durch die Bundesorgane wird in Art. 57h ff. des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 (RVOG, SR 172.010) geregelt. Daten juristischer Personen dürfen bekannt gegeben werden, wenn eine gesetzliche Grundlage es vorsieht (Art. 57s Abs. 1 RVOG). Dies kann in einem völkerrechtlichen Vertrag, einem Gesetz im formellen Sinn oder in einer Verordnung vorgesehen sein (vgl. Botschaft Totalrevision DSG, BBl 2017 6941, 7119). Im Falle der Bekanntgabe von besonders schützenswerten Personendaten bedarf es eines Gesetzes im formellen Sinn (Art. 57s Abs. 2 RVOG). Wie erwähnt wäre auch unter der neuen Rechtslage die Übermittlung der ersuchten Informationen zulässig.

**5.4** Zusammengefasst erweist sich die beabsichtigte Übermittlung der Informationen als zulässig.

## **6.**

Es bleibt, auf die übrigen Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizit widerlegt sind.

**6.1** Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie sei vom Amtshilfeersuchen gar nicht erfasst, weil (lediglich) um Informationen zu juristischen Personen, die *für* oder *im Auftrag von* E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ oder D.\_\_\_\_\_ gegründet wurden, ersucht worden sei, während sie selbst an die A.\_\_\_\_\_ Foundation *verkauft* worden sei (Beschwerde, Rz. 15 und 70).

Daraus vermag sie nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Amtshilfeersuchen sind vom ersuchten Staat nach Treu und Glauben und im Lichte des von der ersuchenden Behörde verfolgten Zwecks zu interpretieren (vgl. BGE 147 II 116 E. 5.2). Die ersuchende Behörde will wie erwähnt in Erfahrung bringen, ob die Beschwerdeführerin benutzt wurde, um Gelder und Ein-

kommen von F. \_\_\_\_\_ und E. \_\_\_\_\_ zu verstecken. In diesem Zusammenhang kann es nicht ausschlaggebend sein, ob die Beschwerdeführerin (möglicherweise) zu diesem Zweck gegründet oder lediglich (als bereits vorher existierende Gesellschaft) dazu verwendet wurde. Eine solche enge Auslegung würde einem effektiven Informationsaustausch entgegenstehen und eine Umgehung der völkerrechtlichen Pflichten der Schweiz darstellen (vgl. BGE 147 II 116 E. 5.2).

**6.2** Der IRS war auch nicht verpflichtet, ein Amtshilfeersuchen betreffend die A. \_\_\_\_\_ Foundation oder die C. \_\_\_\_\_ Foundation, (Sitz), einzureichen (vgl. Beschwerde, Rz. 20, 107 f.). Zweck des Ersuchens ist die Gewährleistung der korrekten Besteuerung der betroffenen Person in den USA. Im Ersuchen wird rechtsgenügend dargelegt, weshalb die ersuchten Unterlagen betreffend die Beschwerdeführerin, die mit der betroffenen Person möglicherweise indirekt (über die A. \_\_\_\_\_ Foundation oder eine der anderen Stiftungen) verbunden ist, in diesem Zusammenhang erheblich sein könnten (vgl. E. 5.2.1).

**6.3** Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin vor, sie habe der ESTV vorgeschlagen, dem IRS «einige wenige Schlüsseldokumente» zu übermitteln, worauf die ESTV aber nicht eingegangen sei. Es könne nicht angehen, dass aufgrund der Ablehnung dieses Vorschlags alle Informationen über sie «aus reiner Schwerfälligkeit der ESTV» übermittelt würden.

Wie oben dargelegt, erweist sich die Übermittlung der ersuchten Informationen als zulässig (vgl. E. 5.4). Das Einverständnis der Beschwerdeführerin ist dabei für die Übermittlung der Unterlagen nicht erforderlich. Da die Beschwerdeführerin der Übermittlung der sie betreffenden, ersuchten Informationen mehrheitlich gerade nicht zustimmte (Sachverhalt Bst. C.d), bestand für die Vorinstanz kein Anlass, näher auf das «Angebot» der Beschwerdeführerin einzugehen.

**6.4** Nach dem Ausgeführten erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Die Schlussverfügung vom 13. Februar 2023 ist zu bestätigen. Die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen.

## 7.

**7.1** Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 5'000.– festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements

vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

**7.2** Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG *e contrario* und Art. 7 Abs. 1 VGKE *e contrario* sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

## **8.**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (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.

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

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

**3.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Begemann

**Rechtsmittelbelehrung:**

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

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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