



Abteilung I
A-1528/2023

Urteil vom 2. April 2024

Besetzung

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

Parteien

Fundación C._____,
(...),
vertreten durch
lic. iur. Alexander Schwartz, 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 631.0-2021-US-0001 an.

A.b Der IRS führt aus, das Ersuchen stehe im Zusammenhang mit einer Steuerstrafuntersuchung betreffend die Einkommenssteuern für die Steuerperioden 2009 – 2021. 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 dem Verkauf von (...) 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 Sitzgesellschaften, darunter auch die «Fundación C. _____», gegründet und in deren Namen zahlreiche 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 «C. _____ Foundation» überwiesen und diese als «settlers» der Stiftung weiterhin kontrolliert. (Jahr) hätten sie mit Hilfe von Beauftragten («nominees»), darunter D. _____ (nachfolgend auch: 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 «Q. _____», bei welcher D. _____ als Präsident fungiert habe. 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. _____ ("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. _____; C. _____ Foundation; Fundacion C. _____ a/k/a C. _____ Foundation (Sitz); A. _____ Foundation; B. _____ SA; O. _____; P. _____ GmbH; Q. _____; and/or R. _____ 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. _____.*

A.d Unter dem Titel "Identifying Information" führt der IRS im Ersuchen weiter aus, in den zu übermittelnden Dokumenten seien sämtliche eine Person identifizierenden Informationen zu belassen, da diese Information für die dem Ersuchen zugrunde liegende Steueruntersuchung erheblich sein könnten (*«In responding to this request, please include in the documents provided the identifying information of all persons, because this information may be relevant for the tax investigation that is the subject of this request»*). Es bestehe u.a. insbesondere mit Bezug auf die Identität von Beamten, Managern, Treuhändern, Anwälten etc. von Sitzgesellschaften, die Inhaber eines Kontos seien, eine vernünftige Möglichkeit, dass die Identitäten der involvierten Personen für die Untersuchung relevant sein könnten, da diese Information dem IRS helfen könne, das Ausmass der Kontrolle über das Konto zu bestimmen und einzuschätzen, ob es sich bei der Sitzgesellschaft um eine Scheinfirma handle. Überdies würde durch Schwärzungen der Beweiswert der Dokumente geschwächt (Ersuchen, S. 12).

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 Eingabe vom 21. Juli 2022 zeigte der Rechtsvertreter der Fundación C._____ (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person) gegenüber der ESTV an, dass er mit der Interessenwahrung betraut worden sei. Die beschwerdeberechtigte Person verweigere ihre Zustimmung zur Herausgabe von Informationen und Bankdaten und ersuche um Akteneinsicht sowie die Gelegenheit zur Stellungnahme.

C.b Mit Schreiben vom 22. November 2022 informierte die ESTV die beschwerdeberechtigte Person über das Amtshilfeersuchen und gewährte ihr Akteneinsicht. Gleichzeitig wurde die beschwerdeberechtigte Person 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.c Mit Schreiben vom 19. Dezember 2022 nahm die beschwerdeberechtigte Person über ihren Rechtsvertreter zum Amtshilfeverfahren Stellung. Sie beantragte, die ESTV möge dem IRS keine sie betreffende Amtshilfe leisten und dem IRS keine von der Informationsinhaberin edierten Informationen zur ihr übermitteln; alles unter gesetzlichen Kosten- und Entschädigungsfolgen.

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 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 erscheint (Ziff. 2 des Dispositivs). Der Antrag auf Abweisung der Amtshilfe 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 16. März 2023 erhebt die beschwerdeberechtigte Person (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 13. Februar 2023. Sie beantragt, die Schlussverfügung vom 13. Februar 2023 sei aufzuheben und es sei dem IRS keine Amtshilfe im Zusammenhang mit ihr zu leisten. Es seien dem IRS keine von der Informationsinhaberin oder anderen Dritten edierten Informationen, in welchen sie erscheine, zu übermitteln. Insbesondere, aber nicht nur, seien die folgenden Informationen nicht zu übermitteln: Enclosure 2, 5, 8, 13, 16, 25; eventualiter seien diverse Informationen zu schwärzen bzw. nicht zu übermitteln; alles unter den gesetzlichen Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdeführerin.

E.b Mit Vernehmlassung vom 12. Mai 2023 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde vom 16. März 2023 sei kostenpflichtig abzuweisen.

E.c Die Beschwerdeführerin replizierte mit Eingabe vom 30. Mai 2023. Sie hält im Wesentlichen an den gestellten Rechtsbegehren und an deren Begründung fest.

E.d Mit Schreiben vom 6. Juni 2023 teilte die Vorinstanz dem Bundesverwaltungsgericht mit, dass sie auf weitere Eingaben verzichte.

Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensparteien sowie 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, BBI 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).

2.3.1 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 berechnigte 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.; Urteile des BGer 2C_270/2022 vom 27. September 2023 E. 4.5.2; 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 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-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 Mit Bezug auf die *Grenzen der Amtshilfeverpflichtung* hält Art. 26 Abs. 3 DBA CH-US fest, dass die Absätze 1 und 2 nicht so auszulegen sind, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat: a) Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaates abweichen; b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaates nicht beschafft werden können; c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche.

Art. 26 Abs. 5 DBA CH-US präzisiert, dass Absatz 3 ist in keinem Fall so auszulegen ist, als erlaube er einem Vertragsstaat, die Erteilung von Informationen nur deshalb abzulehnen, weil sich die Informationen im Besitz einer Bank, eines sonstigen Finanzinstituts, eines Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänders befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen. Ungeachtet von Absatz 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts verfügen die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaates, sofern dies für die Erfüllung der Verpflichtungen unter diesem Absatz erforderlich ist, über die Befugnis, die

Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen durchzusetzen.

2.6.2 Art. 8 StAhiG regelt die Grundsätze der Informationsbeschaffung im Rahmen des innerstaatlichen Vollzugs der Amtshilfe. Gemäss Art. 8 Abs. 1 StAhiG sind zur Beschaffung von Informationen nur Massnahmen zulässig, welche nach schweizerischem Recht zur Veranlagung sowie Durchsetzung der Steuern, welche Gegenstand des Ersuchens sind, durchgeführt werden könnten. Informationen, die sich im Besitz einer Bank, eines anderen Finanzinstituts, einer beauftragten oder bevollmächtigten Person, einer Treuhänderin oder eines Treuhänders befinden oder die sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen, können verlangt werden, wenn das anwendbare Abkommen ihre Übermittlung vorsieht (Art. 8 Abs. 2 StAhiG). Die ESTV wendet sich zur Beschaffung der Informationen an die Personen und Behörden nach Art. 9–12 StAhiG, von welchen sie annehmen kann, dass sie über die Informationen verfügen (Art. 8 Abs. 3 StAhiG). Es sind dies namentlich die betroffene Person (vgl. Art. 9 StAhiG), also die «Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden (...)» (Art. 3 Bst. a StAhiG) und die Informationsinhaberin oder der Informationsinhaber (vgl. Art. 10 StAhiG) bzw. «die Person, die in der Schweiz über die verlangten Informationen verfügt» (Art. 3 Bst. b StAhiG).

Gemäss Art. 8 Abs. 6 StAhiG können Anwältinnen und Anwälte, die nach dem Bundesgesetz über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte vom 23. Juni 2000 (BGFA, SR 935.61) zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigt sind, die Herausgabe von Unterlagen und Informationen, welche durch das Anwaltsgeheimnis geschützt sind, verweigern. Gemäss der Botschaft des Bundesrats vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes bleibt dadurch das Anwaltsgeheimnis geschützt (BBI 2011 6193, 6201, 6209-6210).

3.

3.1 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.

3.2 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.).

3.3 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).

4.

4.1 Gemäss Art. 13 BGFA unterstehen Anwältinnen und Anwälte zeitlich unbegrenzt und gegenüber jedermann dem Berufsgeheimnis über alles, was ihnen infolge ihres Berufes von ihrer Klientschaft anvertraut worden ist (Abs. 1). Sie sorgen für die Wahrung des Berufsgeheimnisses durch ihre Hilfspersonen (Abs. 2). Offenbaren Anwälte oder ihre Hilfspersonen ein

solches Geheimnis, so werden sie nach Art. 321 Ziff. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) auf Antrag mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft. Der persönliche Geltungsbereich des BGFA erstreckt sich auf Personen, die über ein Anwaltspatent verfügen und in der Schweiz im Rahmen des Anwaltsmonopols Parteien vor Gerichtsbehörden vertreten (Art. 2 Abs. 1 BGFA). Dazu berechtigt sind Anwältinnen und Anwälte, die in einem kantonalen Anwaltsregister eingetragen sind (Art. 4 BGFA) sowie Angehörige von Mitgliedstaaten der EU oder der EFTA, die berechtigt sind, den Anwaltsberuf in ihrem Herkunftsstaat unter einer im Anhang zum BGFA aufgeführten Berufsbezeichnung auszuüben, wenn sie dies im freien Dienstleistungsverkehr tun (Art. 21 Abs. 1 BGFA) oder bei einer kantonalen Aufsichtsbehörde über die Anwältinnen und Anwälte eingetragen sind (Art. 27 Abs. 1 BGFA). Diese Personen können sich auf das Anwaltsgeheimnis gemäss Art. 13 BGFA berufen. Anwälte aus Staaten ausserhalb des EU/EFTA-Raumes unterstehen dem BGFA und damit auch Art. 13 BGFA nicht und können sich auch nicht auf die damit verbundenen Vorrechte berufen (TOBIAS BAUMGARTNER, Kommentar zum Anwaltsgesetz: Bundesgesetz über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte, 2011, N. 28 zu Art. 13 BGFA; BENOÎT CHAPPUIS/PASCAL MAURER, in: Commentaire Romand Loi sur les avocats, 2. Aufl., 2022, N. 77-78 zu Art. 13 BGFA).

4.2 Am 1. Januar 2011 traten die Schweizerische Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 (ZPO, SR 272) und die Schweizerische Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO, SR 312.0) in Kraft. Art. 160 Abs. 1 Bst. b ZPO und Art. 264 Abs. 1 StPO präzisieren den Umfang des anwaltlichen Berufsgeheimnisses. Anlässlich der Präzisierung des Geheimnisschutzes in den beiden Prozessordnungen – welche im Rahmen der parlamentarischen Beratung erfolgte – wurden die übrigen Verfahrensgesetze des Bundes nicht angepasst. Eine solche Anpassung erfolgte erst nachträglich mit dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die Anpassung von verfahrensrechtlichen Bestimmungen zum anwaltlichen Berufsgeheimnis (AS 2013 847).

4.3 In Zivil-, Straf-, und Verwaltungsverfahren sind die Parteien nicht verpflichtet, Unterlagen aus dem Verkehr einer Partei mit ihrem Anwalt herauszugeben (vgl. Art. 160 Abs. 1 Bst. b ZPO, Art. 264 Abs. 1 Bst. a und d StPO, Art. 13 Abs. 1^{bis} VwVG und Art. 51a des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [BZP, SR 273]). Ebenso wenig sind Zeugen und andere editionspflichtige Dritte verpflichtet, Unterlagen

aus dem Verkehr einer Partei oder einer Drittperson mit ihrem Anwalt herauszugeben (vgl. Art. 160 Abs. 1 Bst. b ZPO, Art. 264 Abs. 1 Bst. d StPO [mit der darin genannten Ausnahme], Art. 17 VwVG und Art. 51a BZP). Entsprechend dürfen Unterlagen aus dem Verkehr einer Person mit ihrem Anwalt auch nicht beschlagnahmt werden, sofern die Anwältin oder der Anwalt im gleichen Zusammenhang nicht selber beschuldigt ist (vgl. Art. 264 Abs. 1 Bst. a und d StPO, Art. 46 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht [VStR, SR 313.0], Art. 63 Abs. 2 des Militärstrafprozesses vom 23. März 1979 [MStP, SR 322.1]). Keine Rolle spielt dabei, ob sich die Unterlagen in den Räumlichkeiten des Anwalts oder in den Händen der Klientschaft oder Dritter befinden (vgl. dazu sowie zum Ganzen: Botschaft vom 26. Oktober 2011 zum Bundesgesetz über die Anpassung von verfahrensrechtlichen Bestimmungen zum anwaltlichen Berufsgeheimnis, BBI 2011 8181).

4.4 In inhaltlicher Hinsicht sind im Rahmen der typischen Anwaltstätigkeit Tatsachen und Dokumente geschützt, die dem Anwalt anvertraut werden und die einen gewissen Zusammenhang mit der Ausübung seines Berufs aufweisen, wobei dieser Zusammenhang sehr schwach sein kann. Unter den Schutz dieses Geheimnisses fallen namentlich Tatsachen, die die Beziehung zwischen dem Anwalt und seinem Klienten betreffen, sei es die Existenz des Mandats und/oder die Honorare (BGE 143 IV 462 E. 2.2; Urteil des BGer 2C_704/2016 vom 6. Januar 2017 E. 3.1). Nicht vom Berufsgeheimnis geschützt ist nach der Praxis des Bundesgerichtes die sogenannte (akzessorische) anwaltliche «Geschäftstätigkeit». Diese umfasst insbesondere die Geschäftsführung bzw. Verwaltung einer Gesellschaft oder die Vermögensverwaltung. Entscheidendes Kriterium für die Abgrenzung ist, ob bei den fraglichen Dienstleistungen die kaufmännisch-operativen oder die anwaltsspezifischen Elemente objektiv überwiegen (BGE 135 III 597 E. 3.3; 132 II 103 E. 2.1-2.2; Urteil des BGer 1B_85/2016 vom 20. September 2016 E. 4.2).

5.

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).

5.1 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 eigentlich gar nichts zu tun. Seit Ende (Jahr) bestehe überhaupt keine Verbindung mehr. Der einzige Berührungspunkt liege darin, dass die «C._____ Foundation» (Sitz), ihre «Vorgänger-Stiftung», ursprünglich von E._____ und F._____ gegründet worden sei. Sie selbst sei (Jahr) errichtet worden und habe seit Ende (Jahr) sämtliche Verbindungen zu E._____ und F._____ beendet, beide Personen als Stiftungsräte abberufen und sich komplett von diesen getrennt. Sie sei eine in (Land) tätige gemeinnützige Stiftung und weise keinerlei Zusammenhang zur Untersuchung gegen E._____ auf (Beschwerde, Rz. 12-14). Die sie betreffenden Informationen seien daher nicht potenziell erheblich und deren Übermittlung sei unzulässig und unverhältnismässig (Beschwerde, Rz. 29, 46, 62 ff.). Allenfalls liege auch eine Verletzung des Datenschutzgesetzes vor (Beschwerde, Rz. 72). Überdies enthalte die zur Übermittlung vorgesehene Enclosure 13 diverse Dokumente, die unter das Berufs- und Anwaltsgeheimnis fallen, darunter eine Stellungnahme der Rechtsanwaltskanzlei W._____ im Zusammenhang mit einem früheren Amtshilfeersuchen des IRS. Diese dürften nicht an den IRS herausgegeben werden (Beschwerde, Rz. 47). Gleiches gelte für Teile der in Enclosure 5 und 25 zu übermittelnden Unterlagen (Beschwerde, Rz. 39, 55). Die entsprechenden Informationen seien auszuschneiden oder komplett zu schwärzen.

5.2 Das Bundesverwaltungsgericht prüft zunächst, ob die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen für die Besteuerung der betroffenen Person in den USA «erheblich sein können» und ob deren Übermittlung verhältnismässig ist (E. 6). In diesem Zusammenhang wird auch auf die datenschutzrechtlichen Bedenken der Beschwerdeführerin eingegangen (E. 6.4). In einem nächsten Schritt prüft das Bundesverwaltungsgericht, ob das Anwaltsgeheimnis der Übermittlung eines Teils der Informationen entgegensteht (E. 7).

6.

6.1 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).

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

6.2.1 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 Organisationsstruktur 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 sieben Beilagen (Enclosures). Diese enthalten, soweit die Beschwerdeführerin betreffend, zusammengefasst Unterlagen zum Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und H._____, Vollmachten und diesbezügliche Rechnungen (Enclosures 2, 5 und 8), Kommunikation zwischen der Beschwerdeführerin und H._____ betreffend Vermögensverwaltung und/oder Finanztransaktionen (Enclosure 13), Bankauszüge betreffend die Beschwerdeführerin (Enclosure 16) sowie sie betreffende Buchhaltungsunterlagen (Enclosure 25) für den ersuchten Zeitraum.

6.2.2 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin (Beschwerde, Rz. 65 f.) wird die Erheblichkeit der ersuchten Informationen im Ersuchen ausführlich begründet. Der IRS führt aus, es bestünde gestützt auf die Erkenntnisse seiner Untersuchungen sowie der im Rahmen eines vorangegangenen Amtshilfeverfahrens gewonnenen Informationen der Verdacht, dass E._____ und F._____ zahlreiche Sitzgesellschaften gegründet hätten bzw. hätten gründen lassen, um Vermögenswerte zu verschieben und Steuern zu hinterziehen. In diesem Zusammenhang wird die Beschwerdeführerin im Ersuchen ausdrücklich als eine dieser mutmasslichen Sitzgesellschaften genannt (vgl. Sachverhalt Bst. A.b; Ersuchen, S. 4, 9 f.). Spätestens ab (Jahr) habe der Treuhänder H._____ E._____ und F._____, via den Beauftragten D._____, beim Verschleiern ihrer Vermögenswerte geholfen. H._____ habe auch elektronischen Zugang zu

einem im Namen der Beschwerdeführerin gehaltenen Konto bei der X. _____ Bank in (Land) gehabt (Ersuchen, S. 6). Als US-Bürger sei E. _____ verpflichtet gewesen, sein weltweites Einkommen und Vermögen zu deklarieren. Die US-Behörden hegten den Verdacht, dass E. _____ dies unter Verwendung der genannten Sitzgesellschaften unterlassen habe.

Es besteht somit ein enger Zusammenhang zwischen der Beschwerdeführerin, die im Ersuchen als eine der am «Betrugsplan» möglicherweise beteiligten Sitzgesellschaften genannt wird, und der Untersuchung gegen E. _____. Die ersuchten Informationen sind auch geeignet, dem Verdacht nachzugehen, es könnte sich bei der Beschwerdeführerin möglicherweise um eine Sitzgesellschaft handeln, mittels der Vermögenswerte und/oder Einkommen von E. _____ verschoben bzw. vor dem US-amerikanischen Fiskus versteckt wurden. So lässt sich anhand der Unterlagen zum Verhältnis zwischen H. _____ und der Beschwerdeführerin nachprüfen, welche Dienste dieser für die Beschwerdeführerin übernahm und auf wessen Anweisung hin Aufträge ausgeführt wurden. Mittels der Informationen zu von der Beschwerdeführerin gehaltenen Bankkonten und von ihr getätigten Transaktionen lässt sich auch überprüfen, ob die Beschwerdeführerin möglicherweise unversteuerte Gelder E. _____s erhalten hat und ob Gelder direkt oder indirekt an E. _____ oder ihm nahestehende Personen geflossen sind. Die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen ist somit zu bejahen.

6.2.3 Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, E. _____ sei mit Beschluss vom (Datum) von der Versammlung der Stifter und Gönner abberufen worden und als Gründer/Stifter aus der Stiftung ausgeschieden. Es bestünden seither keine Verbindungen mehr zu ihm. Insbesondere könne dieser die Stiftungsstatuten nicht abändern, sei in keinem Beistatut als einziger Begünstigter zu Lebzeiten bezeichnet und habe kein Zeichnungsrecht für oder Zugriff auf ihre Bankkonten (Beschwerde, Rz. 27, 29).

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass die Behörden des ersuchenden Staates nicht verpflichtet sind, im Ersuchen den massgeblichen Sachverhalt bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei darzulegen (E. 2.4.3). Ziel des vorliegenden Amtshilfeersuchen ist es gerade, dem von der ersuchenden Behörde geäusserten Verdacht nachzugehen, wonach die Beschwerdeführerin möglicherweise direkt oder indirekt von der betroffenen Person benutzt wurde. Mit den ausführlichen Ausführungen zum mutmasslichen «Betrugsplan», den detaillierten Informationen zu den mutmasslich involvierten

Personen und den Erkenntnissen aus vorangehenden Untersuchungen und Amtshilfeverfahren hat die ersuchende Behörde jedenfalls *hinreichende Verdachtsmomente* für den geschilderten Sachverhalt präsentiert.

Zudem sind die von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen nicht geeignet, den geschilderten Sachverhalt klar und entscheidend zu widerlegen. Wie die Beschwerdeführerin selbst einräumt, war D. _____ ab ihrer Gründung Mitglied der Versammlung der Stifter und Gönner sowie ihres Stiftungsrats. Gemäss Ersuchen handelt es sich bei D. _____ um den Beauftragten E. _____ s. Dem als Beschwerdebeilage 13 zu den Akten gereichten Dokument «Übersicht zu den Spenden der C. _____ Jahre (...) bis (...)» lässt sich zudem entnehmen, dass die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer angeblich gemeinnützigen Tätigkeit offenbar wiederholt grössere Beträge (insgesamt >[...]) an die «Q. _____» überwiesen hat. Die «Q. _____» ist im Ersuchen selbst als eine am Betrugsplan möglicherweise beteiligte Person genannt (Ersuchen, S. 7). (...). Den Verdacht, dass die Beschwerdeführerin möglicherweise direkt oder indirekt auch nach (Jahr) noch mit der betroffenen Person verbunden war, vermögen diese Unterlagen damit nicht zu entkräften.

6.2.4 Die Einwände der Beschwerdeführerin hinsichtlich der voraussichtlichen Erheblichkeit der einzelnen, zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen überzeugen überdies nicht:

Mit Bezug auf die in Enclosure 2 enthaltenen *Mandatsvereinbarungen und diesbezüglichen Entwürfe* ist festzuhalten, dass damit das Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und H. _____ beleuchtet werden kann. Entwürfe können wertvolle Hinweise auf möglicherweise unterschiedliche Positionen oder Interessen der Vertragsparteien geben. Die Unterlagen erweisen sich im Hinblick auf das Ziel, der möglichen Unterstützung H. _____ s bei der Verschiebung von Vermögenswerten nachzugehen, als voraussichtlich erheblich. Dass (angeblich) weder E. _____ noch F. _____ direkt am Abschluss der Vereinbarungen beteiligt waren, ändert daran nichts; geht es doch auch darum zu überprüfen, ob die Beschwerdeführerin möglicherweise indirekt (etwa über den mutmasslichen Beauftragten D. _____) von diesen Personen kontrolliert wurde.

Die in Enclosure 5 enthaltenen *Honorarrechnungen* sind ebenfalls geeignet, Aufschluss über den Umfang und die Dauer der Leistungen von H. _____ an die Beschwerdeführerin zu geben. Da der IRS davon aus-

geht, dass H._____ spätestens ab (Jahr) eine zentrale Rolle im «Betrugsplan» spielte, erweisen sich auch diese Unterlagen als voraussichtlich erheblich. Auf den Antrag, die Rechnungen seien teilweise zu schwärzen, insoweit sie Leistungsübersichten betreffend ihre Rechtsvertretung in einem Amtshilfeverfahren in (Land) wiedergeben würden, wird unter nachfolgend unter E. 7 eingegangen werden.

Die in Enclosure 8 enthaltenen, auf H._____ bzw. die H._____ GmbH ausgestellten *Vollmachten* betreffen ebenfalls den Umfang seines Mandats für die Beschwerdeführerin und sind aus den oben genannten Gründen voraussichtlich erheblich.

Die Enclosure 13 enthält diverse E-Mails und Schreiben von H._____ betreffend die Beschwerdeführerin. Darunter befinden sich u.a. (...). Diese Unterlagen sind geeignet, Aufschluss über die von der Beschwerdeführerin getätigten Investitionen und anderen Finanztransaktionen zu geben und H._____s Rolle dabei zu erhellen. Überdies sind darunter Nachrichten enthalten, die (...). Die Unterlagen erweisen sich als voraussichtlich erheblich. Auf die Schwärzungs- bzw. Aussonderungsanträge im Zusammenhang mit Anwaltsgeheimnis wird nachfolgend in E. 7 eingegangen werden.

Die Enclosure 16 enthält Unterlagen betreffend (...). Diese Unterlagen sind geeignet, (...). Sie sind damit voraussichtlich erheblich. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist für die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen nicht entscheidend, ob der Name der betroffenen Person in den Transaktionen erscheint. Denn es spielt gemäss der Rechtsprechung keine Rolle, ob sich die ersuchten Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. E. 2.3.4). Der Vollständigkeit halber ist jedoch festzuhalten, dass (...).

Die Enclosure Nr. 25 enthält *Buchhaltungsunterlagen* der Beschwerdeführerin für den vom Ersuchen erfragten Zeitraum. Diesen lassen sich u.a. Informationen zum Umfang und der Art der von ihr unterstützten Projekte entnehmen. Diese Unterlagen können somit Aufschluss geben, ob die Beschwerdeführerin – wie sie selbst geltend macht – ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken dient.

6.2.5 Zusammengefasst erweisen sich die die Beschwerdeführerin betreffenden, zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen als voraussichtlich erheblich.

6.3 In einem nächsten Schritt ist die Verhältnismässigkeit der Übermittlung der Unterlagen zu prüfen.

6.3.1 Wie oben dargelegt erweisen sich die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen voraussichtlich erheblich für die Besteuerung von E. _____ in den USA (vgl. E. 6.2.5). Der Grundsatz der voraussichtlichen Erheblichkeit sowie das Verbot von «fishing expeditions» sind selbst Ausdruck des verfassungsmässigen Verhältnismässigkeitsprinzips, wobei Letzteres in der internationalen Amtshilfe in Steuersachen vollständig in den erstgenannten Prinzipien aufgeht (vgl. E. 2.3.3).

Die Beschwerdeführerin erscheint nicht zufällig in den zu übermittelnden Unterlagen, sondern spielte gemäss dem im Ersuchen geäusserten Verdacht eine wesentliche Rolle bei der Verschiebung bzw. Verbergung von un versteuerten Vermögenswerten der betroffenen Person. Ohne diese Unterlagen wäre es der ersuchenden Behörde nicht möglich, den von ihr gehegten Verdacht zu überprüfen. Die Aussonderung der Informationen würde demnach den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln. Das Interesse der ersuchenden Behörde überwiegt das Geheimhaltungsinteresse der Beschwerdeführerin (vgl. E. 2.3.5).

6.3.2 Die Übermittlung der Unterlagen verletzt das verfassungsmässige Verhältnismässigkeitsprinzip damit nicht.

6.3.3 Die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Einwände erschöpfen sich im Wesentlichen darin, zu wiederholen, dass die betroffene Person bereits (Jahr) aus der Stiftung ausgeschieden sei, weshalb die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen nicht benötigt würden (Beschwerde, Rz. 67 ff.). Dazu ist auf das bereits Ausgeführte zu verweisen (vgl. E. 6.2).

6.4 Soweit die Beschwerdeführerin überdies geltend machen will, datenschutzrechtliche Überlegungen sprächen gegen die Übermittlung der Unterlagen (Beschwerde, Rz. 72), kann ihr ebenfalls nicht gefolgt werden.

6.4.1 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. 3.1).

6.4.2 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. 3.3). 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. 3.3).

6.4.3 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). 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.

6.4.4 Auch unter dem neuen Datenschutzgesetz, das am 1. September 2023 in Kraft getreten ist (vgl. E. 3.1), 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.

6.5 Die beabsichtigte Übermittlung der Unterlagen erweist sich demnach – vorbehaltlich des sogleich in E. 7 Ausgeführten – als zulässig.

7.

7.1

7.1.1 Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, einige der zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen unterlägen dem Anwaltsgeheimnis. Diese seien auszusondern bzw. zu schwärzen. Es handelt sich dabei um Leistungsverzeichnisse (Enclosure 5: S. 42, 43, 45), Eingaben, Rechtschriften und Korrespondenz inkl. ein nicht anonymisiertes Urteil des Bundesverwaltungsgerichts in einem früheren Amtshilfeverfahren (Enclosure 13: S. 102-187, 657-705, 724-729, 1050-1088, 1129-1133, 1203-1208, 1841-1926, 2067-2079, 2124, 2130-2134, 2141-2144; Enclosure 25: S. 569-573) sowie Rechnungen mit Leistungsnachweisen (Enclosure 25: S. 1189-1195, 1231-1233, 1391-1397, 1408-1409, 1416-1418). Sämtliche Unterlagen wurden bei der Informationsinhaberin (der H. _____ GmbH) ediert (vgl. Sachverhalt Bst. A.f).

7.1.2 Die Vorinstanz ist der Auffassung, die Beschwerdeführerin stelle die Schwärzungs- bzw. Aussonderungsanträge im Interesse Dritter, weshalb darauf nicht einzutreten sei (Vernehmlassung, Ziff. 2.3). Die Beschwerdeführerin weist dies zurück und macht geltend, es handle sich um Korrespondenz zwischen von ihr selbst mandatierten Rechtsanwältinnen und ihr (vertreten durch ihre Stiftungsräte) oder Dritten (Replik vom 30. Mai 2023, Rn. 5).

7.2

7.2.1 Gemäss Art. 26 Abs. 3 Bst. c DBA CH-US ist ein Vertragsstaat u.a. nicht verpflichtet, Informationen zu erteilen, die ein Berufsgeheimnis preisgeben würden (vgl. E. 2.6.1).

7.2.2 Wie der Schutzbereich des anwaltlichen Berufsgeheimnisses im Bereich der Amtshilfe genau abzustecken ist, wurde in der Rechtsprechung bislang noch nicht definiert (vgl. Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 6.3; Urteil des BVGer A-3906/2020, A-1463/2022 vom 8. Februar 2023 E. 8.4.1.4 [angefochten vor Bundesgericht]). Bei der Auslegung von Art. 26 Abs. 3 Bst. c DBA CH-US ist der Kommentar zum (gleichlautenden) OECD-Musterabkommen heranzuziehen (vgl. BGE 148 II 336 E. 9.3 [mit Bezug auf die gleichlautende Bestimmung im DBA CH-NL]; 144 II 130 E. 8.2.3).

7.2.3 Dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen ist zu entnehmen, dass gemäss dieser Bestimmung ein ersuchter Staat u.a. die Offenlegung von vertraulichen Kommunikationen zwischen Anwälten (agierend als solche) und ihren Klienten ablehnen kann, wenn diese gemäss dem innerstaatlichen Recht vor der Offenlegung geschützt sind. Der Schutzzumfang, der solchen vertraulichen Kommunikationen gewährt wird, soll dabei eng gefasst sein (*«A requested State may decline to disclose information relating to confidential communications between attorneys, solicitors or other admitted legal representatives in their role as such and their clients to the extent that the communications are protected from disclosure under domestic law. However, the scope of protection afforded to such confidential communications should be narrowly defined»*). Kommunikation zwischen Anwälten und Klienten soll nur soweit geschützt sein, als Erstere tatsächlich in ihrer Funktion als Rechtsvertreter tätig sind (*«Communications between attorneys, solicitors or other admitted legal representatives and their clients are only confidential if, and to the extent that, such representatives act in their capacity as attorneys, solicitors or other admitted legal representatives and not in a different capacity, such as nominee shareholders, trustees, settlors, company directors or under a power of attorney to represent a company in its business affairs»*). Die Gerichte des ersuchten Staates sollen zudem nur ihr eigenes und nicht etwa das Recht des ersuchenden Staates anwenden (*«An assertion that information is protected as a confidential communication between an attorney, solicitor or other admitted legal representative and its client should be adjudicated exclusively in the Contracting State under the laws of which it arises. Thus, it is not intended that the courts of the requested State should adjudicate claims based on the laws of the requesting State»*; Kommentar der OECD zum OECD-Musterabkommen [Fassung vom 21. November 2017], N. 19.3 zu Art. 26).

7.3 Zumal der Musterkommentar mit Bezug auf das anwaltliche Berufsgeheimnis auf das nationale Recht verweist (vgl. E. 7.2.3), ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die fraglichen Unterlagen in der Schweiz durch das Anwaltsgeheimnis geschützt sind (zum zweiten Schritt vgl. E. 7.3.5).

7.3.1 Vorausschickend ist festzuhalten, dass der Umfang des Schutzbereiches des Anwaltsgeheimnisses von der Herausgabepflicht im Amtshilfeverfahren gemäss Art. 8 StAhiG zu unterscheiden ist (vgl. Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 6.2). Gemäss Art. 8 Abs. 6 StAhiG können nur Anwältinnen und Anwälte, die nach dem BGFA zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigt sind, die Herausgabe von Unterlagen und Informationen, welche durch das Anwaltsgeheimnis geschützt sind, an die ESTV verweigern (vgl. E. 2.6.2). Daraus kann aber nicht ohne weiteres gefolgert werden, dass nur Informationen, die sich *beim Anwalt oder bei der Anwältin* (und nicht etwa beim Klienten oder bei der Klientin) befinden, in den Schutzbereich des Anwaltsgeheimnisses im Sinne von Art. 26 Abs. 3 DBA CH-US fallen. Dies, weil Art. 8 Abs. 6 StAhiG lediglich den innerstaatlichen Vollzug der Amtshilfe regelt und keine Definition des Anwaltsgeheimnisses enthält (vgl. Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 6.2).

7.3.2 Das anwaltliche Berufsgeheimnis ist in Art. 13 BGFA verankert (vgl. E. 4.1). Überdies wird der Umfang des Berufsgeheimnisses in verschiedenen Verfahrensgesetzen des Bundes präzisiert (vgl. E. 4.2). Demnach unterliegen Unterlagen aus dem Verkehr einer Person mit ihrem Anwalt oder ihrer Anwältin nicht der Editions- bzw. Mitwirkungspflicht in Verwaltungsverfahren und dürfen grundsätzlich auch nicht beschlagnahmt werden. Keine Rolle spielt dabei, ob sich die Unterlagen in den Räumlichkeiten des Anwalts bzw. der Anwältin oder in den Händen der Klientschaft oder Dritter befinden (vgl. E. 4.3). In inhaltlicher Hinsicht sind im Rahmen der typischen Anwaltstätigkeit Tatsachen und Dokumente geschützt, die dem Anwalt anvertraut werden und die einen gewissen Zusammenhang mit der Ausübung seines Berufs aufweisen (vgl. E. 4.4).

7.3.3 In Folge wird auf die einzelnen zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen eingegangen.

7.3.3.1 Honorarnoten der Rechtsanwaltskanzlei W._____ (Rechtsanwalt W.a_____) an die Beschwerdeführerin (Enclosure 13: S. 2130-2134; Enclosure 25: S. 1189-1195, 1231-1233); Anwaltliche Korrespondenz (Enclosure 13: S. 657-705, 724-729, 2067-2079, 2124):

Hierbei handelt es sich einerseits um Honorarnoten betreffend Leistungen vom (Daten), adressiert an die Beschwerdeführerin. Andererseits handelt es sich um Korrespondenz vom (Daten) zwischen H._____ und Rechtsanwältin W.b._____ von der Rechtsanwaltskanzlei W._____ bzw. zwischen H._____, Rechtsanwältin W.b._____ und Rechtsanwalt Y.a_____ vom (Daten).

Diese Unterlagen zeigen auf, dass (mindestens) im fraglichen Zeitraum ein Mandatsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und Rechtsanwälten der Rechtsanwaltskanzlei W._____ bestand. Die Leistungen wurden im Zusammenhang mit (...) erbracht. Es handelt sich dabei eindeutig um eine typische Anwaltstätigkeit und nicht um eine anwaltliche «Geschäftstätigkeit», welche sowohl gemäss dem Schweizer Recht wie auch gemäss dem Kommentar zu Art. 26 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens vom Schutz des anwaltlichen Berufsgeheimnisses ausgenommen ist (vgl. E. 4.4 und 7.2.3).

Die Honorarnoten sowie die Korrespondenz stehen überdies im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit und fallen somit grundsätzlich in den Schutzbereich des anwaltlichen Berufsgeheimnisses gemäss Schweizer Recht (vgl. E. 4.4). Die betroffenen Dokumente fallen demnach gemäss Schweizer Recht in den Schutzbereich des anwaltlichen Berufsgeheimnisses.

7.3.3.2 Auftragsschreiben (Enclosure 25: S. 569-573) und Honorarnoten (Enclosure 25: S. 1391-1397, 1408-1409, 1416-1418):

Hierbei handelt es sich um ein Auftragsschreiben vom (Datum), mit welchem die Beschwerdeführerin Rechtsanwalt Y.a_____ von der (Nationalität) Rechtsanwaltskanzlei Y._____ in (Ort) für eine rechtliche Beratung im Zusammenhang mit (...) mandatierte. Das Schreiben ist unterzeichnet von H._____ im Namen der Beschwerdeführerin. Zudem handelt es sich um Honorarnoten von Rechtsanwalt Y.a_____ an die Beschwerdeführerin betreffend Leistungen für die Zeiträume vom (Daten).

Aus diesen Unterlagen geht ebenfalls hervor, dass ein Mandatsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und Rechtsanwalt Y.a_____ bestand. Dieses stand ebenfalls in Zusammenhang mit (...). Als Angehöriger eines Mitgliedstaats der EU, der berechtigt ist, den Anwaltsberuf in seinem Herkunftsstaat unter einer im Anhang zum BGFA aufgeführten Berufsbezeichnung (...) auszuüben, fällt Rechtsanwalt Y.a_____ auch in den persönlichen Geltungsbereich des anwaltlichen Berufsgeheimnisses (vgl. E. 4.1).

Die fraglichen Unterlagen fallen demnach ebenfalls in den Schutzbereich des anwaltlichen Berufsgeheimnisses.

7.3.3.3 Enclosure 13: S. 1203-1208:

Hierbei handelt es sich um ein Memorandum der Rechtsanwaltskanzlei W._____ (Rechtsanwälte W.a_____ und W.c_____) vom (Datum), adressiert an H._____, betreffend (...).

Es ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin Rechtsanwalt W.a_____ von der Rechtsanwaltskanzlei W._____ mandatiert hat (vgl. E. 7.3.3.1). Auch bei der Beratung hinsichtlich (...) handelt es sich um eine typische anwaltliche Tätigkeit. Analog zu dem in E. 7.3.3.1 Ausgeführten fällt auch das Memorandum in den Schutzbereich des anwaltlichen Berufsgeheimnisses.

7.3.3.4 Kommunikation (Enclosure 13: S. 1129-1133 und 2141-2144):

Hierbei handelt es sich um eine Kommunikation zwischen Rechtsanwalt W.a_____ und H._____ vom (Datum) betreffend juristische Beratung bei (...). Auch diese Kommunikation fällt in den Schutzbereich des anwaltlichen Berufsgeheimnisses (vgl. E. 4.3).

7.3.3.5 Leistungsübersichten (Enclosure 5: S. 42, 43, 45):

Hierbei handelt es sich um Leistungsübersichten betreffend den Zeitraum von (Monat / Jahr) bzw. (Monate / Jahr), die Rechnungen von H._____ an die Beschwerdeführerin beiliegen. Unter der Überschrift «Mandate» ist dabei u.a. vermerkt: «(...)». In den Leistungsübersichten erscheinen u.a. die Namen «(...)».

Bei den fraglichen Leistungsübersichten handelt es sich nicht um Unterlagen aus dem Verkehr der Beschwerdeführerin (oder von Drittpersonen) mit ihren Anwälten, sondern um Beilagen zu Honorarrechnungen des Treuhänders der Beschwerdeführerin. Als solche fallen sie nicht in den Schutzbereich des Anwaltsgeheimnisses (vgl. E. 4.3).

7.3.3.6 Stellungnahme (Enclosure 13: S. 102-187 und 1841-1926) und nicht anonymisiertes Urteil in einem früheren Amtshilfverfahren (Enclosure 13: S. 1050-1088):

Hierbei handelt es sich um Kopien einer Stellungnahme vom (...) der Rechtsanwaltskanzlei W._____ (unterschrieben von dem damals für diese Kanzlei tätigen H._____) an die ESTV in einem früheren Amtshilfverfahren. Zudem handelt es sich um das nicht anonymisierte Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (...) vom (...).

Auf Schwärzungsanträge, die im Interesse Dritter eingereicht werden, ist mangels Beschwerdelegitimation nicht einzutreten ist (BGE 139 II 404 E. 11.2; 137 IV 134 E. 5.2.2; Urteil des BGer 2C_237/2019 vom 27. August 2020 E. 6.2; Urteil des BVGer A-4426/2019 vom 28. Oktober 2020 E. 2.2.2 m.w.H. [bestätigt mit Urteil des BGer 2C_936/2020 vom 28. Dezember 2021]).

Die Beschwerdeführerin, die nach eigenen Angaben erst (Jahr) gegründet wurde und von ihrer «Vorgänger-Stiftung» unabhängig ist (vgl. Beschwerde, Rz. 13), war am fraglichen Amtshilfverfahren nicht beteiligt (wohl aber die betroffene Person sowie die «Vorgänger-Stiftung» C._____ Foundation (Sitz). Sie wird im Urteil und in der Stellungnahme im damaligen Amtshilfverfahren auch nicht erwähnt. In dem sie die Aussonderung der betreffenden Unterlagen beantragt, macht sie demnach nicht ihr eigenes Interesse, sondern Interessen ihrer «Vorgänger-Stiftung» bzw. der betroffenen Person geltend, wozu ihr rechtsprechungsgemäss die Beschwerdelegitimation fehlt. Eine allfälliges Geheimhaltungsinteresse wäre von diesen Personen geltend zu machen. Da die Beschwerdeführerin nicht berechtigt ist, Schwärzungsanträge im Interesse Dritter zu stellen, ist auf die entsprechenden Schwärzungs- bzw. Aussonderungsanträge nicht einzutreten.

7.3.4 Zusammengefasst fallen die folgenden Unterlagen in den Schutzbereich des Anwaltsgeheimnisses: S. 657-705, 724-729, 1129-1133, 1203-1208, 2141-2144, 2067-2079, 2124, 2130-2134 der Enclosure 13 sowie S. 569-573, 1189-1195, 1231-1233, 1391-1397, 1408-1409 und 1416-1418 der Enclosure 25.

7.3.5 Der IRS ersucht ausdrücklich auch um Informationen zu den Anwälten, die für die Beschwerdeführerin und andere mutmassliche Sitzgesellschaften tätig gewesen sind (vgl. Sachverhalt Bst. A.c). Für die Abwägung, ob die in den Schutzbereich der beruflichen Geheimhaltungspflicht fallenden Unterlagen zu übermitteln sind, können die vom Bundesgericht im Zusammenhang mit der Entbindung vom anwaltlichen Berufsgeheimnis entwickelten Kriterien per Analogie herangezogen werden. Demnach ist

eine Abwägung sämtlicher auf dem Spiel stehenden Interessen vorzunehmen, wobei angesichts der institutionellen und individualrechtlichen Bedeutung des anwaltlichen Berufsgeheimnisses nur ein *deutlich überwiegendes öffentliches oder privates Interesse* eine Entbindung als angemessen erscheinen lassen kann (BGE 142 II 307 E. 4.3.3). Dies ist im vorliegenden Fall zu verneinen. Es sind keine besonderen Umstände ersichtlich, welche das Interesse des IRS am Erhalt der vom anwaltlichen Berufsgeheimnis geschützten Unterlagen deutlich überwiegen lassen würden. Überdies ist die Beschwerdeführerin selbst nicht formell betroffene Person des Ersuchens. Das Interesse an der Geheimhaltung der durch das Anwaltsgeheimnis geschützten Unterlagen überwiegt demnach das Interesse an der Übermittlung. Die entsprechenden Unterlagen sind auszusondern.

7.3.6 Die Schwärzungs- bzw. Aussonderungsanträge sind demnach mit Bezug auf die S. 657-705, 724-729, 1129-1133, 1203-1208, 2141-2144, 2067-2079, 2124, 2130-2134 der Enclosure 13 sowie die S. 569-573, 1189-1195, 1231-1233, 1391-1397, 1408-1409 und 1416-1418 der Enclosure 25 gutzuheissen.

Die S. 42, 43, 45 der Enclosure 5 fallen nicht in den Schutzbereich des Anwaltsgeheimnisses. Der diesbezügliche Aussonderungsantrag ist abzuweisen (vgl. E. 7.3.3.5).

Auf den Aussonderungsantrag betreffend die S. 102-187, 1050-1088 und 1841-1926 der Enclosure 13 ist nicht einzutreten (vgl. E. 7.3.3.6).

8.

Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Die Beschwerdeführerin dringt mit ihren Eventualanträgen um Schwärzung bzw. Aussonderung der zu übermittelnden Unterlagen teilweise durch: Die S. 657-705, 724-729, 1129-1133, 1203-1208, 2141-2144, 2067-2079, 2124, 2130-2134 der Enclosure 13 sowie die S. 569-573, 1189-1195, 1231-1233, 1391-1397, 1408-1409 und 1416-1418 der Enclosure 25 sind vor der Übermittlung auszusondern. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 7.3.3.6). Es rechtfertigt sich, von einem Obsiegen der Beschwerdeführerin im Umfang von $\frac{1}{4}$ auszugehen.

9.

9.1 Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt. Unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Insgesamt sind die Verfahrenskosten auf

Fr. 5'000.– festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 3'750.– aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von total Fr. 5'000.– zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'250.– ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

9.2 Die Vorinstanz hat der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin die ihr erwachsenen notwendigen Kosten in entsprechend reduziertem Umfang zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. VGKE). Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Das Anwaltshonorar wird nach dem notwendigen Zeitaufwand bemessen (Art. 10 Abs. 1 VGKE). Angesichts dieser klaren reglementarischen Grundlagen kann nach der geltenden 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; Urteil des BVGer A-471/2021 vom 27. Juni 2022 E. 5.2).

Vorliegend hat die Rechtsvertretung der Beschwerdeführerin keine Kostennote eingereicht. Die reduzierte Parteientschädigung der Beschwerdeführerin für die ihr erwachsenen notwendigen Auslagen ist vorliegend unter Berücksichtigung der gesamten Umstände praxisgemäss auf Fr. 1'875.– festzusetzen

10.

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.

(Das Dispositiv folgt auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die folgenden Dokumente sind vor der Übermittlung auszusondern: S. 657-705, 724-729, 1129-1133, 1203-1208, 2141-2144, 2067-2079, 2124, 2130-2134 der Enclosure 13 sowie S. 569-573, 1189-1195, 1231-1233, 1391-1397, 1408-1409 und 1416-1418 der Enclosure 25. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.– werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 3'750.– auferlegt. Letzterer Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.– entnommen. Der Restbetrag von Fr. 1'250.– wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'875.– zu bezahlen.

4.

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)