



Urteil vom 3. 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 (...) 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 vorangehende Ersuchen an (ESTV-Referenzen [...], [...] [Verfahren A-1502/2023, A-1504/2023 und A-1528/2023 vor Bundesverwaltungsgericht]).

A.b Der IRS führt aus, das Ersuchen stehe im Zusammenhang mit einer Steuerstrafuntersuchung betreffend die Einkommenssteuern für die Steuerperioden (...) – (...). 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 2001, mit Hilfe von anderen Personen, zahlreiche Sitzgesellschaften, darunter die «C. _____ Foundation», die «Fundación C. _____» und die «A. _____ Foundation» 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. Sie hätten zunächst insbesondere die «C. _____ Foundation» dazu verwendet, um unbesteuerte Vermögenswerte auf deren Konten in der Schweiz zu überweisen. Ein Konto dieser Stiftung bei der E.E. _____ Bank habe dabei zu einem gewissen Zeitpunkt Vermögenswerte im Wert von mehr als USD (...) gehalten. Im zu diesem Konto gehörenden Formular T seien E. _____ und F. _____ als «settlers» der Stiftung identifiziert worden. Nachdem ihnen die Teilnahme am US *Offshore Voluntary Disclosure Program* (OVDP) im Jahre (...) verweigert worden sei, 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 seien weitere Domizilgesellschaften, darunter die A. _____ Foundation, errichtet worden. D. _____ habe dabei zusammen mit anderen als Beauftragter («nominee») von E. _____ und F. _____ fungiert. In einer ersten Phase sei die Schweizer Treuhänderin Z. _____ bzw. deren Inhaber Z.a _____ für E. _____ und F. _____ tätig gewesen. Z.a _____ sei es nach (...) nicht mehr gelungen, ein neues Bankkonto in der Schweiz zu errichten, worauf ein neuer Treuhänder, H. _____, für E. _____ und dessen Beauftragten, D. _____, tätig geworden sei. Über diesen seien weitere Konten im Namen der Sitzgesellschaften bei Schweizer Banken eröffnet worden.

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

Please provide all records in the custody, possession, or control of the Bank that relate to accounts at the Bank owned by, controlled by, for the benefit of, or under the signature authority of 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; Fundación C. _____ (a/k/a C. _____ Foundation [Sitz]); A. _____ Foundation; B. _____ SA; O. _____; P. _____ GmbH;

Q. _____; Q.A _____ SA and/or R. _____ Inc. for the period of (...), through (...).

While some of the requested information predates (...), the information sought may be relevant to the tax periods that are the subject of this request because it may have continuing validity for the time periods that are the subject of this request. Certain information, such as account opening documents, signature authority records, internal banker's notes, internal visit reports, correspondence, and communications may be relevant in assessing tax and investigating tax-related offenses because it may show the taxpayers' ownership and control of the accounts and their intent with respect to the periods covered by the 2009 Protocol.

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

- 1. Regardless of date, information regarding the identification and opening of the accounts, including account opening documents (including IRS forms), signature cards, and entity organizational documents such as articles of incorporation or other records demonstrating beneficial ownership;*
- 2. Account statements (including asset statements) and income statements prepared by the Bank that relate to any date from (...) to (...);*
- 3. Information regarding account transactions relating to any date from (...) to (...): such information would include including bank drafts, certified checks, cashier's checks, money orders, deposit slips, incoming and outgoing wire transfer documents to include information revealing the source and destination of all such transfers, and all other deposit or withdrawal documents for such transactions (if providing all such information would be unduly burdensome to the bank, only documents with respect to transactions in amounts exceeding USD \$1,000 are required);*
- 4. Correspondence and communications regarding the accounts that relate to any date from (...) to (...);*
- 5. Internal management information system data regarding the accounts that relate to any date from (...) to (...);*
- 6. Internal Bank communications and memoranda, reports and meeting minutes regarding the account that relate to any date from (...) to (...);*
- 7. Any REGI file (or equivalent documentation) entries associated with the account that relate to any date from (...) to (...), to the extent the information is not included in items 1 through 6 of this list; and*
- 8. Information described in requests 4-7 that relates to any date prior to (...), but only to the extent that such information reflects arrangements or instructions that had ongoing effect or validity on or after (...). Such information may include, but should not be limited to, client contact notes, visit reports, instructions to avoid investments in U.S. securities or transactions in U.S. dollars, loan agreements and letters of credit, pledges of collateral, share sale agreements, Exchanges regarding U.S. tax compliance status and requests for proof of U.S. tax compliance, and other information reflecting the intent and efforts of the taxpayer to avoid declaration of the accounts, or earnings from the accounts, to the U.S. tax authorities.*

Please provide all records in the custody, possession, or control of Z. _____ 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;

Fundación C. _____ (a/k/a C. _____ Foundation [Sitz]); A. _____ Foundation; B. _____ SA; O. _____; P. _____ GmbH; Q. _____; Q.A _____ SA 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 Z. _____ 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 Z. _____ 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 Z. _____ 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 Z. _____ 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 Z. _____ 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 Z. _____ 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. _____.

Please provide all records in the custody, possession, or control of A.A. _____ AG 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; Fundación C. _____ (a/k/a C. _____ Foundation [Sitz]); A. _____ Foundation; B. _____ SA; O. _____; P. _____ GmbH; Q. _____ Q.A. _____ SA 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 Z. _____ 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 Z. _____ 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. _____; and
3. All documentation regarding any real estate transactions or property management services that may have been provided by A.A. _____ AG 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 27. September 2022 wandte sich die ESTV an die Z. _____ AG (nachfolgend auch: Informationsinhaberin) und ersuchte um Zustellung der erfragten Informationen. Die Informationsinhaberin kam dieser Aufforderung fristgerecht nach.

B.b Mit Schreiben vom 11. Oktober 2022 zeigte der Rechtsvertreter der Fundación C. _____ (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person) der ESTV an, dass er von dieser mit der Interessenwahrung beauftragt wurde.

B.c Mit Schreiben vom 31. Januar 2023 und 2. Februar 2023 informierte die ESTV die beschwerdeberechtigte Person darüber, dass dem Ersuchen vom (...) zu entsprechen sei und bezeichnete die sie (die beschwerdeberechtigte Person) betreffenden, zur Übermittlung vorgesehenen Informationen. Gleichzeitig gewährte die ESTV der beschwerdeberechtigten Person Einsicht in die Verfahrensakten sowie eine Frist von 10 Kalendertagen zur Stellungnahme.

B.d Mit Schreiben vom 23. Februar 2023 nahm die beschwerdeberechtigte Person innerhalb der von der ESTV erstreckten Frist Stellung. Sie beantragte, es sei dem IRS keine sie betreffende Amtshilfe zu leisten und es seien diesem keine sie betreffenden, bei der Informationsinhaberin oder anderen Dritten edierten Informationen zu übermitteln.

C.

Mit Schlussverfügung vom 11. April 2023 verfügte die ESTV, dass dem IRS Amtshilfe betreffend die formell betroffene Person geleistet wird (Dispositiv-Ziff. 1) und bezeichnete die zu übermittelnden Informationen, in welchen auch die beschwerdeberechtigte Person erscheint (Dispositiv-Ziff. 2). Der Antrag auf Abweisung des Verfahrens wurde abgewiesen (Dispositiv-Ziff. 3). Die ESTV werde den IRS darauf hinweisen, dass die zu übermittelnden Informationen geheim zu halten sind und im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen die formell betroffene Person verwendet werden dürfen (Dispositiv-Ziff. 4).

D.

Mit Eingabe vom 12. Mai 2023 erhebt die Fundación C. _____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen die Schlussverfügung der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 11. April 2023. Sie beantragt, die Schlussverfügung vom 11. April 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 zu ihr zu übermitteln, insbesondere nicht die Enclosures 11, 15, 18, 19, 23, 26, 29 und 33. Eventualiter sei die Übermittlung der Informationen auf den Zeitpunkt bis zum (Datum) zu beschränken, als E. _____ als Stiftungsrat abberufen sowie als Gründer/Stifter und Gönner aus ihr endgültig entfernt wurde; alles unter gesetzlichen Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der «Beschwerdegegnerin».

E.

E.a Mit Vernehmlassung vom 6. Juli 2023 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

E.b Mit Eingabe vom 7. August 2023 lässt die Beschwerdeführerin dem Bundesverwaltungsgericht eine Replik zur Vernehmlassung vom 6. Juli 2023 zukommen. Sie hält im Wesentlichen an ihren Anträgen und deren Begründung fest.

E.c Die Vorinstanz nimmt mit Schreiben vom 18. August 2023 zur Eingabe der Beschwerdeführerin Stellung. Sie verweist im Wesentlichen auf die bereits von ihr gemachten Ausführungen.

F.

F.a Mit Zwischenverfügung vom 10. Januar 2024 erwog das Bundesverwaltungsgericht, dass die ESTV gemäss Schlussverfügung vom 11. April 2023 u.a. die Übermittlung der in Ziff. 2 der Schlussverfügung genannten Enclosure 8 verfügt hat, während die ESTV in den Erwägungen derselben Schlussverfügung mit Bezug auf dieselbe Enclosure 8 ausführte, dass diese «von der Amtshilfe ausgenommen und entfernt» werde. Das Bundesverwaltungsgericht forderte die ESTV auf, bis am 22. Januar 2024 im Sinne der Erwägungen zur Übermittlung der Enclosure 8 und der diesbezüglichen Beschwerdelegitimation der Beschwerdeführerin Stellung zu nehmen.

F.b Mit Eingabe vom 17. Januar 2024 teilte die Vorinstanz dem Bundesverwaltungsgericht mit, dass sie die Enclosure 8 tatsächlich von der Übermittlung habe ausnehmen wollen, dies in der Nummerierung der Beilagen in der Schlussverfügung aber nicht entsprechend vorgenommen habe. Es handle sich um einen Kanzleifehler ihrerseits. Im Übrigen sei sie nach wie vor der Ansicht, dass die Beschwerdeführerin zur Beschwerde legitimiert sei. Die ESTV übermittelte dem Bundesverwaltungsgericht die angepassten Antworten inkl. Beilagen.

F.c Mit Eingabe vom 29. Januar 2024 nahm die Beschwerdeführerin zur Zwischenverfügung vom 10. Januar 2024 und zur Eingabe der Vorinstanz vom 17. Januar 2024 Stellung. Sie hielt fest, dass die Vorinstanz die Enclosure 8 aus den zur Übermittlung vorgesehenen Dokumenten entfernt und die Nummerierung der zur Übermittlung vorgesehenen Enclosures angepasst habe. Damit erübrige sich eine Stellungnahme ihrerseits zur Frage, ob sie in Bezug auf die vormalige Enclosure 8 zur Beschwerde legitimiert gewesen wäre.

Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensparteien und die Beweismittel wird – soweit dies für en 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 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). 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; 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. Diese Bestimmung ist restriktiv auszulegen, sodass ihre Anwendung nicht dazu führt, dass das Amtshilfeersuchen an Bedeutung verliert, sondern – vorbehältlich der "fishing expeditions" – einen möglichst umfassenden Informationsaustausch ermöglicht (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1). Die Übermittlung der Informationen zu Drittpersonen wird in diesem Sinne zugelassen, wenn sie mit Blick auf den vom ersuchenden Staat verfolgten Steuerzweck voraussichtlich erheblich und somit auch verhältnismässig ist, weil eine Unterbindung der Information das Amtshilfeersuchen seines Sinnes entleeren würde (BGE 144 II 29 E. 4.2.3; 143 II 506 E. 5.2.1; Urteil des BGer 2C_270/2022 vom 27. September 2023 E. 4.5.2). 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. und 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. Wo sich ein Amtshilfeersuchen – wie vorliegend – auf Einkommenssteuern bezieht, haben sich die Untersuchungsmassnahmen der ESTV also an Art. 123-129 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) zu halten (BGE 142 II 69 E. 4; Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 4.1).

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 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 BGF; BENOÎT CHAPPUIS/PASCAL MAURER, in: Commentaire Romand Loi sur les avocats, 2. Aufl., 2022, N. 77-78 zu Art. 13 BGFA).

3.2 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).

3.3 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 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, BBl 2011 8181).

3.4 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 2C_704/2016 vom 6. Januar 2017 E. 3.1). Nicht vom Berufsgeheimnis geschützt ist nach der Praxis des Bundesgerichtes die sogenannte (akessorische) 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).

4.

4.1 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 (...) anwendbar ist. Die entsprechenden Voraussetzungen der Übergangsbestimmung sind erfüllt (vgl. E. 2.1.2; zur Enclosure 8, mit Bezug auf welche diese Voraussetzungen im Verfahren vor der Vorinstanz strittig waren, siehe E. 6.1.1).

4.2 Umstritten ist, ob die ESTV auf das Ersuchen vom (...) eintreten durfte und ob die Voraussetzungen für die Übermittlung der die Beschwerdeführerin betreffenden Informationen erfüllt sind. Das Bundesverwaltungsgericht prüft zunächst, ob die ESTV zu Recht auf das Amtshilfeersuchen vom (...) eingetreten ist (E. 5). Es prüft, ob das Ersuchen vom (...) die formellen Voraussetzungen erfüllt (E. 5.1), ob das Ersuchen eine unzulässige

Beweisforschung (E. 5.2) bzw. ein «faktisches Gruppensuchen» (E. 5.3) darstellt und ob dieses gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstösst (E. 5.4). Anschliessend prüft das Bundesverwaltungsgericht, ob die materiellen Voraussetzungen für die verfügte Amtshilfeleistung erfüllt sind. Es prüft die voraussichtliche Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen (E. 6.2), die Verhältnismässigkeit der Übermittlung (E. 6.3) sowie die Frage, ob Art. 26 Abs. 3 DBA CH-US der Übermittlung der Informationen entgegensteht (E. 6.4). Anschliessend prüft das Bundesverwaltungsgericht, ob das anwaltliche Berufsgeheimnis der Übermittlung bestimmter Unterlagen entgegensteht (E. 6.5).

5.

5.1 Das Amtshilfeersuchen vom (...) erfüllt die formellen Voraussetzungen gemäss Ziff. 10 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-US (vgl. E. 2.2.1): Es enthält den Namen (inkl. Alias) und die (letztbekannten) Adressen der in die Untersuchung einbezogenen Person (E. _____), die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden (...), den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden («criminal income tax investigation»), eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie die Namen und Adressen der Informationsinhaber (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Etwas anderes wird auch von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht.

5.2

5.2.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, aus den Ausführungen im Amtshilfeersuchen ergäbe sich keinerlei Zusammenhang zwischen der Besteuerung der betroffenen Person und den erfragten Informationen über sie, weshalb eine unzulässige Beweisforschung vorliege (Beschwerde, Rz. 63).

5.2.2 Als Ersuchen zum Zweck der Beweisforschung bzw. «*fishing expeditions*» werden Amtshilfeersuchen bezeichnet, wenn sie zur Beschaffung von Beweismitteln aufs Geratewohl und ohne konkreten Zusammenhang zu laufenden Steuerverfahren gestellt werden (E. 2.3.3).

5.2.3 Das Ersuchen vom (...) erfüllt wie dargelegt die formellen Voraussetzungen (E. 5.1). Rechtsprechungsgemäss kann das Vorliegen einer «*fishing expedition*» unter diesen Umständen grundsätzlich verneint werden (vgl. E. 2.2.2).

Im Ersuchen vom (...) wird der Zusammenhang zwischen dem Ersuchen und der laufenden steuerstrafrechtlichen Untersuchung gegen die

betroffene Person in den USA umfassend und konkret geschildert (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Auch der Zusammenhang zwischen der Untersuchung gegen die betroffene Person und der Beschwerdeführerin wird hinreichend konkret dargelegt: So geht der IRS gemäss dem Ersuchen davon aus, dass die Beschwerdeführerin von oder im Auftrag von E. _____ oder mit ihm verbundenen Personen gegründet wurde, um über sie unversteuerte Gelder E. _____s zu verschieben. Gemäss IRS liegen aufgrund vorangehender Amtshilfeverfahren mit der Schweiz und (Land) Beweise («evidence») für diesen Sachverhalt vor: Aufgrund der im Rahmen eines vorangehenden Amtshilfeverfahrens mit der Schweiz erhaltenen Informationen sei erstellt, dass H. _____ spätestens ab (Jahr) dem Beauftragten von E. _____, D. _____, geholfen habe, unversteuerte Vermögenswerte E. _____s auf Konten von Sitzgesellschaften zu verschieben. In diesem Zusammenhang habe H. _____ – gemäss den aufgrund eines Amtshilfeverfahrens mit (Land) erhaltenen Informationen – u.a. elektronischen Zugriff auf ein im Namen der Beschwerdeführerin bei der Bendura Bank in (Land) gehaltenes Konto gehabt (Ersuchen, S. 7; vgl. dazu auch nachfolgend mit Bezug auf das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit E. 6.2.2.3). Angesichts dieser konkreten Indizien kann von einer Informationsbeschaffung aufs Geratewohl keine Rede sein.

5.2.4 Das Ersuchen vom (...) wurde nicht zum Zwecke der Beweisausforschung gestellt.

5.3

5.3.1 Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, es handle sich beim Ersuchen um ein «faktisches Gruppensuchen», da die ersuchende Behörde Informationen von sechs Banken und zwei Treuhandgesellschaften über deren Kunden (die Beschwerdeführerin und 13 weitere Gesellschaften) verlange (Beschwerde, Rz. 64).

5.3.2 Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Das vorliegende Ersuchen benennt E. _____ als Person, die Gegenstand der Untersuchung in den USA ist und über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden. Es handelt sich demnach um ein Einzelersuchen, bei welchem E. _____ rechtsprechungsgemäss als (formell) betroffene Person im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG anzusehen ist (vgl. E. 2.3.5). Dass der IRS in diesem Zusammenhang auch um Informationen betreffend die Beschwerdeführerin und weitere Gesellschaften ersucht, die möglicherweise im Auftrag von E. _____ errichtet wurden, macht das Ersuchen nicht zu einem Gruppensuchen. Ohnehin ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht erkennbar, welche rechtlichen Schlussfolgerungen die

Beschwerdeführerin aus dem angeblichen Vorliegen eines «faktischen Gruppensuchens» ziehen will. Eine Verletzung der für Gruppensuchen vorgesehenen Voraussetzungen legt die Beschwerdeführerin jedenfalls nicht substantiiert dar.

5.4 Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, das Amtshilfeersuchen vom (...) sei rechtsmissbräuchlich erfolgt, da es der ersuchenden Behörde in Tat und Wahrheit um die Abklärung von Betrugsvorwürfen gegen die teilweise in der Schweiz ansässigen Treuhänder und Hilfspersonen sowie um die Vorbereitung eines Verfahrens zur strafrechtlichen Einziehung der Vermögenswerte der Beschwerdeführerin gehe. Solche Abklärungen hätten in einem Rechtshilfeverfahren zu geschehen, wo strafprozessuale Garantien einzuhalten seien (Beschwerde, Rz. 14, 65-70). Die ESTV sei verpflichtet gewesen, in Anwendung von Art. 7 Bst. c StAhiG nicht auf das Ersuchen einzutreten.

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

5.4.2 Im vorliegenden Fall liegt kein rechtsmissbräuchliches Verhalten der ersuchenden Behörde vor. Aus dem Ersuchen geht klar hervor, dass die ersuchten Informationen der korrekten Festsetzung der von E. _____ geschuldeten Steuern sowie der Untersuchung von möglichem betrügerischem Verhalten E. _____s dienen sollen («*The requested documents may contain information relevant to the tax liabilities of the subject of this request. In addition, the information requested may be relevant to the investigation of fraudulent conduct in violation of U.S. law by the subject of this request*»; Ersuchen, S. 9). Damit dient das Ersuchen der «Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern» im Sinne von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US. Es ist somit nicht zu beanstanden, dass die ersuchende Behörde den Amtshilfeweg eingeschlagen hat. Nicht entscheidend ist, ob ihr auch der Rechtshilfeweg offen gestanden hätte. Grundsätzlich hat der ausländische Staat die Wahl, ob er den Amtshilfe- oder den Rechtshilfeweg beschreiten will, wobei die zuständigen Behörden bzw. Justizorgane zu prüfen haben, ob die jeweiligen Voraussetzungen erfüllt sind (BGE 137 II 128 E. 2.3.1 f.; Urteil des BGer 2C_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.2 in fine; Urteil des BVGer A-6074/2019 vom 8. September 2021 E. 3.1.4).

5.4.3 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin lassen sich dem Ersuchen auch keine Anhaltspunkte entnehmen, wonach dieses in Wahrheit der Untersuchung von strafrechtlichen Betrugsvorwürfen gegen den in der Vergangenheit für die Beschwerdeführerin tätig gewesenen Treuhänder Z.a _____ oder den mutmasslichen Beauftragten E. _____ s, D. _____, dienen könnte. Vielmehr schliesst sich das Ersuchen an eine bereits seit mehr als (...) Jahren laufende steuerstrafrechtliche Untersuchung gegen E. _____ in den USA an. D. _____ und Z.a _____ werden im Ersuchen nur im Zusammenhang mit den gegen E. _____ gerichteten Vorwürfen erwähnt. Es besteht mangels entsprechender konkreter Hinweise kein Anlass, an der oben zitierten Erklärung des IRS zu zweifeln (vgl. E. 2.4.1).

5.4.4 Zusammengefasst verletzt das Ersuchen vom (...) den Grundsatz von Treu und Glauben nicht.

5.5 Die Vorinstanz ist zu Recht auf das Amtshilfeersuchen vom (...) eingetreten.

6.

Das Bundesverwaltungsgericht prüft demnach in einem nächsten Schritt, ob die Voraussetzungen für die beabsichtigte Amtshilfeleistung erfüllt sind.

6.1

6.1.1 Vorausschickend ist festzuhalten, dass sich im Dispositiv der Schlussverfügung ein Kanzleifehler eingeschlichen hat (vgl. Sachverhalt Bst. F). Die ESTV hat gemäss Ziff. 2 der Schlussverfügung vom 11. April 2023 fälschlicherweise die Übermittlung der Enclosure 8 verfügt, obwohl sie diese von der Übermittlung ausnehmen wollte. Dieser Kanzleifehler ist von Amtes wegen zu korrigieren (vgl. Urteil des BVGer A-744/2022 vom 18. August 2023 E. 3.4.1). Die Enclosure 8 ist von der Übermittlung auszunehmen und die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen sind gemäss der Stellungnahme der ESTV vom 17. Januar 2024 neu zu nummerieren.

6.1.2 Im Übrigen sind die folgenden Unterlagen betreffend die Beschwerdeführerin zur Übermittlung vorgesehen: Kopien von Rechnungen und weiteren Unterlagen der Z. _____ AG (vormals Enclosure 11; neu und in Folge Enclosure 10 [vgl. E. 6.1.1]), die gesamte schriftliche Kommunikation mit der Z. _____ AG betreffend Bankgeschäfte oder Finanztransaktionen (vormals Enclosure 15; neu und in Folge Enclosure 14), Auszüge zu Konten bei der G.G. _____ Bank (vormals Enclosure 18; neu und in Folge

Enclosure 17) und der E.E. _____ Bank (vormals Enclosure 19; neu und in Folge Enclosure 18), Stiftungsunterlagen (vormals Enclosure 23; neu und in Folge Enclosure 22), Informationen zu ihren Eigentumsverhältnissen und Begünstigten (vormals Enclosures 26 und 29; neu und in Folge Enclosures 25 und 28) und Kommunikationen mit Begünstigten oder Vertretern (vormals Enclosure 33; neu und in Folge Enclosure 32).

6.2 Zur voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen:

6.2.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, ersuchende Behörde habe die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen nicht dargelegt (Beschwerde, Rz. 71 ff.). Sie (die Beschwerdeführerin) habe mit der betroffenen Person seit mehr als 10 Jahren gar nichts mehr 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. Sie sei für die US-amerikanischen Steuerbehörden und die Veranlagung und Erhebung sowie Durchsetzung von Steuern gegen die betroffene Person deshalb gänzlich irrelevant (Beschwerde, Rz. 12-13). Die Weitergabe von Informationen und Daten zu ihr sei mindestens für Informationen ab dem Jahr (...) weder erforderlich noch verhältnismässig (Beschwerde, Rz. 79).

6.2.2

6.2.2.1 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. E. 2.3.2).

6.2.2.2 Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen sind, ist 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 (E. 2.3.5).

6.2.2.3 Der IRS schildert den mutmasslichen Zusammenhang zwischen der Beschwerdeführerin und der betroffenen Person im Ersuchen vom (...) ausführlich (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). So hätten E._____ und F._____ mit Hilfe von Drittpersonen zahlreiche Sitzgesellschaften – darunter die Beschwerdeführerin – errichten lassen und in deren Namen Konten in der Schweiz und in (Land) eröffnet, um so unversteuerte Vermögenswerte von E._____ und F._____ zu verschieben. Sie hätten insbesondere die «C._____ Foundation» – nach Angaben der Beschwerdeführerin ihre «Vorgänger-Stiftung» – dazu verwendet, um unversteuerte Vermögenswerte auf deren Konten – darunter ein Konto bei der E.E._____ Bank – zu überweisen. Später seien weitere Sitzgesellschaften, darunter die A._____ Foundation und die Beschwerdeführerin, dazugekommen. In einer ersten Phase sei die Schweizer Treuhänderin Z._____ bzw. deren Inhaber Z.a_____ für E._____ und F._____ tätig gewesen. Z.a_____ sei es nach (Jahr) nicht mehr gelungen, ein neues Bankkonto in der Schweiz zu errichten, worauf ein neuer Treuhänder, H._____, für E._____ und dessen Beauftragten, D._____, tätig geworden sei. Dies hätten u.a. Beweismittel, die im Rahmen eines früheren Amtshilfeverfahrens mit der ESTV-Referenz (...) gewonnen wurden, ergeben. Im Rahmen der laufenden Strafuntersuchung erhaltene Informationen zeigten zudem, dass H._____ elektronischen Zugriff auf ein im Namen der Beschwerdeführerin gehaltenes Konto bei der F.F._____ in (Land) gehabt habe (Ersuchen, S. 7).

6.2.2.4 Aufgrund dieser sehr konkreten Ausführungen, welche sich überdies auf Erkenntnisse aus vorangegangene Amtshilfeverfahren und Untersuchungen in den USA stützen, bestehen ausreichende Verdachtsmomente, dass die Beschwerdeführerin möglicherweise eine Rolle bei der Verschiebung von Vermögenswerten E._____s gespielt haben könnte. Bestreitet die betroffene Person den von der ersuchenden Behörde geschilderten Sachverhalt, so hat sie diesen mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (E. 2.4.3).

Dies gelingt der Beschwerdeführerin vorliegend nicht: Sie macht zum einen geltend, dass sie Ende (Jahr) sämtliche Verbindungen zur betroffenen Person gekappt habe und dieser sowie dessen Ehefrau als Stiftungsräte abberufen worden seien. Zur Untermauerung dieses Vorbringens reicht sie zwei Protokolle ihrer Versammlung der Stifter und Gönner vom (Daten) in spanischer Sprache zu den Akten. Diese Unterlagen sind jedoch naturgemäss nicht geeignet, den Verdacht zu widerlegen, die Beschwerdeführerin könnte zuvor möglicherweise unversteuerte Vermögenswerte E._____s

von ihrer «Vorgängerstiftung» «C._____ Foundation» (Sitz) erhalten haben. Überdies beweist die angebliche Entfernung von E._____ und F._____ aus dem Stiftungsrat der Beschwerdeführerin nicht, dass ab (...) keine Verbindungen zu diesen Personen mehr bestanden. Zum einen findet sich in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen (...). Zum anderen geht der IRS gerade davon aus, dass die betroffene Person aktiv darauf hinarbeitete, seinen Namen so weit wie möglich von der formellen Dokumentation zu Konten entfernen. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass es sich bei den übrigen bzw. den nachfolgend eingesetzten Stiftungsräten möglicherweise um von der betroffenen Person beauftragte oder ihr nahestehende Personen handelt. So waltete insbesondere D._____ unbestrittenermassen von der Gründung der Beschwerdeführerin im Jahre (...) bis (...) als Mitglied des Stiftungsrats und der Versammlung der Stifter und Gönner der Beschwerdeführerin. Gemäss Ersuchen fungierte dieser als Beauftragter der betroffenen Person. Überdies finden sich in den zu übermittelnden Unterlagen Hinweise darauf, dass (...).

Auch die Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach sie eine gemeinnützige Stiftung sei, sind nicht geeignet, den im Ersuchen geschilderten Verdacht eindeutig zu widerlegen. Zur Untermauerung dieses Vorbringens reicht die Beschwerdeführerin u.a. eine Übersicht zu den von ihr geleisteten Spenden der Jahre (...) zu den Akten. Dieser Übersicht ist zu entnehmen, dass der weitaus grösste Teil (insg. USD [...]) der überwiesenen Beträge der Organisation «Q._____» zukam. Diese wird im Ersuchen ebenfalls als Organisation genannt, die im Auftrag von E._____ und F._____ errichtet wurde, um unversteuerte Einkünfte zu verschieben (vgl. Ersuchen, S. 5). Den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen ist zudem zu entnehmen, dass (...). Der Beweis, dass die Mittel nicht direkt oder indirekt der betroffenen Person oder ihr nahestehenden Personen zugutekam, gelingt der Beschwerdeführerin damit nicht.

6.2.2.5 Die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen sind geeignet, dem Verdacht nachzugehen, es könnte sich bei der Beschwerdeführerin möglicherweise um eine Sitzgesellschaft handeln, die im Auftrag von E._____ errichtet wurde, um dessen unversteuerte Einkünfte zu verschieben und so vor der US-amerikanischen Steuerbehörde zu verstecken. So können die Unterlagen zu von der Z._____ AG geleisteten Diensten sowie die Informationen zu den im Namen der Beschwerdeführerin gehaltenen Bankkonten und getätigten Finanztransaktionen Aufschluss darüber geben, ob die Beschwerdeführerin möglicherweise Gelder von ihrer «Vorgänger-Stiftung» erhalten hat und wie diese verwendet wurden.

Die Stiftungsunterlagen sowie die Informationen zu Eigentumsverhältnissen und Kommunikationen mit Begünstigten und Vertretern sind zudem geeignet, die Verbindungen zwischen der betroffenen Person und der Beschwerdeführerin zu erhellen. Die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erweisen sich demnach als voraussichtlich erheblich.

6.2.3 Die von der Beschwerdeführerin dagegen vorgebrachten Argumente führen zu keinem anderen Ergebnis:

Insoweit die Beschwerdeführerin geltend macht, es bestünde keine Verbindung zwischen ihr und E. _____, ist auf die oben gemachten Ausführungen zu verweisen. Der Beschwerdeführerin gelingt es nicht, den im Ersuchen dargelegten Verdacht klar und eindeutig zu widerlegen (vgl. E. 6.2.2.4). Für die voraussichtliche Erheblichkeit ist es nicht erforderlich, dass die ersuchende Behörde im Ersuchen den massgeblichen Sachverhalt bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei darlegt (E. 2.3.4). Zweck des Ersuchens ist es gerade, der ersuchenden Behörde zu ermöglichen, dem Verdacht nachzugehen, wonach die Beschwerdeführerin errichtet worden sein könnte, um unversteuerte Einkünfte von E. _____ zu verschieben. Die zu übermittelnden Unterlagen stehen in einem Zusammenhang mit dem im Ersuchen geschilderten Sachverhalt und sind demnach voraussichtlich erheblich (E. 2.3.4).

Dies gilt insbesondere auch für die Unterlagen, die den Zeitraum nach dem angeblichen Ausscheiden E. _____s aus dem Stiftungsrat der Beschwerdeführerin betreffen. Zum einen steht für das Bundesverwaltungsgericht aufgrund der eingereichten Unterlagen nicht fest, dass die Beschwerdeführerin ab (...) tatsächlich sämtliche Beziehungen zur betroffenen Person gekappt hat (vgl. E. 6.2.2.4). Zum anderen sind die Unterlagen auch unabhängig davon voraussichtlich erheblich, um nachvollziehen zu können, wohin die unversteuerten Einkünfte E. _____s, die gemäss Ersuchen zumindest zwischenzeitlich von der «Vorgänger-Stiftung» der Beschwerdeführerin gehalten wurden, geflossen sind. Die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen (...).

Ebenfalls nicht zu überzeugen vermag der Einwand der Beschwerdeführerin, die (...) sei irrelevant, da in dieser Zeitspanne keine einzige Transaktion stattgefunden habe. Zum einen ist fraglich, ob die Beschwerdeführerin überhaupt berechtigt ist, die Nichtübermittlung dieses Dokuments zu beantragen, zumal es sich bei ihr nach eigenen Angaben um eine von der «Vorgänger-Stiftung» unabhängige, (Jahr) gegründete Stiftung handelt

(Beschwerde, Rz. 20 ff.). Im Amtshilfeverfahren ist auf Rechtsmittel, die stellvertretend für einen Dritten bzw. in dessen Interesse eingereicht werden, nicht einzutreten (vgl. Urteil des BGer 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 6.2 [nicht publiziert in BGE 147 II 116]; 143 II 506 E. 5.1; 139 II 404 E. 11.1). Diese Frage kann jedoch offenbleiben, da das Dokument in einem eindeutigen Zusammenhang mit dem im Ersuchen geschilderten Sachverhalt steht und für die Besteuerung E. _____s voraussichtlich erheblich ist. Es dürfte sich dabei (...).

6.2.4 Zusammengefasst erweisen sich die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen als voraussichtlich erheblich für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person.

6.3 *Zur Verhältnismässigkeit der Übermittlung:*

6.3.1 Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, die Weitergabe von Daten ab dem Jahr (...) erweise sich als unverhältnismässig (vgl. Beschwerde, Rz. 78 ff.).

6.3.2 Wie oben dargelegt erweisen sich auch die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen betreffend den Zeitraum nach (Monat / Jahr) als voraussichtlich erheblich für die Besteuerung von E. _____ in den USA (vgl. E. 6.2.4). 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 Übermittlung der Unterlagen verletzt das verfassungsmässige Verhältnismässigkeitsprinzip damit nicht.

6.3.3 Überdies ist die Beschwerdeführerin durch das Spezialitätsprinzip geschützt: Die ESTV wird die ersuchende Behörde darauf hinweisen, dass die übermittelten Informationen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen E. _____ verwendet werden dürfen (Sachverhalt Bst. C, E. 2.5).

6.3.4 Die Übermittlung der Unterlagen erweist sich demnach auch als verhältnismässig.

6.4

6.4.1 Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, als Dritte sei sie nicht umfassend zur Mitwirkung verpflichtet. Auf Abkommensebene werde hinsichtlich der Informationsbeschaffung und -übermittlung integral das Recht und die Praxis der Vertragsstaaten vorbehalten. Gemäss dem Auffangtatbestand von Art. 127 Abs. 1 Bst. e DBG sei ein Dritter, der mit einem

Steuerpflichtigen Geschäfte tätig, lediglich verpflichtet, eine Bescheinigung über die beidseitigen Ansprüche und Leistungen auszustellen. Sie würde demnach einzig die Pflicht treffen, eine schriftliche Bescheinigung über ein bestehendes Rechtsverhältnis mit E. _____ als betroffene Person herauszugeben. An einem solchen Rechtsverhältnis mangle es aber seit dem Ausscheiden von E. _____ aus ihrem Stiftungsrat bzw. als Gründer/Stifter und Gönner (Stellungnahme vom 7. August 2023, Rz. 6 ff.).

6.4.2 Art. 26 Abs. 3 Bst. a und b DBA CH-US beschränken die Amtshilfeverpflichtung der Vertragsstaaten auf jene Massnahmen und Informationen, die nach ihren Gesetzen und ihrer Verwaltungspraxis verfügbar bzw. erhältlich sind (vgl. E. 2.6.1). Als Gegen Ausnahme dazu sieht jedoch Art. 26 Abs. 5 DBA CH-US (zweiter Satz) vor, dass die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaates ungeachtet von Absatz 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts über die Befugnis verfügen, die Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen [Informationen im Besitz einer Bank, eines sonstigen Finanzinstituts, eines Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänders befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen] durchzusetzen, sofern dies für die Erfüllung der Verpflichtungen unter diesem Absatz erforderlich ist (vgl. E. 2.6.1). Diese Bestimmung ist direkt anwendbar (BGE 142 II 161 E. 4.5.2 und 4.6.1). Gestützt darauf verfügt die ESTV über die notwendigen verfahrensrechtlichen Befugnisse, um von Banken, Finanzinstituten, Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhändern die Übermittlung aller ersuchten Informationen, die das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllen, zu verlangen, ohne dass ihr das Bankgeheimnis oder andere innerstaatliche Rechtsvorschriften entgegengehalten werden können (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.5.2).

6.4.3 Vorliegend wurden die ersuchten Informationen bei der Informationsinhaberin, der Z. _____ AG, ediert (vgl. Sachverhalt Bst. B.a). Die die Beschwerdeführerin betreffenden Informationen erweisen sich auch als voraussichtlich erheblich für die Besteuerung von E. _____ (vgl. E. 6.2.4). Die ESTV war direkt gestützt auf Art. 26 Abs. 5 DBA CH-US und ungeachtet von Art. 26 Abs. 3 DBA CH-US befugt, diese Informationen bei der Z. _____ AG einzuholen. Da Art. 26 Abs. 3 DBA CH-US im vorliegenden Fall nicht greift, erübrigt es sich zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin die Informationen zur Veranlagung und Durchsetzung gleichartiger schweizerischer Steuern im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht hätte herausgeben müssen.

6.4.4 Art. 26 Abs. 3 DBA CH-US steht der Übermittlung der ersuchten Informationen nicht entgegen.

6.5 Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, die Enclosure 33 (neu Enclosure 32, vgl. E. 6.1.2; S. 1-8) enthalte E-Mailkommunikation mit dem amerikanischen Rechtsanwalt H.a_____, welcher sie auch heute noch als Rechtsanwalt vertrete und berate (vgl. Beschwerde Rz. 48 ff., Stellungnahme vom 7. August 2023, Rz. 3). Diese falle unter das Berufs- bzw. Anwaltsgeheimnis und sei von Übermittlung auszunehmen.

6.5.1 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).

6.5.2 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 BVer A-3906/2020, A-1463/2022 vom 8. Februar 2023 E. 8.4.1.4 [angefochten vor Bundesgericht]). 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»*; Kommentar der OECD zum OECD-Musterabkommen [Fassung vom 21. November 2017], N. 19.3 zu Art. 26). Der Kommentar ist bei der Auslegung von Art. 26 Abs. 3 Bst. c DBA CH-US 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).

6.5.3 Mit Bezug auf die fragliche Kommunikation zwischen H.a_____ und der Z._____ AG, welche angeblich im Auftrag der Beschwerdeführerin geführt wurde, ist demnach zu prüfen, ob diese in der Schweiz durch das Anwaltsgeheimnis geschützt wäre, sofern tatsächlich ein Mandatsverhältnis zwischen diesen vorgelegen hätte.

6.5.3.1 Das anwaltliche Berufsgeheimnis ist in Art. 13 BGFA verankert (vgl. E. 3.1). Überdies wird der Umfang des Berufsgeheimnisses in verschiedenen Verfahrensgesetzen des Bundes präzisiert (vgl. E. 3.2). Dem BGFA unterstehen jedoch nur Anwältinnen und Anwälte, die in einem kantonalen Anwaltsregister eingetragen sind sowie unter bestimmten Umständen Anwältinnen und Anwälte aus den Mitgliedstaaten der EU oder der EFTA. Anwältinnen und Anwälte aus Staaten ausserhalb des EU/EFTA Raumes unterstehen dem BGFA und somit Art. 13 BGFA nicht (vgl. E. 3.1 in fine). Entsprechend geniesst Korrespondenz mit Anwältinnen und Anwälten im Verwaltungsverfahren auch nur dann Schutz, wenn diese nach dem BGFA zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigt sind (Art. 13 Abs. 1^{bis} und Art. 17 VwVG, Art. 51a BZP). Im Umkehrschluss ergibt sich, dass Unterlagen zur Korrespondenz mit Anwältinnen und Anwälten, die nicht dem BGFA unterstehen, keinen besonderen Schutz geniessen.

6.5.3.2 Gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin handelt es sich bei H.a. _____ um einen US-amerikanischen Steuerrechtsanwalt (Stellungnahme vom 7. August 2023, Rz. 4). Als solcher unterliegt er nicht dem anwaltlichen Berufsgeheimnis gemäss Art. 13 BGFA und die Kommunikation mit ihm geniesst keinen besonderen Schutz im Verwaltungsverfahren (vgl. E. 7.2.3.3). Die fraglichen Unterlagen fallen demnach nicht in den Schutzbereich des anwaltlichen Berufsgeheimnisses gemäss Schweizer Recht.

6.5.3.3 Da die fraglichen Unterlagen in der Schweiz nicht durch das anwaltliche Berufsgeheimnis geschützt sind, besteht keine Grundlage für eine Verweigerung der Übermittlung gestützt auf Art. 26 Abs. 3 DBA CH-US. Unter diesen Umständen kann offenbleiben, ob tatsächlich ein Mandatsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und H.a. _____ vorlag. Art. 26 Abs. 3 DBA CH-US steht der Übermittlung von S. 1-8 der Enclosure 32 (vorher Enclosure 33) nicht entgegen.

7.

Zusammengefasst erweisen sich die Rügen der Beschwerdeführerin als unbegründet. Die Vorinstanz hat zu Recht festgehalten, dass die Voraussetzungen für die Übermittlung der die Beschwerdeführerin betreffenden Informationen und Unterlagen erfüllt sind. Die Beschwerde ist gemäss dem in E. 6.1.1 Ausgeführten (Behebung des Kanzleifehlers der ESTV und Neu Nummerierung der Beilagen) gutzuheissen und im Übrigen abzuweisen.

8.

8.1 Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der mehrheitlich unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Gutheissung in einem untergeordneten Punkt, von Amtes wegen, vermag an dieser Kostenverteilung nichts zu ändern. Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 5'000.– festzusetzen (vgl. Art. 1, 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 in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

8.2 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).

9.

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 im Sinne der Erwägung E. 6.1.1 teilweise gutgeheissen. Die Enclosure 8 ist von der Übermittlung auszunehmen und die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen sind entsprechend neu zu nummerieren. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

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

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

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)