



Abteilung I
A-4137/2022, A-4170/2022, A-4172/2022,
A-4175/2022

Urteil vom 2. April 2025

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiberin Ana Pajovic.

Parteien

1. **A.** _____,
(...),

2. **B.** _____,
(...),

3. **C.** _____,
(...)

alle drei vertreten durch

Dr. Marcel R. Jung, Rechtsanwalt,
MME Legal AG,
(...),

4. **D.** _____ **SA**,
(...),

vertreten durch

Anne Tissot Benedetto, Rechtsanwältin, und
Jérôme Meyer, Rechtsanwalt,
Oberson Abels SA,
(...),

Beschwerdeführende,
gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,

Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
(...),

Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-IT).

Sachverhalt:

A.

A.a Am (...) richtete die Agenzia delle Entrate, Divisione Contribuenti, Direzione Centrale Grandi Contribuenti e Internazionale, Settore Internazionale, Ufficio Cooperazione Internazionale (nachfolgend: AE oder ersuchende Behörde) drei Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV). Die Ersuchen stützen sich auf Art. 27 des Abkommens vom 9. März 1976 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA CH-IT, SR 0.672.945.41).

Die AE ersuchte um Informationen über den E. _____ Trust, weil diese für die Besteuerung der in Italien domizilierten Personen B. _____ (nachfolgend: betroffene Person 1), A. _____ (nachfolgend: betroffene Person 2), C. _____ (nachfolgend: betroffene Person 3) und des E. _____ Trusts (nachfolgend auch: betroffene Person 4) voraussichtlich erheblich seien. Betroffen seien Einkommenssteuern von natürlichen Personen sowie die damit verbundenen Zusatzsteuern und Steueraufsichtsbestimmungen («IRPEF [Imposta sul reddito delle persone fisiche, Anmerkung des Bundesverwaltungsgerichts] e relative addizionali e disposizioni in materia di Monitoraggio fiscale») für die Jahre (...) bis (...). Als mögliche Informationsinhaberin nannte die AE den Trustee des E. _____ Trusts, die D. _____ SA (nachfolgend auch: Informationsinhaberin).

A.b In Bezug auf den Sachverhalt ist dem Amtshilfeersuchen zusammengefasst folgendes zu entnehmen:

Im Rahmen des automatischen Austauschs von Finanzinformationen zwischen Italien und der Schweiz seien die Namen der betroffenen Personen 1 bis 3 als Settlors des E. _____ Trusts offengelegt worden. Die betroffenen Personen 1 bis 3 seien von der AE um Informationen in Bezug auf die Merkmale des E. _____ Trusts sowie ihre Rollen innerhalb des Trusts ersucht worden. Sie hätten dabei angegeben, Settlors zu sein und ansonsten keine Beziehung zum E. _____ Trust zu haben sowie über keine relevanten Dokumente zu verfügen. Weiter hätten sie bekannt gegeben, dass es sich beim E. _____ Trust um einen am (...) im Vereinigten Königreich nach englischem Recht errichteten Trust handle und aktueller Trustee die D. _____ SA sei. Es sei unklar geblieben, ab welchem Datum die D. _____ SA die Rolle des Trustees des E. _____ Trusts übernommen

habe. Die erlangten Informationen würden nicht ausreichen, um die Beziehung zwischen den betroffenen Personen 1 bis 3 und dem E. _____ Trust zu klären. Für die laufende Untersuchung seien detaillierte Informationen und Dokumente notwendig, um die Steuersituation, das Vermögen und allfällige Einkünfte des E. _____ Trusts zu bestimmen, die wirtschaftlich Begünstigten und die Beziehung zu den Settlors zu identifizieren sowie um zu prüfen, ob der E. _____ Trust eine formlose Hülle darstelle, in Italien eine Steuererklärung einzureichen habe bzw. steuerpflichtig sei, oder ob ein «transparenter Trust» vorliege. Zudem sollen allfällige Verstösse gegen die Steuervorschriften für Trusts festgestellt werden.

A.c Für den Zeitraum vom (...) bis zum (...) ersuchte die AE die ESTV im Einzelnen um die Beantwortung folgender Fragen und um Übermittlung folgender Dokumente (vgl. Ziff. 13 des Ersuchens):

- a) *documenti ed atti ufficiali del Trust, con particolare riferimento all'atto istitutivo ed ai suoi regolamenti, nonché ad eventuali atti modificativi degli stessi;*
- b) *libro delle delibere del Trustee;*
- c) *lettere di auspicio al Trustee;*
- d) *atti dispositivi posti in essere dal Trustee;*
- e) *inventario annuale dei beni che compongono il patrimonio del Trust e riepilogo dei movimenti patrimoniali annuali dalla costituzione ad oggi;*
- f) *rapporti bancari e conti correnti riferibili al Trust e documentazione relativa, con riferimento ai periodi d'imposta dal (...) al (...);*
- g) *prospetti dei redditi realizzati per i periodi d'imposta dal (...) al (...);*
- h) *dettaglio delle eventuali distribuzioni o assegnazioni eseguite dal Trust nei confronti dei beneficiari.*

A.d Die AE bestätigte im Ersuchen, dass die italienischen Steuerbehörden alle in Italien verfügbaren internen Mittel ausgeschöpft hätten, um die Informationen zu erhalten, mit Ausnahme derjenigen, die unverhältnismässige Schwierigkeiten mit sich bringen würden; dass die Anträge mit dem italienischen Recht und der Verwaltungspraxis sowie mit dem DBA CH-IT

in Einklang stünden; dass die beantragten Informationen nach italienischem Recht und im Rahmen der üblichen Verwaltungspraxis unter vergleichbaren Umständen erlangt werden könnten; dass die geltenden Vorschriften an die Geheimhaltung sowie an die zweckkonforme Verwendung der ersuchten Informationen eingehalten würden.

B.

B.a Am 27. Januar 2022 forderte die ESTV mit einer Editionsverfügung die Informationsinhaberin auf, ihr die ersuchten Informationen innerhalb von 10 Kalendertagen ab Erhalt der Editionsverfügung zuzustellen. Gleichzeitig ersuchte sie die Informationsinhaberin, die im Ausland ansässigen betroffenen Personen 1 bis 3 über die laufenden Amtshilfeverfahren zu informieren und diese aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen.

B.b Mit Schreiben und E-Mails vom 7. Februar 2022 zeigte Rechtsanwalt Marcel R. Jung der ESTV an, dass er von den betroffenen Personen 1 bis 3 und von der Informationsinhaberin als Zustellungsbevollmächtigter bestimmt und mit der Wahrung der Interessen beauftragt worden sei. Zudem ersuchte er um Akteneinsicht.

B.c Innert erstreckter Frist kam die Informationsinhaberin der Aufforderung am 15. März 2022 nach.

B.d Am 6. Mai 2022 stellte die ESTV der Informationsinhaberin eine ergänzende Editionsverfügung zu, welcher Letztere am 17. Mai 2022 nachkam. Die ESTV bat am 2. Juni 2022 telefonisch um eine Auskunft bezüglich den mit Schreiben vom 17. Mai 2022 zugestellten Informationen. Die Informationsinhaberin erteilte mit Telefonat und Schreiben vom 7. Juni 2022 die ersuchte Auskunft.

B.e Nachdem sich die AE mit der Gewährung der Akteneinsicht einverstanden erklärte, gewährte die ESTV am 22. Juni 2022 den betroffenen Personen 1 bis 3 und der Informationsinhaberin die am 7. Februar 2022 ersuchte Akteneinsicht (vgl. Sachverhalt Bst. B.b).

B.f Mit Informationsschreiben vom 22. Juni 2022 setzte die ESTV die betroffenen Personen und die Informationsinhaberin über die wesentlichen Teile des Ersuchens in Kenntnis. Gleichzeitig teilte sie ihnen mit, dass sie beabsichtige, dem Ersuchen stattzugeben. Sie setzte eine Frist, um der Übermittlung der Informationen schriftlich zuzustimmen oder zur beabsichtigten Übermittlung Stellung zu nehmen.

B.g Die betroffenen Personen 1 bis 3 nahmen innert erstreckter Frist am 11. Juli 2022 zur beabsichtigten Übermittlung der Informationen Stellung. Sie beantragten namentlich, es sei keine Amtshilfe zu leisten und von der Übermittlung jeglicher Information abzusehen. Eventualiter sei die italienische Behörde lediglich zu informieren, dass die betroffenen Personen 1 bis 3 die Settlors des E._____ Trusts (...) seien (...).

B.h Mit Schreiben vom 11. Juli 2022 zeigten Rechtsanwalt Marcel Meier sowie Rechtsanwalt Lysandre Papadopoulos der Anwaltskanzlei Oberson Abels SA der ESTV an, dass sie von der Informationsinhaberin neu als Zustellungsbevollmächtigte bestimmt sowie mit der Wahrung der Interessen beauftragt worden seien und nahmen zur beabsichtigten Übermittlung der Informationen Stellung. Die Informationsinhaberin stellte dieselben Anträge wie die betroffenen Personen 1 bis 3.

B.i Die Rechtsvertreter der Informationsinhaberin ersuchten am 19. Juli 2022 telefonisch bei der ESTV um ein Gespräch. Die ESTV lehnte mit E-Mail vom 28. Juli 2022 ein solches ab und stellte den Erlass und die Zustellung der Schlussverfügungen in Aussicht.

B.j Am 3. und 18. August 2022 gewährte die ESTV den betroffenen Personen 1 bis 3 und am 12. August 2022 der Informationsinhaberin ergänzende Akteneinsicht in neu hinzugekommene Aktenstücke.

C.

Mangels Zustimmungen zum Informationsaustausch erging am 18. August 2022 die Schlussverfügung der ESTV gegenüber den betroffenen Personen 1 bis 4 und der Informationsinhaberin (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person). Die ESTV kam nach Prüfung des Ersuchens zum Schluss, dass der ersuchenden Behörde Amtshilfe betreffend den betroffenen Personen 1 bis 4 zu leisten sei (Ziff. 1 des Dispositivs).

In Ziffer 2 des Dispositivs nannte die ESTV die bei der beschwerdeberechtigten Person edierten und zu übermittelnden Informationen und Dokumente betreffend die betroffenen Personen. Übermittelt werden sollen namentlich Unterlagen betreffend die Gründung, die Vermögenslage und die Vertretungsbefugnisse des E._____ Trusts sowie betreffend Beratungs- und administrative Vereinbarungen desselben (vgl. Dokumente in «allegato 01»). Ebenfalls zur Übermittlung vorgesehen sind Unterlagen betreffend das Bankkundenverhältnis des E._____ Trusts zur F._____ SA

(vgl. Dokumente in «allegato 03a» und «allegato 03b») sowie die «Financial Statements» des E. _____ Trusts (vgl. Dokumente in «allegato 02a» und «allegato 02b»). Letztere betreffen die Frage e) im Amtshilfeersuchen (vgl. Sachverhalt Bst. A.c). Diesbezüglich erklärte die Vorinstanz, dass in dieser Frage Informationen für den Zeitraum von der Gründung des Trusts bis «heute» (gemeint ist der Zeitpunkt des Amtshilfeersuchens bzw. (...), Anmerkung des Bundesverwaltungsgerichts) ersucht würden. Informationen, die einen Zeitpunkt vor dem 23. Februar 2015 betreffen, würden jedoch nicht in den zeitlichen Anwendungsbereich von Art. 27 DBA CH-IT und Bst. e^{bis} des dazugehörigen Protokolls (gemäss Änderung vom 23. Februar 2015, in Kraft getreten am 13. Juli 2016; AS 2016 2769, 2771 [vgl. auch: E. 4.1.1]; nachfolgend: Zusatzprotokoll) fallen, weshalb für die Frage e) nur Informationen ab dem 23. Februar 2015 übermittelt werden könnten. Ebenfalls betreffend die Frage e) des Amtshilfeersuchens erklärte die Vorinstanz unter Verweisung auf das Subsidiaritätsprinzip, dass im Zeitpunkt des Amtshilfeersuchens am (...) das italienische Steuerjahr (...) noch andauert und die betroffene(n) Person(en) zu diesem Zeitpunkt noch die Möglichkeit gehabt hätte(n), ihr(e) Vermögen zu deklarieren, weshalb die in Frage e) ersuchten Informationen nicht bis «heute», sondern nur bis (...) übermittelt würden.

Zudem wies die ESTV darauf hin, dass nicht amtshilfefähige Informationen, die nicht ausgesondert werden konnten, geschwärzt worden seien.

In Ziffer 3 des Dispositivs wies sie die folgenden Anträge der betroffenen Personen 1 bis 3 und der beschwerdeberechtigten Person ab: es sei auf das Amtshilfeersuchen nicht einzutreten sowie die ersuchten Informationen nicht zu übermitteln; es seien keine Informationen von der beschwerdeberechtigten Person anzufordern, sämtliche Editionsanordnungen aufzuheben und alle edierten Informationen sofort zu vernichten und zu löschen. (...).

In Ziffer 4 des Dispositivs verfügte die ESTV, sie werde die ersuchende Behörde darauf hinweisen, dass die erhaltenen Informationen nur im Verfahren gegen die betroffenen Personen 1 bis 4 verwendet werden dürfen (Ziff. 4a) und dass sie der Geheimhaltung unterliegen (Ziff. 4b).

D.

D.a Am 16. September 2022 liessen die betroffene Person 1 (nachfolgend auch: Beschwerdeführer 1), die betroffene Person 2 (nachfolgend auch:

Beschwerdeführer 2) und die betroffene Person 3 (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin 3) beim Bundesverwaltungsgericht je einzeln Beschwerde gegen die Schlussverfügung vom 18. August 2022 sowie gegen die Editionsverfügung vom 27. Januar 2022 (vgl. Sachverhalt Bst. B.a) und die ergänzende Editionsverfügung vom 6. Mai 2022 (vgl. Sachverhalt Bst. B.d) erheben. Die Beschwerdeschriften wurden auf Deutsch eingereicht. Die Beschwerdeführenden 1 bis 3 beantragen je die Aufhebung der Schlussverfügung vom 18. August 2022 sowie die Verweigerung des italienischen Amtshilfeverfahrens (Ziff. 2). Ebenfalls beantragt wird jeweils die Aufhebung der Editionsverfügung vom 27. Januar 2022 (Ziff. 3.1) und der ergänzenden Editionsverfügung vom 6. Mai 2022 (Ziff. 3.2) sowie die Anweisung der ESTV, die von der beschwerdeberechtigten Person mit Schreiben vom 14. März 2022 [recte: 27. Januar 2022] und 6. Mai 2022 edierten Informationen zu vernichten (Ziff. 3.3). In prozessualer Hinsicht beantragen die Beschwerdeführenden 1 bis 3 jeweils, es sei der Beschwerde aufschiebende Wirkung zu erteilen (Ziff. 1); die ordentlichen und ausserordentlichen Kosten seien auf die Bundeskasse zu nehmen (Ziff. 4).

D.b Gleichentags liess auch die beschwerdeberechtigte Person (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin 4) gegen die Schlussverfügung vom 18. August 2022 Beschwerde erheben. Die Beschwerdeschrift wurde auf Französisch eingereicht. Die Beschwerdeführerin 4 beantragt darin: die Gutheissung der Beschwerde (Ziff. 4); die Feststellung der Nichtigkeit der Schlussverfügung vom 18. August 2022, welche gegenüber dem «E._____ Trust, vertreten durch D._____ SA» erlassen wurde, eventualiter sei diese Schlussverfügung aufzuheben (Ziff. 5); die Feststellung der Nichtigkeit der Schlussverfügung vom 18. August 2022, welche gegenüber der Beschwerdeführerin 4 erlassen wurde, soweit sie die Gewährung der internationalen Amtshilfe in Bezug auf den E._____ Trust bzw. das Recht, die Informationen gegen denselben zu verwenden, betrifft («en tant qu'ils [les ch. 1 et 4a du dispositif attaqué] prévoient l'octroi de l'assistance administrative internationale au sujet du E._____ Trust, respectivement le droit d'utiliser les informations contre ce dernier»; Ziffer 6); die Aufhebung der Schlussverfügung vom 18. August 2022, welche gegenüber der Beschwerdeführerin 4 erlassen wurde (Ziff. 7); die Aufhebung der Editionsverfügungen vom 27. Januar 2022 und 6. Mai 2022 sowie den Verzicht der Vorlage jeglicher Informationen und Dokumente durch die Beschwerdeführerin 4 (Ziff. 8); die Anordnung der umgehenden und endgültigen Vernichtung («la destruction immédiate et la suppression définitive») sämtlicher von der ESTV bei der Beschwerdeführerin 4 edierten Informationen und Dokumente (Ziff. 9). Zudem seien sämtliche Amtshilfeersuchen der italienischen

Behörden in vorliegender Angelegenheit als unzulässig zu erklären, jegliche Form der internationalen Amtshilfe an die italienischen Behörden zu verweigern und daher keinerlei Informationen im Zusammenhang mit den Amtshilfeersuchen zu übermitteln (Ziff. 10).

Eventualiter beantragt die Beschwerdeführerin 4, es sei die italienische Behörde lediglich zu informieren, dass die betroffenen Personen 1 bis 3 die «Settlors» des E._____ Trust (...) seien (...) (Ziff. 11); die Sache sei an die ESTV zur Neuentscheidung im Sinne der Erwägungen zurückzuweisen (Ziff. 12).

In prozessualer Hinsicht beantragt die Beschwerdeführerin 4, die Beschwerde sei für zulässig zu erklären und es sei darauf einzutreten (Ziff. 1); es sei Französisch als Verfahrenssprache festzusetzen (Ziff. 2). Im Sinne einer vorsorglichen Massnahme sei die ESTV anzuweisen, vor einem rechtskräftigen Urteil dem ersuchenden Staat keinerlei Informationen zu übermitteln mit Ausnahme der Auskunft, dass das innerstaatliche Verfahren hängig sei (Ziff. 3).

D.c In der Folge eröffnete das Bundesverwaltungsgericht für die vier separat eingereichten Beschwerden je einzelne Verfahren.

D.d Mit Zwischenverfügungen vom 21. September 2022 erkannte das Bundesverwaltungsgericht, dass der Beschwerde von Gesetzes wegen aufschiebende Wirkung zukommt, respektive, dass während eines hängigen Beschwerdeverfahrens der ersuchenden Behörde lediglich «status updates» gemeldet werden dürfen.

D.e Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragte mit Eingabe vom 3. Oktober 2022 in prozessualer Hinsicht die Vereinigung der separat eröffneten Beschwerdeverfahren sowie die Festlegung von Deutsch als Verfahrenssprache. Nach Durchführung eines diesbezüglichen Schriftenwechsels vereinigte die zuständige Instruktionsrichterin die Verfahren A-4170/2022, A-4172/2022, A-4175/2022 und A-4137/2022 und legte als Verfahrenssprache Deutsch fest (vgl. Zwischenverfügung des BVGer A-4137/2022, A-4170/2022, A-4172/2022, A-4175/2022 vom 16. November 2022, worin auch festgelegt wurde, das Verfahren unter der Geschäftsnummer A-4137/2022 weiterzuführen).

E.

E.a Innert erstreckter Frist beantragt die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung vom 17. März 2023 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerden,

soweit darauf einzutreten sei. Im Hinblick auf die Beschwerde der Beschwerdeführerin 4 sei eventualiter a) «das Exemplar der Schlussverfügung der ESTV vom 18. August 2022 adressiert an den E._____ Trust, vertreten durch die Beschwerdeführerin 4, aufzuheben»; und b) die Beschwerde im Übrigen abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

E.b Mit Zwischenverfügung vom 4. April 2023 setzte das Bundesverwaltungsgericht der Beschwerdeführerin 4 antragsgemäss eine Frist zur Stellungnahme zur Vernehmlassung an.

E.c Mit Replik vom 19. April 2023 nimmt die Beschwerdeführerin 4 zur Vernehmlassung der Vorinstanz Stellung. Sie hält an ihren Rechtsbegehren fest.

F.

Am 7. August 2023 teilte der Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden 1 bis 3 dem Bundesverwaltungsgericht einen Kanzleiwechsel mit. Am 4. November 2024 teilte zudem die Beschwerdeführerin 4 einen Wechsel der kanzleiinternen Zuständigkeit mit.

Auf die vorstehenden und die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die Akten wird nachfolgend in den Erwägungen insoweit eingegangen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der AE vom (...) gestützt auf Art. 27 des DBA CH-IT zugrunde (vgl. Sachverhalt Bst. A.a). Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich – unter Vorbehalt abweichender Regelungen im DBA CH-IT – nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; vgl. Art. 1 Abs. 1 und 2 sowie Art. 24 StAhiG e contrario).

1.2 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch die Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 1 und Abs. 5 StAhiG). Zusammen mit der Schlussverfügung anfechtbar ist auch jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung (Art. 19 Abs. 1 StAhiG), folglich auch die von den Beschwerdeführenden hier mitangefochtenen Editionsverfügungen. Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerden ist folglich gegeben.

1.3 Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem VwVG soweit das VGG oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG und Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

1.4 Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen; die angefochtene Schlussverfügung ist an sie adressiert. Folglich sind die Beschwerdeführenden zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG und Art. 19 Abs. 2 StAhiG).

1.5

1.5.1 Der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kommt von Gesetzes wegen aufschiebende Wirkung zu (Art. 19 Abs. 3 StAhiG und Art. 55 Abs. 1 VwVG). Allerdings kann die ESTV in einer Schlussverfügung, weil diese im Bereich der internationalen Amtshilfe regelmässig keine Geldleistung zum Gegenstand hat, einer allfälligen Beschwerde die aufschiebende Wirkung entziehen. Nach Einreichung der Beschwerde steht dieselbe Befugnis dem

Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz bzw. ihrem Vorsitzenden oder der Instruktionsrichterin zu (Art. 19 Abs. 3 StAhiG i.V.m. Art. 55 Abs. 2 VwVG; Urteil des BVerger A-47/2020 vom 12. März 2021 E. 1.3). Vorliegend hatte die Beschwerde demnach von Gesetzes wegen aufschiebende Wirkung und diese wurde auch nie entzogen. Am Antrag auf aufschiebende Wirkung der Beschwerdeführenden 1 bis 3 bestand somit von Anfang an kein Rechtsschutzinteresse. Diesbezüglich sind die Beschwerden gegenstandslos.

1.5.2 Die Beschwerdeführerin 4 beantragt, es sei der ESTV zu untersagen, der ersuchenden Behörde Informationen über das vorliegende Verfahren vor der Rechtskraft eines Entscheides zu übermitteln. Vorbehalten wird die Mitteilung an die ersuchende Behörde, dass das Verfahren laufe. Dieser Antrag entspricht der von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gestützten Praxis der ESTV betreffend sog. «status updates» (vgl. BGE 144 II 130 E. 6). An diesem Antrag bestand somit ebenfalls von Anfang an kein Rechtsschutzinteresse, weshalb die Beschwerde auch diesbezüglich gegenstandslos ist.

1.6 Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG) ist einzutreten.

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

Zum Bundesrecht in diesem Sinn gehört auch das für die Schweiz verbindliche Staatsvertragsrecht (statt vieler: BGE 132 II 81 E. 1.3). Vorausgesetzt ist jedoch, dass die staatsvertragliche Bestimmung, deren Verletzung gerügt wird, direkt anwendbar (self-executing) ist. Dies trifft zu, wenn die Bestimmung inhaltlich hinreichend bestimmt und klar ist, um im Einzelfall Grundlage eines Entscheides zu bilden. Die Norm muss justiziabel sein, d.h. es müssen die Rechte und Pflichten des Einzelnen umschrieben und der Adressat der Norm die rechtsanwendenden Behörden sein. Wie es sich damit verhält, ist von den rechtsanwendenden Behörden zu bestimmen (statt vieler: BGE 133 I 286 E. 3.2). Die Frage des self-executing-Charakters bzw. der Justiziabilität der Norm ist dabei für jede einzelne Bestim-

mung in einem Staatsvertrag gesondert zu prüfen (Urteile des BVGer A-6668/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 3.1; A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 1.2; ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.168).

1.8 Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG; statt vieler: Urteil des BVGer A-4440/2021 vom 7. März 2022 E. 1.6 m.w.H.). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (BVGE 2010/64 E. 1.4.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 1.4).

2.

2.1

2.1.1 Fehlerhafte Verfügungen sind grundsätzlich anfechtbar und nur *ausnahmsweise* nichtig. Eine nichtige Verfügung entfaltet keinerlei Rechtswirkungen und ist *ex tunc* sowie ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich. Die Nichtigkeit ist von Amtes wegen zu beachten. Nach der sog. Evidenztheorie ist eine Verfügung nur dann nichtig, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer und offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgrund fallen hauptsächlich funktionelle und sachliche Unzuständigkeit einer Behörde sowie schwerwiegende Verfahrensfehler in Betracht (vgl. BGE 138 II 501 E. 3.1; 133 II 366 E. 3.1; Urteile des BVGer A-2117/2018 vom 5. März 2019 E. 1.3, A-5540/2013 vom 6. Januar 2014 E. 2.2.1 m.w.H.).

Nichtigkeit wird rechtsprechungsgemäss auch dann angenommen, wenn ein Entscheid sich an eine nicht existierende Partei richtet. Dieser Mangel kann nicht durch die Aufhebung des Entscheids im Beschwerdeverfahren geheilt werden, litte doch das Beschwerdeverfahren wieder am gleichen Mangel, indem die nicht existierende Person in das Verfahren einbezogen würde (Urteil des BGer 6B_860/2008 vom 10. Juli 2009 E. 2.1; BVGE 2013/38 E. 4.2).

2.1.2 Auf eine gegen einen nichtigen Entscheid oder nichtige Teile eines Entscheids erhobene Beschwerde ist mangels tauglichen Anfechtungsobjektes – da die nichtige Verfügung keinerlei Rechtswirkungen entfaltet

(E. 2.1.1) – nicht einzutreten. Diesfalls ist die (Teil-)Nichtigkeit der Verfügung im Dispositiv festzustellen (BGE 132 II 342 E. 2.3; BVGE 2008/59 E. 4.3; Urteil des BVGer A-3398/2017 vom 7. März 2019 E. 2.2 m.w.H.).

2.2 Die Partei- und Prozessfähigkeit bestimmt sich im Verwaltungsverfahren nach dem Zivilrecht (MARANTELLI-SONANINI/HUBER, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3. Aufl. 2023, Art. 69 VwVG N. 6 f). Die Parteifähigkeit stellt die Fähigkeit dar, im Verfahren unter eigenem Namen als Partei aufzutreten (Urteil des BVGer A-2177/2021 vom 22. September 2021 E. 1.3.2 m.w.H.). Die Parteifähigkeit setzt die Rechtsfähigkeit voraus und erfasst alle natürlichen und juristischen Personen des Privatrechts und des öffentlichen Rechts (Urteil des BVGer A-880/2022 vom 8. September 2022 E. 1.4). Die Prozessfähigkeit ist die rechtliche Befugnis, in eigenem Namen oder als Vertreter im Verfahren rechtswirksam zu handeln. Sie ist dann gegeben, wenn die parteifähige Person auch handlungsfähig ist (Urteil des BGer 2C_859/2010 vom 17. Januar 2012 E. 1.3).

2.3

2.3.1 Ein Trust ist ein einseitig geschaffenes Rechtsverhältnis, bei dem ein Treugeber (Settlor) einer oder mehreren Personen (Trustee) Vermögenswerte anvertraut. Der Trustee hat die Befugnis und die Verpflichtung in Übereinstimmung mit den Trustbestimmungen das Vermögen zu verwalten, zu verwenden oder darüber zu verfügen. Der Trustee ist Eigentümer des Trustvermögens, beziehungsweise die Rechte in Bezug auf das Vermögen des Trusts lauten auf den Trustee. Das Trustvermögen stellt ein getrenntes Sondervermögen dar und gehört nicht zum Vermögen des Trustees (vgl. Art. 2 des Haager Übereinkommens vom 1. Juli 1985 über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung [HTÜ, SR 0.221.371]; Botschaft des Bundesrats vom 2. Dezember 2005 über die Genehmigung und Umsetzung des Haager Übereinkommens über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung, BBl 2006 551, 557 ff.; Urteil des BVGer A-3888/2020 vom 4. Mai 2021 E. 6.4.2). Der Trust stellt kein Rechtsinstitut der schweizerischen Rechtsordnung dar, weshalb die rechtliche Qualifikation gewisse Schwierigkeiten bereitet (vgl. Urteil des BVGer A-2347/2014 vom 29. September 2015 E. 4.3; vgl. zum Trustrecht etwa auch CORDULA LÖTSCHER, Die Prozessstandschaft im schweizerischen Zivilprozess, Grundsätze, Auswirkungen und Anwendungsfälle unter Berücksichtigung ausländischer Rechtsordnungen, in: BSzR-Basler Studien zur Rechtswissenschaft Band/Nr. 129, 2016, Rz. 1144 ff.).

2.3.2 Im Ausland errichtete Trusts werden seit dem 1. Juli 2007 in der Schweiz anerkannt, wobei die Anerkennung sich auf gewisse, definierte (Mindest-)Wirkungen erstreckt (insbes. Art. 11 HTÜ; vgl. BGer 5A_30/2020 vom 6. Mai 2020 E. 3.1; auf die «Einführung des Trusts in die schweizerische Rechtsordnung» hat das Parlament jüngst verzichtet, vgl. Bericht zur Abschreibung der Motion 18.3383 der Kommission für Rechtsfragen des Ständerats «Einführung des Trusts in die schweizerische Rechtsordnung», BBl 2023 2248 und AB 2023 S 1142; AB 2024 N 51). Die Anerkennung hat gemäss Art. 11 Abs. 2 HTÜ «mindestens die Wirkung, dass das Vermögen des Trusts ein vom persönlichen Vermögen des Trustees getrenntes Sondervermögen darstellt, dass der Trustee in seiner Eigenschaft als Trustee klagen oder verklagt werden kann und dass er in dieser Eigenschaft vor einem Notar oder jeder Person auftreten kann, die in amtlicher Eigenschaft tätig wird». Der Trustee kann somit aus eigenem Recht klagen und beklagt werden und tritt im Aussenverhältnis wie ein normaler Rechtsinhaber auf. Der dahinterstehende Trust ist im Aussenverhältnis grundsätzlich irrelevant (LÖTSCHER, a.a.O., Rz. 1152 ff.). Der Trustee ist folglich nicht Vertreter der Prozesspartei, sondern Prozesspartei selbst (Urteil des BStGer RR.2010.200 vom 5. April 2011 E. 3.1; PETER MAX GUTZWILLER, Schweizerisches Internationales Trustrecht, Kommentar zum Haager Übereinkommen über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung [HTÜ] vom 1. Juli 1985 und zur schweizerischen Umsetzungs-Gesetzgebung vom 20. Dezember 2006, 2007, Art. 11 HTÜ N. 11-17). Auch das Bundesgericht hat den Trustee aus eigenem Recht als klageberechtigt anerkannt (Urteile des BGer 7B_622/2024 vom 10. Dezember 2024 E. 4.2.3 und 1B_21/2010 vom 25. März 2010 E. 2.2 bzgl. Beschlagnahme des Trustvermögens; 6B_1051/2018 vom 19. Dezember 2018 E. 1.2.2 bzgl. Straftaten im Zusammenhang mit dem Trustvermögen).

3.

Zunächst ist auf die Rüge der Beschwerdeführerin 4 einzugehen, wonach die an den E._____ Trust (betroffene Person 4) adressierte Schlussverfügung nichtig sei und sich diese Nichtigkeit auf sämtliche Verfahrensparteien erstrecke (vgl. E. 3.2.1). In einem weiteren Schritt ist auf die Rüge einzugehen, wonach eine spontane Amtshilfe vorliege und demzufolge Ziffer 1 und 4a) des Dispositivs der an die Beschwerdeführerin 4 adressierte Schlussverfügung nichtig sei (vgl. E. 3.2.2).

3.1

3.1.1 Die Beschwerdeführerin 4 macht geltend, die Schlussverfügung vom 18. August 2022 adressiert an den E. _____ Trust, vertreten durch die Beschwerdeführerin 4, sei nichtig (Ziff. 5 der Anträge, vgl. Sachverhalt Bst. D.b).

Zur Begründung führt die Beschwerdeführerin 4 an, ein Trust habe gemäss schweizerischem Recht keine Rechtspersönlichkeit und sei daher weder partei- noch prozessfähig. Folglich könne dem E. _____ Trust keine Verfügung zugestellt werden. Eine Vertretung des Trusts durch den Trustee sei ebenfalls ausgeschlossen, weil nur eine Person vertreten werden könne. Zudem ergebe es sich auch nicht aus dem Staatsvertragsrecht, dass der Trust Rechtspersönlichkeit oder Klagebefugnis besitze. Ohnehin gehe die innerstaatliche Norm, welche die Parteistellung eines Trusts nicht vorsehe, dem internationalen Recht vor. Den E. _____ Trust als vertretbare Rechtsperson zu betrachten, sei ein besonders schwerwiegender Mangel, da sie gegen die Rechtsprinzipien der schweizerischen Rechtsordnung verstosse. Zudem gelte die Nichtigkeit aufgrund der Besonderheiten des Amtshilfeverfahrens umfassend, mithin erstrecke sie sich auch auf die übrigen beteiligten Parteien.

Die Beschwerdeführerin 4 ist ferner der Auffassung, dass die Tatsache, dass die an die betroffene Person 4 (den E. _____ Trust) adressierte Schlussverfügung nichtig sei, auch Auswirkungen auf die an sie (die Beschwerdeführerin 4) adressierte Schlussverfügung habe. So sei die Schlussverfügung mit einem besonders schweren Mangel behaftet, da sie die Gewährung von Amtshilfe in Bezug auf die betroffene Person 4 vorsehe, die keine Rechtspersönlichkeit besitze. Folglich seien die Ziffer 1 und 4a) des Dispositivs der an die Beschwerdeführerin 4 adressierten Schlussverfügung nichtig (Ziff. 6 der Anträge, vgl. Sachverhalt Bst. D.b).

3.1.2 Zur Begründung ihres Vorgehens führt die ESTV zusammenfassend Folgendes aus: Nach schweizerischem Recht komme dem Trust keine Rechtsfähigkeit zu, womit er nicht partei- und prozessfähig sei. Im vorliegend massgebenden Staatsvertragsrecht aber sehe Bst. e^{bis} Ziffer 2 (i) des Zusatzprotokolls vor, dass der ersuchende Staat dem ersuchten Staat bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Art. 27 DBA CH-IT insbesondere die *Identität* der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogene Person zu nennen habe. Der Begriff «Person» nach Art. 3 Abs. 1 Bst. b DBA CH-IT sei weit auszulegen und umfasse auch Trusts. Daher resultiere ein Widerspruch zwischen dem internen schweizerischen

Recht und dem anwendbaren Staatsvertragsrecht. Dieser Widerspruch müsse aufgelöst werden. Vorliegend seien die Informationen auch für die Besteuerung des E._____ Trusts ersucht. Das Spezialitätsprinzip verpflichte die ESTV die ersuchende Behörde darauf hinzuweisen, dass die übermittelten Informationen auch gegen den E._____ Trust verwendet werden können. Um die Verfahrenspflichten des E._____ Trusts zu wahren, müsse er in das vorliegende Verfahren einbezogen werden können. Würde die Vorinstanz die Verwendung gegen den E._____ Trust nicht genehmigen, würde sie gegen ihre Verpflichtung zur Leistung von Amtshilfe verstossen. Gemäss der Botschaft des Bundesrates vom 21. November 2018 zur Umsetzung der Empfehlungen des Globalen Forums über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke im Bericht zur Phase 2 der Länderüberprüfung der Schweiz (BBI 2019 279, nachfolgend: Botschaft Global Forum) dürfe eine gemäss schweizerischem internem Recht fehlende Partei- und Prozessfähigkeit nicht dazu führen, dass eine staatsvertraglich geschuldete Leistung von Amtshilfe allein aus diesem Grund verunmöglicht würde, zumal mit dem Amtshilfeverfahren dem ausländischen Recht zur Durchsetzung verholphen werden solle. Ursprünglich sei geplant gewesen, Art. 18a StAhiG mit einer allgemeinen Bestimmung zu ergänzen, wonach Amtshilfeverfahren betreffend alle Personen (einschliesslich Verstorbener), Sondervermögen und anderen Rechtseinheiten (Parteien) hätten geführt werden können. Im parlamentarischen Verfahren sei der Artikel aber so angepasst worden, dass lediglich noch die verstorbenen Personen umfasst seien. Art. 18a StAhiG helfe insofern nicht, um den Widerspruch zum internationalen Recht aufzulösen.

Es ergebe sich weiter aus dem Ersuchen, dass ein Trust nach italienischem Recht eigenständiges Steuersubjekt und damit Verfügungsadressat sein könne.

Zudem sei das schweizerische interne Recht, welches dem Trust keine Partei- und Prozessfähigkeit zuspreche, nicht massgebend, weil das Amtshilfeverfahren der Durchsetzung des ausländischen Steuerrechts diene. Das Staatsvertragsrecht, nach welchem der Trust ein Verfügungsadressat sein könne, gehe dem innerstaatlichen Recht (grundsätzlich) vor.

Ausserdem richte sich die Schlussverfügung nicht per se an die betroffene Person 4, sondern an die betroffene Person 4, vertreten durch die Beschwerdeführerin 4. Damit liege keine Verfügung gegen eine nicht-existierende Partei vor.

3.2

3.2.1

3.2.1.1 Zunächst ist festzuhalten, dass der Trust kein Rechtsinstitut der schweizerischen Rechtsordnung ist, weshalb er gemäss schweizerischem Recht auch nicht über Partei- und Prozessfähigkeit verfügt (vgl. E. 2.2 und 2.3.1).

3.2.1.2 Wie die Vorinstanz zurecht anführt, lässt sich die Partei- und Prozessfähigkeit eines Trusts nicht aus dem StAhiG, namentlich Art. 18a StAhiG ableiten. Diese Norm sieht vor, dass Amtshilfe betreffend verstorbene Personen geleistet werden kann und deren Rechtsnachfolgerinnen und Rechtsnachfolger Parteistellung erhalten. Die entsprechende Botschaft hält dazu fest, dass die gemäss schweizerischem Recht fehlende Partei- und Prozessfähigkeit nicht dazu führen dürfe, dass die staatsvertraglich geschuldete Leistung von Amtshilfe allein aus diesem Grund verunmöglicht werde (vgl. Botschaft Global Forum, BBI 2019 279, 303). Der Bundesrat hat – um die Amtshilfe eben auch in diesen Fällen zu ermöglichen – die Schaffung einer Sondernorm für die Verfahren der Steueramts-hilfe vorgeschlagen. Der damalige Entwurf sah deshalb in Art. 18a Abs. 1 E-StAhiG – neben der Einräumung der Parteistellung für Verstorbene – auch die Parteistellung für «Sondervermögen» (und damit Trusts [vgl. E. 2.3.1]) und anderen Rechtseinheiten vor. Der Normvorschlag hatte folgenden Wortlaut: «Personen, einschliesslich Verstorbener, Sondervermögen oder andere Rechtseinheiten (Parteien), über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden, erhalten Parteistellung.» Die Berechtigung, für eine Partei zu handeln, die nach den übrigen Bestimmungen des schweizerischen Rechts keine Parteistellung hat, hätte sich nach dem Recht des ersuchenden Staats gerichtet (vgl. Art. 18a Abs. 1 und 2 E-StAhiG; vgl. Bundesgesetz zur Umsetzung von Empfehlungen des Globalen Forums über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke [Entwurf], BBI 2019 339, 347; vgl. zu den Hintergründen dieser Norm betreffend verstorbene Personen auch Urteil des BGer 2C_795/2022 vom 15. März 2024 E. 6.3 ff.).

Im Rahmen der parlamentarischen Debatte beantragte der Nationalrat die Streichung des gesamten Art. 18a E-StAhiG mit dem Argument, dass die Ergänzungen «nicht erforderlich» seien, um den Empfehlungen des Globalen Forums zu entsprechen (vgl. die Voten zum Geschäft des Bundesrates Nr. 18.082 «Umsetzung der Empfehlungen des Globalen Forums über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke» im Parlament Flach AB 2019 N 449 und 465). Diese Aussage dürfte dahingehend

zu verstehen sein, als dass das Parlament nicht über die Empfehlung des Global Forums hinaus gehen wollte und «lediglich» der Forderung nachkommen wollte, die Gewährung von Amtshilfe für verstorbene Personen sicherzustellen (vgl. BBI 2019 302 [Ziff. 2.3.1]), nicht aber das Problem der Sondervermögen und anderer Rechtseinheiten zu lösen. Zudem wurden Bedenken dahingehend vorgebracht, «ob aufgrund dieser doch recht weitgehenden Regelung, wer alles Parteistellung erhalten könnte, eben nicht doch "fishing expeditions" gemacht werden» könnten (Votum Flach AB 2019 N 465; vgl. dazu auch Votum Marra AB 2019 N 464 f.). Weiter wurde kritisiert, dass Sinn und Zweck bzw. die Tragweite der Norm unklar seien; es seien keine Gründe ersichtlich, weshalb für Unternehmen, die keine solchen seien und für Personen, die nicht existierten, Informationen zu übermitteln seien. Vor dem Hintergrund des mittlerweile eingeführten automatischen Informationsaustausches wurde zudem die Notwendigkeit einer Regelung in Frage gestellt (Votum Lüscher AB 2019 N 465). Daraufhin wurde der Wortlaut der Bestimmung geändert, welcher nunmehr nur noch die Möglichkeit der Gewährung der Amtshilfe für die verstorbene Person vorsieht und deren Rechtsnachfolgerinnen und Rechtsnachfolgern Parteistellung einräumt.

3.2.1.3 Die Vorinstanz bringt vor, die Partei- und Prozessfähigkeit ergebe sich aus dem im konkreten Fall massgebenden Völkerrecht. Sie leitet die Partei- und Prozessfähigkeit eines Trusts aus der abkommensrechtlichen Bestimmung in Art. 3 Abs. 1 Bst. b DBA CH-IT (wonach der Ausdruck «Person» natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen umfasst) und Art. 3 Abs. 1 Bst. c DBA CH-IT (wonach der Ausdruck «Gesellschaft» juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden bedeutet) ab.

Zunächst ist deshalb zu prüfen, ob die von der Vorinstanz genannten Normen direkt anwendbar sind (vgl. E. 1.7). Bei den genannten Bestimmungen handelt es sich um allgemeine Begriffsbestimmungen. Die dort definierten Begriffe sind nicht unabhängig von einer anderen Norm anwendbar, sondern entfalten erst im Zusammenhang mit einer konkreten Norm Wirkung, in der der definierte Begriff verwendet wird. Bereits aus diesem Grund sind die genannten Bestimmungen nicht direkt anwendbar. Zudem sind Trusts in diesen Normen nicht explizit erwähnt. Der Kommentar der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD, nachfolgend: OECD-Kommentar; Version 2017, Model Tax Convention on Income and on Capital) zum Musterabkommen (nachfolgend: OECD-MA), welcher als Auslegungshilfe herangezogen werden kann (vgl. dazu E. 4.7.5.2), spricht

davon, dass der Begriff «Person» in einem weiten Sinne zu verstehen sei, nennt allerdings Trusts nicht explizit (OECD-Kommentar, Art. 3 Abs. 1 OECD-MA N. 2). In der Literatur wird die Auffassung vertreten, ein Trust könne unter den Begriff «Personenvereinigung» subsumiert werden (NATALIE PETER, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015 [nachfolgend: Kommentar Internationales Steuerrecht], Art. 1 OECD-MA N. 31; ROLAND PFISTER, *The Application of Double Tax Conventions to Trusts and Collective Investment Schemes in Switzerland*, 2019, S. 234 ff.). Mit der Vorinstanz ist zwar dahingehend einig zu gehen, dass auch der Trust unter Art. 3 Abs. 1 Bst. b DBA CH-IT subsumiert werden kann. Die vorliegende Norm ist aber – wie erwähnt – lediglich eine Definitionsnorm und regelt nicht die Partei- und Prozessfähigkeit. Auch wenn Art. 3 Abs. 1 Bst. b DBA CH-IT im Zusammenhang mit Art. 27 DBA CH-IT i.V.m. Bst. e^{bis} Ziffer 2 (i) des Zusatzprotokolls angewendet wird, ergibt sich nichts anderes. Die Bestimmung verlangt, dass der *ersuchende Staat* dem ersuchten Staat die Identität der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person zu nennen hat. Damit wird aber nichts über die Partei- und Prozessfähigkeit (des Trusts) im ersuchten Staat ausgesagt. Die von der Vorinstanz angeführten Normen vermögen die Partei- und Prozessfähigkeit eines Trusts im innerstaatlichen Verfahrensrecht nicht zu begründen (vgl. E. 1.7). Gerade aus diesem Grund wollte der Bundesrat – wie gezeigt (E. 3.2.1.2) – eine entsprechende Sondernorm im StAhiG (als Durchführungsgesetz) aufnehmen, welche die Umsetzung der staatsvertraglichen Verpflichtungen – in Verwirklichung der innerstaatlich gewährten Rechtsweggarantie (Art. 29a der Bundesverfassung vom 18. April 1999 der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV, SR 101]) – hätte ermöglichen sollen (dazu näher E. 4.2).

Anderes lässt sich auch nicht von dem von der Vorinstanz angeführten Urteil des BVGer A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 entnehmen, welches sich mit der (fehlenden) Partei- und Prozessfähigkeit eines *Nachlasses* im Zusammenhang mit einem Amtshilfeersuchen der amerikanischen Einkommenssteuerbehörde befasste. Darin wird in E. 3.1 lediglich festgehalten, dass es «nicht gänzlich unnachvollziehbar ist, wenn angenommen wird, der Nachlass könne ins Amtshilfeverfahren einbezogen werden», weil dieser in Art. 3 Ziff. 1 Bst. a 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 (DBA-USA 96, SR 0.672.933.61) erwähnt

wird; das Bundesverwaltungsgericht schloss im Ergebnis aber auf Nichtigkeit der gegen den Nachlass erlassenen Verfügung.

Das Bundesgericht hat im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens darauf hingewiesen, dass sich zwei Trusts, deren «underlying company» die betreffenden Konti hielten, am Verfahren nicht beteiligt hätten und die Beschwerdegegner [als Beneficiaries, Anmerkung des Bundesverwaltungsgerichts] nicht legitimiert seien, deren Interessen durchzusetzen (Urteil des BGer 2C_918/2020 vom 28. Dezember 2021 E. 4.5.1). Daraus kann jedoch nichts für den vorliegenden Fall abgeleitet werden, da sich das Bundesgericht zum einen nicht eingehend zur Partei- und Prozessfähigkeit von Trusts geäußert hat und zum andern vorliegend nicht die Legitimation der Beneficiaries zur Durchsetzung von Interessen des E._____ Trusts in Frage steht.

3.2.1.4 Die Vorinstanz begründet die Partei- und Prozessfähigkeit des E._____ Trusts weiter zudem mit dem Vorgehen, die Schlussverfügung an den E._____ Trust, *vertreten durch die Beschwerdeführerin 4*, zu adressieren. Diese Auffassung steht allerdings im Widerspruch dazu, dass eine innerstaatlich nicht existierende «Partei» (i.c. der E._____ Trust) nicht selber Adressat einer Verfügung sein kann (vgl. E. 2.3.2; insofern unpräzise: Urteil des BVer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 5.2) und somit folgerichtig auch *nicht vertreten* werden kann (vgl. E. 2.1.1 in fine). Die Formulierung «E._____ Trust, vertreten durch D._____ SA» im Rubrum der Schlussverfügung vermag daher nicht die Partei- und Prozessfähigkeit des E._____ Trusts zu begründen. Aufgrund der in der Schweiz geltenden Rechtslage in Bezug auf Trusts (vgl. E. 2.3) hätte die Vorinstanz nicht gegenüber dem E._____ Trust, sondern gegenüber der *D._____ SA als Trustee des E._____ Trusts* verfügen sollen, wie sie dies in anderen Fällen denn auch praktiziert hat. Indem die Vorinstanz in der Schlussverfügung den nicht prozess- und parteifähigen und nicht vertretbaren E._____ Trust als (vertretenen) Verfügungsadressaten (betroffene Person 4) aufführt, wäre grundsätzlich von einem schwerwiegenden Verfahrensfehler auszugehen, welcher die (allenfalls teilweise) Nichtigkeit der Schlussverfügung zur Folge hätte (vgl. E. 2.1.1). Aber angesichts des Umstands, dass in der angefochtenen Schlussverfügung zwar der E._____ Trust als (einer von mehreren) Verfügungsadressaten aufgeführt wird, die Schlussverfügung jedoch – wie sich aus den Eröffnungsanweisungen der Schlussverfügung ergibt – *faktisch* der Beschwerdeführerin 4 in *ihrer Funktion als Trustee des E._____ Trusts* (indirekt über deren Rechtsvertretung) eröffnet worden ist, erscheint es in vorliegender Konstellation nicht

sachgerecht, die Schlussverfügung als (teilweise) nichtig zu qualifizieren. Die Beschwerdeführerin 4 nimmt vorliegend denn auch, indem sie sich in ihrer Beschwerde der Amtshilfeleistung in grundsätzlicher Hinsicht widersetzt (vgl. Sachverhalt Bst. D.b, Ziff. 10 der Anträge der Beschwerdeführerin 4), die Rechte des Trusts wahr. Hierzu ist sie – als Trustee der betroffenen Person 4 – berechtigt (vgl. E. 2.3), zumal im dem Amtshilfeverfahren zugrundeliegenden italienischen Steuerverfahren Vermögensinteressen des Trusts tangiert sind.

3.2.2 In einem weiteren Schritt ist zu prüfen, ob ein Fall von spontaner Amtshilfe vorliegt, was – nach Auffassung der Beschwerdeführerin 4 – zur Nichtigkeit der Ziffer 1a) und 4 der an die Beschwerdeführerin 4 adressierte Schlussverfügung führe.

3.2.2.1 Mit der Vorinstanz ist festzuhalten, dass in den Amtshilfeersuchen, die sich gegen die Beschwerdeführenden 1 bis 3 richten, ausdrücklich Informationen über den E. _____ Trust (betroffene Person 4) ersucht werden. Gegenstand der italienischen Steuer(straf)untersuchung bildet nämlich insbesondere die Rolle der Beschwerdeführenden 1 bis 3 in Bezug auf den E. _____ Trust. Die Untersuchung umfasst dabei namentlich auch die steuerliche Einordnung des E. _____ Trusts aus Sicht des italienischen Steuerrechts und damit zusammenhängende Deklarationspflichten (vgl. Sachverhalt Bst. A.a und A.b). Zwar handelt es sich beim E. _____ Trust gemäss (unwiderlegt gebliebenen) Angaben im Amtshilfeersuchen um einen nach englischem Recht errichteten Trust (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Dennoch schliesst die italienische Steuerbehörde nicht aus, dass der Trust in Italien steuerpflichtig ist. Dementsprechend bildet die Frage nach einer allfälligen Steuerpflicht des E. _____ Trusts ebenfalls Gegenstand der italienischen Steuer(straf)untersuchung und Informationen zur Struktur und zum Vermögen des E. _____ Trusts sind für das italienische Verfahren grundsätzlich voraussichtlich erheblich (vgl. zur voraussichtlichen Erheblichkeit zudem E. 5.5).

3.2.2.2 Folglich ist entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin 4 nicht von einer spontanen Amtshilfe auszugehen und die entsprechende Rüge ist unbegründet. Der Frage, ob eine zu Unrecht gewährte spontane Amtshilfe zur Nichtigkeit oder lediglich zur Anfechtbarkeit der entsprechenden Verfügung führt (vgl. E. 2.1.1), muss deshalb nicht weiter nachgegangen werden.

4.

4.1

4.1.1 Die Amtshilfeklausel von Art. 27 DBA CH-IT basiert auf dem OECD-MA (vgl. Botschaft vom 12. August 2015 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Italien, BBI 2015 6825 [nachfolgend: Botschaft DBA CH-IT], 6829). Art. 27 DBA CH-IT und die dazu vereinbarte Bst. e^{bis} des Zusatzprotokolls sind seit dem 13. Juli 2016 in Kraft (Art. I und II des Protokolls vom 23. Februar 2015 zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, mit Zusatzprotokoll, AS 2016 2769 [nachfolgend: Änderungsprotokoll vom 23. Februar 2015]). Diese Bestimmungen sind auf Ersuchen anwendbar, die am oder nach dem 13. Juli 2016 gestellt werden. Sie gelten für Tatsachen und/oder Gegebenheiten, die am 23. Februar 2015 oder danach vorliegen oder geschaffen werden (Art. III Abs. 2 des Änderungsprotokolls vom 23. Februar 2015, AS 2016 2769; Botschaft DBA CH-IT, BBI 2015 6825, 6831).

4.1.2 Im vorliegenden Amtshilfeersuchen vom 23. Dezember 2021 werden Informationen vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2020 (vgl. Sachverhalt Bst. A.c) verlangt. Daher sind Art. 27 DBA CH-IT und Bst. e^{bis} des Zusatzprotokolls in der ab 13. Juli 2016 geltenden Fassung anwendbar.

4.2 Das Steueramtshilfegesetz regelt gemäss Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG den Vollzug der Amtshilfe nach den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, wobei nach Art. 1 Abs. 2 StAhiG abweichende Bestimmungen des im Einzelfall anwendbaren Abkommens vorbehalten sind (vgl. E. 1.1). Beim StAhiG handelt es sich um ein Durchführungsgesetz (BGE 143 II 136 E. 4.1 ff.; Urteile des BVGer A-4594/2018 vom 12. Januar 2022 E. 3.1; A-3434/2018 vom 29. Mai 2019 E. 3.2.3). In Bezug auf den Informationsaustausch auf Ersuchen regelt es insbesondere das Verhältnis zwischen der ESTV als vollziehender Behörde einerseits und den betroffenen Personen sowie Informationsinhabern andererseits. Weder vermag das Steueramtshilfegesetz die staatsvertraglichen Pflichten der Schweiz auszuweiten, noch sie einzuengen, noch lässt sich ihm eine gesetzliche Grundlage für die autonome Vornahme der Amtshilfe entnehmen (Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 6.2). Das StAhiG regelt einzig die verfahrensrechtliche Umsetzung der Steueramtshilfe, die materiellrechtlich in den einschlägigen internationalen Abkommen vorgesehen ist (BGE 143 II 136 E. 4.2). Die materiellen Definitionen im StAhiG sind nur

von Interesse, soweit sie die Bestimmungen gemäss den anwendbaren internationalen Abkommen erläutern (BGE 143 II 136 E. 4.4; Urteil des BVGer A-3906/2020, A-1463/2022 vom 8. Februar 2023 E. 8.4.1.4).

4.3 Gemäss Art. 27 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-IT tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder ihrer lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind (vgl. E. 4.5), soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch die Art. 1 DBA CH-IT (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA CH-IT (sachlicher Geltungsbereich) nicht eingeschränkt (Art. 27 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-IT).

4.4

4.4.1 Die formellen Voraussetzungen für Amtshilfeersuchen gestützt auf Art. 27 DBA CH-IT sind in Bst. e^{bis} Ziffer 2 des Zusatzprotokolls geregelt. Demnach besteht Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Art. 27 DBA CH-IT den Steuerbehörden des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern haben:

- i) die Identität der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person;
- 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 Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;
- iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
- v) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.

4.4.2 Die Anforderungen an ein Ersuchen gemäss Bst. e^{bis} des Zusatzprotokolls gehen den denselben Regelungsgegenstand betreffenden Bestimmungen in Art. 6 Abs. 2 StAHiG vor (statt vieler: BGE 142 II 218 E. 3.4; 142 II 161 E. 2.1.4).

4.4.3 Enthält ein Ersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, kann das Vorliegen einer «fishing expedition» grundsätzlich verneint werden (vgl. Urteil des BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3; Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 6.1).

4.5

4.5.1 Gemäss Bst. e^{bis} Ziffer 3 des Zusatzprotokolls besteht Einvernehmen darüber, dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die «voraussichtlich erheblich» sind, darin besteht, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Bst. e^{bis} Ziffer 2 des Zusatzprotokolls sieht zwar wichtige verfahrenstechnische Voraussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions» vor, seine Buchstaben i-v sind jedoch nicht so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern. Die Voraussetzung «voraussichtlich erheblich» kann sowohl in Fällen mit einer (mit Namen oder auf andere Weise identifizierten) steuerpflichtigen Person als auch mit mehreren (mit Namen oder auf andere Weise identifizierten) steuerpflichtigen Personen erfüllt werden.

4.5.2 Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 144 II 206 E. 4.3; 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-2676/2017 vom 3. April 2019 E. 3.3.1). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (BGE 144 II 206 E. 4.3; 142 II 161 E. 2.1.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.3.3 m.w.H.).

4.5.3 Die voraussichtliche Erheblichkeit von Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-882/2023 vom 20. November 2023 E. 2.3.3). Nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die Steuerverwaltung des ersuchten Staates zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind. Dem «voraussichtlich» kommt eine doppelte Bedeutung zu: Der ersu-

chende Staat muss die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfeersuchen geltend machen, und der ersuchte Staat muss nur solche Unterlagen übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind (BGE 143 II 185 E. 3.3.2).

4.5.4

4.5.4.1 Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, hängt im Wesentlichen vom (Verfahrens-)Recht des ersuchenden Staates ab. Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung bedeutet dies freilich nicht, dass sich der ersuchte Staat im Rahmen des Amtshilfeverfahrens zum internen (Verfahrens-)Recht des ersuchenden Staates zu äussern hätte. Entsprechend kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen, ob eine Information tatsächlich erheblich ist (BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BGer 2C_918/2020 vom 28. Dezember 2021 E. 4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.4.8). Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit daher auf eine Prüfung der *Plausibilität* des Ersuchens (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.2; 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BGer 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.2.2; Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6; A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4 m.w.H.).

Die ersuchte Behörde hat nicht zu entscheiden, ob der im Ersuchen dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, sondern sie muss nur überprüfen, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zu diesem Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; 142 II 161 E. 2.1.1; Urteile des BGer 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.2.2; 2C_703/2020 vom 15. März 2021 E. 4.2.2; Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6; A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4 m.w.H.).

Soweit das nationale Verfahrensrecht des ersuchenden Staates einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, hat die betroffene Person dies im Prinzip vor den Behörden des ersuchenden Staates geltend zu machen (BGE 144 II 206 E. 4.6; 142 II 161 E. 2.2; Urteil des BGer 2C_918/2020 vom 28. Dezember 2021 E. 4.3 m.w.H.; Urteil des BVGer A-232/2022 vom 16. Februar 2023 E. 2.3.4.2 m.w.H.).

4.5.4.2 So ist insbesondere die Frage der rechtlichen Qualifikation eines Trusts im Steuerverfahren des ersuchenden Staates und nach dessen

Recht und nicht von der ersuchten Behörde im Rahmen der Amtshilfe zu beurteilen (vgl. Urteil des BGer 2C_918/2020 vom 28. Dezember 2021 E. 4.5.2 f.; Urteil des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.4.8). Folglich hat die ersuchte Behörde auch nicht abzuklären, ob der betreffende Trust gemäss anwendbarem materiellen Recht des ersuchenden Staates tatsächlich eine selbstständige Rechtspersönlichkeit aufweist (Urteil des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 6.1).

Es würde den Rahmen einer Plausibilitätsprüfung klarerweise sprengen, wenn von der ersuchten Behörde verlangt würde, dass sie mit Blick auf die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen für das ausländische Steuerverfahren prüfen müsste, wie Trusts in der Rechtsordnung des ersuchenden Staates steuerrechtlich behandelt werden. Äussert sich die ersuchte Behörde zur rechtlichen Qualifikation der Struktur des vom Amtshilfeersuchen betroffenen Trusts, greift sie dem Steuerverfahren im ersuchenden Staat vor, was mit dem Zweck des Amtshilfeverfahrens nicht zu vereinbaren ist (vgl. Urteile des BGer 2C_918/2020 vom 28. Dezember 2021 E. 4.5.3; 2C_823/2020 vom 13. Oktober 2020 E. 4.2; Urteile des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.4.8; A-2762/2022 vom 22. Juni 2023 E. 4.1.3.3).

4.5.5 Der ersuchte Staat darf somit Auskünfte – mit der Begründung, dass die verlangten Informationen nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinne der Amtshilfeklausel seien – nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich bzw. wenig wahrscheinlich erscheint (BGE 143 II 185 E. 3.2.2; 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.3.3). Der Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit bildet daher eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1; 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-840/2022 vom 19. Januar 2023 E. 2.4.4).

4.6

4.6.1 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; Urteil des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.5.1 m.w.H.).

4.6.2 Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist die ersuchte Behörde an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als 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-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.3; A-2259/2021 vom 18. Februar 2022 E. 2.2; A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.3). 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-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9). 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).

4.6.3 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; Urteil 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).

4.6.4 Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe 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 2.2.1; 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6).

4.7

4.7.1 Art. 27 Abs. 3 DBA CH-IT schränkt die in Art. 27 Abs. 1 DBA CH-IT statuierte Pflicht zur Leistung von Amtshilfe unter bestimmten Voraussetzungen ein. So wird der ersuchte Vertragsstaat von der Verpflichtung enthoben, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen

Vertragsstaates abweichen (Art. 27 Abs. 3 Bst. a DBA CH-IT), oder Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaates nicht beschafft werden können (Art. 27 Abs. 3 Bst. b DBA CH-IT). Gemäss Art. 27 Abs. 3 Bst. c DBA CH-IT besteht zudem keine Verpflichtung zur Erteilung von Informationen, «die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche». Damit im Einklang steht Bst. e^{bis} Ziffer 5 1. Satz des Zusatzprotokolls, der besagt, dass im Falle des Austauschs von Informationen die im ersuchten Staat geltenden Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensrechts über die Rechte der steuerpflichtigen Person vorbehalten bleiben. Dabei besteht Einvernehmen darüber, dass diese Bestimmungen dazu dienen, der steuerpflichtigen Person ein ordnungsgemässes Verfahren zu gewähren, und nicht bezwecken, den Informationsaustausch zu verhindern oder übermässig zu verzögern (Bst. e^{bis} Ziffer 5 2. Satz des Zusatzprotokolls).

4.7.2 Die innerstaatliche Durchführung der Informationsbeschaffung im Rahmen der Steueramtshilfe ist nicht in Art. 27 DBA CH-IT geregelt, sondern die Regelung wird kraft Art. 27 Abs. 3 Bst. a und b DBA CH-IT den Vertragsstaaten überlassen. Für die Schweiz sind für das Verfahren der Beschaffung der zu übermittelnden Informationen die Regelungen in Art. 8 ff. StAhiG zu berücksichtigen (vgl. E. 4.2).

4.7.3 Zur Beschaffung der Informationen wendet sich die ESTV an die in Art. 9-12 StAhiG genannten Personen (betroffene Person und Informationsinhaberin) und Behörden (kantonale Steuerverwaltungen und andere schweizerische Behörden), von denen sie annehmen kann, dass sie über die Informationen verfügen (Art. 8 Abs. 3 StAhiG).

So muss namentlich die Informationsinhaberin alle relevanten Informationen herausgeben, die sich in eigenem Besitz oder unter eigener Kontrolle befinden (Art. 10 Abs. 3 StAhiG). Die Verpflichtung zur Herausgabe erstreckt sich auf diejenigen Informationen, welche die ESTV nach Art. 10 Abs. 1 StAhiG i.V.m. Art. 8 Abs. 1 StAhiG verlangen kann (Botschaft des Bundesrats vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes, BBl 2011 6193 [nachfolgend: Botschaft StAhiG], 6212). Eine Person verfügt über Informationen und ist als Informationsinhaberin gemäss Art. 3 Bst. b StAhiG zu betrachten, wenn sich die Information, um die ersucht wird, in ihrem Besitz, d.h. in ihrer faktischen Kontrollsphäre, oder unter ihrer Kontrolle, d.h. in ihrer rechtlichen Kontrollsphäre, befinden (Botschaft

StAhiG, BBl 2011 6193, 6204). Die Person ist als InformationsinhaberIn zu betrachten, wenn es ihr tatsächlich oder rechtlich möglich ist, die ersuchten Informationen zu beschaffen (CHARLOTTE SCHODER, StAhiG – Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014, Art. 3 Bst. b StAhiG N. 26).

4.7.4 Gemäss Art. 8 Abs. 1 StAhiG dürfen zu Beschaffung von Informationen nur Massnahmen durchgeführt werden, die nach schweizerischem Recht zur Veranlagung und Durchsetzung der Steuern, die Gegenstand des Ersuchens sind, durchgeführt werden könnten. Der Vorbehalt des innerstaatlichen Rechts bezieht sich, soweit es um die Beschaffung von Informationen bei einer in der Schweiz steuerpflichtigen Person geht, auf die Art. 123-129 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11; BGE 142 II 69 E. 4; Urteil des BVGer A-47/2020 vom 12. März 2021 E. 2.2.2.2 m.w.H.). Das DBG unterscheidet zwischen einer generellen, dem Steuerpflichtigen obliegenden Mitwirkungspflicht (Art. 126 DBG) und spezifischen, gewissen Dritten obliegenden Mitwirkungspflichten (Art. 127-129 DBG).

Ob Informationen nach innerstaatlichem Recht im Sinne von Art. 8 Abs. 1 StAhiG beschafft werden können, hängt folglich davon ab, bei wem diese eingefordert werden und inwiefern die Person, über welche Informationen verlangt werden, vom Amtshilfeersuchen betroffen ist (Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 2.8.2).

4.7.4.1 Nach Art. 3 Bst. a StAhiG gilt bei der Amtshilfe auf Ersuchen als *betroffene Person* diejenige Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden. Es handelt sich hierbei um einen formellen Begriff. Die Frage, ob die als betroffen bezeichnete Person auch in materieller Hinsicht als betroffen zu gelten hat, ist im Einzelfall zu klären, wobei nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung massgeblich darauf abzustellen ist, ob die Informationen für den ersuchenden Staat voraussichtlich erheblich sind (grundlegend: BGE 141 II 436 E. 3.3 und 4.5; BGE 143 II 185 E. 3.2 ff.). In der Regel bezweckt das Amtshilfeersuchen, Informationen über die darin genannte, im ersuchenden Staat steuerpflichtige Person zu erlangen. Die ausländische steuerpflichtige Person gilt dann regelmässig als betroffene Person i.S.v. Art. 3 Bst. a StAhiG.

4.7.4.2 Verlangt der ersuchende Staat Informationen über eine in der Schweiz steuerpflichtige Person, so treffen diese die Mitwirkungspflichten

des Steuerpflichtigen gemäss Art. 124-126 DBG und zwar unabhängig davon, ob sie auch im ersuchenden Staat als steuerpflichtige Person gilt (vgl. BGE 142 II 69 E. 5.1.2 f. und 5.3; Urteil des BVGer A-882/2023 vom 20. November 2023 E. 2.4.2). Die Mitwirkungspflicht erstreckt sich allerdings nicht auf Auskünfte über Geschäftsbeziehungen, die nicht für die Veranlagung dieser Person von Bedeutung sein könnten, sondern ausschliesslich für die Veranlagung ihrer Geschäftspartner (Urteile des BVGer A-6895/2017 vom 20. November 2018 E. 3.2.2; A-8018/2016 vom 8. November 2017 E. 2.4.2; DANIEL HOLENSTEIN, Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 26 OECD-MAN. 285 und 290). Gemäss Art. 126 DBG hat sie insbesondere alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Abs. 1) und hat auf Verlangen Auskunft zu erteilen sowie Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorzulegen (Abs. 2). Dasselbe gilt gemäss Art. 42 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14), wonach Steuerpflichtige gegenüber den schweizerischen Steuerbehörden zur Herausgabe bzw. Beschaffung aller relevanter Informationen verpflichtet sind (Art. 9 Abs. 3 StAhiG; Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 4.2 m.w.H.).

4.7.4.3 In gewissen Konstellationen ist es jedoch unumgänglich, Informationen auch über Personen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird (vgl. Urteil des BVGer A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 2.3.1). Je nach Rolle im fraglichen Sachverhalt können *im ersuchenden Staat nicht steuerpflichtige Personen* trotzdem vom Amtshilfeersuchen auch materiell betroffen sein. Sie gelten dann – je nach Kontext – ebenfalls als betroffene Personen im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG. So hat das Bundesgericht beispielsweise in Verrechnungspreisfällen die schweizerische, – im ersuchenden Staat nicht steuerpflichtige aber an einer dort steuerlich relevanten Transaktion beteiligte – Konzerngesellschaft, über welche vom ersuchenden Staat Informationen erwünscht werden, als betroffene Person im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG qualifiziert (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.3 und 5.1 m.w.H.; Urteile des BGer 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.4.1; 2C_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 6.2).

4.7.4.4 Bei einer zwar im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG betroffenen Person, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat jedoch nicht geltend gemacht wird, kommt es für die Erhältlichkeit der verlangten Informationen

darauf an, ob diese geeignet sind, ihre eigene Besteuerung zu beeinflussen (BGE 142 II 69 E. 5.3).

Sind die Informationen geeignet, Einfluss auf die eigene Besteuerung zu haben, ist die im ersuchenden Staat nicht steuerpflichtige Person rechtssprechungsgemäss nach Art. 126 DBG umfassend auskunftspflichtig (vgl. BGE 142 II 69 E. 5.1; Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 4; Urteil des BVerfG A-6074/2019 vom 8. September 2021 E. 2.5 m.w.H.).

Andernfalls, d.h. wenn die verlangte Information offensichtlich keinen Einfluss auf die eigene Besteuerung hat, unterliegt die im ersuchenden Staat nicht steuerpflichtige Person gegenüber den Steuerbehörden lediglich den eingeschränkten Mitwirkungspflichten von Dritten gemäss Art. 127 ff. DBG bzw. Art. 43 ff. StHG (vgl. BGE 142 II 69 E. 5.2; Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 4.3).

4.7.5

4.7.5.1 Die genannten Einschränkungen (vgl. E. 4.7.1) werden wiederum durch die Bestimmung von Art. 27 Abs. 5 DBA CH-IT relativiert. Gemäss dieser ist Art. 27 Abs. 3 DBA CH-IT nämlich «in keinem Fall so auszulegen, als könne ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf Eigentumsrechte an einer Person beziehen».

Art. 8 Abs. 2 StAhiG nimmt die Regelung von Art. 27 Abs. 5 DBA CH-IT auf (vgl. Botschaft StAhiG, BBl 2011 6193, 6209). In Abweichung von Art. 8 Abs. 1 StAhiG können (und müssen) gemäss Art. 8 Abs. 2 StAhiG die schweizerischen Steuerbehörden 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, einholen, wenn das anwendbare Abkommen ihre Übermittlung vorsieht (SCHODER, a.a.O., Art. 8 Abs. 2 StAhiG N. 88).

4.7.5.2 Im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3888/2020 vom 4. Mai 2021 wurde der Begriff des «Treuhänders» in Art. 26 Abs. 5 des Abkommens vom 2. November 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen [DBA CH-IN,

SR 0.672.942.31]) bzw. Art. 26 Abs. 5 OECD-MA ausgelegt. Das Bundesverwaltungsgericht hat als erlaubte Interpretationshilfe unter anderem auf den OECD-Kommentar zu Art. 26 Abs. 5 OECD-MA Bezug genommen. Es ist zum Schluss gekommen, dass der Trustee von Art. 26 Abs. 5 OECD-MA erfasst bzw. unter den Begriff «Treuhänder» subsumiert wird (Urteil des BVGer A-3888/2020 vom 4. Mai 2021 E. 6.5).

5.

5.1 Es ist vorliegend streitig und zu prüfen, ob die Vorinstanz dem AE zu Recht Amtshilfe gemäss den angefochtenen Schlussverfügungen vom 18. August 2022 gewähren möchte. Die Beschwerdeführenden halten die Schlussverfügungen sowie die Editionsverfügungen aus verschiedenen, nachfolgend zu prüfenden Gründen für rechtswidrig.

5.2 In einem ersten Schritt ist darauf einzugehen, ob das Amtshilfeersuchen vom 23. Dezember 2021 eine unerlaubte «fishing expedition» darstellt.

5.2.1

5.2.1.1 Die Beschwerdeführerin 4 bringt diesbezüglich vor, der Trust sei keine juristische Person und verfüge über keine Rechtspersönlichkeit, weshalb er nicht Eigentümer des Vermögens und Einkommens des Trusts sei. Rechtlich könne der Trustee über das Vermögen des Trusts verfügen, das Vermögen des Trusts vermische sich jedoch nicht mit dem Vermögen des Trustees. Das Trustvermögen bilde eine eigene Masse. Es seien keine Ausschüttungen erfolgt, weshalb es ausgeschlossen sei, von einer Verbindung zwischen der Beschwerdeführerin 4 und den Beschwerdeführenden 1 bis 3 auszugehen. Die Beschwerdeführerin 4 gelte nicht als Informationsinhaberin im Sinne von Art. 3 Bst. b StAhiG. Die Rechtmässigkeit der Editionsverfügungen könne nicht mit der Tatsache geltend gemacht werden, dass die Beschwerdeführerin 4 die ersuchten Informationen geliefert habe. Dies stelle einen unzulässigen Zirkelschluss dar.

5.2.1.2 Die Vorinstanz erwidert, dass die Beschwerdeführenden 1 bis 3 sowie die Beschwerdeführerin 4 und die betroffene Person 4 Teil derselben Truststruktur seien und daher eine Verbindung bestünde. Der Konnex hänge nicht von allfälligen Ausschüttungen ab, sondern sei bereits durch die Existenz der betroffenen Person 4 gegeben. Die Beschwerdeführerin 4 verfüge als Trustee über die ersuchten Informationen zur betroffenen Person 4. Es liege keine «fishing expedition» vor.

5.2.2 Das Vorliegen einer «fishing expedition» ist im Grundsatz ausgeschlossen, wenn ein Amtshilfeersuchen alle Angaben enthält, die nach dem anwendbaren Abkommen erforderlich sind (vgl. E. 4.4.3).

Bst. e^{bis} Ziffer 2 des Zusatzprotokolls setzt unter anderem voraus, dass soweit bekannt, der Namen und die Adresse der mutmasslichen Inhaberin der verlangten Informationen zu nennen ist. Die AE ist dieser Vorgabe nachgekommen, indem sie im Amtshilfeersuchen die Beschwerdeführerin 4 als mögliche Informationsinhaberin aufführte. Es ist nicht von Relevanz, ob es sich bei der angegebenen Person tatsächlich um eine Informationsinhaberin handelt. Ohnehin gilt die Beschwerdeführerin 4 – entgegen ihrer Ansicht – als Informationsinhaberin im Sinne von Art. 3 Bst. b StAhiG. Dies, weil sich die ersuchten Informationen tatsächlich in ihrem Besitz befinden (vgl. E. 4.7.3).

Im Weiteren ist unbestritten sowie den Akten zu entnehmen, dass das Amtshilfeersuchen die übrigen formellen Voraussetzungen (vgl. E. 4.4.1) erfüllt. Eine «fishing expedition» ist zu verneinen.

5.3 Es ist weiter zu klären, ob der Trustee unter die Definition von Art. 27 Abs. 5 DBA CH-IT fällt, um festzustellen, ob die Vorinstanz zu Recht die Editionsverfügungen an die Beschwerdeführerin 4 richtete.

5.3.1

5.3.1.1 Die Beschwerdeführenden führen zusammengefasst aus, dass der Trustee nicht unter die Definition von Art. 27 Abs. 5 DBA CH-IT falle und begründen dies namentlich wie folgt:

Die Beschwerdeführerin 4 führt an, dass in keiner der aufgeführten Sprachversionen des Art. 27 Abs. 5 DBA CH-IT (deutsch, französisch, italienisch) bzw. Art. 26 Abs. 5 OECD-MA (englisch) der Begriff «Trustee» vorkomme. Unter Berücksichtigung der allgemeinen Auslegungsregel in Art. 31 Abs. 1 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK, SR 0.111 [in Kraft getreten für die Schweiz am 6. Juni 1990]) könne nicht davon ausgegangen werden, dass der Begriff «Treuhand» den Trustee umfasse. Gemäss den Beschwerdeführenden unterscheide sich der Treuhandvertrag sowohl aus schweizerischer als auch angelsächsischer Sicht vom Trust sehr deutlich. Weiter sei die fehlende Erwähnung des Trustees in Art. 27 Abs. 5 DBA CH-IT als auch in Art. 26 Abs. 5 des OECD-MA als qualifiziertes Schweigen zu werten. Hätten die Vertragsparteien des DBA CH-IT den Trustee wirklich erfassen wollen, so hätten

sie ihn ausdrücklich erwähnt; analog anderer von den Beschwerdeführenden genannter Doppelbesteuerungsabkommen. Gemäss Beschwerdeführerin 4 sei der E. _____ Trust unwiderruflich und diskretionär, was bekräftige, dass der Trustee nicht unter die Definition von Art. 27 Abs. 5 DBA CH-IT falle.

Die Beschwerdeführenden 1 bis 3 machen zudem geltend, dass Art. 27 Abs. 5 DBA CH-IT ohnehin keine Rechtsgrundlage für die Informationsbeschaffung darstelle, weshalb es irrelevant sei, ob der Trustee unter Art. 27 Abs. 5 subsumiert werden könne.

5.3.1.2 Gemäss Vorinstanz sei die bundesverwaltungsgerichtliche Rechtsprechung in A-3888/2020 vom 4. Mai 2021 einschlägig, wonach der Trustee von der (weitgehend) gleichlautenden Bestimmung in Art. 26 Abs. 5 DBA CH-IN umfasst sei.

5.3.2

5.3.2.1 Die Auslegung hat – wie bereits erläutert (vgl. E. 4.7.5.2) – ergeben, dass der Trustee von Art. 26 Abs. 5 OECD-MA und damit Art. 26 Abs. 5 DBA CH-IN umfasst ist bzw. unter den Begriff «Treuhänder» fällt (vgl. auch HOLENSTEIN, Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 26 OECD-MA N. 313). Zu diesem Schluss gelangte das Bundesverwaltungsgericht unter Berücksichtigung, dass sich der Trust vom Treuhandvertrag in gewissen Aspekten unterscheidet (Urteil des BVGer A-3888/2020 vom 4. Mai 2021 E. 6.4.2).

Im vorstehend erwähnten Urteil hielt das Bundesverwaltungsgericht im Zusammenhang mit Art. 26 Abs. 5 DBA CH-IN insbesondere fest, dass es Sinn und Zweck des Informationsaustauschs widersprechen würde, wenn die ersuchten Informationen nicht bei einem Trustee in der Schweiz einverlangt werden könnten, bloss weil der Trustee nicht in Art. 26 Abs. 5 DBA CH-IN erwähnt sei (Urteil des BVGer A-3888/2020 vom 4. Mai 2021 E. 6.4.5). Gleiches gilt auch im vorliegenden Fall. Wäre der Auffassung der Beschwerdeführenden zu folgen, führte dies dazu, dass die Schweiz ihren vertraglichen Pflichten im Zusammenhang mit der internationalen Amtshilfe nicht nachkäme.

5.3.2.2 Die Argumentation der Beschwerdeführenden, weshalb der Trustee nicht unter Art. 27 Abs. 5 DBA CH-IT fällt, vermag weder die in Urteil A-3888/2020 vorgenommene Auslegung noch deren Übertragbarkeit auf

Art. 27 Abs. 5 DBA CH-IT zu entkräften. Es sind keinerlei Gründe ersichtlich, weshalb die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts in A-3888/2020 vorliegend nicht einschlägig sein soll.

Die Sichtweise der Vorinstanz, wonach der Trustee von Art. 27 Abs. 5 DBA CH-IT umfasst sei, ist demnach nicht zu beanstanden. Somit hat sich die Vorinstanz zu Recht und in Übereinstimmung mit Art. 8 i.V.m. Art. 10 StAhiG an den Trustee gewandt, um Informationen und Dokumente über den E. _____ Trust zu verlangen.

5.4 In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, ob die von der Beschwerdeführerin 4 verlangten Informationen erhältlich sind.

5.4.1

5.4.1.1 Die Beschwerdeführenden 1-3 bringen hervor, dass das Verfahren der Beschaffung der ersuchten Informationen nicht in Art. 27 DBA CH-IT geregelt sei, sondern sich nach innerstaatlichem Recht bestimme. Art. 27 Abs. 5 DBA CH-IT i.V.m. Art. 8 Abs. 2 StAhiG stelle keine Rechtsgrundlage des innerstaatlichen Rechts zur Informationsbeschaffung dar. Art. 27 Abs. 5 DBA CH-IT weise nicht wie beispielsweise Art. 26 Abs. 5 DBA CH-IN einen zweiten Satz auf. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGE 142 II 161 E 4.4.1 und 4.5.2) sei lediglich der zweite Satz in Art. 26 Abs. 5 DBA CH-IN eine self-executing-Bestimmung zur Informationsbeschaffung bei Banken und nicht der erste Satz.

Folglich sei für den Umfang der Mitwirkung das innerstaatliche Recht massgebend. Gemäss den Beschwerdeführenden würde das innerstaatliche Recht, konkret Art. 126 DBG und Art. 127 DBG, die Beschwerdeführerin 4 nicht verpflichten, die edierten Informationen zu liefern.

Zur Begründung, weshalb die ESTV nicht befugt gewesen sei, die ersuchten Informationen gestützt auf Art. 126 DBG von der Beschwerdeführerin 4 zu beschaffen, verweisen die Beschwerdeführenden 1 bis 3 auf den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-3888/2020 vom 4. Mai 2021 und dessen E. 6.6. Dieser halte in einem obiter dictum fest, dass der Trustee in der Regel ein Honorar für seine berufliche Tätigkeit erhalte und Informationen in diesem Zusammenhang Einfluss auf seine eigene steuerliche Situation haben könnten, so dass die umfassende Mitwirkungspflicht nach Art. 126 DBG auch für den Trustee gelten würde. Die ersuchende Behörde habe in vorliegendem Fall jedoch keine Informationen über die Honorare

der Beschwerdeführerin 4 ersucht. Daher hätten die ersuchten Informationen keine Bedeutung für die steuerliche Situation der Beschwerdeführerin 4. Die Beschwerdeführerin 4 sei somit Drittperson und der Umfang der Mitwirkungspflicht richte sich nach Art. 127 DBG. Die Begründung der Beschwerdeführerin 4 zielt in diesem Punkt zusammengefasst aufs Gleiche.

Die Beschwerdeführenden führen weiter aus, dass Drittpersonen nur beschränkt mitwirkungspflichtig seien und nur Auskunft erteilen müssten, wenn sie mit dem Steuerpflichtigen in einem Vertragsverhältnis stehen würden oder gestanden hätten. Die Beschwerdeführerin 4 als Trustee falle weder unter die in Art. 127 Abs. 1 DBG abschliessend aufgezählten Drittpersonen, noch falle sie als Trustee unter den Begriff «Treuhandler». Der Begriff «Treuhandler» sei ein kontinentaleuropäischer Begriff und als solcher vom Begriff «Trustee» des angelsächsischen Rechts zu unterscheiden. Mit dem Erlass von Art. 127 Abs. 1 DBG habe die Bundesversammlung ausschliesslich den Treuhandler im Auge gehabt, weshalb der Trustee nicht von dieser Bestimmung umfasst sei. Die ESTV sei somit nicht befugt gewesen, die ersuchten Informationen gestützt auf Art. 127 DBG von der Beschwerdeführerin 4 zu beschaffen.

5.4.1.2 Mit Verweis auf die Botschaft StAhiG hält die Vorinstanz fest, dass Art. 8 Abs. 2 StAhiG nicht nur den Vorbehalt von Art. 26 Abs. 5 OECD-MA aufnehme, sondern auch die Regelung von dem in den schweizerischen DBA enthaltenen Zusatz. Daher liege mit Art. 8 Abs. 2 StAhiG eine Rechtsgrundlage vor, die es den Steuerbehörden der Schweiz (in Verbindung mit dem Informationsaustauschartikel des anwendbaren DBA) erlaube, Bank- und Eigentümerinformationen zu beschaffen. Die Art. 123-129 DBG können gemäss bundesverwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung (Urteil des BVGer A-3888/2020 vom 4. Mai 2021 E 6.6) der Edition und Übermittlung der Informationen nicht entgegengehalten werden.

Ergänzend führt die Vorinstanz aus, dass sie ebenfalls nach Art. 126 DBG bzw. Art. 42 StHG befugt gewesen wäre, die Informationen bei der Beschwerdeführerin 4 zu beschaffen. Dies gehe aus dem Kreisschreiben Nr. 30 der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vom 22. August 2007 sowie aus dem Kreisschreiben Nr. 20 der ESTV vom 27. März 2008, je zur Besteuerung von Trusts, hervor.

Die Vorinstanz betont, dass nebst Art. 126 DBG sowie Art. 27 Abs. 5 DBA CH-IT i.V.m. Art. 8 Abs. 2 StAhiG auch Art. 127 DBG eine mögliche Rechtsgrundlage für die Edition der Informationen von der Beschwerdeführerin 4

darstelle. Aus dem Kreisschreiben Nr. 30 der SSK sowie dem Urteil des BVGer A-3888/2020 vom 4. Mai 2021 E 6.6 gehe hervor, dass der Trust ein treuhänderisches Element und auch ein vertragliches Element beinhalte. Angesichts dessen könne der Trustee auch der Kategorie von Art. 127 Abs. 1 Bst. d DBG zugeordnet werden.

5.4.2

5.4.2.1 Es ist zu prüfen, ob vorliegend Art. 8 Abs. 2 StAhiG die Rechtsgrundlage darstellt, welche es der Vorinstanz ermöglicht, die Informationen nach Art. 27 Abs. 5 DBA CH-IT zu beschaffen.

Am 13. März 2009 hat der Bundesrat beschlossen, in Zukunft bei der Amtshilfe in Steuersachen den Standard nach Art. 26 des OECD-MA zu übernehmen. Die Umsetzung dieses Beschlusses erforderte die Anpassung bestehender und den Abschluss neuer Doppelbesteuerungsabkommen (Botschaft StAhiG, BBl 2011 6193, 6194).

Um der in Art. 26 Abs. 5 OECD-MA statuierten Verpflichtung nachzukommen, hat die Schweiz in den meisten Doppelbesteuerungsabkommen, die sie seit dem 13. März 2009 abgeschlossen hat, einen Zusatz in Form eines zweiten Satzes aufgenommen (bspw. in Art. 28 Abs. 5 des Abkommens vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht [DBA CH-FR, SR 0.672.934.91]: «Ungeachtet des Absatzes 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts verfügen die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaates über die Befugnis, die Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen durchzusetzen»; Botschaft StAhiG, BBl 2011 6193, 6209). Dieser zweite Satz ist nicht im OECD-MA enthalten (BGE 142 II 161 E. 4.4.1). Mit diesem Zusatz soll gemäss Bundesgericht klargestellt werden, dass keine innerstaatlichen Normen – unabhängig aus welchem Grund – der Offenlegung von der in diesem Absatz genannten, voraussichtlich erheblichen Informationen entgegenstehen sollen (BGE 141 II 436 E. 4.4.2). Art. 123 ff. DBG stellen solche potentiell dem Abkommen entgegenstehende Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts dar (Urteil des BVGer A-47/2020 vom 12. März 2021 E. 5.2). Die in Art. 26 Abs. 5 OECD-MA genannten Informationen sind folglich einzuholen und auszutauschen, selbst wenn sie nach den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis des ersuchten Staates nicht erhältlich wären (OECD-Kommentar, Art. 26 Abs. 5 OECD-MA N. 19.10; ANDREAS DONATSCH ET AL., Internationale Rechtshilfe, unter Einbezug der Amtshilfe im

Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, S. 249; a.M. ROBERT WALDBURGER, Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfe im Steuerbereich, in: SZW 2009 S. 480 ff., S. 486 f., wonach Art. 26 Abs. 5 OECD-MA lediglich eine Einschränkung von Art. 26 Abs. 3 Bst. c OECD-MA, nicht von Bst. a und b dieser Bestimmung bewirkt). Das Bundesgericht stellte klar, dass der zweite Satz des Art. 28 Abs. 5 DBA CH-FR unmittelbar anwendbar ist (sog. self-executing; BGE 142 II 161 E. 4.5.2; vgl. [zu Art. 26 Abs. 5 DBA CH-IN] Urteil des BVGer A-3888/2020 vom 4. Mai 2021 E. 6.3.1). Die Abkommen, die Satz 2 enthalten, regeln dementsprechend direkt auf staatsvertraglicher Ebene die innerstaatliche Durchsetzung in der Schweiz und stellen die Rechtsgrundlage zur Informationsbeschaffung dar.

In der Lehre wird die Auffassung vertreten, dass die verfahrensrechtliche Umsetzung der in Art. 26 Abs. 5 OECD-MA eingegangenen völkerrechtlichen Verpflichtung zur Informationsübermittlung nicht in Form eines Zusatzes im Informationsaustauschartikel, sondern in einem Gesetz im formellen Sinn geregelt werden soll (HOLENSTEIN, Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 26 OECD-MA N. 317 f.). Mit Einführung des Art. 8 Abs. 2 StAhiG am 28. September 2012 hat der Gesetzgeber schliesslich auf Gesetzesebene eine Rechtsgrundlage geschaffen, welche die Beschaffung der in Art. 26 Abs. 5 OECD-MA genannten Informationen vorsieht.

Art. 8 Abs. 2 StAhiG regelt die verfahrensrechtliche Umsetzung der Informationsbeschaffung im Rahmen der Amtshilfe, welche vorliegend materiellrechtlich in Art. 27 Abs. 5 Satz 1 DBA CH-IT vorgesehen ist (vgl. E. 4.2). Vor diesem Hintergrund hat das Fehlen des 2. Satzes in Art. 27 Abs. 5 DBA CH-IT einzig zur Folge, dass sich die Rechtsgrundlage für die Beschaffung der Informationen nicht direkt aus dem Abkommen, sondern subsidiär aus Art. 8 Abs. 2 StAhiG ergibt.

5.4.2.2 Vorliegend handelt es sich bei den Unterlagen des Trustees um Informationen i.S.v. Art. 26 Abs. 5 OECD-MA bzw. Art. 27 Abs. 5 DBA CH-IT (vgl. E. 5.3.2.1). Die Informationsbeschaffung erfolgt nicht gestützt auf eine innerstaatliche Bestimmung (wie bspw. Art. 123 ff. DBG), sondern direkt gestützt auf Art. 27 Abs. 5 Satz 1 DBA CH-IT (welcher die Verpflichtung zur Informationsübermittlung vorsieht) i.V.m. Art. 8 Abs. 2 StAhiG (welcher die verfahrensrechtliche Umsetzung dieser Verpflichtung zum Gegenstand hat). Die Beschwerdeführerin 4 als Trustee ist somit umfassend auskunftspflichtig und mitwirkungspflichtig. Die von ihr erteilten Auskünfte bzw. die bei ihr edierten Unterlagen sind erhältlich, sofern sie auch voraussichtlich erheblich sind (vgl. E. 5.5).

5.5

5.5.1

5.5.1.1 Die Beschwerdeführerin 4 rügt, dass die ersuchten Informationen gesamthaft für das italienische Steuerverfahren nicht voraussichtlich erheblich seien.

Zur Begründung führt die Beschwerdeführerin 4 an, dass bei Errichtung eines «irrevocable discretionary trust» noch keine Bereicherung der betroffenen Personen 1 bis 3 erfolge. Dies sei als Tatsachenfeststellung vorab der rechtlichen Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen anzuerkennen. (...). Aus diesem Grunde bestehe keine Verbindung zwischen dem Trustvermögen, den betroffenen Personen 1 bis 3 und den italienischen Amtshilfeersuchen unter dem Gesichtspunkt der voraussichtlichen Erheblichkeit. Die formell betroffenen Personen seien Settlers des Trusts, was die Bankdokumentation bestätige. Die bisher ergangene Rechtsprechung in diesem Zusammenhang seien nicht einschlägig, da die betroffenen Personen 1 bis 3 keine wirtschaftlichen Begünstigten des E. _____ Trusts seien. Es gehe nicht darum, das italienische Recht anzuwenden in Bezug auf eine Frage der steuerrechtlichen Qualifikation, sondern es gehe um eine Frage des Sachverhalts. Es fehle an der voraussichtlichen Erheblichkeit, weshalb die in Frage stehenden Informationen nicht übermittelt werden könnten. Eventualiter sei der ersuchenden Behörde lediglich mitzuteilen, dass die betroffenen Personen 1 bis 3 nicht die Begünstigten des E. _____ Trust seien (...).

5.5.1.2 Die Vorinstanz entgegnet den Vorbringen der Beschwerdeführenden zusammengefasst, dass die Beurteilung der Truststruktur Sache der ersuchenden Behörde sei. Die Qualifikation einer Truststruktur erfordere eine umfassende Prüfung des Sachverhalts und der einschlägigen rechtlichen Bestimmungen. Die Bezeichnung eines Trusts in der Bankdokumentation sei für die Qualifikation des Trusts und der zugrundeliegenden Truststrukturen nicht ausschlaggebend. Ob die betroffenen Personen 1 bis 3 Beneficiaries seien oder lediglich Settlers und ob Ausschüttungen erfolgt seien, sei daher von der ersuchenden Behörde und nicht im Rahmen des Amtshilfeverfahrens zu klären. Würde die ESTV Aussagen zu der Truststruktur treffen (z.B. dazu, wer Beneficiary sei oder eben nicht sei und ob Ausschüttungen erfolgt seien), würde sie der ersuchenden Behörde in unzulässiger Weise vorgreifen. Damit würde die in der Amtshilfe geltende Rollenverteilung zwischen ersuchendem und ersuchtem Staat nicht respektiert und die ESTV würde über eine reine Plausibilitätsprüfung des Ersu-

chens hinausgehen. Aufgrund der Truststruktur liege der erforderliche Konnex für die voraussichtliche Erheblichkeit zwischen den betroffenen Personen 1 bis 3, dem E. _____ Trust, dem Trustee und den ersuchten Informationen vor. Die Plausibilität des Ersuchens sei zu bejahen und die voraussichtliche Erheblichkeit erfüllt. Die ersuchten Informationen seien daher wie von ihr vorgesehen an die ersuchende Behörde zu übermitteln.

5.5.2

5.5.2.1 Das Bundesverwaltungsgericht erinnert daran, dass als voraussichtlich erheblich im Sinne von Art. 27 Abs. 1 DBA CH-IT Informationen gelten, die für den italienischen Staat notwendig sind, um die betroffenen Personen in Italien korrekt zu besteuern (vgl. E. 4.5).

5.5.2.2 Zunächst ist festzuhalten, dass der globale Einwand der Beschwerdeführerin 4, wonach keinerlei Verbindung zwischen dem Trustvermögen, den betroffenen Personen 1 bis 3 und den italienischen Amtshilfeersuchen bestehen würden, nicht verfährt. Dies herauszufinden bildet nämlich gerade auch Gegenstand der Untersuchung in Italien und wird vom Sinn und Zweck des Amtshilfeersuchens umfasst (vgl. Sachverhalt Bst. A.b).

Es handelt sich bei der Ermittlung der rechtlichen Merkmale eines Trusts sowie der Feststellung, ob die Beschwerdeführenden 1 bis 3 wirtschaftlich Begünstigte sind, um eine inhaltliche Würdigung, die rechtsprechungsgemäss alleine der ersuchenden Behörden zusteht (vgl. E. 4.5.4.2).

Die in Erwägung 4.5.4.2 zitierte Rechtsprechung ist entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin 4 nicht nur für jene Fälle einschlägig, in welchen die betroffenen Personen wirtschaftlich Begünstigte eines Trusts darstellen. So hat das Bundesgericht bestätigt, dass auch bei *behauptetem* Vorliegen eines unwiderruflichen und diskretionären Trusts und fehlender wirtschaftlicher Berechtigung der betroffenen Personen, der ersuchende Staat die Qualifikation des Trusts nach seinem innerstaatlichen Recht vorzunehmen hat (Urteil des BVGer A-3049/2019 vom 8. September 2020 E. 7.1.1.1 f. [bestätigt in Urteil des BGer 2C_832/2020 vom 13. Oktober 2020 E. 4.2]; Urteil des BGer 2C_918/2020 vom 28. Dezember 2021 E. 4.5.2).

5.5.2.3 Der im Amtshilfeersuchen genannte Sachverhalt hängt mit den verlangten Informationen und Dokumenten rechtsgenügend zusammen (vgl. Sachverhalt Bst. A.b und A.c). Die ersuchten Informationen sind in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung geeignet,

um die Beziehung der betroffenen Personen 1 bis 3 zur betroffenen Person 4 zu klären und um die Einkommenssituation der betroffenen Personen 1 bis 3 für den vom Amtshilfeersuchen betroffenen Zeitraum zu erhellen. Ebenso können diese Informationen der Klärung dienen, ob die betroffene Person 4 in Italien steuerpflichtig und zur Abgabe einer Steuererklärung in Italien verpflichtet ist. Unter Berücksichtigung dieser Elemente und selbst wenn die Beschwerdeführenden 1 bis 3 nur Settlers und nicht Begünstigte des angeblich diskretionären und unwiderruflichen E._____ Trusts sein sollten, wie die Beschwerdeführerin 4 behauptet, erfüllen die ersuchten Informationen die Bedingung der voraussichtlichen Erheblichkeit.

5.5.2.4 Der Beschwerdeführerin 4 gelingt es nicht, die Sachverhaltsdarstellung und Erklärungen der AE sofort zu entkräften. Zudem lassen ihre Vorbringen einen Zusammenhang zwischen den verlangten Informationen und der in Italien durchgeführten steuerrechtlichen Untersuchung gegen die betroffenen Personen nicht als offenkundig wenig wahrscheinlich erscheinen.

Aufgrund des hiervor Gesagten ist schliesslich der Eventualantrag der Beschwerdeführerin 4 abzuweisen, es sei die italienische Behörde lediglich zu informieren, dass die betroffenen Personen 1 bis 3 die Settlers des E._____ Trust (...) seien (vgl. Sachverhalt Bst. D.b).

6.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die angefochtene Schlussverfügung vom 18. August 2022 zu Recht erfolgte und die darin vorgesehene Amtshilfe an das AE geleistet werden kann. Somit sind die Beschwerden der Beschwerdeführenden abzuweisen.

7.

7.1 Die Verfahrenskosten sind in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Zwar erwies sich die angefochtene Schlussverfügung insofern als mangelhaft und zumindest anfechtbar, als sie gemäss Rubrum gegenüber der betroffenen Person 4 als Trust – und nicht gegenüber ihrem Trustee – erlassen wurde (vgl. E. 3.2.1.4). Für die Beschwerdeführenden ändert sich aber am Ergebnis, nämlich dass Amtshilfe geleistet wird, nichts, weshalb sich keine vom Unterliegerprinzip abweichende Kostenverteilung rechtfertigt. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten folglich den Beschwerdeführenden aufzuerlegen. Diese sind für das vereinigte Verfahren auf Fr. 10'000.-- festzusetzen (Art. 1, 2 und 3 Bst. b des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungsfolgen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE,

SR 173.320.2]). Diese beinhalten auch die Kosten für die Zwischenverfügung vom 16. November 2022. Die von den Beschwerdeführenden geleisteten Kostenvorschüsse (Fr. 2'500.-- des Beschwerdeführers 1 im Verfahren A-4170/2022, Fr. 2'500.-- des Beschwerdeführers 2 im Verfahren A-4172/2022, Fr. 2'500.-- der Beschwerdeführerin 3 im Verfahren A-4175/2022, Fr. 5'000.-- der Beschwerdeführerin 4 im Verfahren A-4137/2022) sind für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Der für die Beschwerdeführerin 4 resultierende Restbetrag von Fr. 2'500.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Mehrere Personen haben die ihnen gemeinsam auferlegten Verfahrenskosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung zu tragen (Art. 6a VGKE).

7.2 Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario; Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

8.

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

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerden werden abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 10'000.-- werden den Beschwerdeführenden unter solidarischer Haftung auferlegt. Die einbezahlten Kostenvorschüssen der Beschwerdeführenden 1, 2 und 3 in der Höhe von je Fr. 2'500.-- sowie der Beschwerdeführerin 4 in der Höhe von Fr. 5'000.-- werden zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Der sich für die Beschwerdeführerin 4 ergebende Restbetrag von Fr. 2'500.-- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.

Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführenden und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Ana Pajovic

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