Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid angefochten beim BGer

Abteilung I
A-2350/2025

Urteil vom 21. August 2026

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiberin Anna Strässle.

Parteien

1. **A._____ B.V.,**
(…),
2. **B._____ S.A.,**
(…),
3. **C._____ S.A.,**
(…),
4. **D._____ S.A.,**
(…),
Beschwerdeführerinnen,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-US).

Sachverhalt:

A.

A.a Mit Schreiben vom 8. Mai 2024 richtete der Internal Revenue Service des *US Department of the Treasury* (nachfolgend: IRS oder ersuchende Behörde) ein Amtshilfeersuchen betreffend X._____ (nachfolgend: betroffene Person 1) sowie Y._____ (ehemals: […]; nachfolgend: betroffene Person 2; zusammen: betroffene Personen) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV). Das Ersuchen stützt sich auf Art. 26 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61; nachfolgend: DBA CH-US) sowie das zugehörige Protokoll (ebenfalls publiziert unter SR 0.672.933.61; nachfolgend: Protokoll).

A.b Der IRS führt in seinem Amtshilfeersuchen aus, dass in Bezug auf die betroffene Person 1 in der Vergangenheit bereits ein Amtshilfegesuch gestellt worden sei und dass das neuerliche Amtshilfegesuch mit dem vergangenen Verfahren zusammenhänge. Wie bereits dem vergangenen Amtshilfeersuchen zu entnehmen sei, habe die betroffene Person 1 bei der G._____ AG Konten in ihrem eigenen Namen sowie im Namen von Domizilgesellschaften mit einem verwalteten Vermögen von über 20 Mio. USD unterhalten. Zudem hätten die betroffenen Personen im Zeitraum von 1996 bis 2015 ein gemeinsames Privatkonto bei der G._____ AG geführt, wobei die betroffene Person 1 ursprünglich angegeben habe, US-Staatsbürger zu sein. Die betroffene Person 2 habe der G._____ AG ihre US-Staatsbürgerschaft hingegen nie offengelegt.

Ebenfalls sei die betroffene Person 1 – so die ersuchende Behörde weiter – am (Datum) zum Verwaltungsratspräsidenten der D._____ S.A. (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person 4) ernannt worden und sei zudem Mitglied des Verwaltungsrats der E._____ AG (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person 5), welche am (Datum) ins Handelsregister eingetragen worden sei.

A.c Gemäss Ausführungen des IRS im Amtshilfeersuchen vom 8. Mai 2024 hätten die betroffenen Personen seit dem Steuerjahr 2012 weder eine Einkommenssteuererklärung eingereicht noch ihre ausländischen Finanzkonten offengelegt. Dies, obwohl beide US-Staatsbürger seien und gemäss US-Recht verpflichtet seien, sowohl sämtliches weltweites Einkommen als auch sämtliche ausländische Finanzkonten mit einem Gesamtwert

von mehr als USD 10'000.-- und weitere ausländische Finanzanlagen mit einem Gesamtwert von mehr als USD 50'000.-- zu deklarieren.

Im Jahr 2012 habe sich die G._____ AG bei der betroffenen Person 1 über deren Staatsangehörigkeit erkundigt, so der IRS weiter. Die diesbezüglich durch die betroffene Person 1 eingereichte Bescheinigung über deren angeblichen Verlust der Staatsangehörigkeit sei von der G._____ AG als Fälschung deklariert worden. Auch der IRS verfüge über keine diesbezüglichen Aufzeichnungen.

Aufgrund dieser Informationen habe er (der IRS) Grund zur Annahme, dass sich die betroffenen Personen an Steuerdelikten beteiligt haben und die ersuchten Informationen für die Durchsetzung innerstaatlichen Rechts relevant sein könnten.

A.d Infolgedessen hat der IRS die ESTV um Kontounterlagen ersucht, die sich im Zeitraum vom 23. September 2009 bis 31. Dezember 2023 bei der G._____ AG oder deren Tochtergesellschaften und verbundenen Unternehmen befanden. Er ersuchte um Informationen zu Konten, die sich im Besitz oder unter der Kontrolle der betroffenen Person 2 befinden oder für die die betroffene Person 2 zeichnungsberechtigt ist. Allerdings könnten hierbei – so der IRS – auch Informationen relevant sein, welche den Zeitraum vor dem 23. September 2009 betreffen. Für jedes dieser Konten soll die Dokumentation insbesondere folgende Informationen enthalten:

«1. Regardless of date, information regarding the identification and opening of the account, including account opening documents (including IRS forms), signature cards, and entity organizational documents such as articles of incorporation or other records demonstrating beneficial ownership;

2. Account statements (including asset statements) and income statements prepared by the bank;

3. Information regarding account transactions; such information would include including bank drafts, certified checks, cashier's checks, money orders, deposit slips, incoming and outgoing wire transfer documents to include information revealing the source and destination of all such transfers, and all other deposit or withdrawal documents for such transactions (if providing all such information would be unduly burdensome to the bank, only documents with respect to transactions in amounts exceeding $1,000 are required);

4. Correspondence and communications regarding the account;

5. Internal management information system data regarding the account;

6. *Internal (…) communications and memoranda, reports and meeting minutes regarding the account;*

7. *Any REGI file (or equivalent documentation) entries associated with the account to the extent the information is not included in items 1 through 6 of this list; and*

8. *Information described in requests 4-7 that relates to any date prior to September 23, 2009, but only to the extent that such information reflects arrangements or instructions that had ongoing effect or validity on or after September 23, 2009. Such information may include, but should not be limited to, client contact notes, visit reports, instructions to avoid investments in U.S. securities or transactions in U.S. dollars, deeds of pledge, loan agreements and letters of credit, pledges of collateral, share sale agreements, exchanges regarding U.S. tax compliance status and requests for proof of U.S. tax compliance, and other information reflecting the intent and efforts of the taxpayers to avoid declaration of the accounts, or earnings from the accounts, to the U.S. tax authorities.»*

Überdies ersuchte der IRS um Herausgabe aller Informationen, welche sich im Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2023 im Besitz oder unter der Kontrolle der beschwerdeberechtigten Person 4 oder anderer Gesellschaften – so u.a. auch der beschwerdeberechtigten Person 5 – befanden und sich auf die betroffene Person 1 und/oder die betroffene Person 2 beziehen. Diese Aufzeichnungen sollen laut dem IRS unter anderem Folgendes enthalten:

«1. Regardless of date, documents showing the ownership interest, direct or indirect, held by either Taxpayer in D._____ S.A. [resp. E._____ AG] including, but not limited to:

   a. Bearer shares,

   b. Registered shares,

   c. Paid in capital,

   d. Return capital,

   e. Purchase or sale agreement,

   f. Options contracts, etc.

2. *Regardless of date, complete copies of any and all employment contracts between in D._____ S.A. [resp. E._____ AG] and either Taxpayer;*

3. *Documents reflecting any and all wages or other compensation paid to the Subjects;*

4. *Documentation reflecting any and all dividends or other distributions paid to the Subjects, directly or indirectly;*

5. *Complete copies of any and all loan documents, including amendments, relating to the Subjects; and*

6. *Information described in requests 3-5 that relates to any date prior to January 1, 2010, but only to the extent that such information reflects arrangements or instructions that had ongoing effect or validity on or after January 1, 2010.»*

B.

B.a Mit Editionsverfügungen vom 17. Mai 2024 und vom 22. Mai 2024 ersuchte die ESTV die G._____ AG und/oder die H._____ AG, die beschwerdeberechtigte Person 4 sowie die beschwerdeberechtigte Person 5, gestützt auf Art. 8 i.V.m. Art. 10 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1), ihr die ersuchten Informationen zuzustellen und die im Ausland ansässigen betroffenen Personen wie auch allfällig beschwerdeberechtigte Personen über das laufende Amtshilfeersuchen zu informieren und aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen (Art. 14 Abs. 3 StAhiG).

B.b Mit E-Mail vom 30. Mai 2024 erklärte Herr Dr. iur. Lukas Beeler der Kanzlei Niederer Kraft Frey AG, dass er und Herr Lukas Mathis (nachfolgend: Rechtsvertreter) mit der Wahrung der Interessen der beschwerdeberechtigten Personen 4 und 5 beauftragt worden seien und reichte zeitgleich ein Gesuch um Fristerstreckung bis zum 19. Juni 2024 für die Zustellung der edierten Informationen ein, welche ihm gewährt wurde.

B.c Mit elektronischer Übermittlung vom 31. Mai 2024 nahmen die G._____ AG und die H._____ AG (nachfolgend auch: Informationsinhaberinnen) zu der Editionsverfügung Stellung und stellten der ESTV die edierten Informationen zu. Sie teilten der ESTV mit, dass die betroffenen Personen sowie die D._____ S.A. (beschwerdeberechtigte Person 4) über das Amtshilfeverfahren informiert werden konnten.

B.d Mit E-Mail vom 18. Juni 2024 sowie Telefonat vom 17 Juni 2024 erhoben die Rechtsvertreter Einwände gegen die an die beschwerdeberechtigten Personen 4 und 5 adressierten Editionsverfügungen. Zudem setzten die Rechtsvertreter die ESTV am 28. Juni 2024 darüber in Kenntnis, dass sie auch mit der Interessenwahrung der betroffenen Person 1 und 2 betraut wurden und ersuchten um Akteneinsicht.

B.e Mit E-Mail vom 1. Juli 2024 liess die ESTV den Rechtsvertretern neue Editionsverfügungen gestützt auf Art. 8 i.V.m. Art. 9 StAhiG zukommen, welche jene vom 17. Mai 2024 sowie 22. Mai 2024 ersetzten. Daraufhin reichten die Rechtsvertreter am 24. Juli 2024 die von den beschwerdeberechtigten Personen 4 und 5 edierten Informationen (innert zweimalig erstreckter Frist) ein.

B.f Mit Schreiben vom 31. Juli 2024 bat die ESTV sowohl die Rechtsvertreter als auch die I._____ AG (welche […] die Aktiven und Passiven der bisherigen Informationsinhaberinnen übernommen hat; fortan: Informationsinhaberin) um ergänzende Informationen, welche der ESTV am 6. und 7. August 2024 übermittelt wurden.

C.

C.a Mit Schreiben vom 23. August 2024 informierte die ESTV die betroffenen Personen sowie sämtliche beschwerdeberechtigten Personen über die ersuchten sowie die zur Übermittlung beabsichtigten Informationen. Sie gewährte gleichzeitig Akteneinsicht, stellte sämtliche Akten zu und gewährte Frist von zehn Tagen zur Einreichung einer allfälligen Stellungnahme oder zur Zustimmung zur beabsichtigten Übermittlung.

C.b Infolgedessen reichten die Rechtsvertreter innert erstreckter Frist am 2. Oktober 2024 eine Stellungnahme unter anderem mit den Anträgen ein, die ESTV möge auf das Amtshilfeersuchen nicht eintreten und dem IRS keine Informationen übermitteln sowie eventualiter ergänzende Abklärungen bei der Informationsinhaberin einholen.

C.c Die ESTV ersuchte die Informationsinhaberin mit ergänzender Editionsverfügung vom 6. November 2024 um Klärung der von den Rechtsvertretern aufgeworfenen Frage betreffend Vollständigkeit der edierten Informationen, welche die Informationsinhaberin mit Schreiben vom 11. November 2024 beantwortete. Sie teilte der ESTV mit, dass die bereits edierten Unterlagen vollständig seien.

C.d Mit Schreiben vom 15. November 2024 hat die ESTV den Rechtsvertretern ergänzende Akteneinsicht gewährt und erneut eine Frist zur Einreichung einer Stellungnahme angesetzt. Mit elektronischer Übermittlung vom 9. Dezember 2024 reichten die Rechtsvertreter innert erstreckter Frist eine ergänzende Stellungnahme ein.

D.
Am 28. Februar 2025 erliess die ESTV – neben den beiden Schlussverfügungen betreffend die betroffenen Personen – fünf Schlussverfügungen, welche sich an die A._____ B.V. (beschwerdeberechtigte Person 1), die B._____ S.A. (beschwerdeberechtigte Person 2), die C._____ S.A. (beschwerdeberechtigte Person 3) und die beschwerdeberechtigte Person 4 und 5 richtete. Sie verfügte, dass dem IRS Amtshilfe hinsichtlich der betroffenen Personen geleistet wird (Ziff. 1 des Dispositivs) und bezeichnete die zu übermittelnden Informationen, in welchen auch die beschwerdeberechtigten Personen 4 und 5 erscheinen, und wies gleichzeitig darauf hin, dass diese der Einschränkung der Verwendbarkeit und den Geheimhaltungspflichten nach dem anwendbaren Abkommen unterliegen (Ziff. 2 des Dispositivs). Der Haupt-, Subeventual- und Sub-Subeventualantrag gemäss Stellungnahme vom 2. Oktober 2024 und 9. Dezember 2024 wurden abgewiesen (Ziff. 3 des Dispositivs).

E.
E.a Mit Eingabe vom 2. April 2025 erhoben die beschwerdeberechtigte Person 1(nachfolgend: Beschwerdeführerin 1), die beschwerdeberechtigte Person 2 (nachfolgend: Beschwerdeführerin 2), die beschwerdeberechtigte Person 3 (nachfolgend: Beschwerdeführerin 3) sowie die beschwerdeberechtigte Person 4 (nachfolgend: Beschwerdeführerin 4; zusammen: Beschwerdeführerinnen) in einer gemeinsamen Rechtsschrift Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht gegen die Schlussverfügungen der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 28. Februar 2025. Sie beantragen die Feststellung der Nichtigkeit der Schlussverfügungen der Vorinstanz vom 28. Februar 2025 (Rechtsbegehren Ziff. 1). Eventualiter seien die Schlussverfügungen aufzuheben und es sei auf die Übermittlung der Informationen zu verzichten, [Informationen zur wirtschaftlichen Berechtigung]. Zudem seien die vom Anwaltsgeheimnis geschützten Unterlagen auszusondern bzw. unkenntlich zu machen (Rechtsbegehren Ziff. 2). Subeventualiter seien die Schlussverfügungen der Vorinstanz vom 28. Februar betreffend die Beschwerdeführerinnen vollständig aufzuheben und die Vorinstanz sei zu verpflichten, ergänzende Abklärungen beim betroffenen Bankinstitut betreffend die Vollständigkeit der edierten Informationen einzuholen (Rechtsbegehren Ziff. 3). Sub-Subeventualiter sei bei der Informationsübermittlung ein Bestreitungsvermerk anzubringen, wonach unzutreffend sei, dass die betroffenen Personen 1 und 2 an den von der Informationsübermittlung betroffenen Konten wirtschaftlich berechtigt seien und es seien die vom Anwaltsgeheimnis geschützten Unterlagen auszusondern bzw. unkenntlich

zu machen (Rechtsbegehren Ziff. 4); alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zzgl. Mehrwertsteuer (Rechtsbegehren Ziff. 5).

E.b Da zunächst nicht klar war, ob die Beschwerde fristgerecht eingereicht wurde, erliess das Bundesverwaltungsgericht nach Anhörung der Parteien am 4. Juni 2025 eine Zwischenverfügung, in der es entschied, dass auf die Beschwerde einzutreten sei. Gleichzeitig wurden die Beschwerdeführerinnen aufgefordert, einen Kostenvorschuss zu überweisen, der fristgerecht einging.

E.c Mit Vernehmlassung vom 25. Juli 2025 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen.

E.d Nach einem gutgeheissenen Gesuch um Fristansetzung verwiesen die Beschwerdeführerinnen in ihrer Stellungnahme vom 5. September 2025 vollumfänglich auf die Ausführungen in der Beschwerde und liessen verlauten, dass die gegenteiligen Ausführungen in der Vernehmlassung der Vorinstanz vollumfänglich bestritten werden.

E.e Mit Schreiben vom 4. März 2026 erklärten die Rechtsvertreter, dass sie die Beschwerdeführerinnen nicht länger vertreten.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch die Schlussverfügungen im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Die ESTV gehört als Behörde nach Art. 33 VGG zu den Vorinstanzen des Bundesverwaltungsgerichts. Eine das Sachgebiet betreffende Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG liegt nicht vor. Das

Bundesverwaltungsgericht ist folglich für die Beurteilung der vorliegenden Sache zuständig.

1.2

1.2.1 Die Beschwerdeführerinnen haben sich am vorinstanzlichen Verfahren beteiligt und sind mit Blick auf die sie betreffenden, nach den angefochtenen Schlussverfügungen an den IRS zu übermittelnden Informationen materiell beschwert. Somit und als Adressatinnen der angefochtenen Schlussverfügungen sind sie zur Beschwerde berechtigt (Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG), namentlich auch als nicht formell betroffene Personen, die die gänzliche Nichtübermittlung sie betreffender Daten verlangt hatten (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.2 und 7.3.3; Urteil des BGer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.3). Die Beschwerde wurde form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VwVG; Art. 52 VwVG), namentlich wurde mit Zwischenverfügung vom 4. Juni 2025 über die fristgerechte Beschwerdeerhebung befunden (vgl. Sachverhalt Bst. E.b) und der eingeforderte Kostenvorschuss, bei dessen Bemessung der sachliche Konnex zum Verfahren A-2349/2025 Rechnung getragen wurde, wurde fristgerecht bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG).

1.2.2 Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbstständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es rechtfertigt sich jedoch, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einer gemeinsamen Beschwerdeschrift und in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (BGE 145 II 259 E. 2.6.2; Urteile des BVGer A-3484/2018 vom 7. September 2021 E. 1; A-5646/2008 vom 7. September 2009 E. 2).

Die Vorinstanz erliess vorliegend pro Verfügungsadressatin je eine Verfügung, wobei im Rubrum der Schlussverfügung sämtliche Adressatinnen genannt wurden. Dabei waren gewisse Abschnitte der Verfügung nur für einen Teil der Verfügungsadressatinnen ersichtlich, für die anderen jedoch geschwärzt. Die Schlussverfügungen betreffen dennoch den gleichen Sachverhalt und dieselben Rechtsfragen. Es rechtfertigt sich im Interesse der Verfahrensökonomie und damit aller Beteiligten die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu behandeln, zumal die Beschwerdeführerinnen beantragten, «aufgrund des sachlichen Konnexes die Beschwerden vereint zu behandeln» (Rz. 6 der Beschwerde).

1.2.3 Auf die Beschwerde ist einzutreten.

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

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

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

1.6 Eine Beschwerde hat Devolutiveffekt, wonach die Behandlung der Sache, die Gegenstand der mit Beschwerde angefochtenen Verfügung bildet, mit Einreichung der Beschwerde auf die Beschwerdeinstanz übergeht (vgl. Art. 54 VwVG). Aufgrund des Devolutiveffekts verliert die Vorinstanz die Befugnis, sich mit der Sache zu befassen, d.h. insbesondere darüber materiell zu entscheiden oder den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären (BGE 143 I 177 E. 2.5.2 mit weiteren Hinweisen; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3183/2022 vom 28. Juni 2023 E. 1.4). Vom Umfang her tritt der Devolutiveffekt einzig im Rahmen des Streitgegenstandes ein (vgl. zum Streitgegenstand nachfolgend: E. 1.7 und E. 1.8.; REGINA KIENER, in: Christoph Auer et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2. Aufl., 2019, Art. 54 N 6; vgl. zum Ganzen auch: MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.7).

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz – und mithin ein Durchbrechen respektive Aufschieben des Devolutiveffekts – bilden die Regeln über die Wiedererwägung gemäss Art. 58 Abs. 1 VwVG. Eine im Widerspruch zur Devolutivwirkung erlassene Verfügung, ohne dass die Voraussetzungen von Art. 58 VwVG gegeben sind, ist nichtig (vgl. dazu BGE 132 II 21 E. 3.1; 129 I 361 E. 2.1; Urteile des BVGer A-5660/2023, A-1106/2024 vom 20. Juni 2024 E. 1.6.1 mit weiterem Hinweis; KIENER, a.a.O., Art. 54 N 12).

1.7

1.7.1 Anfechtungsobjekt in einem Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der angefochtene vorinstanzliche Entscheid, nicht auch allfällige Entscheide unterer Instanzen. Diese sind bei Bestehen eines verwaltungsinternen Instanzenzugs durch die Entscheide der Einsprache- oder Beschwerdeinstanz ersetzt worden (Devolutiveffekt); ihre selbständige Beanstandung ist ausgeschlossen. Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt. Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war oder bei richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (vgl. Urteil des BVGer A-2252/2022 vom 20. Juni 2023 E. 3.1; MOSER ET AL., a.a.O., Rz. 2.7).

1.7.2 Streitgegenstand in der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist das Rechtsverhältnis, welches Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt. Mit anderen Worten ist Streitgegenstand das in der Verfügung geregelte oder zu regelnde, im Beschwerdeverfahren noch streitige Rechtsverhältnis. Der Streitgegenstand darf im Verlaufe des Beschwerdeverfahrens weder erweitert noch qualitativ verändert werden; er kann sich höchstens verengen und um nicht mehr streitige Punkte reduzieren. Fragen, über welche die erstinstanzlich verfügende Behörde nicht entschieden hat, darf die zweite Instanz nicht beurteilen, ansonsten sie in die funktionelle Zuständigkeit der ersten Instanz eingreifen würde (BGE 142 I 155 E. 4.4.2; 136 II 457 E. 4.2; 133 II 35 E. 2; Urteil des BVGer A-2252/2022 vom 20. Juni 2023 E. 3.2; RENÉ RHINOW ET AL., Öffentliches Prozessrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 987; MOSER ET AL., a.a.O., Rz. 2.8).

1.8

1.8.1 Im Amtshilfeverfahren wird nicht materiell über die Sache entschieden. Der ersuchende Staat kann einen neuen Entscheid erwirken, indem er sich auf neu in Kraft getretenes Recht oder neue Erkenntnisse bezieht, wobei die Neuerungen marginal sein können, sofern sie relevant sind (Urteile des BVGer A-6385/2012 vom 6. Juni 2013 E. 2.2.1; A-6505/2012 vom 29. Mai 2013 E. 2.3.1; A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 3.2.1). Insofern ist es dem ersuchenden Staat je nach Konstellation möglich, ein Ergänzungsgesuch oder ein neues Gesuch zu stellen (vgl. auch Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 3.8.2 sowie E. 4.1.1).

1.8.2 Der Schlussverfügung der ESTV liegt regelmässig ein bestimmtes Amtshilfegesuch zugrunde. Die auf dieses Gesuch gestützte

Schlussverfügung der ESTV stellt – wenn sie vollständig angefochten wird – den Streitgegenstand dar. In Bezug auf das Amtshilfeverfahren bildet den Streitgegenstand mit anderen Worten die Frage, ob gestützt auf ein bestimmtes Amtshilfegesuch betreffend eine bestimmte Person Amtshilfe zu leisten oder zu verweigern ist. Trifft ein neues Amtshilfegesuch ein und wird gestützt auf dieses neue Gesuch eine neue Schlussverfügung erlassen, liegt ein neues Anfechtungsobjekt vor (Urteile des BVGer A-6385/2012 vom 6. Juni 2013 E. 2.2.2; A-6505/2012 vom 29. Mai 2013 E. 2.3.2; A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 3.2.2).

1.8.3 Sofern das neue Gesuch auf neuen Erkenntnissen beruht, sind Fälle, die bereits unter dem alten Gesuch entschieden wurden, erneut zu behandeln. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich bei den neuen Erkenntnissen der ersuchenden Behörde um neue materielle Erkenntnisse (beispielsweise neue Untersuchungsergebnisse in Straf- oder Verwaltungsverfahren) oder neue formelle Erkenntnisse (wie etwa eine Korrektur formeller Unzulänglichkeiten im vorangehenden Gesuch) handelt (Urteile des BVGer A-6385/2012 vom 6. Juni 2013 E. 2.2.2; A-6505/2012 vom 29. Mai 2013 E. 2.3.2; A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 3.2.2).

2.

2.1

2.1.1 Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA CH-US sowie Ziff. 10 des dazugehörigen Protokolls, vorliegend in der geltenden Fassung gemäss Art. 3 und 4 des Protokolls vom 23. September 2009 zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeichnet am 2. Oktober 1996 in Washington (AS 2019 3145 ff.; nachfolgend: Änderungsprotokoll vom 23. September 2009; vgl. Art. 5 Abs. 2 Bst. b Änderungsprotokoll vom 23. September 2009; Urteile des BVGer A-1504/2023 vom 28. März 2024 E. 2.1.1; A-4440/2021 vom 7. März 2022 E. 2.1; A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.2; A-727/2020 vom 12. Januar 2022 E. 3.2 f., je mit weiteren Hinweisen).

2.1.2 Art. 26 DBA CH-US steht seit dem 20. September 2019 in Kraft (AS 2019 3145). Diese Norm findet Anwendung auf Ersuchen, die an oder nach diesem Datum gestellt werden (Art. 5 Abs. 2 Bst. b Änderungsprotokoll vom 23. September 2009). Zusätzlich ist für Auskünfte im Sinne von Art. 26 Abs. 5 DBA CH-US (Bankinformationen und Informationen über

Beteiligungsverhältnisse an Personen) notwendig, dass sie sich auf Sachverhalte beziehen, die am oder nach dem Datum der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls vom 23. September 2009 – d.h. ab dem 23. September 2009 bestanden oder verwirklicht wurden (Art. 5 Abs. 2 Bst. b Ziff. i des Änderungsprotokolls vom 23. September 2009; vgl. Botschaft Änderungsprotokoll vom 23. September 2009, BBl 2010 235, 242).

2.2

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

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

ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;

iii) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Auskünfte vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;

iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden; und

v) den Namen und, soweit bekannt, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.

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

2.2.2 Enthält ein Amtshilfeersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, kann das Vorliegen einer sog. «fishing expidition» (vgl. hierzu: E. 2.3.3) grundsätzlich verneint werden (vgl. Urteil des BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3; Urteile des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.2.2; A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 6.1).

2.3

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

2.3.2 Auch wenn der Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US («Informationen, die erheblich sein können») leicht von demjenigen von Art. 26 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens («Informationen, die voraussichtlich erheblich sind») abweicht, sind diese Bestimmungen übereinstimmend auszulegen (vgl. Urteile des BVGer A-1504/2023 vom 28. März 2024 E. 2.3.2; A-4440/2021 vom 7. März 2022 E. 2.2; A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.3.2; vgl. auch BGE 147 II 13 E. 3.4.2, wonach der neue Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US auf dem Konzept der voraussichtlichen Erheblichkeit beruht).

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

2.3.4 Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts *voraussichtlich erheblich* gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.1; 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.1). Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat

abschliessend feststellen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.3). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; 142 II 161 E. 2.1.1). Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. In diesem Sinne hat der ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1; 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.4.8; A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.3).

2.3.5 Als (formell) betroffene Person im Sinne des StAhiG gilt u.a. die Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden (Art. 3 Bst. a StAhiG). Bei einem Einzelersuchen handelt es sich dabei um die Person, die Gegenstand der Kontrolle oder Untersuchung ist und die mittels ihres Namens oder anderer Angaben identifiziert wird (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.1.1). Andere Personen, deren Namen aufgrund ihrer Nähe zu dem im Amtshilfegesuch geschilderten Sachverhalt in den zu übermittelnden Unterlagen (oder auch im Ersuchen) erscheinen, sind keine (formell) betroffene Personen im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG (BGE 146 I 172 E. 7.1.1; Urteile des BVGer A-1528/2023 vom 2. April 2024 E. 2.3.1; A-1504/2023 vom 28. März 2024 E. 2.3.5, beide mit Hinweis auf: Teilentscheid des BVGer A-5180/2020 vom 20. Dezember 2023 E. 3.1 und E. 5.2.1).

Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen sind, ist gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechtigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen (Urteile des BVGer A-1450/2021 vom 3. Mai 2022 E. 2.3.6; A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.4). Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des

Verhältnismässigkeitsprinzips Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C_287/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5; Urteil des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.5 mit weiteren Hinweisen). In gewissen Konstellationen ist es unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird (statt vieler: Urteil des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.6.3). Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuernden Person voraussichtlich erheblich sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würde, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff.; 141 II 436 E. 4.4.3 f.; Urteile des BGer 2C_270/2022 vom 27. September 2023 E. 4.5.2; 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; Urteile des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.5; A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.2.3; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-1528/2023 vom 2. April 2024 E. 2.3.1; A-1504/2023 vom 28. März 2024 E. 2.3.5).

2.4

2.4.1 Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet das *völkerrechtliche Vertrauensprinzip*. Diesem Grundsatz nach besteht – ausser bei offensichtlichem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) – prinzipiell kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1; 142 II 218 E. 3.3; Urteile des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 2.2; A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2).

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

BVGer A-2259/2021 vom 18. Februar 2022 E. 2.2; A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.3). Das Vertrauensprinzip schliesst indessen nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, wenn ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze bestehen (BGE 146 II 150 E. 7.1; 144 II 206 E. 4.4).

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

2.5

2.5.1 Der ersuchende Staat hat bei der Verwendung der ersuchten Informationen das *Spezialitätsprinzip* einzuhalten. Gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-US sind die Informationen, die ein Vertragsstaat im Rahmen der internationalen Steueramtshilfe erhalten hat, von diesem wie nach innerstaatlichem Recht geheim zu halten. Die Informationen dürfen nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder der Strafverfolgung, mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US genannten Steuern oder mit der Aufsicht über diese Funktionen befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für die hiervor genannten Zwecke verwenden (sachliche Dimension des Spezialitätsprinzips). Zudem dürfen die Informationen nur gegenüber derjenigen Person verwendet werden, gegen welche sich das Amtshilfeersuchen ausdrücklich richtet

(persönliche Dimension des Spezialitätsprinzips; vgl. BGE 147 II 13 E. 3.1 ff.; Urteil des BGer 2C_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.4).

2.5.2 Spezialitätsvorbehalte brauchen dem ersuchenden Staat grundsätzlich nur speziell angezeigt zu werden, wenn sie sich nicht direkt aus dem völkerrechtlichen Rechts- oder Amtshilfevertrag ergeben. Ordnet der völkerrechtliche Vertrag – wie vorliegend Art. 26 Abs. 2 DBA CH-US – die Verwendungsbeschränkung an, ist grundsätzlich zu vermuten, dass sich der ersuchende Staat nach Treu und Glauben an diese Verpflichtung halten wird. Da jedoch unterschiedliche Auffassungen darüber bestehen, wie weit der Spezialitätsvorbehalt gemäss den auf Art. 26 Abs. 1 und 2 des OECD-Musterabkommens beruhenden Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen (einschliesslich Art. 26 Abs. 1 und 2 DBA CH-US in der Fassung des Änderungsprotokolls 2009) reicht und ob ihm namentlich eine persönliche Dimension zukommt, ist es angezeigt, dass die ESTV die ersuchende Behörde anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert und ein entsprechender Spezialitätsvorbehalt angebracht wird (vgl. BGE 147 II 13 E. 3; Urteil des BVGer A-3588/2023vom 27. Juni 2025 E. 3.7.2).

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

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

Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen durchzusetzen.

2.5.4 Art. 8 StAhiG regelt die Grundsätze der Informationsbeschaffung im Rahmen des innerstaatlichen Vollzugs der Amtshilfe. Gemäss Art. 8 Abs. 1 StAhiG sind zur Beschaffung von Informationen nur Massnahmen zulässig, welche nach schweizerischem Recht zur Veranlagung sowie Durchsetzung der Steuern, welche Gegenstand des Ersuchens sind, durchgeführt werden könnten. Informationen, die sich im Besitz einer Bank, eines anderen Finanzinstituts, einer beauftragten oder bevollmächtigten Person, einer Treuhänderin oder eines Treuhänders befinden oder die sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen, können verlangt werden, wenn das anwendbare Abkommen ihre Übermittlung vorsieht (Art. 8 Abs. 2 StAhiG). Art. 8 Abs. 6 StAhiG sieht zudem vor, dass Anwältinnen und Anwälte, die nach dem Bundesgesetz vom 23. Juni 2000 über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte (BGFA, SR 935.61) zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigt sind, die Herausgabe von Unterlagen und Informationen, welche durch das Anwaltsgeheimnis geschützt sind, verweigern können. Gemäss der Botschaft des Bundesrats vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes bleibt dadurch das Anwaltsgeheimnis geschützt (BBl 2011 6193, 6201, 6209-6210; Urteil des BVGer A-1528/2023 vom 2. April 2024 E. 2.6.2 [angefochten vor Bundesgericht]).

2.6

2.6.1 Gemäss Art. 13 BGFA unterstehen Anwältinnen und Anwälte zeitlich unbegrenzt und gegenüber jedermann dem Berufsgeheimnis über alles, was ihnen infolge ihres Berufes von ihrer Klientschaft anvertraut worden ist (Abs. 1). Sie sorgen für die Wahrung des Berufsgeheimnisses durch ihre Hilfspersonen (Abs. 2). Offenbaren Anwälte oder ihre Hilfspersonen ein solches Geheimnis, so werden sie nach Art. 321 Ziff. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) auf Antrag mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft. Der persönliche Geltungsbereich des BGFA erstreckt sich auf Personen, die über ein Anwaltspatent verfügen und in der Schweiz im Rahmen des Anwaltsmonopols Parteien vor Gerichtsbehörden vertreten (Art. 2 Abs. 1 BGFA). Darunter fallen Anwältinnen und Anwälte, die in einem kantonalen Anwaltsregister eingetragen sind (Art. 4 BGFA) sowie Angehörige von Mitgliedstaaten der EU oder der EFTA, die berechtigt sind, den Anwaltsberuf in ihrem Herkunftsstaat unter einer im Anhang zum BGFA aufgeführten Berufsbezeichnung auszuüben, wenn sie dies im freien Dienstleistungsverkehr tun (Art. 21 Abs. 1 BGFA) oder bei einer kantonalen Aufsichtsbehörde

über die Anwältinnen und Anwälte eingetragen sind (Art. 27 Abs. 1 BGFA). Diese Personen können sich auf das Anwaltsgeheimnis gemäss Art. 13 BGFA berufen. Anwältinnen und Anwälte aus Staaten ausserhalb des EU/EFTA-Raumes unterstehen dem BGFA und damit auch Art. 13 BGFA nicht und können sich damit auch nicht auf die damit verbundenen Vorrechte berufen (TOBIAS BAUMGARTNER, Kommentar zum Anwaltsgesetz: Bundesgesetz über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte, 2. Aufl. 2011, Art. 13 BGFA N. 28; BENOÎT CHAPPUIS/PASCAL MAURER, in: Commentaire Romand Loi sur les avocats, 2. Aufl. 2022, Art. 13 BGFA N. 77-78; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1528/2023 vom 2. April 2024 E. 4.1 [angefochten vor Bundesgericht] mit Ausführungen zum Umfang und zur rechtlichen Umsetzung des anwaltlichen Berufsgeheimnisses).

2.6.2 In Zivil-, Straf- und Verwaltungsverfahren sind die Parteien nicht verpflichtet, Unterlagen aus dem Verkehr einer Partei mit ihrem Anwalt herauszugeben, sofern dieser nach dem BGFA zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigt ist (Art. 160 Abs. 1 Bst. b der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO, SR 272], Art. 264 Abs. 1 Bst. a und d der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 [StPO, SR 312.0] sowie Art. 13 Abs. 1bis VwVG und Art. 51*a* des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [BZP, SR 273]). Ebenso wenig sind Zeugen und andere editionspflichtige Dritte verpflichtet, Unterlagen aus dem Verkehr einer Partei oder einer Drittperson mit ihrem Anwalt herauszugeben (vgl. Art. 160 Abs. 1 Bst. b ZPO, Art. 264 Abs. 1 Bst. d StPO [mit der darin genannten Ausnahme], Art. 17 VwVG und Art. 51*a* BZP). Entsprechend dürfen Unterlagen aus dem Verkehr einer Person mit ihrem Anwalt auch nicht beschlagnahmt werden, sofern die Anwältin oder der Anwalt im gleichen Zusammenhang nicht selber beschuldigt ist (vgl. Art. 264 Abs. 1 Bst. a und d StPO, Art. 46 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht [VStrR, SR 313.0], Art. 63 Abs. 2 des Militärstrafprozesses vom 23. März 1979 [MStP, SR 322.1]). Dabei spielt es keine Rolle, ob sich die Unterlagen in den Händen der Klientschaft oder Dritter befinden (vgl. Botschaft vom 26. Oktober 2011 zum Bundesgesetz über die Anpassung von verfahrensrechtlichen Bestimmungen zum anwaltlichen Berufsgeheimnis, BBl 2011 8181; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1528/2023 vom 2. April 2024 E. 4.3 [angefochten vor Bundesgericht]).

2.6.3 In inhaltlicher Hinsicht sind im Rahmen der typischen Anwaltstätigkeit Tatsachen und Dokumente geschützt, die dem Anwalt anvertraut werden und die einen gewissen Zusammenhang mit der Ausübung seines Berufs

aufweisen, wobei dieser Zusammenhang sehr schwach sein kann. Unter den Schutz des Anwaltsgeheimnisses fallen namentlich Tatsachen, die die Beziehung zwischen dem Anwalt und seinem Klienten betreffen, sei es die Existenz des Mandats und/oder die Honorare (BGE 143 IV 462 E. 2.2.; Urteil des BGer 2C_704/2016 vom 6. Januar 2017 E. 3.1). Vom Berufsgeheimnis nicht erfasst ist nach der Praxis des Bundesgerichts hingegen die sogenannte (akzessorische) anwaltliche «Geschäftstätigkeit», welche insbesondere die Geschäftsführung bzw. Verwaltung einer Gesellschaft oder die Vermögensverwaltung umfasst. Entscheidendes Kriterium für die Abgrenzung ist, ob bei den fraglichen Dienstleistungen die kaufmännisch-operativen oder die anwaltsspezifischen Elemente objektiv überwiegen (BGE 150 IV 470 E. 3.1; 135 III 597 E. 3.3.; Urteil des BGer 1B_85/2016 vom 20. September 2016 E. 4.2; Urteile des BVGer A-5955/2023 vom 26. September 2024 E. 7.3.4 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_506/2024 vom 04. Mai 2026]; A-1528/2023 vom 2. April 2024 E. 4.2-4.4 [angefochten vor Bundesgericht]).

3.

Vorliegend ist zu Recht unbestritten, dass Art. 26 DBA CH-US in der Fassung gemäss dem Änderungsprotokoll vom 23. September 2009 auf das Amtshilfeersuchen vom 8. Mai 2024 anwendbar ist. In zeitlicher Hinsicht sind die entsprechenden Voraussetzungen der Übergangsbestimmung erfüllt (vgl. E. 2.1.2). Ebenfalls unbestritten ist, dass das Amtshilfeersuchen vom 8. Mai 2024 die formellen Voraussetzungen gemäss Ziff. 10 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-US erfüllt (vgl. E. 2.2.1). Die Beschwerdeführerinnen machen demgegenüber primär die Nichtigkeit der Schlussverfügungen der ESTV vom 28. Februar 2025 geltend, worauf zunächst einzugehen ist (E. 3.1). Danach ist darauf einzugehen, ob die Übermittlung der in Ziff. 2 der angefochtenen Schlussverfügungen genannten Informationen zulässig ist respektive ob die Vorinstanz durch die vorgesehene Übermittlung gegen datenschutzrechtliche Bestimmungen verstösst und ob das Anwaltsgeheimnis der Übermittlung eines Teils der Informationen entgegensteht (E. 3.2-E. 3.2.4).

3.1

3.1.1 Die Beschwerdeführerinnen machen zusammengefasst geltend, dass der Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens (aufgrund des Amtshilfeersuchens vom 8. Mai 2024) mit dem Streitgegenstand im Verfahren, welches mit der Verfahrensnummer (…) behandelt wurde und welchem ein Amtshilfeersuchen vom 10. März 2023 zugrunde lag, identisch sei. Beide Amtshilfeersuchen würden dieselben Kontobeziehungen bei der

(ehemaligen) Informationsinhaberin betreffen, wobei die zu übermittelnden Angaben – laut Informationsinhaberin – identisch seien. Gegen die jeweiligen Schlussverfügungen im Verfahren (…) sei Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht erhoben worden (Verfahrensnummern A-5059/2023, A-5060/2023 und A-5149/2023), wobei das Verfahren A-5149/2023 sowohl im Zeitpunkt des Erlasses der vorliegenden Schlussverfügungen vom 28. Februar 2025 als auch bei Einreichung der vorliegenden Beschwerde noch beim Bundesverwaltungsgericht hängig gewesen sei. Die Schlussverfügungen vom 28. Februar 2025, welche nach eingetretenem Devolutiveffekt erlassen worden seien, seien demnach *nichtig*. Hieran ändere auch der Hinweis der Vorinstanz auf das Urteil des BVGer A-6385/2012 vom 6. Juni 2013 nichts, da es nicht einschlägig sei. Nach ihrer (der Beschwerdeführerinnen) Ansicht gehe es im besagten Urteil einzig um die Frage, ob nach Abweisung eines bereits rechtskräftig abgewiesenen Amtshilfeersuchens eine «res iudicata» vorliege, welche einem neuen Amtshilfegesuch entgegenstehen würde. Da das Verfahren A-5149/2023 bei Erhebung der vorliegenden Beschwerde jedoch noch nicht abgeschlossen war, könne diese Rechtsprechung keine Anwendung finden.

Im Folgenden ist deshalb zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht ein neues Amtshilfeverfahren eröffnet hat bzw. auf das Amtshilfeersuchen vom 8. Mai 2024 eingetreten ist.

3.1.2

3.1.2.1 Über die Beschwerde im Verfahren A-5149/2023 wurde mit Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 20. April 2026 befunden. Damit war das Rechtsmittelverfahren betreffend des vorangehenden Amtshilfeersuchens im Zeitpunkt des Erlasses der vorliegenden Schlussverfügungen der ESTV am 28. Februar 2025 sowie bei der anschliessenden Beschwerdeerhebung am 2. April 2025 – wie die Beschwerdeführerinnen zu Recht ausführen – noch nicht vollständig abgeschlossen und in Rechtskraft erwachsen. Hinsichtlich der Frage, ob im Zeitpunkt der Beschwerdeerhebung der Devolutiveffekt gemäss Art. 54 VwVG vorliegend überhaupt «gegriffen» hat, ist Folgendes zu bemerken: Da sich die Devolutivwirkung nur auf den Streitgegenstand des angefochtenen Entscheids bezieht (vgl. E. 1.6), ist mithin zu klären, ob ein *identisches Anfechtungsobjekt* vorliegt und der Devolutiveffekt in Bezug auf den vorliegenden Fall mit Rechtshängigkeit des Beschwerdeverfahrens A-5149/2023 beim Bundesverwaltungsgericht eingetreten ist oder ob es sich bei den Schlussverfügungen vom 28. Februar 2025 um neue Anfechtungsobjekte handelt (vgl. ausführlich: E. 1.8). Zu

prüfen ist demnach, ob die Schlussverfügung im Verfahren A-5149/2023 mit den Schlussverfügungen des vorliegenden Verfahrens identisch ist.

3.1.2.2 Im Ersuchen des IRS, das dem Verfahren A-5149/2023 zu Grunde lag, ersuchte dieser um Informationen betreffend die Konten (…) sowie (…), wobei die betroffene Person 1 als wirtschaftlich berechtige Person dieser Konten identifiziert werden konnte. Ausserdem ersuchte der IRS um Informationen zu Konten, an denen die betroffene Person 1 eine Zeichnungsberechtigung hatte oder die zu seinen Gunsten gehalten wurden. Das Gesuch, welches Gegenstand des Verfahrens A-5149/2023 war, betraf die Periode vom 23. September 2009 bis 31. Dezember 2021 (vgl. insb. Urteil des BVGer A-5149/2023 vom 20. April 2026 Sachverhalt Bst. A.d).

Wie bereits ausgeführt, kann die ersuchende Behörde bereits bei geringfügigen, aber relevanten neuen Erkenntnissen ein neues oder ergänzendes Amtshilfegesuch stellen (vgl. E. 1.8.1). Diesbezüglich ist festzuhalten, dass der IRS im vorliegenden Verfahren zwar erneut um Informationen über dieselben Konten ersuchte, sich das Ersuchen aber einerseits über den (erweiterten) Zeitraum vom 23. September 2009 bis 31. Dezember 2023 erstreckte (vgl. Sachverhalt Bst. A.d). Andererseits soll das vorliegende Amtshilfeersuchen – im Unterschied zu jenem im Verfahren A-5149/2023, bei dem formell lediglich die betroffene Person 1 betroffen war – erstmals auch zur Klärung der Steuersituation und Identifizierung der gehaltenen Vermögenswerte der betroffenen Person 2 beitragen (vgl. Sachverhalt Bst. A.d). Überdies zielt das Ersuchen vom 8. Mai 2024 darauf ab, zusätzliche Fragen zu den betroffenen Personen im Zusammenhang mit den Beschwerdeführerinnen zu beantworten.

3.1.3 Demnach sind die Beschwerdeführerinnen nicht zu hören, wenn sie geltend machen, es handle sich um denselben Streitgegenstand und der Devolutiveffekt sei bereits eingetreten, weshalb die Schlussverfügungen nichtig seien. Das neue Amtshilfeersuchen vom 8. Mai 2024 erfasst den damaligen Sachverhalt nicht in vollständig identischer Weise und beruht – wie gezeigt – auf neuen Erkenntnissen. Der Devolutiveffekt greift folglich nicht und die Vorinstanz ist somit zu Recht auf das Amtshilfeersuchen vom 8. Mai 2024 eingetreten. Aus den nämlichen Gründen gilt der vorliegende, neue Streitgegenstand auch nicht durch das zwischenzeitlich in Rechtskraft erwachsene Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5149/2023 vom 20. April 2026 (und auch beide im Verfahren […] ergangenen Urteile des

Bundesverwaltungsgerichts A-5059/2023 und A-5056/2023, beide datierend vom 9. Januar 2025) als abgeurteilt (keine «res iudicata»).

3.2 Weiter umstritten ist die Frage, ob die ESTV vorliegend zu Recht davon ausging, dass die in Ziff. 2 der angefochtenen Schlussverfügungen enthaltenen Informationen übermittelt werden dürfen bzw. ob diese Informationen zur Klärung der im Amtshilfeersuchen aufgeworfenen Frage voraussichtlich erheblich sind.

3.2.1 Die Beschwerdeführerinnen machen im Zusammenhang mit den sie betreffenden Informationen zusammengefasst geltend, dass die betroffenen Personen im ersuchten Zeitraum nicht an ihnen (den Beschwerdeführerinnen) wirtschaftlich berechtigt gewesen seien. Der Aktienkaufvertrag vom (Datum) (und das Aktionärsregister) zeigten nämlich auf, dass die betroffene Person 1 sämtliche von ihr gehaltenen Aktien der Beschwerdeführerin 4 an Dritte verkauft habe. Dasselbe gelte für die Beschwerdeführerin 1, da diese eine Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin 4 sei. Überdies seien auch an den Beschwerdeführerinnen 2 und 3 Drittpersonen wirtschaftlich berechtigt. Die diesbezüglichen, von der Informationsinhaberin edierten Unterlagen seien deshalb unvollständig und falsch bzw. widersprüchlich.

Die ESTV unterliege gemäss dem Datenschutzgesetz einer Prüf- und Vergewisserungspflicht sowie einer Berichtigungspflicht. Die ESTV wäre – nachdem sie durch sie (die Beschwerdeführerinnen) mit Stellungnahme vom 2. Oktober 2024 auf die Ungereimtheiten hingewiesen wurde – verpflichtet gewesen, zusätzliche Abklärungen zu tätigen. Die ESTV hätte konkret beim Bankinstitut bzw. der Informationsinhaberin nachfragen müssen, weshalb widersprüchliche Informationen bezüglich der wirtschaftlichen Berechtigung vorliegen und ob die vom Bankinstitut edierten Unterlagen tatsächlich vollständig sind. Stattdessen habe die ESTV jedoch lediglich eine untaugliche Rückfrage an das Bankinstitut gestellt, in der sie dieselben Fragen der ursprünglichen Editionsverfügung wiederholt habe. Damit sei die Vorinstanz ihrer Vergewisserungspflicht nicht nachgekommen, womit die angefochtenen Schlussverfügungen aufzuheben und auf die Übermittlung der Information, dass [Informationen zur wirtschaftlichen Berechtigung].

Schliesslich verlangen die Beschwerdeführerinnen sub-subeventualiter das Anbringen eines Bestreitungsvermerk für den Fall, dass die Frage, ob die betroffenen Personen in der relevanten Zeitperiode wirtschaftlich

berechtigte Personen an den Beschwerdeführerinnen waren, als schwierig qualifiziert würde.

3.2.2 Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen eines Amtshilfeersuchens sind, ist zulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person voraussichtlich erheblich sind und die Übermittlung verhältnismässig ist (Art. 4 Abs. 3 StAhiG *e contrario*; vgl. E. 2.3.5). Der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US verwendete Wortlaut («Informationen, die erheblich sein können») ist übereinstimmend mit dem Begriff der «voraussichtlichen Erheblichkeit» auszulegen (vgl. E. 2.3.2). Das Gericht prüft demnach in Folge die voraussichtliche Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen (E. 3.2.3) sowie die Verhältnismässigkeit der Übermittlung (E. 3.2.4).

3.2.3 Zur *voraussichtlichen Erheblichkeit* der zur Übermittlung vorgesehenen Informationen ist Folgendes festzuhalten:

3.2.3.1 Der IRS ersucht einerseits um sämtliche im Besitz, unter der Kontrolle, zugunsten oder unter der Zeichnungsberechtigung der betroffenen Personen betreffende Unterlagen bei der Informationsinhaberin (der G._____ AG) oder deren Tochtergesellschaften und verbundenen Unternehmen. Andererseits ersucht der IRS um Unterlagen, die sich im Besitz oder unter der Kontrolle der beschwerdeberechtigten Personen 4 und 5 befinden und sich auf die betroffenen Personen sowie auf jede andere juristische Person beziehen, die im Eigentum der betroffenen Personen steht, von diesen kontrolliert wird oder zu deren Gunsten besteht, insbesondere Unterlagen, aus denen die direkten oder indirekten Beteiligungen der betroffenen Person hervorgehen, vollständige Kopien aller Arbeitsverträge der betroffenen Personen sowie Unterlagen zu ausbezahlten Löhnen oder sonstigen Vergütungen an die betroffenen Personen (vgl. Sachverhalt Bst. A.d). Zur Übermittlung vorgesehen sind insgesamt neun Beilagen (Enclosures). Diese enthalten zusammengefasst Bankauszüge betreffend [wirtschaftliche Berechtigung und Zeichnungsberechtigung]. Zudem sind in Enclosure 8 Arbeitsverträge der betroffenen Person 1 sowie in Enclosure 9 diverse Lohnabrechnungen der betroffenen Person 1 enthalten.

Wie bereits erwähnt, gelten Informationen als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. zum Ganzen: E. 2.3.4). Voraussichtlich erheblich sind Informationen zu Bankkonten, die direkt oder

indirekt durch die betroffene Person gehalten werden. Eine direkte Führung eines Bankkontos liegt gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts dann vor, wenn die betroffene Person die rechtmässige Inhaberin des entsprechenden Bankkontos ist. Von einer indirekten Führung ist hingegen dann die Rede, wenn eine Person die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Guthaben dieses Kontos hat. Dabei ergibt sich die wirtschaftliche Verfügungsmacht entweder aus der wirtschaftlichen Berechtigung am Konto oder aus einer Vollmacht, welche eine Verfügungsmacht über das Konto verleiht (BGE 147 II 116 E. 4.3). Eine Zeichnungsberechtigung für ein Konto entspricht einer solchen Vollmacht, welche zur Verfügung über das Kontoguthaben berechtigt (vgl. Urteile des BVGer A-232/2022 vom 16. Februar 2023 E. 3.2.2.2 ff.; A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 2.3.4 mit weiteren Hinweisen; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5938/2022 vom 18. November 2024 E. 3.2.8). Überdies enthalten etwa auch Lohnausweise Informationen, die für die Besteuerung der betroffenen Person erheblich sein können (vgl. etwa Urteil des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 3.4). Ein entsprechendes Amtshilfeersuchen kann namentlich darauf abzielen, die Steuerbemessungsgrundlage im ersuchenden Staat zu vervollständigen, wenn der ersuchende Staat diese Person verdächtigt, nicht ihr gesamtes steuerpflichtiges Einkommen oder Vermögen deklariert zu haben (Urteil des BGer 2C_232/2020 vom 19. Januar 2021 E. 3.3; Urteil des BVGer A-4440/2021 vom 7. März 2022 E. 4.2). Die vorliegend zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen sind somit geeignet, zu überprüfen, ob die betroffenen Personen ihren Steuerdeklarierungspflichten bei der US-amerikanischen Steuerbehörde tatsächlich nicht nachgekommen sind und ob die Beschwerdeführerinnen möglicherweise verwendet wurden, um unversteuerte Vermögenswerte vor der US-amerikanischen Steuerbehörde zu verbergen. Mittels solcher Kontoinformationen lassen sich Geldflüsse zwischen den betroffenen Personen und den Beschwerdeführerinnen oder mit ihnen verbundenen Personen überprüfen (vgl. Urteil des BVGer A-1504/2023 vom 28. März 2024 E. 5.2.1). Die ersuchten und zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erweisen sich somit als voraussichtlich erheblich im Sinne der Rechtsprechung (vgl. E. 2.3.4).

3.2.3.2 Die Beschwerdeführerinnen bringen dagegen vor, dass die betroffenen Personen im ersuchten Zeitraum nicht an ihnen wirtschaftlich berechtigt gewesen seien (ausführlich: E. 3.2.1).

Diese Ausführungen vermögen an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen jedoch nichts zu ändern. Die ersuchende Behörde legt im Ersuchen dar, dass die betroffenen Personen verpflichtet gewesen

wären, ihre Vermögenswerte in den USA zu deklarieren, weshalb bei der Informationsinhaberin um sämtliche Kontoinformationen in Bezug auf die betroffenen Personen ersucht wurde. [Ausführungen zu der Zeichnungsberechtigung]. Die Beschwerdeführerinnen tauchen also nicht «rein zufällig» in den zu übermittelnden Unterlagen auf (vgl. E. 2.3.5). Wie soeben aufgezeigt (E. 3.2.3.1), erlauben die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen es der ersuchenden Behörde festzustellen, ob sich daraus möglicherweise Hinweise auf eine Steuerpflicht der betroffenen Personen in den USA ableiten lassen. Gemäss den Ausführungen des IRS steht sodann auch nicht die wirtschaftliche Berechtigung der betroffenen Personen an den Beschwerdeführerinnen im Vordergrund. Vielmehr zielt das Ersuchen des IRS darauf ab, Informationen zur Verfügungsbefugnis der betroffenen Personen über die in den USA nicht deklarierten Konten sowie deren weiteren Einkommens- und Vermögensverhältnisse erhältlich zu machen. Somit ist grundsätzlich nicht relevant, ob die betroffenen Personen tatsächlich über eine wirtschaftliche Berechtigung an den Beschwerdeführerinnen verfügen.

Hinzu kommt, dass die Vorinstanz nicht verpflichtet ist, im Rahmen der internationalen Amtshilfe materiellrechtliche Fragen wie die Frage, ob die betroffenen Personen an den Beschwerdeführerinnen wirtschaftlich berechtigt waren oder nicht, zu klären. Dies würde die Amtshilfe ungebührlich verzögern, was mit den internationalen Verpflichtungen der Schweiz bezüglich Informationsaustausch nicht vereinbar ist. Die betroffene Person kann ihre materiellrechtliche Position sodann im ausländischen Veranlagungs- und Erkenntnisverfahren vorbringen (vgl. Urteile des BGer 2C_703/2020 vom 15. März 2021 E. 8.4; 2C_726/2018 vom 14. Oktober 2019 E. 3.5; vgl. auch: Urteil des BVGer A-948/2022 vom 7. November 2024 E. 4.4.2; vgl. sodann nachfolgend: E. 3.2.3.3).

3.2.3.3 Die Beschwerdeführerinnen machen weiter geltend, das Datenschutzgesetz werde verletzt. Im Rahmen des Amtshilfeverfahrens sei es gemäss Rechtsprechung von zentraler Bedeutung, dass keine falschen Informationen übermittelt würden. Die ESTV unterliege deshalb einer Prüf- und Vergewisserungspflicht sowie einer Berichtigungspflicht, sofern die Daten unrichtig oder unvollständig seien (ausführlich: E. 3.2.1).

Gemäss revidiertem Bundesgesetz vom 25. September 2020 über den Datenschutz (DSG, SR 235.1) muss sich, wer Personendaten bearbeitet, über deren Richtigkeit vergewissern. Dabei sind alle angemessenen Massnahmen zu treffen, damit die Daten berichtigt, gelöscht oder vernichtet werden,

die im Hinblick auf den Zweck ihrer Beschaffung oder Bearbeitung unrichtig oder unvollständig sind (Art. 6 Abs. 5 DSG). Das Bundesgericht hat – wie bereits erwähnt (E. 3.2.3.2) – erwogen, dass sich die Amtshilfe ungebührlich verzögern würde, wenn die ESTV zu klären hat, ob eine bestimmte Person Aktionär war oder nicht (bzw. wie vorliegend daraus abgeleitet wirtschaftlich berechtigt an einem Konto). Die Klärung materiellrechtlicher Fragen sei nicht Zweck der Amtshilfe (Urteile des BGer 2C_703/2020 vom 15. März 2021 E. 8.4; 2C_726/2018 vom 14. Oktober 2019 E. 3.5). Diese Überlegungen erfolgten vor dem Hintergrund, dass der betroffene Aktionär als ebensolcher in Erscheinung getreten war. Zudem habe die ESTV Informationen übermittelt, welche die beiden gegenteiligen Position (zum Aktionärsstatus) reflektiert hätten. Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass Informationen auch dann weitergeleitet werden könnten, wenn ein Teil derselben materiellrechtlich unzutreffend sei und damit potenziell falsche Informationen weitergegeben würden (vgl. auch Urteil des BVGer A-6201/2020 vom 11. Januar 2022 E. 6.2.3). […]. Wie eben gezeigt, ist die Aktionärseigenschaft eine materiellrechtliche Frage, die nicht von der ersuchten Behörde zu prüfen ist (vgl. für eine andere Konstellation: Urteil des BVGer A-6201/2020 vom 11. Januar 2022 E. 6.2.4). Die Vorinstanz ist deshalb auch im vorliegenden Verfahren nicht gehalten, die edierten Informationen gestützt auf das DSG weiter auf ihre Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit zu prüfen oder zu berichtigten.

Nichtsdestotrotz hat die Vorinstanz auf Antrag der Beschwerdeführerinnen bei der Informationsinhaberin eine Nachfrage gestellt, welche ihrerseits die Richtigkeit der edierten Informationen bestätigte (vgl. Sachverhalt Bst. C.c). Folglich hat sie die von den Beschwerdeführerinnen vorgebrachten Zweifel zum Anlass genommen, ergänzende Abklärungen zu machen. Dies, obwohl eine weitergehende Prüfung hinsichtlich der materiellrechtlichen Frage der Aktionärseigenschaft gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht erforderlich war. Demnach kann nicht beanstandet werden, dass die Vorinstanz ihrer Prüf- und Vergewisserungspflicht nicht nachgekommen ist. Vielmehr hat sie ihrer Vergewisserungspflicht gemäss Art. 6 Abs. 5 DSG genüge getan und demnach die datenschutzrechtlichen Vorgaben eingehalten.

Insofern die Beschwerdeführerinnen mit ihrem Verweis auf das DSG geltend machen, dass die Daten nicht ins Ausland übermittelt werden dürfen, ist ihnen Folgendes zu entgegnen: Sowohl Art. 22 Abs. 5 StAhiG als auch das DSG verpflichten die ESTV, zuhanden der ersuchenden Behörde auf eine Verwendungsbeschränkung zu verweisen. Ist eine solche in der

angefochtenen Schlussverfügung enthalten, verletzt die Übermittlung der Informationen das DSG im Grunde nicht (Urteil des BGer 2C_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 4.2; Urteile des BVGer A-5938/2022 vom 18. November 2024 E. 3.6.2; A-1504/2023 vom 28. März 2024 E. 2.6.3, je mit weiteren Hinweisen). Vorliegend ist der Ziff. 2 des Dispositivs der angefochtenen Schlussverfügungen zu entnehmen, dass die ESTV den IRS darauf hinweisen wird, dass die enthaltenen Informationen im ersuchenden Staat der Einschränkung der Verwendbarkeit und den Geheimhaltungspflichten nach dem anwendbaren Abkommen unterliegen (vgl. Sachverhalt Bst. D). Demgegenüber enthalten die Schlussverfügungen der Vorinstanz keine Verwendungsbeschränkung in Bezug auf die persönliche Dimension des Spezialitätsprinzips. Aus diesem Grund ist die Vorinstanz anzuweisen, einen Spezialitätsvorbehalt aufzunehmen. Dies steht im Einklang mit der geltenden Rechtsprechung und den darin erwähnten Unsicherheiten in Bezug auf die Tragweite des Spezialitätsvorbehalts (vgl. E. 2.5.2). Somit ist die Vorinstanz anzuweisen, den IRS zusätzlich darauf hinzuweisen, dass die im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zu übermittelnden Informationen nur in den Verfahren betreffend die Beschwerdeführerinnen verwendet werden dürfen. Das DSG steht der Übermittlung von Informationen jedoch nicht entgegen (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3588/2023 vom 27. Juni 2025 E. 10.3).

3.2.3.4 Sub-subeventualiter verlangen die Beschwerdeführerinnen, dass bei der Informationsübermittlung ein Bestreitungsvermerk angebracht wird.

Gemäss Art. 41 Abs. 1 DSG kann, wer ein schutzwürdiges Interesse hat, vom verantwortlichen Bundesorgan verlangen, dass es das widerrechtliche Bearbeiten von Personendaten unterlässt (Bst. a); die Folgen eines widerrechtlichen Bearbeitens beseitigt (Bst. b); die Widerrechtlichkeit des Bearbeitens feststellt (Bst. c). Kann weder die Richtigkeit noch die Unrichtigkeit der betreffenden Personendaten festgestellt werden, kann die betroffene Person verlangen, dass ein Bestreitungsvermerk angebracht wird (Art. 41 Abs. 4 DSG). Das Verfahren richtet sich dabei nach dem VwVG (Art. 41 Abs. 6 DSG). Vorliegend mangelt es den Beschwerdeführerinnen am eigenen schutzwürdigen Interesse, um bei der Informationsübermittlung durch die Vorinstanz einen Bestreitungsvermerk anbringen zu können. Wie gezeigt (E. 3.2.3.3), wird die Vorinstanz die ersuchende Behörde gemäss Ziff. 2 der angefochtenen Schlussverfügungen darauf hinweisen müssen, dass die erhaltenen Informationen im ersuchenden Staat geheim zu halten sind und nur in Verfahren gegen die betroffenen Personen – und somit nicht gegen die Beschwerdeführerinnen – verwendet werden dürfen. Den

Beschwerdeführerinnen drohen aufgrund des Spezialitätsprinzips somit keine steuerrechtlichen Konsequenzen, unabhängig davon, ob die betroffenen Personen im ersuchten Zeitraum wirtschaftlich an ihnen berechtigt gewesen sind oder nicht (vgl. hierzu: Urteil des BGer 2C_726/2018 vom 14. Oktober 2019 E. 3.5, im Rahmen dessen B. und die A. AG als Beschwerdeführende aufgetreten sind und die [sie betreffende] materiellrechtliche Frage aufwarfen, ob B. Aktionär der A. AG gewesen sei). Die betroffenen Personen können, wie ebenfalls aufgezeigt (E. 3.2.3.2), ihre materiellrechtliche Position im ausländischen Veranlagungs- und Erkenntnisverfahren vorbringen. Auf diesen subeventualiter gestellten Antrag der Beschwerdeführerinnen ist folglich nicht einzutreten.

3.2.3.5 Nach dem Ausgeführten könnten die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen für die Besteuerung der betroffenen Personen erheblich sein.

3.2.4 In einem letzten Schritt ist die *Verhältnismässigkeit* der Übermittlung der Unterlagen zu prüfen:

Der Grundsatz der voraussichtlichen Erheblichkeit sowie das Verbot von «fishing expeditions» sind Ausdruck des verfassungsmässigen Verhältnismässigkeitsprinzips, wobei Letzteres in der internationalen Amtshilfe in Steuersachen vollständig in den erstgenannten Prinzipien aufgeht (vgl. E. 2.3.3). Vorliegend erweisen sich die ersuchten und zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen als voraussichtlich erheblich (E. 3.2.3.5). Ohne die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen […], wäre es der ersuchenden Behörde nicht möglich, den von ihr gehegten Verdacht zu überprüfen, wonach die betroffenen Personen möglicherweise ihren Steuerdeklarierungspflichten in den USA nicht nachgekommen sind. Abgesehen der vom Anwaltsgeheimnis tangierten Unterlagen (vgl. dazu nachfolgend: E. 3.3) überwiegt das Interesse der ersuchenden Behörde das Geheimhaltungsinteresse der Beschwerdeführerinnen. Die Übermittlung der Unterlagen verletzt das Verhältnismässigkeitsprinzip daher grundsätzlich nicht.

3.3 Die Beschwerdeführerinnen machen überdies geltend, in den zur Übermittlung vorgesehenen Enclosures 4, 5 und 6 befänden sich Unterlagen, die vom Anwaltsgeheimnis geschützt und bereits darum auszusondern seien. Es handle sich dabei insbesondere um Rechnungen von Anwaltskanzleien inkl. Leistungsbeschrieb gegenüber der Beschwerdeführerin 4. Diese seien nicht zu übermitteln bzw. auszusondern (vgl. Rechtsbegehren Ziff. 2.b und 4.b sowie Beschwerde Rz. 91 f.).

Die Vorinstanz ist demgegenüber der Auffassung, dass das Anwaltsgeheimnis im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens nur dann erfolgreich angerufen werden könne, wenn der Informationsinhaber als ein zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigter Anwalt im Sinne des BGFA qualifiziert werde. Zudem sehe der klare Wortlaut von Art. 8 Abs. 6 StAhiG vor, dass sich nur Anwälte gegen die Herausgabe von Unterlagen und Informationen wehren könnten. Diese müssten folglich Informationsinhaber im Sinne von Art. 10 StAhiG sowie gleichzeitig Geheimnisträger sein, was bei den Beschwerdeführerinnen gerade nicht der Fall sei (vgl. Schlussverfügungen vom 28. Februar, Ziff. 3.3; Vernehmlassung vom 25. Juli 2025, Rz. 15 f.).

3.3.1 Die Beantwortung der Frage, inwieweit das Anwaltsgeheimnis der Gewährung der internationalen Amtshilfe in Steuersachen entgegensteht, ist im Lichte der Bestimmungen des anwendbaren internationalen Abkommens, im vorliegenden Fall in Bezug auf Art. 26 Abs. 3 Bst. c DBA CH-US, zu prüfen (vgl. BGE 151 II 873 E. 10.3). Danach ist ein Vertragsstaat u.a. nicht verpflichtet, Informationen zu erteilen, die ein Berufsgeheimnis preisgeben würden (vgl. E. 2.5.3).

3.3.2 Hinsichtlich des Schutzbereiches des anwaltlichen Berufsgeheimnisses im Bereich der Amtshilfe gilt Folgendes: Bei der Auslegung von Art. 26 Abs. 3 Bst. c DBA CH-US ist der Kommentar zum (gleichlautenden) OECD-Musterabkommen heranzuziehen (vgl. BGE 148 II 336 E. 9.3 [mit Bezug auf die gleichlautende Bestimmung im DBA CH-NL]; 144 II 130 E. 8.2.3). Daraus geht hervor, dass ein ersuchter Staat u.a. die Offenlegung von vertraulichen Kommunikationen zwischen Anwälten (agierend als solche) und ihren Klienten ablehnen kann, wenn diese gemäss dem innerstaatlichen Recht vor der Offenlegung geschützt sind. Der Schutzumfang, der solchen vertraulichen Kommunikationen gewährt wird, soll dabei eng gefasst sein. Kommunikation zwischen Anwälten und Klienten soll nur soweit geschützt sein, als Erstere tatsächlich in ihrer Funktion als Rechtsvertreter tätig sind. Zudem sollen die Gerichte des ersuchten Staates nur ihr eigenes innerstaatliches Recht und nicht etwa das Recht des ersuchenden Staates anwenden (vgl. Kommentar der OECD zum OECD-Musterabkommen [Fassung vom 21. November 2017], Art. 26 N. 19.3; vgl. auch BGE 151 II 873 E. 11.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1528/2023 E. 7.2.2 f. mit weiteren Hinweisen [angefochten vor Bundesgericht]).

3.3.3 Zumal der Musterkommentar mit Bezug auf das anwaltliche Berufsgeheimnis auf das nationale Recht verweist (vgl. E. 3.3.2), ist nachfolgend

zu prüfen, ob die fraglichen Unterlagen in der Schweiz durch das Anwaltsgeheimnis geschützt sind.

3.3.3.1 Vorausschickend ist festzuhalten, dass der Umfang des Schutzbereiches des Anwaltsgeheimnisses von der Herausgabepflicht im Amtshilfeverfahren gemäss Art. 8 StAhiG zu unterscheiden ist (vgl. Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 6.2). Gemäss dem Wortlaut von Art. 8 Abs. 6 StAhiG können nur Anwältinnen und Anwälte, die nach dem BGFA zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigt sind, die Herausgabe von Unterlagen und Informationen, welche durch das Anwaltsgeheimnis geschützt sind, verweigern (vgl. E. 2.5.3). Daraus kann – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – aber nicht ohne weiteres gefolgert werden, dass nur Informationen, die sich *beim Anwalt* oder *bei der Anwältin* (und nicht etwa beim Klienten/der Klientin oder Dritten) befinden, in den Schutzbereich des Anwaltsgeheimnisses im Sinne von Art. 26 Abs. 3 DBA CH-US fallen, denn Art. 8 Abs. 6 StAhiG regelt lediglich den innerstaatlichen Vollzug der Amtshilfe und enthält keine Definition des Anwaltsgeheimnisses (vgl. Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 6.2; Urteil des BVGer A-1528/2023 vom 2. April 2024 E. 7.3.1 [angefochten vor Bundesgericht]).

3.3.3.2 Gemäss schweizerischem Recht ist das anwaltliche Berufsgeheimnis einerseits in Art. 13 BGFA verankert (vgl. E. 2.6.1). Andererseits wird der Umfang des Berufsgeheimnisses in verschiedenen Verfahrensgesetzen des Bundes präzisiert. Namentlich enthalten Art. 160 Abs. 1 Bst. b ZPO, Art. 264 Abs. 1 Bst. a und d StPO sowie Art. 13 Abs. 1bis VwVG und Art. 51*a* BZP Bestimmungen, welche besagen, dass die Parteien in Zivil-, Straf- und Verwaltungsverfahren nicht verpflichtet sind, Unterlagen aus dem Verkehr einer Partei mit ihrem Anwalt herauszugeben, sofern dieser nach dem BGFA zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigt ist (vgl. zum Ganzen: E. 2.6.2). Demnach unterliegen Unterlagen aus dem Verkehr einer Person mit ihrem Anwalt oder ihrer Anwältin nicht der Editions- bzw. Mitwirkungspflicht in Verwaltungsverfahren und dürfen grundsätzlich auch nicht beschlagnahmt werden. Keine Rolle spielt dabei, ob sich die Unterlagen in den Räumlichkeiten des Anwalts bzw. der Anwältin oder in den Händen der Klientschaft oder Dritter befinden (vgl. E. 2.6.2). In inhaltlicher Hinsicht sind im Rahmen der typischen Anwaltstätigkeit Tatsachen und Dokumente geschützt, die dem Anwalt anvertraut werden und die einen gewissen Zusammenhang mit der Ausübung seines Berufs aufweisen (vgl. E. 2.6.3).

3.3.3.3 Bei den in Enclosure 4 (S. 209-213), Enclosure 5 (S. 309-310, 321-322, 347-349, 351-363, 365-381, 391-396, 399-401, 407-418, 425, 427, 429) sowie Enclosure 6 (S. 96-98, 101-102 [recte: 100-101], 106-108, 133, 179-185, 195-207, 221) zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen handelt es sich um Honorarnoten betreffend Leistungen, erbracht im Zeitraum vom März 2011 bis Februar 2014 und adressiert an die Beschwerdeführerinnen (insb. die Beschwerdeführerin 1 und 4).

3.3.3.4 Diese Unterlagen zeigen auf, dass (mindestens) im fraglichen Zeitraum Mandatsverhältnisse zwischen den Rechtsanwälten der Rechtsanwaltskanzleien (…) sowie der Beschwerdeführerin 1 oder 4 bestanden. Den genannten Unterlagen lassen sich entnehmen, dass die Leistungen im Zusammenhang mit typischen anwaltlichen Tätigkeiten erbracht wurden (namentlich […]) Es handelt sich dabei folglich nicht um eine anwaltliche «Geschäftstätigkeit», welche sowohl gemäss Schweizer Recht wie auch gemäss dem Kommentar zu Art. 26 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens vom Schutz des anwaltlichen Berufsgeheimnisses ausgenommen ist (vgl. E. 2.6.3 und E. 3.3.3.2).

3.3.3.5 Vorliegend sind es die Beschwerdeführerinnen, die sich auf das Anwaltsgeheimnis berufen. Nach dem Ausgeführten sind sie nicht verpflichtet, Unterlagen aus dem Verkehr mit ihrem Anwalt herauszugeben. Bei den für die Beschwerdeführerinnen tätigen Anwälten handelt es sich um in (…) (Polen) sowie in (…) (Niederlande) tätige Anwälte. Diese fallen als Angehörige eines Mitgliedstaats der EU, die berechtigt sind, den Anwaltsberuf in ihrem Herkunftsstaat unter einer im Anhang zum BGFA aufgeführten Berufsbezeichnung auszuüben, in den Geltungsbereich des anwaltlichen Berufsgeheimnisses (vgl. E. 2.6.1). Überdies ist nicht entscheidend, ob sich die entsprechenden Unterlagen im Besitz des Anwaltes oder, wie vorliegend, im Besitz der (ehemaligen) Informationsinhaberin (der G._____ AG) befinden (vgl. zum Ganzen: E. 2.6.2 und E. 3.3.3.2). Insoweit kann der Auffassung der Vorinstanz (E. 3.3) nicht gefolgt werden, wenn sie vorbringt, dass sich nur Anwältinnen und Anwälte (als Informationsinhaber) auf das Anwaltsgeheimnis berufen können. Die Honorarnoten fallen somit grundsätzlich in den Schutzbereich des anwaltlichen Berufsgeheimnisses nach schweizerischem Recht.

3.3.3.6 Bei der Durchsicht der übrigen zu übermittelnden Unterlagen sind weitere, dem Anwaltsgeheimnis unterliegende Dokumente ins Auge gesprungen. Auch diese sind zu schwärzen. Es handelt sich um S. 319 der Enclosure 5 sowie S. 163-165 der Enclosure 6.

3.3.3.7 Überdies sind auch keine besonderen Umstände ersichtlich, welche das Interesse des IRS am Erhalt der vom anwaltlichen Berufsgeheimnis geschützten Unterlagen überwiegen lassen würden, insbesondere da die Beschwerdeführerinnen selbst nicht formell betroffene Personen des Ersuchens sind. Die entsprechenden Unterlagen sind auszusondern.

3.3.4 Die Schwärzungs- bzw. Aussonderungsanträge sind demnach mit Bezug auf die S 209-213 der Enclosure 4, S. 309-310, 319, 321-322, 347-349, 351-363, 365-381, 391-396, 399-401, 407-418, 425, 427, 429 der Enclosure 5 sowie S. 96-98, 101-102 [recte: 100-101], 106-108, 133, 163-165, 179-185, 195-207, 221 der Enclosure 6 gutzuheissen.

3.4 Zusammengefasst können die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen für die Besteuerung der betroffenen Personen erheblich sein. Die beabsichtigte Übermittlung der Informationen erweist sich – vorbehaltlich E. 3.3.4 – als zulässig. Die Vorinstanz hat überdies vorliegend den massgeblichen Sachverhalt nicht unrichtig oder unvollständig festgestellt.

3.5 Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für die in den Schlussverfügungen vorgesehene Amtshilfeleistung erfüllt. Die Schlussverfügungen vom 28. Februar 2025 sind damit im Wesentlichen zu bestätigen. Die Beschwerde ist einzig im Sinne der Erwägungen (E. 3.2.3.3 sowie E. 3.3.4) teilweise gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

4.

4.1 Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt. Unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Insgesamt sind die Verfahrenskosten auf Fr. 2'500.-- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und den teilweise obsiegenden Beschwerdeführerinnen im Umfang von Fr. 1'875.-- aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von total Fr. 2'500.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 625.-- ist den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

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

4.2 Die Vorinstanz hat den teilweise obsiegenden Beschwerdeführerinnen die ihr erwachsenen notwendigen Kosten in entsprechend reduziertem Umfang zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 VGKE). Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Das Anwaltshonorar wird nach dem notwendigen Zeitaufwand bemessen (Art. 10 Abs. 1 VGKE). Angesichts dieser klaren reglementarischen Grundlagen kann nach der geltenden Rechtsprechung namentlich bei anwaltlicher Vertretung auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_422/2011 vom 9. Januar 2012 E. 2; Urteil des BVGer A-471/2021 vom 27. Juni 2022 E. 5.2).

Vorliegend hat die Rechtsvertretung der Beschwerdeführerinnen zwar mittlerweile ihr Mandat niedergelegt. Das Verfahren wurde jedoch bis zum Ende des Instruktionsverfahrens durch die Rechtsvertretung geführt. Daher steht den Beschwerdeführerinnen eine Parteientschädigung zu. Die ehemalige Rechtsvertretung hat keine Kostennote eingereicht. Die reduzierte Parteientschädigung der Beschwerdeführerinnen für die ihr erwachsenen notwendigen Auslagen ist vorliegend unter Berücksichtigung der gesamten Umstände praxisgemäss auf Fr. 940.-- festzusetzen.

5.

Die Rechtsvertreter haben zwischenzeitlich das Mandat niedergelegt (vgl. Sachverhalt Bst. E.e) und die Beschwerdeführerinnen 1, 2 und 3 haben im vorliegenden Amtshilfeverfahren kein Zustelldomizil gemäss Art. 11*b* Abs. 1 VwVG bezeichnet. Gemäss Art. 17 Abs. 3 des Übereinkommens vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (SR 0.652.1; nachfolgend: MAC) kann eine Vertragspartei die Zustellung von Schriftstücken an eine Person im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei unmittelbar durch die Post vornehmen. Jedoch steht einer direkten postalischen Zustellung zum einen der von der Republik Panama angebrachte Vorbehalt entgegen, wonach die Zustellung von Schriftstücken auf dem Postweg gemäss Art. 17 Abs. 3 nicht zugelassen wird. Die Niederlande und Luxemburg haben demgegenüber zwar keine Vorbehalte angebracht, welche einer solchen direkten Postzustellung entgegenstehen. Da die ersuchende Behörde jedoch um Kontounterlagen im Zeitraum vom 23. September 2009 bis 31. Dezember 2023 ersucht (Sachverhalt Bst. A.d), steht der *zeitliche Geltungsbereich* einer direkten Postzustellung entgegen. Diese darf nämlich nur erfolgen, wenn sie sich auf Steuerperioden bezieht, auf die das Amtshilfeübereinkommen anwendbar ist und

gemäss Art. 28 Abs. 6 MAC gilt das Amtshilfeübereinkommen für die Schweiz grundsätzlich für Steuerperioden, die am 1. Januar 2018 oder später beginnen. Demnach können nur Schriftstücke für Steuerperioden, die am 1. Januar 2018 oder später beginnen, direkt zugestellt werden. Somit ist das vorliegende Urteil den Beschwerdeführerinnen 1, 2 und 3 mittels Publikation im Bundesblatt zu eröffnen (vgl. Art. 36 Bst. b VwVG i.V.m. Art. 5 Abs. 1 StAhiG). Der Sitz der Beschwerdeführerin 4 befindet sich hingegen in der Schweiz, womit eine Zustellung per Gerichtsurkunde zu erfolgen hat.

6.

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

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.

1.1 Die Vorinstanz wird angewiesen, die ersuchende Behörde im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens explizit auf die Einschränkungen bei der Verwendung von übermittelten Informationen und die Geheimhaltungspflichten gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-US hinzuweisen. Insbesondere hat sie darauf hinzuweisen, dass die Informationen nur in Verfahren gegen die betroffenen Personen für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und sie gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-US geheim zu halten sind.

1.2 Die Vorinstanz wird angewiesen, die folgenden Dokumente vor der Übermittlung auszusondern: S. 209-213 der Enclosure 4, S. 309-310, 319, 321-322, 347-349, 351-363, 365-381, 391-396, 399-401, 407-418, 425, 427, 429 der Enclosure 5 sowie S. 96-98, 100-101, 106-108, 133, 163-165, 179-185, 195-207, 221 der Enclosure 6.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.-- werden den Beschwerdeführerinnen im Umfang von Fr. 1'875.-- auferlegt. Letzterer Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 625.-- wird den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführerinnen eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 940.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerinnen und die Vorinstanz.

Die vorsitzende Richterin: Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer Anna Strässle

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. 84*a*, 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 Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

– die Beschwerdeführerin 4 (Gerichtsurkunde)
– die Beschwerdeführerinnen 1, 2 und 3 (Publikation im Bundesblatt)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde)