Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6906/2010

Urteil vom 13. Oktober 2011

Besetzung

Richterin Charlotte Schoder (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Daniel de Vries Reilingh,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

1. **A._____,** …,
2. **B._____,** …,
beide vertreten durch R._____ und/oder S._____, …,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Amtshilfe USA, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

D._____, …,
vertreten durch R._____ und/oder S._____, …,
Beigeladene

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:

A.
Am 19. August 2009 schlossen die Schweizerische Eidgenossenschaft (Schweiz) und die Vereinigten Staaten von Amerika (USA) in englischer Sprache ein Abkommen über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der USA betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft (AS 2009 5669, Abkommen 09). Darin verpflichtete sich die Schweiz, anhand im Anhang festgelegter Kriterien und gestützt auf das geltende Abkommen 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, DBA-USA 96) ein Amtshilfegesuch der USA zu bearbeiten. Die Schweiz versprach weiter, betreffend die unter das Amtshilfegesuch fallenden geschätzten 4'450 laufenden oder saldierten Konten mithilfe einer speziellen Projektorganisation sicherzustellen, dass innerhalb von 90 Tagen nach Eingang des Gesuchs in den ersten 500 Fällen und nach 360 Tagen in allen übrigen Fällen eine Schlussverfügung über die Herausgabe der verlangten Informationen erlassen werden könne.

B.
Unter Berufung auf das Abkommen 09 richtete die amerikanische Einkommenssteuerbehörde (Internal Revenue Service [IRS] in Washington) am 31. August 2009 ein Ersuchen um Amtshilfe an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Das Gesuch stützte sich ausdrücklich auf Art. 26 DBA-USA 96, das dazugehörende Protokoll sowie die Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003 zwischen der ESTV und dem Department of the Treasury der USA betreffend die Anwendung von Art. 26 DBA-USA 96 (Vereinbarung 03; veröffentlicht in Pestalozzi/Lachenal/Patry [Hrsg.] [bearbeitet von Silvia Zimmermann unter Mitarbeit von Marion Vollenweider], Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Therwil [Nachtragssammlung], Band 4, Kennziffer I B h 69, Beilage 1; die deutsche Fassung befindet sich in Beilage 4). Der IRS ersuchte um Herausgabe von Informationen über amerikanische Steuerpflichtige, die in der Zeit zwischen dem 1. Januar 2001 und dem 31. Dezember 2008 die Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten hatten, die von einer Abteilung der UBS AG oder einer ihrer Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in der Schweiz (nachfolgend: UBS AG) geführt, überwacht oder gepflegt wurden. Betroffen waren Konten, für welche die

UBS AG (1) nicht im Besitz eines durch den Steuerpflichtigen ausgefüllten Formulars «W-9» war und (2) nicht rechtzeitig und korrekt mit dem Formular «1099» namens des jeweiligen Steuerpflichtigen dem amerikanischen Fiskus alle Bezüge dieser Steuerpflichtigen gemeldet hatte.

C.
Am 1. September 2009 erliess die ESTV gegenüber der UBS AG eine Editionsverfügung im Sinn von Art. 20*d* Abs. 2 der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61, Vo DBA-USA). Darin verfügte sie die Einleitung des Amtshilfeverfahrens und forderte die UBS AG auf, innerhalb der in Art. 4 des Abkommens 09 festgesetzten Fristen insbesondere die vollständigen Dossiers der unter die im Anhang zum Abkommen 09 fallenden Kunden herauszugeben.

D.
Am 21. Januar 2010 hiess das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-7789/2009 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/7) eine Beschwerde gegen eine Schlussverfügung der ESTV gut, welche einen Fall der Kategorie 2/A/b betraf. Dies geschah mit der Begründung, das Abkommen 09 sei eine Verständigungsvereinbarung und habe sich an das Stammabkommen (DBA-USA 96) zu halten, welches Amtshilfe nur bei Steuer- oder Abgabebetrug, nicht aber bei Steuerhinterziehung vorsehe.

Daraufhin schloss der Bundesrat nach weiteren Verhandlungen mit den USA am 31. März 2010 in englischer Sprache ein Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft, unterzeichnet in Washington am 19. August 2009 (Änderungsprotokoll Amtshilfeabkommen; am 7. April 2010 im ausserordentlichen Verfahren veröffentlicht, mittlerweile AS 2010 1459, nachfolgend: Protokoll 10). Gemäss Art. 3 Abs. 2 Protokoll 10 ist dieses ab Unterzeichnung und damit ab dem 31. März 2010 vorläufig anwendbar.

E.
Das Abkommen 09 und das Protokoll 10 wurden von der

Bundesversammlung mit Bundesbeschluss vom 17. Juni 2010 über die Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls (AS 2010 2907) genehmigt und der Bundesrat wurde ermächtigt, die beiden Verträge zu ratifizieren (die konsolidierte Version des Abkommens 09 und des Protokolls 10 findet sich in SR 0.672.933.612 und wird nachfolgend als Staatsvertrag 10 bezeichnet; die Originaltexte sind in englischer Sprache). Der genannte Bundesbeschluss wurde nicht dem Staatsvertragsreferendum gemäss Art. 141 Abs. 1 Bst. d Ziff. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) unterstellt.

F.
Mit Urteil A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 (auszugsweise veröffentlicht in BVGE 2010/40) entschied das Bundesverwaltungsgericht über die Gültigkeit des Staatsvertrags 10.

G.
Das vorliegend betroffene Dossier von A._____ und B._____ als angeblich wirtschaftlich Berechtigten an der Y._____ Corp. (nachfolgend: Y._____) übermittelte die UBS AG der ESTV am 27. Mai 2010. In ihrer Schlussverfügung vom 23. August 2010 gelangte die ESTV (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, dass der Fall von A._____ und B._____ als angeblich wirtschaftlich Berechtigten an der Y._____ der Kategorie gemäss Ziff. 2 Bst. B/a des Anhangs zum Staatsvertrag 10 (nachfolgend: Kategorie 2/B/a) zuzuordnen sei und sämtliche Voraussetzungen erfüllt seien, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren.

H.
Mit Eingabe vom 23. September 2010 liessen A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer 1) und B._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer 2; zusammen: Beschwerdeführer) gegen die erwähnte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die Schlussverfügung sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV aufzuheben und die Amts- und Rechtshilfe an den IRS zu verweigern; zudem sei die mit der Schlussverfügung zusammen anfechtbare Editionsverfügung vom 1. September 2009 in Bezug auf die Beschwerdeführer aufzuheben. Eventualiter beantragten sie, die ESTV sei anzuweisen, die Hinweise auf unbeteiligte Dritte aus den Akten zu entfernen oder zu schwärzen, wobei

die D._____ und E._____ als unbeteiligte Dritte genannt wurden. Insbesondere wurde beantragt, die Kontonummern [von E._____] zu entfernen oder zu schwärzen. Der IRS sei darauf hinzuweisen, dass die übermittelten Daten ausschliesslich gegen Kunden der UBS AG verwendet werden dürften. Des Weiteren beantragten die Beschwerdeführer eventualiter, die Rechtsmittelbelehrung sei dergestalt offen zu formulieren, dass gegen den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts innert 10 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden könne, sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 82 ff. bzw. Art. 84 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) gegeben seien, und es sei den Beschwerdeführern das Urteil vorab per Fax und nicht später als der ESTV mitzuteilen, damit rechtzeitig Beschwerde beim Bundesgericht erhoben und eine superprovisorische Verfügung zur Sicherung der aufschiebenden Wirkung beantragt werden könne.

I.
Mit Schreiben vom 8. Dezember 2010 verzichtete die ESTV innert erstreckter Frist auf eine Vernehmlassung.

J.
Am 16. Dezember 2010 reichten die Beschwerdeführer eine weitere Rechtsschrift ein und beantragten zusätzlich, die ESTV sei zu verpflichten, einerseits eine Sicherheitsfrist von mindestens 30 Tagen nach Ergehen eines Urteils des Bundesverwaltungsgerichts zu gewähren, in welcher dem IRS keine Daten übermittelt würden, und andererseits auch keine Daten an den IRS zu übermitteln, solange eine Beschwerde vor Bundesgericht hängig sei. Die ESTV verzichtete am 5. Januar 2011 erneut auf Stellungnahme.

K.
Am 17. Januar 2011 stellten die Beschwerdeführer ein Gesuch um Sistierung des vorliegenden Verfahrens, bis über die Zulässigkeit bezüglich der Datenweitergabe einer unbeteiligten Dritten, nämlich der in der Beschwerdeschrift genannten D._____, letztinstanzlich entschieden worden sei. Die ESTV liess sich innert angesetzter Frist nicht zum Sistierungsgesuch vernehmen.

L.
Am 2. Februar 2011 stellten die Beschwerdeführer ein weiteres Sistierungsgesuch bis zur Klärung der Frage der Beendigung des UBS-

Staatsvertrags bzw. bis zur Beweiserhebung der (diesbezüglich in der Beschwerdeschrift vom 23. September 2010 gestellten) Beweisanträge Nr. 1 bis 7.

M.
Nachdem das Bundesverwaltungsgericht beide Sistierungsgesuche mit Zwischenverfügung vom 4. Februar 2011 abgewiesen hatte, beantragten die Beschwerdeführer mit Eingabe vom 14. Februar 2011 insbesondere, das Dispositiv dieser Zwischenverfügung zu berichtigen und diese in Revision zu ziehen. Am 15. Februar 2011 reichten die Beschwerdeführer sodann die Kopie eines Schreibens an den Eidgenössischen Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragten (EDÖB) zu den Akten. Das Bundesverwaltungsgericht wies die am 14. Februar 2011 gestellten Anträge mit Zwischenverfügung vom 25. Februar 2011 ab, soweit es darauf eintrat.

N.
Gegen die Zwischenverfügungen vom 4. und 25. Februar 2011 erhob die D._____ am 21. März 2011 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ans Bundesgericht. Sie beantragte insbesondere, die Zwischenverfügungen seien aufzuheben und ihr sei vor der ESTV, eventualiter vor Bundesverwaltungsgericht, Parteistellung einzuräumen. Das Bundesgericht trat mit Urteil vom 11. Mai 2011 (1C_131/2011) mangels Zuständigkeit auf die Beschwerde nicht ein und überwies das Gesuch um Einräumung der Parteistellung vor der Vorinstanz an das Bundesverwaltungsgericht.

O.
Mit an das Bundesverwaltungsgericht gerichteter Eingabe vom 30. Mai 2011 beantragte die D._____ die Aufhebung der Zwischenverfügungen vom 4. und 25. Februar 2011, Anordnung auf Einräumung der Parteistellung vor der ESTV und Behandlung der Datenschutzfragen durch dieselbe, wobei der EDÖB beizuziehen sei, die Sistierung des Verfahrens betreffend die Beschwerdeführer sowie die Rückerstattung von den Beschwerdeführern des Hauptverfahrens unnötig entstandenen Gerichtskosten und die Reduktion der Gerichtskosten auf das bundesrechtlich vorgeschriebene Mass. Eventualiter beantragte sie, es seien die Datenschutzfragen durch das Bundesverwaltungsgericht direkt materiell zu behandeln, wobei vor Bundesverwaltungsgericht ein vollwertiges Datenschutzverfahren durchzuführen sei; die ESTV sei aufzufordern, die Gründe dafür anzugeben, weshalb sie die Daten der

unbeteiligten Drittpersonen nicht von Amtes wegen gelöscht habe, und der Drittperson, also der Beschwerdeführerin D._____ müsse das rechtliche Gehör eingeräumt werden; es sei in einem separat anfechtbaren Teilentscheid über diese datenschutzrechtliche Vorfrage der Behandlung der unbeteiligten Drittperson zu entscheiden und vorab der EDÖB zu konsultieren; dies alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

P.
Mit Verfügung vom 8. Juni 2011 wurde die D._____ (nachfolgend: Beigeladene) zum Verfahren der Beschwerdeführer beigeladen. Das Bundesverwaltungsgericht hielt dabei unter anderem fest, es bestehe kein Raum für einen ausgedehnten Schriftenwechsel, da Amtshilfeverfahren generell und Verfahren im Zusammenhang mit den so genannten "UBS-Fällen" im Speziellen von der Sache her eine hohe zeitliche Dringlichkeit eigen sei, sie deshalb besonders beförderlich behandelt werden müssten und zudem die Beigeladene bereits zum von den Beschwerdeführern im Hauptverfahren gestellten Antrag auf Schwärzung bzw. Löschung der sie betreffenden persönlichen Daten am 30. Mai 2011 Stellung genommen hätte.

Q.
Mit Eingabe vom 15. Juni 2011 liess sich die Beigeladene nochmals vernehmen.

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 gehört auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 20*k* Abs. 1 Vo DBA-USA). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Dies gilt auch bezüglich der Behandlung von Fragen des Datenschutzes, die sich im Zusammenhang mit dem zur Beurteilung anstehenden Amtshilfeverfahren stellen (Urteil des

Bundesgerichts 1C_131/2011 vom 11. Mai 2011 E. 1.2 mit Hinweisen [Urteil in der vorliegenden Sache]). Die Beschwerdeführer erfüllen die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG. Auf die form- und fristgemäss eingereichte Beschwerde ist – unter Vorbehalt der Ausführungen in E. 1.2 – einzutreten.

1.2. Nicht einzutreten ist auf die Beschwerde, soweit sie sich direkt gegen die gestützt auf Art. 20*d* Abs. 2 Vo DBA-USA ergangene Editionsverfügung vom 1. September 2009 richtet, worin die Vorinstanz die Einleitung eines Amtshilfeverfahrens anordnete und die UBS AG aufforderte, die Dossiers der unter die im Anhang zum Abkommen 09 fallenden Kunden herauszugeben. Gemäss Art. 20*k* Abs. 4 Vo DBA-USA ist jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen, sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden. Bei der Editionsverfügung vom 1. September 2009 handelt es sich um eine solche Verfügung über Zwangsmassnahmen. Sie kann demnach nur zusammen mit der Schlussverfügung vom 23. August 2010 und nicht separat angefochten werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 1.4).

1.3. Mit Zwischenverfügung vom 8. Juni 2011 hiess das Bundesverwaltungsgericht das Gesuch der D._____ um Beiladung im Hauptverfahren gut (vgl. Sachverhalt Bst. P). Die Beigeladene stellte in eigenem Namen ein Gesuch um Verfahrenssistierung, bis die ESTV über die datenschutzrechtlichen Fragen entschieden habe.

Mit Zwischenverfügungen vom 4. und 25. Februar 2011 hatte das Bundesverwaltungsgericht ein mit derselben Begründung gestelltes Sistierungsgesuch der Beschwerdeführer abgewiesen, da es der ESTV aufgrund des Devolutiveffekts der Beschwerde verwehrt ist, ausserhalb einer Wiedererwägung im Sinn von Art. 58 VwVG über den Streitgegenstand zu verfügen (vgl. Sachverhalt Bst. M). Auf diese auch den Vertretern der Beigeladenen bekannten Verfügungen wird verwiesen und das Gesuch der Beigeladenen um Sistierung des vorliegenden Verfahrens abgewiesen. Unter diesen Umständen ist der Antrag der Beigeladenen, die Vorinstanz sei anzuweisen, ihr Parteistellung einzuräumen und zum Entscheid in der Datenschutzfrage den EDÖB beizuziehen, ebenfalls abzuweisen.

1.4. Auf den Antrag der Beigeladenen, den Beschwerdeführern seien die mit Verfügung vom 25. Februar 2011 auferlegten Gerichtskosten zurückzuerstatten und der von ihnen geforderte Kostenvorschuss zu reduzieren (vgl. Sachverhalt Bst. O), wird mangels Beschwer nicht eingetreten.

1.5. Im Übrigen war der entsprechende Antrag, wie auch die übrigen Anträge, von der Beigeladenen bereits vor Bundesgericht gestellt und den Beschwerdeführern in diesem Verfahren auch zur Kenntnis gebracht worden. Diese konnten zudem vor Bundesgericht dazu Stellung nehmen. Die Anträge waren somit aktenkundig und den Beschwerdeführern bekannt.

1.6. Das Bundesverwaltungsgericht wendet das Recht von Amtes wegen an. Es ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Dies hat zur Folge, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

2.

2.1. Der Grundsatz der Gewährung des rechtlichen Gehörs ist in Art. 29 Abs. 2 BV festgehalten und in den Art. 26 – 33 VwVG exemplarisch konkretisiert. Danach haben Parteien ein Recht, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren sich vor Erlass eines belastenden Entscheids zur Sache zu äussern, Begehren zu stellen, Einblick in die Akten zu erhalten, erhebliche Beweise beizubringen und mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden (BGE 135 II 286 E. 5.1, 132 II 485 E. 3.2, 129 I 232 E. 3.2; BVGE 2009/36 E. 7.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6873/2010 vom 7. März 2011 E. 4.2, A-4034/2010 vom 11. Oktober 2010, je mit Hinweisen).

Nach der Rechtsprechung ist die Heilung einer nicht besonders schwerwiegenden Gehörsverletzung aber ausnahmsweise dann möglich, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt als auch die Rechtslage frei überprüfen kann. Selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Gehörsanspruchs ist von der Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 135 I 279 E. 2.6.1, 133 I 201 E. 2.2, 132 V 387 E. 5.1; BVGE 2009/36 E. 7.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4034/2010 vom 11. Oktober 2010). In Amtshilfeverfahren spricht zusätzlich das öffentliche Interesse an einem besonders beförderlichen Verfahrensablauf gegen die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz.

2.2. Die Beigeladene rügt eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör, da sie nicht bereits von der Vorinstanz beigeladen worden sei. Damit leitet sie aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör ein Anspruch auf Beiladung im vorinstanzlichen Verfahren ab. Ob ein solcher aus dem Gehörsanspruch abgeleiteter Anspruch auf Beiladung durch die ESTV bestand, kann im vorliegenden Rahmen offen bleiben, da die Betroffene vom Bundesverwaltungsgericht beigeladen wurde, sich im vorliegenden Verfahren äussern konnte und eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs vor Bundesverwaltungsgericht, das die aufgeworfenen Datenschutzfragen mit voller Kognition überprüft, geheilt werden könnte (vgl. E. 2.1. hiervor).

3.

3.1. Gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. d des Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) ist der Bundesrat zuständig, das Verfahren zu regeln, das bei einem vertraglich ausbedungenen Austausch von Meldungen zu befolgen ist. In Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 hat der Bundesrat diese Aufgabe mit Erlass der Vo DBA-USA wahrgenommen. An der dort festgeschriebenen Verfahrensordnung ändert der Staatsvertrag 10 grundsätzlich nichts (BVGE 2010/64 E. 1.4.2, BVGE 2010/40 E. 6.2.2). Das Verfahren in Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA wird abgeschlossen mit dem Erlass einer begründeten Schlussverfügung der ESTV im Sinn von Art. 20*j*

Abs. 1 Vo DBA-USA. Darin hat die ESTV darüber zu befinden, ob ein begründeter Tatverdacht auf ein Betrugsdelikt und dergleichen im Sinn der einschlägigen Normen vorliegt, ob die weiteren Kriterien zur Gewährung der Amtshilfe gemäss Staatsvertrag 10 erfüllt sind und, bejahendenfalls, welche Informationen (Gegenstände, Dokumente, Unterlagen) nach schweizerischem Recht haben bzw. hätten beschafft werden können und nun an die zuständige amerikanische Behörde übermittelt werden dürfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2). Nach der Rechtsprechung zum Amtshilfeverfahren genügt es für die Bejahung des Tatverdachts, wenn sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte. Es ist nicht Aufgabe des Amtshilfegerichts, abschliessend zu beurteilen, ob eine strafbare Handlung vorliegt. Das Bundesverwaltungsgericht (als Amtshilfegericht) prüft deshalb nur, ob die Schwelle zur berechtigten Annahme des Tatverdachts erreicht ist oder ob die sachverhaltlichen Annahmen der Vorinstanz offensichtlich fehler- oder lückenhaft bzw. widersprüchlich erscheinen (vgl. BGE 129 II 484 E. 4.1; 128 II 407 E. 5.2.1; 127 II 142 E. 5a; BVGE 2010/26 E. 5.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5 [auszugsweise publiziert in BVGE 2011/6] und A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2 [auszugsweise publiziert in BVGE 2010/64]).

In der Folge obliegt es den vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Gelingt ihnen dies, ist die Amtshilfe zu verweigern (BGE 128 II 407 E. 5.2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2; THOMAS COTTIER/RENÉ MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 349 ff., S. 389). Dies setzt voraus, dass die vom Amtshilfeverfahren Betroffenen unverzüglich und ohne Weiterungen den Urkundenbeweis erbringen, dass sie zu Unrecht ins Verfahren einbezogen worden sind. Das Bundesverwaltungsgericht nimmt diesbezüglich keine Untersuchungshandlungen vor (BVGE 2010/64 E. 1.4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5).

3.2. Gemäss einem Grundsatzurteil des Bundesverwaltungsgerichts (A-4911/2010 vom 30. November 2010, teilweise publiziert in BVGE

2010/64) gilt Analoges bezüglich der Feststellung der persönlichen Identifikationsmerkmale einer vom Amtshilfeverfahren betroffenen Person. Es reicht aus, wenn die Vorinstanz genügend konkrete Anhaltspunkte zu nennen vermag, die zur Annahme berechtigen, der vom Amtshilfeverfahren Betroffene erfülle die persönlichen Identifikationsmerkmale gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10. Das Bundesverwaltungsgericht beschränkt sich darauf zu prüfen, ob diesbezüglich genügend Anhaltspunkte vorliegen, und korrigiert die entsprechenden Sachverhaltsfeststellungen nur, wenn darin offensichtlich Fehler, Lücken oder Widersprüche auftreten oder aber wenn der vom Amtshilfegesuch Betroffene die Annahme der Vorinstanz, dass die Identifikationsmerkmale gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 gegeben seien, klarerweise und entscheidend entkräftet (BVGE 2010/64 E. 1.4.3). Diese Rechtsprechung wurde mittlerweile in mehreren Entscheiden bestätigt (statt zahlreicher: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6722/2010 vom 11. August 2011 E. 2.2, A-6853/2010 vom 19. Juli 2011 E. 3.3).

4.

4.1. Das Bundesverwaltungsgericht fällte – wie bereits im Sachverhalt Bst. F erwähnt – am 15. Juli 2010 ein Piloturteil (A-4013/2010, teilweise publiziert in BVGE 2010/40) betreffend das Amtshilfegesuch der USA in Sachen UBS-Kunden. Darin entschied es, dass der Staatsvertrag 10 für die schweizerischen Behörden verbindlich ist. Weder innerstaatliches Recht noch innerstaatliche Praxis können ihm entgegengehalten werden. Das Bundesverwaltungsgericht ist gemäss Art. 190 BV selbst dann gehalten, Völkerrecht anzuwenden, wenn dieses gegen die Verfassung verstösst. Jedenfalls ist das Völkerrecht dann nicht auf seine Übereinstimmung mit Bundesrecht zu prüfen, wenn das Völkerrecht jünger ist (BVGE 2010/40 E. 3). Eine eventuelle Verletzung der innerstaatlichen Zuständigkeit kann im konkreten Fall der Anwendbarkeit des Staatsvertrags 10 nicht entgegen gehalten werden (E. 5.3.4). Das Bundesverwaltungsgericht hielt im genannten Piloturteil insbesondere fest, dass gemäss Staatsvertrag 10 im Amtshilfegesuch der USA keine Namen genannt werden müssen, sondern die Namensnennungen durch die Umschreibung bestimmter Kriterien ersetzt werden (Urteil A-4013/2010 E. 7.2.3 und E. 8.4). Auch die gegen die Anwendbarkeit des Staatsvertrags 10 gerichteten Rügen der Verletzung von Grund- und Menschenrechten sowie des Rückwirkungsverbots wurden im Piloturteil geprüft und deren Stichhaltigkeit verworfen (BVGE 2010/40 E. 5 und 6,

bestätigt insbesondere im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6874/2010 vom 20. Juni 2011 E. 3).

Für das Bundesverwaltungsgericht besteht kein Anlass, auf diese Rechtsprechung zurückzukommen, die mittlerweile in vielen Entscheiden bestätigt wurde (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6873/2010 vom 7. März 2011 E. 5, A-4904/2010 vom 11. Januar 2011 E. 4.1, A-4876/2010 vom 11. Oktober 2010 E. 3.1).

4.2. Damit stossen folgende Rügen der Beschwerdeführer von vornherein ins Leere: Der Staatsvertrag 10 sei nicht anwendbar, da das Parlament nicht zu seinem Erlass zuständig gewesen sei; beim Amtshilfegesuch vom 31. August 2009 handle es sich um eine unzulässige "fishing expedition" bzw. es handle sich um spontane Amtshilfe; die Leistung von Amtshilfe verstosse gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip; der Staatsvertrag 10 verstosse gegen Art. 6 bis Art. 8 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101); der Staatsvertrag beinhalte eine unzulässige Rückwirkung; unter Anwendung von Art. 190 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) seien keine Bankdaten erhältlich gewesen; durch die Leistung von Amtshilfe werde das Bundesgesetz vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG) verletzt resp. umgangen (zu letzterem vgl. ausführlich Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6962/2010 vom 18. Juli 2011 E. 4).

5.

5.1. Die Beschwerdeführer sind der Ansicht, die Editionsverfügung der ESTV vom 1. September 2009 gegenüber der UBS AG habe sich nicht auf eine genügende gesetzliche Grundlage abgestützt.

5.2. Mit Urteil A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 (teilweise publiziert in BVGE 2010/7) qualifizierte das Bundesverwaltungsgericht das Abkommen 09 als Verständigungsvereinbarung und schloss daraus, dass Amtshilfe gestützt auf das Abkommen 09 nur innerhalb der Grenzen des DBA-USA 96, das heisst bei betrügerischem Verhalten, nicht aber bei Steuerhinterziehung geleistet werden darf (E. 6.4 f.). Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts bleibt das Abkommen 09 im Übrigen aber anwendbar (Urteil A-8462/2010 vom 2. März 2011 E. 3.1).

Das Verfahren des Informationsaustauschs mit den USA richtet sich nach der Vo DBA-USA (vgl. E. 3.1. hiervor). Die Verfahrensbestimmungen des DBG finden keine Anwendung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6262/2010 vom 8. April 2011 E. 4.1.2; vgl. auch zuvor E. 3.1 f.).

Die Editionsverfügung der ESTV vom 1. September 2009 gegenüber der UBS AG besagt nichts zur Frage, ob Amtshilfe geleistet werden muss. Sie stützt sich auf Art. 20*d* Abs. 2 Vo DBA-USA, wonach die ESTV (sofern der Informationsinhaber oder die betroffene Person der Übergabe der verlangten Informationen nicht innerhalb von 14 Tagen zustimmt) gegenüber dem Informationsinhaber (hier der UBS AG) eine Verfügung zu erlassen hat, mit der sie die Herausgabe der im amerikanischen Ersuchen bezeichneten Informationen verlangt. Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts stellt das Abkommen 09 im Zusammenhang mit Art. 20*d* Abs. 2 Vo DBA-USA eine genügende rechtliche Grundlage dar, auf der die ESTV die genannte Verfügung abstützen durfte (Urteil A-8462/2010 vom 2. März 2011 E. 3.2). Als nicht stichhaltig erweist sich damit das Argument der Beschwerdeführer, Erhebung und Herausgabe der Daten im Amtshilfeverfahren seien unrechtmässig gewesen.

6.

6.1. Die Beschwerdeführer bringen gegen die Anwendbarkeit des Staatsvertrags 10 des Weitern vor, die Schweiz habe den Staatsvertrag erfüllt, da die Prüfung von rund 4'450 UBS-Kundendossiers abgeschlossen sei. Die USA hätten das so genannte "John Doe Summons" (JDS) gegen die UBS AG folglich zurückgezogen. Die Geltung des Staatsvertrags 10 ende mit der Notifizierung der Erfüllung des Vertrages durch die Vertragsparteien. Mangels Verfolgungsinteresses der USA dürften keine weiteren Kundendaten herausgegeben werden.

Die Beschwerdeführer stellen in diesem Zusammenhang mehrere Beweisanträge, mit denen festgestellt werden soll, wie viele Dossiers von UBS-Kunden im Amtshilfeverfahren und in der so genannten "voluntary disclosure practice" dem IRS übermittelt wurden, ob die Schweiz oder die USA erklärt hätten, ihre Verpflichtungen aus dem Staatsvertrag 10 erfüllt zu haben, ob die USA die "John Doe Summons" zurückgezogen hätten und ob die USA eingeladen worden seien, ihrer Verpflichtung zur Bestätigung der Vertragserfüllung gemäss Art. 10 des Staatsvertrags 10 nachzukommen.

6.2. Art. 10 des Staatsvertrags 10 hält unter der Marginale "Dauer und Beendigung" fest, das Abkommen bleibe "in Kraft, bis beide Vertragsparteien schriftlich bestätigt haben, ihre in diesem Abkommen eingegangenen Verpflichtungen erfüllt zu haben". Dass derlei geschehen wäre, behaupten die Beschwerdeführer zu Recht nicht. Schon aus diesem Grund bleibt es dabei, dass der Staatsvertrag 10 auch für das Bundesverwaltungsgericht im bereits dargelegten Sinn verbindlich bleibt (vgl. E. 4.1. hiervor). Daran ändert auch nichts, dass der IRS die "John Doe Summons" gegen die UBS AG zurückgezogen hat (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 8.2). Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass sich aus der in Art. 1 Abs. 1 Staatsvertrag 10 enthaltenen Zahl der 4'450 Konten bzw. der in öffentlichen Verlautbarungen genannten Anzahl der vom IRS erhaltenen UBS-Kundendaten hinsichtlich der Erfüllung des Staatsvertrags 10 nichts ableiten lässt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8467/2010 vom 10. Juni 2011 E. 4.1, A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 2.4.2; A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 2.3.2). Die Beschwerde erweist sich auch in diesem Punkt als unbegründet. Die in diesem Zusammenhang gestellten Beweisanträge sind, da unerheblich, abzuweisen.

7.

Die Beschwerdeführer machen schliesslich geltend, in den USA würden die wegen Steuerdelikten verurteilten Personen nach dem "Prangerprinzip" im Internet veröffentlicht. Die Beschwerdeführer ziehen daraus jedoch keine Schlussfolgerungen. Zudem hat sich das Bundesverwaltungsgericht bereits in früheren Entscheiden mit gleichartigen Vorbringen auseinandergesetzt und dabei kein Hindernis für die Leistung von Amtshilfe gefunden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 5, A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 5). Auf das Vorbringen ist deshalb nicht weiter einzugehen.

8.

8.1. Der Staatsvertrag 10 ist ein völkerrechtlicher Vertrag im Sinn von Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (SR 0.111, VRK; für die Schweiz seit 6. Juni 1990 in Kraft). Als solcher ist er – unter Vorbehalt speziellerer Bestimmungen – gemäss den Regeln der VRK auszulegen. Die Auslegung nach Art. 31 VRK ist ein einheitlicher Vorgang; er stützt sich auf den Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung, den Zusammenhang, Ziel und Zweck des

Vertrags sowie Treu und Glauben. Dabei haben die einzelnen Auslegungselemente den gleichen Stellenwert (BVGE 2010/7 E. 3.5). Ergänzende Auslegungsmittel sind die Vertragsmaterialien und die Umstände des Vertragsabschlusses, welche nur, aber immerhin, zur Bestätigung oder bei einem unklaren oder widersprüchlichen Auslegungsergebnis heranzuziehen sind (Art. 32 VRK). Das Prinzip von Treu und Glauben ist als leitender Grundsatz der Staatsvertragsauslegung während des gesamten Auslegungsvorgangs zu beachten (vgl. zum Ganzen anstelle mehrerer: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 11.1 und 11.1.3 sowie das auszugsweise in BVGE 2011/6 publizierte Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1 und das auszugsweise in BVGE 2010/64 publizierte Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.1 mit Hinweisen).

8.2. Die Auslegungsregeln der VRK kommen nur zur Anwendung, wenn diesen keine spezielleren Regeln vorgehen. Dies entspricht dem auch auf völkerrechtliche Verträge anwendbaren Grundsatz des Vorrangs der lex specialis (BGE 133 V 233 E. 4.1). Der Staatsvertrag 10 selbst enthält keine Auslegungsregel. Hingegen findet sich eine solche in Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96. Was nun das Verhältnis des Staatsvertrags 10 zum DBA-USA 96 anbelangt, hat das Bundesverwaltungsgericht in mehreren Entscheiden festgestellt, dass der Staatsvertrag 10 ein eigenes Abkommen darstellt, welches das DBA-USA 96 für die in ihm geregelten Konstellationen temporär überlagert (BVGE 2010/64 E. 4.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.3). Demnach bleibt es dabei, dass die Begriffe nach der VRK auszulegen sind.

9.

9.1. Umstritten ist vorliegend die Frage, ob die Beschwerdeführer die im Anhang zum Staatsvertrag 10 aufgeführten Kriterien der Kategorie 2/B/a für die Amtshilfe der Schweiz an die USA erfüllen. Massgeblich ist der Wortlaut in der englischen Originalversion des Staatsvertrags 10 (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7.1). Unter die in Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 umschriebene Grundkategorie fallen US-Personen (ungeachtet ihres Wohnsitzes), welche an "offshore company accounts", die während des Zeitraums von 2001 bis 2008 eröffnet oder geführt wurden, wirtschaftlich

berechtigt waren, wenn diesbezüglich ein begründeter Verdacht auf "Betrugsdelikte und dergleichen" dargelegt werden kann.

9.2. Gemäss vertragsautonomer Auslegung nach den allgemeinen Bestimmungen von Art. 31 ff. VRK erfasst der Begriff "US persons" nicht nur US-Staatsangehörige, sondern alle Personen, welche in den USA in der vom Abkommen bestimmten Zeitperiode 2001 bis 2008 subjektiv steuerpflichtig waren. Gemäss dem amerikanischen "Internal Revenue Code" (IRC) sind neben "US citizens" (US-Staatsangehörige) auch "resident aliens" in den USA subjektiv steuerpflichtig (BVGE 2011/6 E. 7.1.1; vgl. auch grundlegend BVGE 2010/64 E. 5.2, u.a. bestätigt in Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-6605/2010 vom 23. August 2011 E. 8.2).

9.3. Des Weiteren müssen die "US persons" an sog. "offshore company accounts" wirtschaftlich berechtigt gewesen sein, die während des Zeitraums von 2001 bis 2008 eröffnet und geführt wurden. Die Kriterien im Anhang zum Staatsvertrag 10 sollen mithin auch dazu dienen, u.a. diejenigen US-Steuerpflichtigen einzubeziehen, die Konten auf den Namen von Offshore-Gesellschaften eröffnen liessen, welche ermöglicht haben, die steuerlichen Offenlegungspflichten gegenüber den USA zu umgehen. Vor diesem Hintergrund sind in Anbetracht des nach Art. 31 Abs. 1 VRK einzubeziehenden Ziels und Zwecks des Staatsvertrags 10 unter dem Begriff "offshore company accounts" Bankkonten von körperschaftlichen Gebilden im erweiterten Sinn zu verstehen, d.h. auch "offshore"-Gesellschaftsformen, die nach Schweizer oder amerikanischem Gesellschafts- und/oder Steuerrecht nicht als eigenes (Steuer-)Subjekt anerkannt würden. Diese Rechtseinheiten bzw. Einrichtungen müssen lediglich dafür geeignet und in der Lage sein, eine dauerhafte Kundenbeziehung mit einer finanziellen Institution wie einer Bank zu führen bzw. "Eigentum zu halten" (BVGE 2011/6 E. 7.2.1).

Nicht erheblich ist, ob es sich um eine "nicht operativ tätige" Offshore-Gesellschaft handelt. Dieser begriffliche Zusatz wird nur in der Einleitung in Ziff. 1 des Anhangs zum Staatsvertrag 10 verwendet. Darin wird dargelegt, weshalb beim Amtshilfegesuch auf die klare Identifikation der betroffenen Personen verzichtet wird. Im Kriterienkatalog für die Kategorie 2/B/a wird der Zusatz, dass die Offshore-Gesellschaft "nicht operativ" sein müsste, aber nicht mehr genannt, sondern es gilt die Voraussetzung zur Identifikation der unter das Amtshilfegesuch fallenden Personen (neben weiteren zu beachtenden Kriterien) als erfüllt, wenn

diese an "offshore company accounts" wirtschaftlich berechtigt waren (vgl. Ziff. 1 Abs. 2 des Anhangs zum Staatsvertrag 10; analog zur Kategorie 2/B/b: vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7018/2010 vom 18. August 2011 E. 3.4, A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 3.8, A-7017/2010 vom 16. Juni 2010 E. 6.2.3, A-7242/2010 vom 10. Juni 2011 E. 7.4.2.1).

9.4. Zur Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Berechtigung ("beneficially owned") an einem "offshore company account" vorliegt, ist entscheidend, inwiefern die "US person" das sich auf dem UBS-Konto der "offshore company" befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte durch den formellen Rahmen der Gesellschaft hindurch weiterhin wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen konnte. Hatte die fragliche "US person" die Entscheidungsbefugnis darüber, wie das Vermögen auf dem UBS-Konto verwaltet wurde und/oder, ob und bejahendenfalls wie dieses oder die daraus erzielten Einkünfte verwendet worden sind, hat sich diese aus wirtschaftlicher Sicht nicht von diesem Vermögen und den damit erwirtschafteten Einkünften getrennt (KLAUS VOGEL, «On Double Taxation Conventions», 3. Aufl., London/The Hague/Boston 1997, S. 562). Ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Kontrolle über das sich auf dem UBS-Konto befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte tatsächlich in der relevanten Zeitperiode von 2001 bis 2008 vorgelegen haben, ist im Einzelfall anhand des rein Faktischen zu beurteilen. Insbesondere sind die heranzuziehenden Kriterien bzw. Indizien auch davon abhängig, welche (Rechts-)form für die "offshore company" gewählt wurde (BVGE 2011/6 E. 7.3.2).

10.

10.1. Die Kriterien der Grundkategorie gemäss Ziff. 1 Bst. B sind für Fälle der Kategorie 2/B/a in dem Sinn zu ergänzen, als gemäss Wortlaut der Ziff. 2 Bst. B/a des Anhangs zum Staatsvertrag 10 nur Konten mit Vermögenswerten von mindestens Fr. 250'000.-- dem IRS mitzuteilen sind. Da Ziff. 2 Bst. B/a des Staatsvertrags 10 als *lex specialis* der Ziff. 1 Bst. B vorgeht, sind Informationen von Konten zu liefern, auf welchen während des relevanten Zeitraums Vermögen von mindestens Fr. 250'000.-- lag, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.

10.2. Unklar ist aufgrund der Formulierung in Ziff. 2 Bst. B/a des Anhangs zum Staatsvertrag 10, ob die Untergrenze von Fr. 250'000.-- während des gesamten abkommensrelevanten Zeitraums erreicht bzw. überschritten

sein muss, oder ob es genügt, wenn sie einmal während des relevanten Zeitraums erreicht bzw. überschritten wurde. Deutlich wird die Vertragsnorm jedoch unter Heranziehung der Auslegung nach dem Zusammenhang sowie nach Ziel und Zweck gemäss Art. 31 VRK. Die Grundkategorie gemäss Ziff. 1 Bst. A betrifft Inhaber von UBS-Konten, auf welchen zu irgendeinem Zeitpunkt während des Zeitraums zwischen 2001 und 2008 Vermögen von mehr als 1 Million Franken lagen. Bei Ziff. 1 Bst. A des Anhangs zum Staatsvertrag 10 ist bereits aufgrund des Wortlauts klar, dass es genügt, wenn auf dem betroffenen Konto einmal während des abkommensrelevanten Zeitraums die Grenze von 1 Million Franken überschritten wurde. Bei betrügerischem Verhalten gemäss Ziff. 2 Bst. A/a des Anhangs zum Staatsvertrag 10 fallen (bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen) Inhaber von Konten von weniger als 1 Million Franken, aber von mindestens Fr. 250'000.-- unter das Abkommen. Die Untergrenze von Fr. 250'000.-- bei betrügerischem Verhalten der Kategorie 2/A/a muss ebenfalls nur einmal während des abkommensrelevanten Zeitraums erreicht worden sein. Nichts anderes kann für die Kategorie 2/B/a gelten, da auch diese Kategorie betrügerisches Verhalten betrifft. Auch bei der Kategorie 2/B/a reicht es aus, wenn das betroffene Konto einmal während des Zeitraums von 2001 bis 2008 die Grenze von Fr. 250'000.-- erreichte oder überschritt, damit bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen Amtshilfe geleistet werden kann. Es kann nicht Ziel der Vertragsparteien gewesen sein, Personen, die mit Hilfe von Offshore-Strukturen mutmasslich Steuerbetrug begingen, günstiger zu behandeln als Personen, die ohne solche Strukturen mutmasslich Steuerbetrug begingen. Die gegenteilige Auffassung der Beschwerdeführer, dass nämlich die Grenze von Fr. 250'000.-- während des gesamten Zeitraums erreicht bzw. überschritten worden sein muss, ist damit nicht zu stützen.

11.

11.1. Neben der Erfüllung der Identifikationskriterien gemäss Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 hat für die Kategorie 2/B/a zusätzlich der begründete Verdacht auf "betrügerisches Verhalten" ("fraudulent conduct") zu bestehen, damit basierend auf dem Anhang zum Staatsvertrag 10 Amtshilfe geleistet werden kann. Ein solches Verhalten liegt gemäss Ziff. 2 Bst. B/a des Anhangs zum Staatsvertrag 10 vor, wenn die wirtschaftlich berechtigten US-Personen Folgendes begingen:

> Activities presumed to be fraudulent conduct including such activities that led to a concealment of assets and underreporting of income based on a "scheme of lies" or submission of incorrect or false documents, other than

> US beneficial owners of offshore company accounts holding assets below CHF 250'000 during the relevant period [...].

Die deutsche (nicht massgebliche) Übersetzung lautet:

> [A]ls betrügerisches Verhalten vermutete Handlungen, einschliesslich Handlungen, welche zu einer Verschleierung von Vermögenswerten und einer zu niedrigen Deklaration von Einkommen führten, basierend auf einem "Lügengebäude" oder dem Einreichen unrichtiger oder falscher Unterlagen, mit Ausnahme von US wirtschaftlich Berechtigten von Konten von Offshore-Gesellschaften, welche während des relevanten Zeitraums Vermögenswerte von weniger als CHF 250 000.– innehielten […].

11.2. Das vermutete betrügerische Verhalten ist darauf ausgerichtet, dem Staat eine Steuereinnahme vorzuenthalten. Was im Einzelnen als betrügerisches Verhalten vermutete Handlungen ("activities presumed to be fraudulent conduct") gilt, ist durch vertragsautonome Auslegung zu bestimmen. Diese Auslegung hat Vorrang vor allfälligen anderen Auslegungen des Stammabkommens DBA-USA 1996 sowie der Vereinbarung 03 (vgl. BVGE 2010/40 E. 6.2.2).

11.2.1. Fussnote 3 zum Anhang der englischen Fassung (Fussnote 16 in der deutschen Fassung) des Staatsvertrags 10 (nachfolgend auch nur: Fussnote) enthält eine beispielhafte Umschreibung dessen, wann von einem "Lügengebäude" ("scheme of lies") auszugehen ist. Die Fussnote präzisiert zudem, dass diese Beispiele nicht abschliessend sind und die ESTV je nach den massgeblichen Tatsachen und Umständen weitere Tatbestände als "Lügengebäude" qualifizieren kann. Ein solches Lügengebäude kann gestützt auf die Bankunterlagen vorliegen, wenn wirtschaftlich Berechtigte in dauernder Weise die Verwaltung und Anlage der im Konto der Offshore-Gesellschaft gehaltenen Vermögenswerte ganz oder teilweise leiteten und kontrollierten oder sonst wie die Formalitäten oder den Inhalt des angeblichen Gesellschaftseigentums missachteten (d.h. die Offshore-Gesellschaft funktionierte als Strohmann, Scheingesellschaft oder Alter Ego des wirtschaftlich Berechtigten), indem die wirtschaftlich Berechtigten (i) im Widerspruch zu den in der Kontodokumentation gemachten Ausführungen oder den dem IRS oder der Bank eingereichten Steuerformularen Anlageentscheide fällten; (ii) Telefonkarten oder spezielle Mobiltelefone verwendeten, um die Quelle des Handels zu tarnen; (iii) Lastschrift- oder Kreditkarten einsetzten, um auf täuschende Weise Kapital zu repatriieren oder auf andere Weise Kapital zu überweisen zur Zahlung persönlicher Auslagen oder zur Veranlassung von Routinezahlungen von Kreditkartenrechnungen für

persönliche Auslagen unter Verwendung von Vermögenswerten des Kontos der Offshore-Gesellschaft; (iv) elektronische Geldüberweisungen oder andere Zahlungen vom Konto der Offshore-Gesellschaft auf Konten in den Vereinigten Staaten oder anderswo veranlassten, welche vom wirtschaftlich Berechtigten oder einer nahestehenden Person gehalten oder kontrolliert wurden, um die wahre Herkunft der diese elektronischen Geldüberweisungen veranlassenden Person zu tarnen; (v) nahestehende juristische oder natürliche Personen als Durchlauf oder Strohmänner zur Repatriierung oder anderweitigen Überweisung von Vermögenswerten im Konto der Offshore-Gesellschaft einschalteten; oder (vi) dem wirtschaftlich Berechtigten oder einer nahestehenden Person "Darlehen" gewährten, welche direkt aus den Vermögenswerten im Konto der Offshore-Gesellschaft stammten, dadurch gesichert waren oder damit bezahlt wurden.

11.2.2. Die in Ziff. 2 Bst. B/a zum Anhang des Staatsvertrags 10 genannte Verwendung von unrichtigen oder falschen Urkunden ("incorrect or false documents") findet sich gleichfalls in der Ziff. 2 Bst. A/a. Dabei ist festzuhalten, dass der Begriff "documents" von den Vertragsparteien nicht definiert wurde. Dieser Begriff findet sich nicht nur im Staatsvertrag 10, sondern bereits im DBA-USA 96. Er wird hier wie dort mit "Urkunde" übersetzt. Aufgrund des "Zusammenhangs" i.S.v. Art. 31 VRK kann aber die Terminologie des DBA-USA 96 hier als Auslegungshilfe herangezogen werden. Es sind keine Gründe ersichtlich, weshalb der Urkundenbegriff gemäss Staatsvertrag 10 nicht ebenfalls eng auszulegen ist, so wie er in der – hier ebenfalls massgeblichen – deutschen Fassung des DBA-USA 96 verwendet wird. Soweit ein in den USA Steuerpflichtiger falsche Urkunden verwendet, um gegenüber dem IRS seine finanzielle Lage zu verschleiern, fällt dieses Verhalten – wäre es in der Schweiz begangen worden – unter den Tatbestand des Steuerbetrugs. Dabei wird der Begriff der Urkunde nach schweizerischem Recht definiert, wonach eine Urkunde ein Dokument ist, das dazu bestimmt und geeignet ist, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen, unabhängig davon, wer die Urkunde ausgestellt hat (Art. 110 Abs. 4 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 [SR 311.0]). Die Beweiseignung bestimmt sich nach dem Recht des ersuchenden Staates (BGE 125 II 250 E. 3c und E. 4a). Soweit sich Anhaltspunkte für ein solches Verhalten ergeben, ist aufgrund des begründeten Tatverdachts bezüglich dieses Steuerpflichtigen Amtshilfe an die USA zu leisten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-

6159/2010 vom 28. Januar 2011 E. 3.4.5.1 betreffend einen Fall der Kategorie 2/A/a).

12.
Die ESTV vertritt in der Schlussverfügung vom 23. August 2010 die Auffassung, betreffend die Beschwerdeführer seien sämtliche Voraussetzungen der Kategorie 2/B/a erfüllt, weshalb Amtshilfe zu leisten sei. Dazu führt die Vorinstanz aus, gemäss Bankunterlagen seien die Beschwerdeführer "US persons" im Sinn des Anhangs zum Staatsvertrag 10, da sie die US-Staatsbürgerschaft besässen und Wohnsitz in den USA hätten (Beleg Nr. […]). Sie seien an der Y._____ und damit auch an deren Bankkonto mit der Stammnummer […] wirtschaftlich berechtigt gewesen (Beleg Nr. […]). Die Beschwerdeführer seien zudem an einem anderen UBS-Konto wirtschaftlich berechtigt gewesen, jenem der X._____ Inc. (nachfolgend: X._____), für das die ESTV die Kriterien der Kategorie 2/B/a des Staatsvertrags 10 geprüft und Amtshilfe gewährt habe. Für das vorliegende Konto zeige sich das gleiche Verhaltensmuster, das gemäss Staatsvertrag 10 als betrügerisch betrachtet werde. So sei namentlich ein Betrag von USD 570'000.-- von der X._____ an die Y._____ überwiesen und von dieser am gleichen Tag an einen dritten Empfänger weitergeleitet worden (Beleg Nr. […] in Verbindung mit Beleg Nr. […]). Mit diesem Vorgehen sei die Herkunft und die Verwendung dieser Mittel bewusst verschleiert worden, was als betrugsähnliche Handlung zu bewerten sei. Somit seien alle gemäss Anhang massgeblichen Kriterien für die Kategorie 2/B/a erfüllt. Dem Einwand des Beschwerdeführers 1 und der Y._____, es liege kein "Abgabebetrug oder dergleichen" vor, da keine falschen oder gefälschten Dokumente verwendet worden und keine arglistigen Machenschaften auszumachen seien, hält die ESTV entgegen, die Umschreibung der amtshilfefähigen, als "tax fraud or the like" geltenden Tatbestände richte sich nach dem Abkommen 09 [inzwischen Staatsvertrag 10]. Den Akten könnten insbesondere Vorgänge im Sinn der Fussnote zur Kategorie 2/B/a Ziff. (iii) und (v) entnommen werden.

13.
13.1. Bei den Beschwerdeführern handelt es sich unbestrittenermassen um "US persons" im Sinn des Staatsvertrags 10 (vgl. E. 9.2. hiervor), da sie im abkommensrelevanten Zeitraum ihren Wohnsitz in den USA hatten (Beleg Nr. […]). Ebenfalls unbestrittenermassen handelt es sich bei der Y._____ mit Sitz in G._____ um eine "offshore company" im Sinn des Staatsvertrags 10. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer

stellen die Kriterien gemäss Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 nicht darauf ab, ob die Gesellschaft eine operative Tätigkeit ausübte oder nicht (vgl. E. 9.3. hiervor). Der streitbetroffene "offshore company account" wurde im abkommensrelevanten Zeitraum eröffnet und gehalten. Die Beschwerdeführer bestreiten, dass der Kontostand den Betrag von Fr. 250'000.-- jemals erreichte. Aus der Beschwerdeschrift und den Akten ergibt sich, dass ein wesentlich grösserer Betrag (USD 570'000.--) auf das Konto floss, welcher aber am gleichen Tag an einen dritten Empfänger weitergeleitet wurde. Obschon die Schwelle von Fr. 250'000.-- lediglich einmal während des abkommensrelevanten Zeitraums erreicht worden sein muss (vgl. E. 10.2. hiervor), kann die Frage, ob dies vorliegend zutrifft, offen bleiben, da die Beschwerde aus einem anderen Grund gutzuheissen ist (siehe E. 13.3.). Zu prüfen bleibt, ob die Beschwerdeführer an der Y._____ wirtschaftlich berechtigt waren (vgl. E. 13.2. nachfolgend) und ob der von der Vorinstanz angenommene Verdacht auf "Betrugsdelikte und dergleichen" als begründet erscheint (vgl. E. 13.3. nachfolgend).

Nicht einzugehen ist auf die Ausführungen der Beschwerdeführer zur Frage, ob sie zur Einreichung einer FBAR-Erklärung an den IRS verpflichtet gewesen waren. Dieses Kriterium betrifft die Kategorie gemäss Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10, welche im vorliegenden Fall nicht zur Diskussion steht.

13.2.

13.2.1. Die Vorinstanz stützt ihre Annahme, dass die Beschwerdeführer am streitbetroffenen UBS-Konto der Y._____ wirtschaftlich berechtigt (gewesen) seien, auf die Angaben im Bankformular A ([…]). Dieses stellt einen hinreichenden Anhaltspunkt für die entsprechende Annahme der ESTV dar (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgericht A-7018/2010 vom 22. August 2011 E. 4.3, A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 9.3.1). Damit ist es an den Beschwerdeführern, die Sachverhaltsannahme der Vorinstanz mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (vgl. E. 3. hiervor).

13.2.2. Die Beschwerdeführer bringen vor, an der Gesellschaft sei L._____ wirtschaftlich berechtigt gewesen. Dessen Bruder, M._____, sei allein zeichnungsberechtigt gewesen und hätte alle Transaktionen genehmigen müssen. Tatsächlich war gemäss einem Vertrag zwischen dem Beschwerdeführer 1, L._____ und M._____ (Beschwerdebeilage 10) einzig M._____ für die X._____

zeichnungsberechtigt. Gemäss einem Zusatzabkommen zwischen dem Beschwerdeführer 1 und L._____ (Beschwerdebeilage 10) galt gleiches für die Y._____. Jedoch deutet der erste Vertrag auch darauf hin, dass die Beschwerdeführer Inhaber der X._____ sind ("[…] an die Firma zu geben, die [A._____] und [B._____] für ihre Geschäfte in Russland benutzen wollen ([X._____])." Noch deutlicher geht dies aus zwei Schreiben der V._____ AG, deren Präsident M._____ ist, an die UBS AG hervor, in denen die Beschwerdeführer als jeweils zu gleichen Teilen wirtschaftlich Berechtigte an der X._____ resp. an der Y._____ genannt werden (Beschwerdebeilage 11). Im Fall der vorliegend relevanten Y._____ wird im entsprechenden Schreiben weiter ausgeführt: "Kundenprofil siehe bestehender Kunde '[X._____] Inc.' […]. Die wirtschaftlich Berechtigten wünschen einen weiteren Firmennamen." Hieraus ergibt sich, dass die Beschwerdeführer zumindest bei der Eröffnung des Bankkontos im Jahr 2005 – mithin während des abkommensrelevanten Zeitraums – Anweisungen erteilen konnten.

Unter diesen Umständen gelingt es den Beschwerdeführern nicht, die Annahme der ESTV, sie seien an der Y._____ wirtschaftlich berechtigt gewesen, klarerweise und entscheidend zu entkräften.

Nicht von Bedeutung ist hier, dass die Beschwerdeführer geltend machen, jeder von ihnen sei zu 50 % an der Y._____ beteiligt gewesen. Nach amerikanischem Steuerrecht könne aber nur eine Beteiligung von über 50 % als wirtschaftliche Berechtigung gelten. Vorliegend ist einzig der Staatsvertrag 10 relevant, weshalb für die Anwendung von amerikanischem Recht kein Raum bleibt. Die Auszüge von der Internetseite des IRS, welche die Beschwerdeführer einreichten, sind daher nicht entscheidrelevant.

13.3.

13.3.1. Die ESTV begründet den Verdacht auf betrügerisches Verhalten damit, dass ein Betrag von USD 570'000.-- von der X._____ an die Y._____ überwiesen und von dieser am gleichen Tag an einen dritten Empfänger weitergeleitet worden sei. Sie schliesst daraus, dass auf diese Weise mutmasslich die Herkunft und die Verwendung dieser Mittel bewusst verschleiert worden seien, was als betrugsähnliche Handlung zu bewerten sei.

Aus dem beschriebenen Vorgang ergeben sich indessen keine hinreichenden Anhaltspunkte, welche den Verdacht auf betrügerisches Verhalten der Beschwerdeführer rechtfertigen würden. Die Überweisung des erwähnten Geldbetrages kann aus diversen Gründen erfolgt sein. Die Beschwerdeführer erklären ihr Vorgehen plausibel. Gemäss ihren Ausführungen betreibe die X._____ Immobiliengeschäfte, die Y._____ hingegen handle mit Gasöfen. Da die Y._____ für den Handel mit Gasöfen finanzielle Mittel benötigt habe, seien ihr diese von der X._____ zur Verfügung gestellt worden. Tatsächlich handelt die Unternehmung, an welche die Y._____ den genannten Geldbetrag weiterleitete, mit Küchengeräten (Beschwerdebeilage 22). Aus den Akten ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass die Beschwerdeführer an der Empfängerin, einer Gesellschaft mit Sitz ausserhalb der USA, wirtschaftlich berechtigt gewesen sein könnten oder dass sie dieser Unternehmung auf eine andere Art nahe gestanden wären. Allein der Umstand, dass die Beschwerdeführer an der X._____ sowie an der Y._____ wirtschaftlich berechtigt waren und zwischen diesen beiden Unternehmen eine Geldtransaktion erfolgte, stellt keinen genügenden Hinweis auf ein mögliches betrügerisches Verhalten dar. Zugunsten der Beschwerdeführer spricht auch, dass die Überweisungen von den Konten der X._____ resp. der Y._____ jeweils nicht direkt von ihnen, sondern von der V._____ AG veranlasst wurden. In den Akten finden sich keine Hinweise darauf, dass die Beschwerdeführenden die gesellschaftsrechtlichen Strukturen zur Verfolgung persönlicher Interessen missachtet hätten. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz kann gestützt auf das geschilderte Verhalten somit kein hinreichend begründeter Verdacht geschöpft werden, dass die Beschwerdeführer Vermögenswerte vor dem US-amerikanischen Fiskus verbergen und diesen um Steuereinnahmen bringen wollten.

13.3.2. Der Verdacht auf betrügerisches Verhalten im Sinn des Staatsvertrags 10 ist somit nicht begründet. Die Beschwerde ist gutzuheissen, soweit darauf eingetreten wird (vgl. E. 1.2.), die angefochtene Verfügung aufzuheben und die Amtshilfe zu verweigern. Damit erübrigt es sich, auf die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführer einzugehen.

14.

Mit Gutheissung der Beschwerde wird der Antrag der Beigeladenen auf Schwärzung der sie betreffenden Hinweise in den Bankunterlagen sowie deren Eventualantrag auf Behandlung der aufgeworfenen

Datenschutzfragen durch das Bundesverwaltungsgericht gegenstandslos. Auf ihre weiteren Vorbringen ist damit ebenfalls nicht einzugehen.

15.

15.1.

15.1.1. Der ESTV können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Hingegen wurden den Beschwerdeführern bereits mit Zwischenverfügung vom 25. Februar 2011 für die mittels Zwischenverfügungen vom 4. und 25. Februar 2011 (vgl. Sachverhalt Bst. M) abschlägig beurteilten Verfahrensanträge Verfahrenskosten von Fr. 2'000.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Die Beschwerdeführer wurden in derselben Verfügung aufgefordert, einen weiteren Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- zu leisten. Der verbleibende Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- ist ihnen zurückzuerstatten.

15.1.2. Da sich die Beschwerde als gerechtfertigt erweist, ist den anwaltlich vertretenen Beschwerdeführern eine Parteientschädigung zuzusprechen, welche gemäss Art. 6 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) festzusetzen ist. Unter Berücksichtigung der Komplexität des Falles, der eingereichten Rechtsschriften, des notwendigen Aufwandes sowie eines durchschnittlichen Stundenansatzes erachtet das Bundesverwaltungsgericht eine Entschädigung von Fr. 15'000.-- als angemessen.

15.2.

15.2.1. Wird ein Verfahren gegenstandslos, sind die Verfahrenskosten in der Regel jener Partei aufzuerlegen, deren Verhalten die Gegenstandslosigkeit bewirkt hat (vgl. Art. 5 VGKE). Vorinstanzen oder beschwerdeführenden und unterliegenden Bundesbehörden können keine Kosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Bei Gegenstandslosigkeit des Verfahrens prüft das Gericht, ob eine Parteientschädigung zuzusprechen ist, wobei Art. 5 VGKE sinngemäss gilt (Art. 15 VGKE). Trat die Gegenstandslosigkeit ohne Zutun der Parteien ein, so werden die Kosten- und Entschädigungsfolgen auf Grund der Sachlage vor Eintritt des Erledigungsgrundes festgelegt (Art. 5 i.V.m. Art. 15 VGKE).

15.2.2. Der materielle Antrag der Beigeladenen wurde mit Gutheissung der Beschwerde gegenstandslos. Die Gegenstandslosigkeit trat ohne Zutun der Prozessbeteiligten ein. Damit sind die Prozessaussichten der Beigeladenen festzustellen, wie sie sich vor Eintritt der Gegenstandslosigkeit darboten. Da es sich hierbei um eine Prognose handelt, genügt eine summarische Prüfung.

15.2.3. Das Bundesverwaltungsgericht erkannte, dass im Rahmen des Staatsvertrags 10 dem Datenschutzgesetz Genüge getan ist. Auch hielt es fest, welche Personen als unbeteiligte Dritte zu gelten haben und welche nicht (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 15. Juli 2011 E. 11.2 f.). Insbesondere kam es zum Schluss, dass es sich bei einer Bank, bei der das neue Konto der beschwerdeführenden Partei eröffnet wurde, auf welches das Geld von der UBS AG überwiesen werden sollte, nicht um eine unbeteiligte Dritte handelt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 15. Juli 2011 E. 12.2.). Bei der Beigeladenen handelt es sich um jene Bank, bei der sich das Konto befand, auf die das Geld vom streitbetroffenen UBS-Konto überwiesen wurde. Demnach waren die Prozesschancen der Beigeladenen vor Eintritt der Gegenstandslosigkeit äusserst gering.

Die anwaltlich vertretene Beigeladene, die mit der Beiladung Parteistellung erlangte, hat damit keinen Anspruch auf Parteientschädigung, zumal sie auch mit ihren Verfahrensanträgen nicht durchgedrungen ist (E. 1.3. und 1.4.). Im Übrigen kann ihr selbständig gestellter und begründeter materieller Löschungsantrag – wie soeben gesehen – nicht als notwendiger Aufwand im Sinn Art. 7 Abs. 1 VGKE qualifiziert werden. Der Beigeladenen ist somit keine Parteientschädigung zuzusprechen.

16.

Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. h BGG; Urteile des Bundesgerichts 1C_131/2011 vom 11. Mai 2011 E. 1.2, 1C_573/2010 vom 7. Januar 2011 E. 2).

Der Antrag der Beschwerdeführer, die Rechtsmittelbelehrung dergestalt offen zu formulieren, dass gegen den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts innert 10 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden könne, sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 84 BGG gegeben seien, ist damit

abzuweisen. Gleiches gilt für die beantragte Voraberöffnung per Fax; eine solche ist gesetzlich nicht ausdrücklich vorgesehen und es besteht auf sie kein Anspruch (Art. 34 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Sämtliche Verfahrensanträge sowohl der Beschwerdeführer als auch der Beigeladenen werden abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird und sie nicht gegenstandslos geworden sind.

2.
Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Die Schlussverfügung vom 23. August 2010 wird aufgehoben. Es wird keine Amtshilfe geleistet.

3.
Die Verfahrenskosten werden den Beschwerdeführern im Umfang von Fr. 2'000.-- auferlegt. Diese haben die Beschwerdeführer bereits geleistet. Der verbleibende Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- wird ihnen zurückerstattet.

Die Beschwerdeführer werden ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

4.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 15'000.-- zu bezahlen.

5.
Der Beigeladenen wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

6.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführer (Einschreiben; Beilagen: je eine Kopie der Eingaben der Beigeladenen vom 30. Mai 2011 und vom 15. Juni 2011)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Einschreiben; Beilage Kopie der Eingabe der Beigeladenen vom 15. Juni 2011)

– die Beigeladene (Einschreiben)

Die vorsitzende Richterin: Die Gerichtsschreiberin:

Charlotte Schoder Susanne Raas

Versand: