Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-8003/2010

Urteil vom 24. Oktober 2011

Besetzung

Richterin Charlotte Schoder (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Daniel de Vries Reilingh,
Gerichtsschreiber Alexander Misic.

Parteien

1. **A._____**, …,
2. **B._____ Ltd.**, …,
3. **C._____ Ltd.**, ...,
4. **D._____**, …,
5. **E._____**, …,

alle vertreten durch …,
Beschwerdeführende,

gegen

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

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. 20d 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 in Ziff. 2 Bst. A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 umschriebenen Kategorie 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.

E.
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.

F.
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.

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

H.
Die vorliegend betroffenen Dossiers ***1 und ***2 von A._____ als angeblich wirtschaftlich Berechtigtem an der B._____Ltd. (seit dem xx.yy.2008 aus dem Öffentlichkeitsregister Liechtenstein gelöscht) sowie an der C._____Ltd. übermittelte die UBS AG der ESTV (samt "Certificate of Authenticity of Business Records") am 29. März 2010 beziehungsweise am 10. Mai 2010. In ihrer Schlussverfügung vom 12. Oktober 2010 gelangte die ESTV (aus noch näher darzulegenden Gründen) zum Ergebnis, dass der Fall von A._____ 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.

I.
Mit Eingabe vom 15. November 2010 erhoben A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer 1), die B._____Ltd. (nachfolgend: Beschwerdeführerin 2), die C._____Ltd. (nachfolgend: Beschwerdeführerin 3), D._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer 4) und E._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin 5) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragten, es sei die Schlussverfügung der ESTV vom 12. Oktober 2010 aufzuheben; die Amtshilfeverfahren ***1 und ***2 seien einzustellen; es seien alle die Beschwerdeführenden

betreffenden Dokumente zu vernichten sowie eventualiter die Sache zur Neubeurteilung an die ESTV zurückzuweisen; eventualiter seien die Namen D._____, E._____, F._____, G._____, H._____, I._____Ltd. (…), J._____, K._____, L._____, M._____, N._____ aka O._____, P._____, Q._____, R._____, S._____Ltd., T._____SA, U._____Ltd., V._____Ltd. in den betreffenden Dokumenten ausnahmslos abzudecken; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin.

J.
In ihrer Vernehmlassung vom 10. Januar 2011 beantragte die ESTV, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

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 VVG e contrario und Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts ist somit gegeben.

1.2. Für die Beschwerdeführerinnen 2 und 3 liegen keine gültigen Vollmachten des Rechtsvertreters im Recht. Bezüglich der Beschwerdeführerin 2 spielt dies keine Rolle, da sie am xx.yy.2008 aus dem Öffentlichkeitsregister des Fürstentums Liechtenstein gelöscht wurde. Bezüglich der Beschwerdeführerin 3 setzte das Bundesverwaltungsgericht dem Beschwerdeführer 1 eine Nachfrist, um seine Einzelzeichnungsberechtigung für die Beschwerdeführerin 3 zu belegen. Der Beschwerdeführer 1 leistete dieser Aufforderung keine Folge, sondern begründete die Unterzeichnung der Vollmacht für die Beschwerdeführerin 3 damit, dass er von der UBS AG resp. der Vorinstanz fälschlicherweise für den wirtschaftlich Berechtigten an der Beschwerdeführerin 3 gehalten werde. Auf die Beschwerde ist bezüglich der Beschwerdeführerinnen 2 und 3 somit nicht einzutreten.

1.3.

1.3.1. Zur Beschwerde legitimiert ist, wer am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme hatte (Art. 48 Abs. 1 Bst. a VwVG), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Art. 48 Abs. 1 Bst. b VwVG) und zudem ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der Verfügung hat (Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG). Nach der Rechtsprechung gilt jedes rechtliche oder tatsächliche Interesse, das eine von einer Verfügung betroffene Person geltend machen kann, als schutzwürdig (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6792/2010 vom 4. Mai 2011 E. 2.1.1 mit Hinweisen).

1.3.2. Bezüglich des Beschwerdeführers 1 als Adressat der angefochtenen Verfügung sind die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation ohne weiteres erfüllt. Soweit seine eigenen Interessen betroffen sind, kann der Beschwerdeführer 1 auch Rügen vortragen, welche im Interesse von Drittpersonen (in casu: Interessen der in den Bankakten erwähnten Drittpersonen) liegen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6610/2010 vom 12. August 2011 E. 1.1.2 und E. 1.1.4, mit Hinweisen). Ob der Beschwerdeführer 4, welcher als Rechtsanwalt des Beschwerdeführers 1 und als Treuhänder der Beschwerdeführerinnen 2 und 3 auftrat und in diesen Funktionen in den Bankunterlagen erwähnt wird, sowie die Beschwerdeführerin 5 als dessen Angestellte beschwerdelegitimiert sind, kann im Hinblick auf den Ausgang des vorliegenden Verfahrens und soweit der Beschwerdeführer 1 ohnehin befugt ist, die sie betreffenden Begehren (Anonymisierung der Bankdokumente) vorzutragen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 6; A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.2; A-7663/2010 vom 28. April 2011 E. 6), offen bleiben.

1.4. Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit – unter Vorbehalt des Gesagten (E. 1.2 und 1.3.1) – einzutreten.

1.5. 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). Aus der Rechtsanwendung von

Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (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.
Der Beschwerdeführer 4 sowie die Beschwerdeführerin 5 verlangen, dass ihr Anspruch auf rechtliches Gehör im Sinne von Art. 10 der Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen vom 1. September 2010 (ADV; SR 672.204; in Kraft seit dem 1. Oktober 2010 [AS 2010 4017] gewahrt werde. Da sie von einer allfälligen Gewährung der Amtshilfe "materiell betroffen" seien, hätte die ESTV auch ihnen gegenüber ein Amtshilfeverfahren eröffnen müssen (inkl. Akteneinsichtsrecht und Möglichkeit zur Stellungnahme). Indem die Vorinstanz dies unterlassen habe, liege eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor.

Das Bundesverwaltungsgericht hat in mehreren Entscheiden entschieden, dass die ADV im gestützt auf den Staatsvertrag 10 durchgeführten Amtshilfeverfahren nicht zur Anwendung gelangt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6159/2010 vom 28. Januar 2011 E. 2.1; A-7019/2010 vom 6. Oktober 2011 E. 3.1). Die Beschwerdeführer 4 und 5 können daher aus der ADV nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die Frage, ob die Beschwerdeführer 4 und 5 aus dem Gehörsanspruch ein Recht auf Beiladung im vorinstanzlichen Verfahren ableiten können, kann offen bleiben, da die Betroffenen sich im vorliegenden Verfahren äussern konnten und eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs vor Bundesverwaltungsgericht, das die aufgeworfenen Datenschutzfragen mit voller Kognition überprüft, geheilt werden konnte (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7019/2010 vom 6. Oktober 2011 E. 2).

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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2, A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 und E. 6.2.2 [letztere auch in BVGE 2010/40]). Das Verfahren in Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA wird abgeschlossen mit dem Erlass einer begründeten Schlussverfügung der ESTV im Sinn von Art. 20j 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 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 2010/64 E. 1.4.2).

3.2. 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).

4.

4.1. Umstritten ist vorliegend die Frage, ob der Beschwerdeführer 1 die im Anhang zum Staatsvertrag 10 aufgeführten Kriterien der Kategorie 2/B/a für die Amtshilfe der Schweiz an die USA erfüllt. 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.

4.2. 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. grundlegend BVGE 2010/64 E. 5.2, bestätigt u.a. in Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-6605/2010 vom 23. August 2011 E. 8.2).

4.3. 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).

4.4. 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).

5.

5.1. 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.

5.2. 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7019/2010 vom 6. Oktober 2011 E. 10.2).

6.

6.1. 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 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, [...].

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, […].

6.2. 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).

6.2.1. 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7019/2010 vom 6. Oktober 2011 E. 11.2.1).

6.3. 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 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, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7019/2010 vom 6. Oktober 2011 E. 11.2.2).

7.
Laut angefochtener Schlussverfügung der Vorinstanz ist den Bankunterlagen zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer 1 eine "US person" im Sinne des Anhangs zum Staatsvertrag 10 sei, da er seinen Wohnsitz in den USA habe (...). Er sei an der Beschwerdeführerin 2 sowie an der Beschwerdeführerin 3 und damit auch an deren jeweiligen Bankkonten mit den Stammnummern *** beziehungsweise *** wirtschaftlich berechtigt gewesen (…). Der Gesamtwert der Konten habe am 31. Dezember 2003 beziehungsweise am 31. Dezember 2002 die massgebliche Grenze von Fr. 250'000.— überstiegen (…). Die Beschwerdeführerinnen 2 und 3 seien Sitzgesellschaften (…), das heisst nicht-operative Gesellschaften mit Sitz in einer "Steueroase", welche weder über eigenes Personal noch über eigene Geschäftsräume verfügten.

Des Weitern sei den eigenreichten Bankunterlagen zu entnehmen, dass die Organe der Beschwerdeführerin 2 zahlreiche Vergütungsaufträge im Umfang von Fr. xx'xxx'xxx.— an Banken in den USA, Liechtenstein und Panama etc. und meist zugunsten von Gesellschaften erteilt hätten, ohne dass sich der Verwendungszweck dieser Mittel aus den Unterlagen erschliessen würde. Am 22. Dezember 2003 seien USD x'xxx'xxx.— vom Konto der Beschwerdeführerin 2 auf das Konto der Beschwerdeführerin 3 überwiesen worden (…). Der Beschwerdeführer 1 sei auch am Konto der Beschwerdeführerin 3 wirtschaftlich berechtigt gewesen (…). Den Unterlagen sei zu entnehmen, dass die UBS AG dem vertretungsbevollmächtigten Direktor der Beschwerdeführerin 2 (das heisst dem Beschwerdeführer 4) mitgeteilt habe, dass solche Transaktionen nicht erwünscht seien (…). Der Beschwerdeführer 4 habe den Beschwerdeführer 1 darüber informiert und daraufhin die Bankbeziehung saldieren und die Vermögenswerte auf eine andere Bank transferieren lassen (…).

Der Beschwerdeführer 1 trete beim Konto der Beschwerdeführerin 2 nicht direkt in Erscheinung. Aus den Unterlagen gehe jedoch hervor, dass er die formell vertretungsberechtigten Direktoren für sich handeln liess (…). Die Zahlungsanweisungen seien formell vom Organ der Beschwerdeführerin 2 abgesegnet und bestätigt worden. Diese habe jedoch nach Auffassung der ESTV keine selbständige Bedeutung. Der Beschwerdeführer 1 habe das Konto des Beschwerdeführerin 2 wie sein eigenes privates Konto benutzt. Die Beschwerdeführerin 2 habe somit lediglich die Funktion eines Treuhänders gehabt. Sie erscheine als

missbräuchliche Gestaltung ("sham entity") bzw. als blosses Instrument der dahinter stehenden nutzungsberechigten natürlichen Person ("alter ego"). Es sei folglich von einem Lügengebäude gemäss Fussnote 3 des Anhangs zum Staatsvertrag 10 auszugehen, und es bestünde ein begründeter Verdacht auf "tax fraud or the like". Alle massgeblichen Kriterien der Kategorie 2/B/a seien im Ergebnis erfüllt.

8.

8.1. Beim Beschwerdeführer 1 handelt es sich unbestrittenermassen um eine "US person" im Sinn des Staatsvertrags 10 (vgl. E. 4.2. hiervor), da er im abkommensrelevanten Zeitraum seinen Wohnsitz in den USA hatte (…). Ebenfalls unbestrittenermassen handelt es sich bei den Beschwerdeführerinnen 2 und 3 jeweils um eine "offshore company" im Sinn des Staatsvertrags 10. Die streitbetroffenen "offshore company accounts" wurden im abkommensrelevanten Zeitraum eröffnet und gehalten. Der Kontostand überstieg den Betrag von Fr. 250'000.— am 31. Dezember 2003 (…) bzw. am 31. Dezember 2002 (…). Zu beanstanden ist in diesem Zusammenhang allerdings die Auffassung der Vorinstanz, dass, sofern die Voraussetzungen der Amtshilfe bezüglich eines Kontos erfüllt seien, Amtshilfe auch für die weiteren Konten zu erteilen sei. Gemäss Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts sind die Voraussetzungen für jedes einzelne Konto gesondert zu prüfen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8261/2010 vom 15. August 2011 E. 4.4 betreffend einen Fall der Kategorie 2/B/a). Da die Vorinstanz die Voraussetzungen zur Amtshilfeerteilung indessen für beide betroffenen Konten prüfte, ist auf diesen Punkt nicht weiter einzugehen.

Zu prüfen bleibt, ob der Beschwerdeführer 1 an den Beschwerdeführerinnen 2 und 3 wirtschaftlich berechtigt war (vgl. E. 8.2. nachfolgend) und ob der von der Vorinstanz angenommene Verdacht auf "Betrugsdelikte und dergleichen" als begründet erscheint (vgl. E. 8.3. nachfolgend).

8.2. Der Beschwerdeführer 1 wird auf den jeweiligen Bankformularen A als wirtschaftlich Berechtigter am UBS-Konto der Beschwerdeführerin 2 (…) und am UBS-Konto der Beschwerdeführerin 3 (…) genannt. Die Angaben auf diesen Formularen stellen einen hinreichenden Anhaltspunkt für die entsprechende Annahme der ESTV dar (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7019/2010 vom 6. Oktober 2011 E. 13.2 mit Hinweisen). Damit ist es an den Beschwerdeführenden, diese

Sachverhaltsannahme der Vorinstanz mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (vgl. E. 3.2 hiervor).

Die Beschwerdeführenden machen geltend, die Angaben auf den Formularen A seien fälschlicherweise und ungewollt erfolgt. Der Grund habe darin gelegen, dass anlässlich der Kontoeröffnung im Juli 2003 der Beschwerdeführer 4 (in der Funktion als Rechtsanwalt des Beschwerdeführers 1 und als Treuhänder der Beschwerdeführerinnen 2 und 3) und die Beschwerdeführerin 5 (als Mitarbeiterin des Beschwerdeführers 4) ursprünglich davon ausgegangen seien, dass der Beschwerdeführer 1 der tatsächlich wirtschaftliche Berechtigte der streitbetroffenen UBS-Bankkonten gewesen sei. Die UBS AG sei im Jahr 2005 auf den Fehler aufmerksam gemacht worden, habe aber die entsprechende Korrektur des Formulars A nie vorgenommen. Die Beschwerdeführenden stützen diese Behauptung auf eine Reihe von Schreiben des Beschwerdeführers 4 an die UBS AG. In seinem Schreiben vom 1. März 2005 teilte dieser der UBS AG mit, dass sich der Kreis der an der Beschwerdeführerin 2 wirtschaftlich berechtigten Personen geändert habe. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden schliesst dieses Schreiben indessen nicht aus, dass der Beschwerdeführer 1 nach wie vor zu den wirtschaftlich berechtigten Personen gehörte. In seinem Schreiben vom 3. März 2005 gab der Beschwerdeführer 4 den Hauptbegünstigten an der Beschwerdeführerin 3 an. Zwar wird in diesem Brief darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer 1 kein nennenswertes Interesse an der Beschwerdeführerin 3 habe. Wie die Vorinstanz in der Vernehmlassung zu Recht ausführt, schliesst dies zum einen nicht aus, dass der Beschwerdeführer 1 zumindest ein untergeordnetes Interesse hatte, und lässt ausserdem offen, ab welchem Zeitpunkt diese Sachlage gegeben war. Es ist deshalb nicht auszuschliessen, dass der Beschwerdeführer 1 bis März 2005 an den Beschwerdeführerinnen 2 und 3 wirtschaftlich berechtigt gewesen war. Nichts anderes ergibt sich gestützt auf die ins Recht gelegten "Reports of the Liquidation Trustees". Die Verfasser der Berichte betonen, dass sie angesichts fehlender oder unvollständiger Informationen, Berichte, Bücher und Urkunden lediglich Empfehlungen abgeben könnten und den endgültigen Entscheid, wer tatsächlich wirtschaftlich Berechtigter der Beschwerdeführerin 2 resp. der Beschwerdeführerin 3 sei, anderen Akteuren überlassen müssten (…). Die Verfasser der Berichte legen auch offen, dass sie weder die Echtheit und Richtigkeit der ihnen vorgelegten Dokumente noch den Wahrheitsgehalt von mündlichen Aussagen überprüfen könnten (…). Die

Berichte sind deshalb nicht geeignet, die Richtigkeit der Angaben in den Formularen A zu widerlegen. Es bleibt somit der Verdacht, dass der Beschwerdeführer 1 an den Beschwerdeführerinnen 2 und 3 wirtschaftlich berechtigt war.

8.3. Die ESTV ist der Ansicht, der Beschwerdeführer 1 habe die streitbetroffenen Bankkonti der Gesellschaften zu privaten Zwecken benutzt. Sie begründet den Verdacht auf betrügerisches Verhalten damit, dass es sich bei den Beschwerdeführerinnen 2 und 3 um Sitzgesellschaften handle (…), von den Organen der Beschwerdeführerin 2 Vergütungsaufträge ohne erkennbaren Verwendungszweck der Mittel erteilt worden seien, vom Konto der Beschwerdeführerin 2 ein Betrag von USD x'xxx'xxx.— auf das Konto der Beschwerdeführerin 3 überwiesen worden sei (…), wobei es sich um eine seitens der UBS AG nicht erwünschte Transaktion gehandelt habe (…), und aus den Unterlagen hervorgehe, dass der gegen aussen nicht direkt in Erscheinung tretende Beschwerdeführer 1 die formell vertretungsberechtigten Direktoren der Beschwerdeführerin 2 für sich habe handeln lassen (…). Die Beschwerdeführerin 2 habe lediglich die Funktion eines Instruments ("alter ego") des dahinter stehenden Beschwerdeführers 1 erfüllt.

Gestützt auf die genannten Hinweise (Vorliegen reiner Sitzgesellschaften, wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 1 an beiden Sitzgesellschaften, Transaktion von USD x'xxx'xxx.— vom Konto der einen auf das Konto der anderen Sitzgesellschaft, nicht erkennbarer Verwendungszweck diverser Vergütungsaufträge, verdeckte Anweisungen des Beschwerdeführers 1 an den Beschwerdeführer 4) durfte die Vorinstanz von einem begründeten Verdacht auf betrügerisches Verhalten im Sinn des Anhangs zum Staatsvertrag 10 ausgehen, indem der Beschwerdeführer die Sitzgesellschaften benutzte, um Vermögenswerte vor dem US-amerikanischen Fiskus zu verbergen. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang die Belegstelle …, woraus sich mutmasslich ergibt, dass hinter den Anweisungen des Beschwerdeführers 4 an die UBS AG der am Konto wirtschaftlich berechtigte Beschwerdeführer 1 steht (der Beschwerdeführer 4 spricht von der "Abwicklung des Geschäfts seines Klienten"). Es ist nun an den Beschwerdeführenden den Verdacht auf betrügerisches Verhalten mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (vgl. E. 3 hiervor).

Die Beschwerdeführenden bringen keine einzige Urkunde bei, die am Verdacht der Vorinstanz Zweifel erwecken könnten. Sie beschränken sich

darauf, die Eigenschaft des Beschwerdeführers 1 als wirtschaftlich Berechtigter der streitbetroffenen Bankkonten zu bestreiten. Dazu bringen sie vor, der Beschwerdeführer 1 sei in seiner Funktion als "Investment Adviser" berechtigt gewesen, über die Gelder treuhänderisch zu verfügen. Für seine Tätigkeit sei er mit einem Honorar von 5 bis 10 Prozent der unter seiner Verwaltung stehenden Vermögenswerte entschädigt worden. Entsprechende Abrechnungen oder Belege, woraus sich ergeben würde, dass der Beschwerdeführer 1 tatsächlich jemals Entschädigungen der Beschwerdeführerin 2 erhalten habe, werden jedoch nicht vorgelegt. Der Verdacht auf betrügerisches Verhalten bleibt demzufolge bestehen.

8.4. Die Beschwerde ist somit im Hauptantrag abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

9.
9.1. Die Beschwerdeführenden führen im Eventualantrag aus, vor der Übermittlung an den IRS seien die persönlichen Daten einer Anzahl von Drittpersonen, die nicht im Zusammenhang mit dem Zweck der Amtshilfe stünden, zu anonymisieren.

9.2. Auch im Amtshilfeverfahren gilt der Verhältnismässigkeitsgrundsatz (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6930/2010 vom 9. März 2011 E. 6.1 mit weiteren Hinweisen). Dies bedeutet, dass die Namen von Dritten, die offensichtlich nichts mit den vorgeworfenen Handlungen zu tun haben, im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen nicht an den IRS übermittelt werden sollen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.2 mit weiteren Hinweisen).

9.3. Zwar enthalten weder der Staatsvertrag 10 noch das DBA-USA 96 noch die Vo DBA-USA explizite Bestimmungen, wer als "unbeteiligter Dritter" gilt. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung können aber die einschlägigen Grundsätze über die internationale Rechtshilfe auch beim Informationsaustausch nach Art. 26 DBA-USA 96 herangezogen werden (anstelle zahlreicher: Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 3). Dies entspricht denn auch ständiger Praxis und erscheint angesichts des vergleichbaren Zwecks von Amts- und Rechtshilfeverfahren als sachgerecht. Das Bundesverwaltungsgericht hat keinen Anlass, diese Rechtsprechung in Frage zu stellen (Urteil

des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 6.2.2 f.; BVGE 2010/40 E. 7.2.1).

9.4. Unbeteiligter Dritter im Sinne von Art. 10 Ziff. 2 des Staatsvertrags vom 25. Mai 1973 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen (RVUS, SR 0.351.933.6), bei welchem Beweismittel und Auskünfte nur unter den in Art. 10 Ziff. 2 Bst. a-c aufgeführten Bedingungen übermittelt werden, ist einzig, wer nach dem Ersuchen in keiner Weise mit der diesem zugrunde liegenden Straftat verbunden zu sein scheint. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann von einem unbeteiligten Dritten dann nicht gesprochen werden, wenn eine wirkliche und unmittelbare Beziehung zwischen einer Person und einer der im Ersuchen geschilderten Tatsachen besteht, welche Merkmal einer Straftat ist. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Dritte als Teilnehmer im strafrechtlichen Sinne anzusehen ist (BGE 120 Ib 251 E. 5b, 112 Ib 462 E. 2b, 107 Ib 252 E. 2b; Urteil des Bundesgerichts 2A.430/2005 vom 12. April 2006 E. 6.1). Der Inhaber eines Bankkontos, welches für verdächtige Transaktionen benutzt wurde, ist mithin nicht als unbeteiligter Dritter zu qualifizieren (BGE 120 Ib 251 E. 5b). Weiter entschied das Bundesgericht, dass auch eine Gesellschaft, welche als Mittlerin benutzt wurde, um einer anderen Gesellschaft Gelder zur Verfügung zu stellen, die dazu bestimmt waren, die im Rechtshilfegesuch erwähnte Straftat zu begehen oder zu ermöglichen, nicht als unbeteiligte Dritte betrachtet werden könne. Das Gleiche gelte für die eine solche Gesellschaft beherrschenden oder leitenden natürlichen Personen (BGE 112 Ib 462 E. 2b, 107 Ib 258 E. 2c, Urteil des Bundesgerichts 1A.60/2000 vom 22. Juni 2000 E. 4c; vgl. auch CHRISTOPH PETER, Zum Schicksal des echten "unbeteiligten Dritten" in der Strafrechts- und Amtshilfe, in: Rechtliche Rahmenbedingungen des Wirtschaftsstandortes Schweiz, Festschrift 25 Jahre juristische Abschlüsse an der Universität St. Gallen [HSG], St. Gallen 2007, S. 671). Dies muss nach dem Ausgeführten auch für die Amtshilfe gelten (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6972/2010 vom 27. April 2011 E. 7.4, A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 6.2.3).

9.5. Wird die Anonymisierung von an sich vom Amtshilfeersuchen umfassten Daten verlangt, so genügt es grundsätzlich nicht, pauschal vorzubringen, bei den in den Kontounterlagen auftauchenden Namen handle es sich um solche unbeteiligter Dritter. Ist nämlich nicht von

vornherein zweifelsfrei ersichtlich, dass die Daten nichts mit dem Amtshilfeersuchen zu tun haben, müssen die Beschwerdeführenden bei jedem einzelnen Aktenstück, das nach ihrer Auffassung von der Übermittlung auszuschliessen ist, bezeichnen und im Einzelnen darlegen, weshalb dieses im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.5 mit weiteren Hinweisen).

9.6. Abgesehen davon, dass sich die entsprechenden Anträge schon aus prozessualen Gründen als unzureichend erweisen (vgl. E. 9.5 hiervor), ist auch inhaltlich nicht einzusehen, weshalb zu anonymisierende unbeteiligte Dritte vorhanden sein sollten. Zum einen stammen die in Frage stehenden Daten nicht von mit dem Konto in keiner Weise verbundenen Dritten, und zum anderen beziehen sie sich direkt und unmittelbar auf das in Frage stehende Konto, womit ein offenkundiger Zusammenhang mit den zum Amtshilfegesuch führenden Verfahren in den USA besteht. Dies gilt insbesondere für den Beschwerdeführer 4, der nach den Angaben der Beschwerdeführenden als Rechtsanwalt des Beschwerdeführers 1 und als Treuhänder der Beschwerdeführerinnen 2 und 3 wirkte, sowie für die Beschwerdeführerin 5 als Angestellte des Beschwerdeführers 4. Das Bundesverwaltungsgericht hat in vergleichbaren Konstellationen wie der vorliegenden denn auch festgehalten, dass unter diesen Umständen Gesuchen um Anonymisierung nicht stattgegeben werden könne (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6302/2010 vom 28. März 2011 E. 9.3; A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 6.4; A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 6.4).

9.7. Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass die Schlussverfügung der Vorinstanz eine Verwendungsbeschränkung enthält. Demgemäss dürfen die im Amtshilfeverfahren erlangten Unterlagen von den US-amerikanischen Behörden nur in einem allfälligen Verfahren gegen den Beschwerdeführer 1 verwendet werden.

9.8. Die Beschwerde erweist sich somit auch im Eventualantrag als unbegründet.

10.

Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 15'000.— festzulegen (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 im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 20'000.— zu verrechnen. Der Restbetrag von Fr. 5'000.— ist den Beschwerdeführenden zurückzuerstatten. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

11.
Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.
Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 15'000.— werden den Beschwerdeführenden auferlegt und im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 20'000.— verrechnet. Der Restbetrag von Fr. 5'000.— wird den Beschwerdeführenden zurückerstattet. Diese werden ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführenden (Einschreiben)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. ***1 und ***2; Einschreiben)

Die vorsitzende Richterin: Der Gerichtsschreiber:

Charlotte Schoder Alexander Misic

Versand: