Urteilskopf

139 II 404

30. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. A.X. und Mitb. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C_269/2013 vom 5. Juli 2013

Regeste (de):
Art. 43, 84a, 89 Abs. 1 und Art. 103 BGG; Art. 6 EMRK; Art. 26 DBA-USA 96; internationale Amtshilfe in Steuerfragen mit den Vereinigten Staaten von Amerika.

Verfahrensgrundsätze:

Anwendbares Recht und Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung (E. 1). Beschwerdelegitimation des Kontoinhabers und des wirtschaftlich Berechtigten (E. 2). Keine aufschiebende Wirkung der Beschwerde von Gesetzes wegen (E. 4). Keine Möglichkeit der nachträglichen Ergänzung der Beschwerdeschrift (E. 5). Die strafprozessualen Garantien sind auf das Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuerfragen nicht anwendbar (E. 6). Ein gerichtliches Urteil über die Verweigerung der Amtshilfe entfaltet nur eine eingeschränkte materielle Rechtskraft und hindert den ersuchenden Staat nicht, ein neues, verbessertes Gesuch in der gleichen Sache zu stellen (E. 8). Auf Rechtsmittel, die stellvertretend für einen Dritten eingereicht werden, ist nicht einzutreten (E. 11). Verfahren betreffend die internationale Amtshilfe in Steuerfragen sind Streitigkeiten mit Vermögensinteresse (E. 12).

Gruppenanfragen:

Auf ein auf das DBA-USA 96 gestütztes Amtshilfegesuch, welches die Namen der betroffenen Steuerpflichtigen nicht erwähnt, ist grundsätzlich einzutreten, sofern die Darstellung des Sachverhalts genügend detailliert ist, um einen Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen zu ergeben und die Identifikation der gesuchten Personen zu ermöglichen (E. 7.2). Der nicht namentlich genannte Informationsinhaber muss mit einem für den ersuchten Staat zumutbaren Aufwand identifiziert werden können (E. 7.3).

Betrugsdelikte und dergleichen:

Regeste (fr):
Art. 43, 84a, 89 al. 1 et art. 103 LTF; art. 6 CEDH; art. 26 CDI-USA 96; assistance administrative internationale en matière fiscale avec les Etats-Unis d'Amérique.

Principes procéduraux:

Droit applicable et présence d'une question juridique de principe (consid. 1). Qualité pour recourir du titulaire du compte ainsi que de son ayant droit économique (consid. 2). Pas d'effet suspensif automatique du recours (consid. 4). Pas de possibilité de compléter ultérieurement le mémoire de recours (consid. 5). Les garanties procédurales pénales ne sont pas applicables en procédure d'assistance administrative en matière fiscale (consid. 6). Un jugement refusant l'assistance administrative n'a qu'une force exécutoire matérielle limitée et n'empêche pas l'Etat étranger de déposer une nouvelle demande améliorée dans la même affaire (consid. 8). Il n'est pas entré en matière sur des recours déposés pour faire valoir des intérêts de tiers (consid. 11). Les procédures relatives à l'assistance administrative internationale en matière fiscale sont des contestations pécuniaires (consid. 12).

Demandes groupées:

Une demande d'assistance administrative fondée sur la CDI-USA 96 qui ne mentionne pas les noms des con-

tribuables visés est en principe recevable, dans la mesure où la description de l'état de fait déterminant est suffisante pour fonder un soupçon de fraude et délits semblables et permettre d'identifier les personnes recherchées (consid. 7.2). Le détenteur d'information dont le nom n'est pas mentionné doit pouvoir être identifié par l'Etat requis avec des moyens raisonnables (consid. 7.3).

Fraude fiscale et délits similaires:

Regesto (it):
Artt. 43, 84a, 89 cpv. 1 e art. 103 LTF; art. 6 CEDU; art. 26 CDI-USA 96; assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale con gli Stati Uniti d'America.

Principi procedurali:

Diritto applicabile e presenza di una questione di diritto d'importanza fondamentale (consid. 1). Legittimazione a ricorrere del titolare del conto così come del suo avente diritto economico (consid. 2). Non viene conferito automaticamente effetto sospensivo al ricorso (consid. 4). Nessuna possibilità di completare ulteriormente l'allegato ricorsuale (consid. 5). Le garanzie procedurali penali non si applicano alla procedura di assistenza amministrativa in materia fiscale (consid. 6). Un giudizio che rifiuta l'assistenza amministrativa ha solo un'autorità di cosa giudicata limitata e non impedisce allo Stato estero di presentare una nuova domanda migliorata nella stessa causa (consid. 8). Non entrata in materia su ricorsi esperiti per difendere interessi di terzi (consid. 11). I procedimenti relativi all'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale sono delle contestazioni pecuniarie (consid. 12).

Richieste raggruppate:

Una richiesta di assistenza amministrativa fondata sulla CDI-USA 96 che non indica i cognomi dei contribuenti interessati è, di principio, ammissibile nella misura in cui la descrizione dello stato di fatto determinante è sufficiente per fondare un sospetto di frode e di delitti analoghi e permettere d'identificare le persone ricercate (consid. 7.2). Il detentore d'informazione la cui identità non è menzionata deve potere essere identificato dallo Stato richiesto utilizzando mezzi ragionevoli (consid. 7.3).

Frode fiscale e delitti analoghi:

Sachverhalt ab Seite 406

BGE 139 II 404 S. 406

A. Am 26. September 2011 richtete die Steuerbehörde der Vereinigten Staaten von Amerika (USA; Internal Revenue Service [IRS]) ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV). Am 5. April 2012 (Urteil A-737/2012) hiess das

BGE 139 II 404 S. 407

Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde gut, die gegen eine gestützt auf dieses Amtshilfegesuch erlassene Schlussverfügung der EStV gerichtet war. Das Gericht hielt im Wesentlichen fest, dass die Formulierung des Amtshilfegesuchs vor allem Personen betraf, die sich höchstens einer Steuerhinterziehung schuldig gemacht hätten, für welche unter dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen jedoch keine Amtshilfe geleistet werde. Infolge dieses Urteils zog die EStV die weiteren in Ausführung des erwähnten Amtshilfegesuchs bereits erlassenen Schlussverfügungen in Wiedererwägung. Darunter befand sich auch eine Verfügung, welche A.X., B.X., die Y. Ltd. und C.X. betraf. Das sie betreffende Beschwerdeverfahren wurde am 11. Mai 2012 abgeschrieben.

B. Am 3. Juli 2012 stellte der IRS ein neues Amtshilfegesuch und ersuchte um Informationen betreffend bestimmte in den USA steuerpflichtige Personen, welche Domizilgesellschaften gehalten haben, die bei der CS bestimmte Konten oder Depots hielten. Der IRS ersuchte um Herausgabe von Informationen über solche Steuerpflichtige, die zu irgendeinem Zeitpunkt in den Jahren 2002 bis und mit 2010 eine Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsberechtigung über Bankkonten bei der CS hatten oder wirtschaftlich an bei der CS gehaltenen Konten berechtigt waren. In ihrer am 8. November 2012 erlassenen Schlussverfügung gelangte die EStV zum Ergebnis, A.X. und B.X. seien an der Y. Ltd. wirtschaftlich berechtigt und in ihrem Fall seien sämtliche Voraussetzungen erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten. A.X., B.X., die Y. Ltd. und C.X. erhoben beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen die Schlussverfügung der EStV. B.X. ist am 17. Januar 2013 verstorben. Mit Urteil vom 13. März 2013 (A-6011/2012) wies das Bundesverwaltungsgericht diese Beschwerde ab, mit der Auflage an die EStV, den IRS darauf hinzuweisen, dass die übermittelten Unterlagen nur in Verfahren verwendet werden dürfen, die A.X. betreffen.

C. Gegen dieses Urteil des Bundesverwaltungsgerichts führen A.X. (Beschwerdeführer 1), B.X. sel. (Beschwerdeführerin 2), die Y. Ltd. (Beschwerdeführerin 3) und C.X. (Beschwerdeführer 4) mit Eingabe vom 22. März 2013 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Sie beantragen, das angefochtene Urteil vom 13. März 2013 und die Schlussverfügung der EStV vom 8. November 2012 seien aufzuheben und es sei die Amts- und

Rechtshilfe zu verweigern. Die Beschwerdeführenden stellen zudem verschiedene weitere materielle sowie prozessuale Anträge. Das Bundesgericht hat die Angelegenheit am 5. Juli 2013 öffentlich beraten. (Zusammenfassung)

Erwägungen

Erwägungen:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfegesuch des IRS gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-USA 96; SR 0.672.933.61) zugrunde. Das am 23. September 2009 unterzeichnete Änderungsprotokoll zum DBA-USA (nachfolgend: Protokoll 09; vgl. BBl 2010 247) ist noch nicht in Kraft, sodass weiterhin das DBA- USA 96

anzuwenden ist. Art. 26 DBA-USA 96 in der im vorliegenden Fall anzuwendenden Fassung ist am 19. Dezember 1997 in Kraft getreten und findet somit Anwendung auf alle Steuerperioden, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Jahres beginnen (vgl. Art. 29 Ziff. 2 lit. b DBA-USA 96). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind Bestimmungen über die Amtshilfe und die Pflicht von Privaten, von ihnen verlangte Informationen herauszugeben, Vorschriften verfahrensrechtlicher Natur, welche mit ihrem Inkrafttreten sofort anwendbar sind (vgl. Urteil 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 2a mit weiteren Hinweisen). Die Steuerperioden, für welche der IRS um Informationen nachsucht, nämlich die Jahre 2002 bis und mit 2010, werden somit von Art. 26 DBA-USA 96 gedeckt. Das Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 672.5) regelt den Vollzug der Amtshilfe nach den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (vgl. Art. 1 Abs. 1 lit. a StAhiG). Gemäss Art. 24 StAhiG gelten die Ausführungsbestimmungen, die sich auf den Bundesbeschluss vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2 [nachfolgend: BB-DBA]) stützen, allerdings weiter für die Amtshilfeersuchen, die beim Inkrafttreten dieses Gesetzes bereits eingereicht waren. Der IRS bittet mit Ersuchen vom 3. Juli 2012 um Herausgabe von Informationen über solche

Steuerpflichtige, die zu irgendeinem Zeitpunkt in den Jahren 2002 bis und mit 2010 eine Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsberechtigung über Bankkonten bei der CS hatten oder wirtschaftlich an bei der CS gehaltenen Konten berechtigt waren. Das StAhiG ist am 1. Februar 2013 in Kraft getreten und somit auf das vorliegende Verfahren nicht anwendbar. Das Verfahren ist daher nach dem BB-DBA zu führen. Gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. d BB-DBA ist der Bundesrat zuständig, das Verfahren zu regeln, das bei einem vertraglich ausbedungenen Austausch von Meldungen zu befolgen ist. Der Bundesrat hat dies mit der Verordnung vom 1. September 2010 über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV; AS 2010 4017) gemacht, doch ist diese nur auf den Vollzug der Amtshilfe nach den neuen oder revidierten Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anwendbar, die nach dem 1. Oktober 2010 in Kraft getreten sind (vgl. Art. 1 in Verbindung mit Art. 18 ADV). Das im vorliegenden Verfahren anwendbare DBA-USA 96 trat am 19. Dezember 1997 in Kraft, sodass die ADV keine Anwendung findet. Die Amtshilfe nach diesem Abkommen untersteht somit der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61 [nachfolgend: Vo DBA-USA]).

1.2 Gemäss Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA unterliegt die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung über die Übermittlung von Informationen der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege. Im Rahmen der Schlussbestimmungen des StAhiG wurde auch das Bundesgerichtsgesetz vom 17. Juni 2005 (BGG; SR 173.110) geändert und die Beschwerde auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen unter gewissen Voraussetzungen zugelassen (vgl. AS 2013 231, insb. S. 240). In analoger Anwendung von Art. 132 Abs. 1 BGG, der vorsieht, dass das BGG auf Beschwerdeverfahren anwendbar ist, sofern der angefochtene Entscheid nach dem Inkrafttreten des BGG ergangen ist, sind die am 1. Februar 2013 in Kraft getretenen Änderungen des BGG auf den vorliegenden Fall anwendbar, da das angefochtene Urteil des Bundesverwaltungsgerichts am 13. März 2013 ergangen ist (BGE 139 II 340 E. 3 S. 342).

1.3 Art. 83 lit. h BGG sieht vor, dass die Beschwerde an das Bundesgericht unzulässig ist gegen Entscheide auf dem Gebiet der

internationalen Amtshilfe, mit Ausnahme der Amtshilfe in Steuersachen. Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde allerdings nur zulässig, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a BGG). Gemäss Art. 84 Abs. 2 BGG liegt ein besonders bedeutender Fall insbesondere vor, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass elementare Verfahrensgrundsätze verletzt worden sind oder das Verfahren im Ausland schwere Mängel aufweist. Das Gesetz enthält nach dem ausdrücklichen Wortlaut von Art. 84 Abs. 2 BGG eine nicht abschliessende, nur beispielhafte Aufzählung von möglichen besonders bedeutenden Fällen. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist regelmässig zu bejahen, wenn dessen Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann, namentlich wenn von unteren Instanzen viele gleichartige Fälle zu beurteilen sein werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist unter Umständen auch anzunehmen, wenn es sich um eine erstmals zu beurteilende Frage handelt, die einer Klärung durch das Bundesgericht bedarf. Es muss sich allerdings um eine Rechtsfrage handeln, deren Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann und von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung können sich ebenfalls nach dem Erlass neuer materiell- oder verfahrensrechtlicher Normen stellen. Ein Eintreten rechtfertigt sich schliesslich auch, wenn sich aufgrund der internationalen Entwicklungen Fragen von grundsätzlicher Bedeutung stellen (BGE 139 II 340 E. 4 S. 342 mit weiteren Hinweisen). Nach Art. 42 Abs. 2 BGG ist in der Begründung in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt. Ist eine Beschwerde nur unter der Voraussetzung zulässig, dass sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder ein besonders bedeutender Fall nach Art. 84 oder 84a BGG vorliegt, so ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist, es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu (BGE 139 II 340 E. 4 S. 342 mit weiteren Hinweisen). Die Beschwerdeführenden erwähnen verschiedene Rechtsfragen, die aus ihrer Sicht von grundsätzlicher Bedeutung im genannten Sinn sind. So stelle sich insbesondere die Frage, ob Gruppenanfragen nach dem DBA-USA 96 zulässig sind, da dieses Doppelbesteuerungsabkommen bis heute nicht an die neuesten

Entwicklungen und Standards im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuerfragen angepasst worden sei. Die Antwort auf diese Frage kann für die Praxis der internationalen Amtshilfe generell und für Amtshilfe an die USA wegleitend sein. Sie ruft zudem von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung, insbesondere nachdem ein ähnlich gelagerter Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Urteil des BVGer A-7342/2009 vom 5. März 2009) in der Lehre stark kritisiert wurde (vgl. RAINER SCHWEIZER, Zulassung sog. Gruppenanfragen ohne zurechenbare Verdachtsgründe in der Steuerstrafrechtshilfe gegenüber den USA, Jusletter vom 27. Februar 2012 [nachfolgend: Gruppenanfragen]; derselbe, Der Rechtsstaat und die EMRK im Fall der Kunden der UBS AG, AJP 2011 S. 1007 [nachfolgend: Rechtsstaat]; AURELIA RAPPO, Le secret bancaire, les droits de la défense et la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral dans l'affaire UBS, RDAF 2011 II S. 233; AMADÒ/MOLO, Das Verbot von "Fishing Expeditions" gemäss der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 und den OECD-Standards, AJP 2009 S. 539). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist somit grundsätzlich einzutreten (vgl. Art. 84a BGG). Die Beschwerdesache ist dabei im ordentlichen Verfahren und in Besetzung mit fünf Richtern (Art. 20 Abs. 2 BGG) zu beurteilen (vgl. Urteil 1C_122/2011 vom 23. Mai 2011 E. 1).

2. Gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG ist zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (lit. a), durch den angefochtenen Entscheid oder Erlass besonders berührt ist (lit. b) und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat (lit. c).

2.1 Der Beschwerdeführer 1 ist wirtschaftlich Berechtigter an den Vermögenswerten, die über das infrage

stehende Konto gehalten werden.

2.1.1 In seiner ständigen Rechtsprechung zur Beschwerdelegitimation in der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen und der internationalen Amtshilfe in Börsenangelegenheiten hat das Bundesgericht die Legitimation des Inhabers eines Bankkontos, worüber Auskünfte erteilt werden sollen, bejaht, nicht aber jene des wirtschaftlich Berechtigten an diesem, selbst wenn dadurch dessen Identität offengelegt wird (vgl. BGE 137 IV 134 E. 5.2.1 S. 137 f.;

BGE 127 II 323 E. 3b/cc S. 330; BGE 125 II 65 E. 1). Es hat dazu ausgeführt, ein schutzwürdiges Interesse liege nicht schon dann vor, wenn jemand irgendeine Beziehung zum Streitobjekt zu haben behauptet. Vielmehr müsse eine vom einschlägigen Bundesrecht erfasste spezifische Beziehungsnähe gegeben sein. Eine bloss mittelbare Betroffenheit genüge nicht (vgl. BGE 128 II 211 E. 2.3 S. 217). Als persönlich und direkt betroffen wird im Falle der Erhebung von Konteninformationen der jeweilige Konto- und Depotinhaber angesehen (vgl. Art. 9a lit. a der Verordnung vom 24. Februar 1982 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen [IRSV; RS 351.11]). Bloss wirtschaftlich an einem Bankkonto oder Wertschriftendepot Berechtigte sind hingegen grundsätzlich nicht legitimiert, Rechtshilfemassnahmen anzufechten, welche die Bankverbindung betreffen (BGE 137 IV 134 E. 5.2.1 S. 138 f.). Wer in seinen geschäftlichen Beziehungen die Verfügungsmacht über ein Konto durch eine andere natürliche oder juristische Person wahrnehmen lässt, hat regelmässig die sich hieraus ergebenden Konsequenzen zu tragen. Dies ist ihm umso eher zuzumuten, als er über seinen wirtschaftlichen oder rechtlichen Einfluss auf den Vertragspartner des Effektenhändlers seine Interessen in der Regel ohne Weiteres in geeigneter Weise wahrnehmen kann (vgl. Urteil 2A.352/2000 vom 9. März 2001 E. 3a). Ist dies ausnahmsweise nicht der Fall, steht ihm unter Umständen im Rahmen von Art. 38 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 24. März 1995 über die Börsen und den Effektenhandel (BEHG; SR 954.1) ebenfalls Parteistellung zu (vgl. BGE 127 II 323 E. 3b/cc S. 330). So hat das Bundesgericht in ständiger Praxis eine Ausnahme angenommen, wenn die juristische Person, welche Kontoinhaberin ist, nicht mehr besteht und daher nicht mehr selber Beschwerde führen kann (vgl. BGE 137 IV 134 E. 5.2.1 S. 137 f.).

2.1.2 Die Beachtung der Grundsätze der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuerfragen macht grundsätzlich Sinn, denn so kann auch in Fiskalangelegenheiten eine kohärente internationale Zusammenarbeit gewährleistet werden. Sie erweist sich als umso dringender, als die Parallelität dieser Verfahren auch vom Gesetzgeber gewollt ist (vgl. BBl 2011 6193, 6224). Schliesslich ist anzumerken, dass es nach den anwendbaren völkerrechtlichen Normen dem ersuchenden Staat - auch im Fiskalauskunftsrecht - grundsätzlich freisteht, ob er gestützt auf die Bestimmungen des Rechtshilferechts ein Rechtshilfegesuch stellen will oder - wie hier - ein Amtshilfeersuchen gestützt auf die

einschlägigen Rechtsquellen einreicht. Zwar kann der ersuchende Staat nicht autonom bestimmen, ob und in welchem Umfang er Amtshilfe erhält; diesbezüglich hat er den Verfahrensweg vor den Behörden des ersuchten Staates zu durchlaufen. Der ersuchende Staat kann jedoch selber wählen, ob er ein Amts- oder ein Rechtshilfegesuch einreichen und prüfen lassen will (vgl. BGE 137 II 128 E. 2.3 S. 133 f.). Der gewählte Weg wird dabei insbesondere davon abhängen, welche Behörde und zu welchem Zweck im ersuchenden Staat das Gesuch stellt, und je nachdem, welcher Weg gewählt wurde, wird die Zuständigkeit in der Schweiz unterschiedlich sein

(vgl. BGE 137 II 128 E. 2.2 S. 132 f.). Auch unter diesem Gesichtspunkt rechtfertigt es sich somit, so weit wie möglich die Grundsätze der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen auch auf die internationale Amtshilfe in Steuerangelegenheiten anzuwenden.

2.1.3 Die erwähnte Rechtsprechung muss allerdings in der internationalen Amtshilfe in Steuerfragen nuanciert werden. Im vorliegenden Fall ersucht der IRS um Herausgabe von Informationen über solche Steuerpflichtige, die zu irgendeinem Zeitpunkt in den Jahren 2002 bis und mit 2010 eine Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsberechtigung über Bankkonten bei der CS hatten oder wirtschaftlich an bei der CS gehaltenen Konten berechtigt waren. Das Amtshilfegesuch bezieht sich somit unzweideutig und direkt auf in den USA steuerpflichtige Personen, welche unter irgendeinem Titel eine Berechtigung über Vermögenswerte haben, die von der CS gehalten und verwaltet werden. Der vorliegende Fall unterscheidet sich daher von denjenigen, die das Bundesgericht in seiner ständigen Praxis zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen und zur internationalen Amtshilfe in Börsenangelegenheiten zu beurteilen hatte. In jenen Fällen wurden jeweils Informationen über bestimmte Vorfälle oder Personen (vgl. Urteile 1C_260/2012 vom 12. März 2013; 1C_581/2012 vom 16. November 2012; 1C_108/2012 vom 21. Februar 2012; 1A.1/2009 vom 20. März 2009; 1A.5/2008 vom 17. Februar 2009), bzw. über eine bestimmte Transaktion verlangt (vgl. Urteile 2A.170/2006 vom 8. Mai 2006; 2A.3/2004 vom 19. Mai 2004; 2A.136/2003 vom 26. August 2003). Im vorliegenden Fall hingegen wünscht die ersuchende Behörde Informationen zu erhalten über Personen, die an möglicherweise nicht deklarierten Vermögenswerten wirtschaftlich berechtigt sind, unabhängig davon, unter welchem Titel diese formell bei der Bank betreut werden. Das Amtshilfegesuch betrifft somit ausdrücklich die an den

Vermögenswerten wirtschaftlich berechtigten Personen. Nur weil solche Personen betroffen sind, wird das Amtshilfeverfahren überhaupt durchgeführt. Die Betroffenheit des in den USA steuerpflichtigen wirtschaftlich Berechtigten ergibt sich im Übrigen auch aus dem Dispositiv der erstinstanzlichen Verfügung, welche bestimmt, dass Amtshilfe geleistet wird betreffend den Beschwerdeführer 1 als wirtschaftlich berechtigte Person an der Beschwerdeführerin 3. Der Beschwerdeführer 1 ist somit im Sinne von Art. 89 Abs. 1 BGG durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung, sodass er zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten berechtigt ist.

2.2 Auch die Beschwerdeführerin 2 war wirtschaftlich Berechtigte an den Vermögenswerten, die über das infrage stehende Konto gehalten werden. Sie ist allerdings am 17. Januar 2013, also noch während dem Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht, verstorben. Für das weitere Verfahren fehlt ihr somit die für die Prozessfähigkeit notwendige Handlungsfähigkeit (vgl. Urteile 2C_736/2010 vom 23. Februar 2012 E. 1.2; 2C_303/2010 vom 24. Oktober 2011 E. 2.3). Mangels Prozessfähigkeit geht ihr auch die Beschwerdefähigkeit nach Art. 89 Abs. 1 BGG ab. Fehlt eine Voraussetzung der Beschwerdeführung bereits bei Einreichung der Beschwerde, tritt das Bundesgericht darauf nicht ein. Fällt sie nachträglich weg, ist die Beschwerde als erledigt abzuschreiben (vgl. BGE 137 I 161 E. 4.3.2 S. 165; BGE 118 Ia 488 E. 1a S. 490; Urteil 2C_825/2011 vom 25. April 2012 E. 1.5). Auf die Beschwerde ist unter diesen Umständen nicht einzutreten, soweit sie die Beschwerdeführerin 2 betrifft.

2.3 Das infrage stehende Konto wird von der Beschwerdeführerin 3 gehalten. Sie ist die formelle Vertragspartnerin der Bank. Als Kontoinhaberin ist sie von der Informationserhebung und -übermittlung persönlich und direkt betroffen (vgl. oben E. 2.1.1). Damit ist sie vom angefochtenen Urteil besonders betroffen und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung. Ihre Beschwerde erfüllt somit die Anforderungen von Art. 89 Abs. 1 BGG.

2.4 Das angefochtene Urteil erging ebenfalls gegen den Beschwerdeführer 4, der behauptet, am betroffenen Konto alleine wirtschaftlich berechtigt zu sein, was jedoch nicht erwiesen ist. Die Vorinstanz hat im Gegenteil festgestellt, dass der Beschwerdeführer 1 an den fraglichen Vermögenswerten wirtschaftlich berechtigt ist (vgl.

angefochtenes Urteil A-6011/2012 E. 12.2.2). Diese Sachverhaltsfeststellung bindet das Bundesgericht (vgl. unten E. 10). Zudem ist der Beschwerdeführer 4 gemäss seinen eigenen Aussagen nicht in den USA steuerpflichtig und somit nicht Gegenstand des Amtshilfeersuchens des IRS. Soweit ersichtlich, werden keine ihn betreffenden Informationen übermittelt. Die Vorinstanz hat die Informationsübermittlung auf den Beschwerdeführer 1 beschränkt und festgehalten, dass die übermittelten Unterlagen nur in Verfahren verwendet werden dürfen, die diesen betreffen. Es fehlt dem Beschwerdeführer 4 somit an der persönlichen und direkten Betroffenheit im Sinne der Rechtsprechung (vgl. oben E. 2.1.1), sodass auf seine Beschwerde nicht einzutreten ist.

2.5 Die vorliegende Beschwerde richtet sich im Übrigen gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG), der in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a BGG) vom Bundesverwaltungsgericht (Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG) gefällt wurde. Sie wurde frist- (Art. 46 Abs. 2 und Art. 100 Abs. 2 lit. b BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereicht. Auf die Beschwerde der Beschwerdeführenden 1 und 3 ist somit grundsätzlich einzutreten. Anfechtungsobjekt ist ausschliesslich das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG). Soweit die Beschwerdeführenden 1 und 3 die Aufhebung der Schlussverfügung der EStV vom 8. November 2012 beantragen, ist darauf mit Blick auf den Devolutiveffekt der Beschwerdeverfahren nicht einzutreten (vgl. BGE 136 II 177 E. 1.3 S. 180 f.).

3. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 BGG). Mit Ausnahme der Verletzung von Grundrechten, welche es nur insofern prüft, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG), wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann eine Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (vgl. BGE 135 III 397 E. 1.4 S. 400; Urteil 2C_854/2012 vom 12. März 2013 E. 1.2).

4. Der Präsident der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung des Bundesgerichts hat der Beschwerde am 27. März 2013

superprovisorisch aufschiebende Wirkung erteilt. Die Beschwerdeführenden werfen jedoch die Frage auf, ob der Beschwerde auf dem Gebiet der Amtshilfe in Steuerfragen nicht ex lege aufschiebende Wirkung zukommt.

4.1 Die Beschwerde an das Bundesgericht hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 Abs. 1 BGG). Der Instruktionsrichter kann allerdings über die aufschiebende Wirkung von Amtes wegen oder auf Antrag einer Partei eine andere Anordnung treffen (Art. 103 Abs. 3 BGG). In Verfahren auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen sieht das Gesetz eine Ausnahme vor und bestimmt, dass die Beschwerde im Umfang der Begehren aufschiebende Wirkung hat, wenn sie sich gegen eine Schlussverfügung

oder gegen jede andere Verfügung richtet, welche die Übermittlung von Auskünften aus dem Geheimbereich oder die Herausgabe von Gegenständen oder Vermögenswerten bewilligt (Art. 103 Abs. 2 lit. c BGG). Eine entsprechende ausdrückliche Ausnahme für den Bereich der Amtshilfe in Steuerangelegenheiten ist im Gesetzestext hingegen nicht vorgesehen.

4.2 Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut. Vom klaren, d.h. eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut darf nur ausnahmsweise abgewichen werden, u.a. dann, wenn triftige Gründe dafür vorliegen, dass der Wortlaut nicht den wahren Sinn der Norm wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Grund und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit andern Vorschriften ergeben (vgl. BGE 139 V 148 E. 5.1 S. 153). Ist der Text nicht klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente. Abzustellen ist dabei namentlich auf die Entstehungsgeschichte, auf den Zweck der Norm, die ihr zugrunde liegenden Wertungen und ihre Bedeutung im Kontext mit anderen Bestimmungen. Die Materialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen. Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und nur dann allein auf das grammatische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei die sachlich richtige Lösung ergab (vgl. BGE 138 II 217 E. 4.1 S. 224).
Eine Lücke im Gesetz besteht, wenn sich eine Regelung als unvollständig erweist, weil sie jede Antwort auf die sich stellende

Rechtsfrage schuldig bleibt oder eine Antwort gibt, die aber als sachlich unhaltbar angesehen werden muss. Hat der Gesetzgeber eine Rechtsfrage nicht übersehen, sondern stillschweigend - im negativen Sinn - mitentschieden (qualifiziertes Schweigen), bleibt kein Raum für richterliche Lückenfüllung. Eine echte Gesetzeslücke liegt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts dann vor, wenn der Gesetzgeber etwas zu regeln unterlassen hat, was er hätte regeln sollen, und dem Gesetz diesbezüglich weder nach seinem Wortlaut noch nach dem durch Auslegung zu ermittelnden Inhalt eine Vorschrift entnommen werden kann. Von einer unechten oder rechtspolitischen Lücke ist demgegenüber die Rede, wenn dem Gesetz zwar eine Antwort, aber keine befriedigende zu entnehmen ist. Echte Lücken zu füllen, ist dem Gericht aufgegeben, unechte zu korrigieren, ist ihm nach traditioneller Auffassung grundsätzlich verwehrt (vgl. BGE 138 II 1 E. 4.2 mit weiteren Hinweisen).

4.3 Im vorliegenden Fall ist es aufgrund der Gesetzessystematik, insbesondere der weiteren mit dem StAhiG im BGG geänderten bzw. nicht geänderten Bestimmungen naheliegend, dass ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers vorliegt. Es wurde zwar grundsätzlich eine Parallelität der Verfahren bei der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen und der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten angestrebt (vgl. Botschaft zum Steueramtshilfegesetz, BBl 2011 6193, 6224 Ziff. 2.7.1). Die Beschwerde gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen untersteht derselben kurzen Beschwerdefrist (vgl. Art. 100 Abs. 2 lit. b in fine BGG), der Fristenstillstand nach Art. 46 Abs. 1 BGG ist auf beide Verfahren nicht anwendbar (vgl. Art. 46 Abs. 2 BGG), und das Bundesgericht fällt den Nichteintretensentscheid nach Art. 84a BGG innert 15 Tagen seit Abschluss eines allfälligen Schriftenwechsels im Verfahren auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen wie bei der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (vgl. Art. 107 Abs. 3 BGG). Der Gesetzgeber hat es hingegen unterlassen, dem Beschwerdeverfahren vor Bundesgericht die aufschiebende Wirkung ex lege zu erteilen (vgl. Art. 103 Abs. 2 lit. c BGG) sowie die Einräumung einer angemessenen Frist zur Ergänzung der Beschwerdebegründung vorzusehen (vgl. Art. 43 BGG). Es überrascht zwar, dass unterlassen wurde, für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesgericht die aufschiebende Wirkung ex lege vorzusehen, zumal gleichzeitig in der Botschaft ausgeführt wird,

dass die Übermittlung der amtshilfeweise angeforderten Daten, bevor das Beschwerdeverfahren abgeschlossen ist, wie vom internationalen Standard gefordert, nur in Ausnahmesituationen stattfinden soll (vgl. BBl 2011 6193, 6219 zu Art. 19 Abs. 3). Eine Übermittlung vor Ablauf des Beschwerdeverfahrens entfaltet im Übrigen eine präjudizielle Wirkung, die nicht mehr rückgängig gemacht werden kann, denn wenn die Daten einmal ins Ausland übermittelt wurden, kann in der Regel nicht mehr erreicht werden, dass von ihnen kein Gebrauch gemacht wird. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass dem Beschwerdeführer aus diesem Schweigen des Gesetzes grundsätzlich kein Nachteil erwachsen wird, hat er doch immer die Möglichkeit, beim Instruktionsrichter die Erteilung der aufschiebenden Wirkung zu beantragen (Art. 103 Abs. 3 BGG). Es ist zudem kein Hinweis ersichtlich, wonach das Schweigen des Gesetzgebers als echte Lücke zu qualifizieren wäre, welche ein Abweichen vom Grundsatz von Art. 103 Abs. 1 BGG rechtfertigen würde. Aufgrund dieser Erwägungen ist somit davon auszugehen, dass es sich hier um ein qualifiziertes Schweigen oder eine unechte Lücke handelt und dass der Beschwerde an das Bundesgericht gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen, welche die Übermittlung von Informationen und Unterlagen anordnen, keine aufschiebende Wirkung von Gesetzes wegen zukommt.

5. In einem weiteren Prozessantrag verlangen die Beschwerdeführenden in analoger Anwendung von Art. 43 BGG die Einräumung einer angemessenen Frist zur Ergänzung der Beschwerdebegründung. Gemäss Art. 43 BGG räumt das Bundesgericht den beschwerdeführenden Parteien auf Antrag eine angemessene Frist zur Ergänzung der Beschwerdebegründung ein, wenn es eine Beschwerde auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen als zulässig erachtet und der aussergewöhnliche Umfang oder die besondere Schwierigkeit der Beschwerdesache eine Ergänzung erfordert. Ihrem Wortlaut zufolge ist diese Bestimmung nur auf die internationale Rechtshilfe in Strafsachen anwendbar. Auch hier ist somit mittels Auslegung (vgl. oben E. 4.2) zu ermitteln, ob sich eine analoge Anwendung auf den Bereich der Amtshilfe in Steuerfragen aufdrängt. Die Vorschrift von Art. 43 BGG ist auf besonders umfangreiche und komplexe Fälle zugeschnitten, für welche die in Art. 100 Abs. 2

lit. b BGG vorgesehene zehntägige Beschwerdefrist nicht ausreicht, um sämtliche materiellen Rügen mit der nötigen Sorgfalt und Tiefe rechtsgenüglich zu begründen (vgl. AEMISEGGER/FORSTER, in: Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 2. Aufl. 2011, N. 2 zu Art. 43 BGG). Der Begriff der aussergewöhnlich umfangreichen oder besonders schwierigen Beschwerdesache ist dabei restriktiv auszulegen (vgl. BGE 134 IV 156 E. 1.6 S. 161; BGE 133 IV 271 E. 2.1 S. 273). Das Beschleunigungsgebot, welches das Rechtshilfeverfahren bestimmt, gilt im Übrigen auch im Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuerfragen (vgl. Art. 4 Abs. 2 StAhiG; BBl 2011 6193, 6205 zu Art. 4 Abs. 2). Auch hier ist zudem kein Hinweis ersichtlich, wonach das Schweigen des Gesetzgebers als echte Lücke zu qualifizieren wäre, welche ein Abweichen vom Grundsatz der Einreichung einer vollständigen Begründung innerhalb der Beschwerdefrist (vgl. Art. 42 Abs. 2 BGG; Urteil 2C_66/2013 vom 7. Mai 2013 E. 1.2) rechtfertigen würde. Wie bei der aufschiebenden Wirkung und aufgrund der gleichen Überlegungen (vgl. oben E. 4.3) ist somit anzunehmen, dass ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers oder eine unechte Lücke vorliegt und Art. 43 BGG im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuerfragen keine Anwendung findet (vgl. DINA BETI, La nouvelle loi sur l'assistance administrative en matière fiscale - une vue d'ensemble, ASA 81 S. 181, 194). Das entsprechende Begehren der Beschwerdeführenden ist somit abzuweisen.

6. Die Beschwerdeführenden vertreten die Ansicht, mit dem zu beurteilenden Amtshilfegesuch strebten die amerikanischen Behörden eine strafrechtliche Verurteilung an, sodass die strafprozessualen Garantien der EMRK im schweizerischen Verfahren einzuhalten seien. Sie verweisen auf das Urteil des EGMR Chambaz gegen Schweiz, Nr. 11663/04 vom 5. April 2012, wonach es nicht entscheidend sei, ob ein Verfahren formal als Strafuntersuchung bezeichnet werde, sondern dass, wenn zu Strafverfolgungszwecken ermittelt werde, auch im Steuerbereich die Garantien von Art. 6 EMRK gälten. Diese seien jedoch im vorliegenden Verfahren nicht eingehalten worden. In ständiger Rechtsprechung hält das Bundesgericht fest, dass es sich beim Rechtshilfeverfahren dem Grundsatz nach um ein Verwaltungsverfahren handelt, auf das die strafrechtlichen Garantien von Art. 6 EMRK nicht anwendbar sind (vgl. BGE 133 IV 271 E. 2.2.2 S. 274; BGE 120 Ib 112 E. 4 S. 119; BGE 118 Ib 436 E. 4a S. 440; Urteile

1C_171/2010 vom 6. April 2010 E. 1.2; 1A.64/2001 vom 23. April 2001 E. 1c/aa; offengelassen in BGE 131 II 169 E. 2.2.3 S. 173 und Urteil 2C_84/2012 vom 15. Dezember 2012 E. 6.2). Beim Entscheid über die Rechtshilfe handelt es sich nicht um einen Entscheid über eine strafrechtliche Anklage im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK, denn die vom ersuchten Staat durchgeführte Prüfung beinhaltet nicht eine vollständige Untersuchung der Schuld oder Unschuld der betroffenen Person (vgl. BGE 123 II 175 E. 6e S. 185; Urteile EGMR Kirkwood gegen United Kingdom, Nr. 10479/83 vom 12. März 1984 in fine; Cesky gegen Italien, Nr. 22001/93 vom 17. Januar 1996 § 1). Die Entscheidung, Daten zu übermitteln, betrifft ausschliesslich die Durchführung von Verpflichtungen, die im Rahmen von internationalen Vereinbarungen eingegangen worden sind. Deshalb gelangen die Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK bei der Rechtshilfe in Strafsachen nicht zur Anwendung (vgl. Urteil EGMR M. gegen Schweiz, Nr. 11514/85 vom 1. Dezember 1986 § 1; Urteil 1A.186/2005 vom 9. Dezember 2005 E. 6.3). Dies muss umso mehr für das Amtshilfeverfahren gelten, dessen Zweck nicht primär die Strafverfolgung im Ausland ist und das auch nicht von ausländischen Strafverfolgungsbehörden ausgelöst wird (vgl. ROBERT WALDBURGER, Das Amtshilfeverfahren wegen "Steuerbetrug und dergleichen" mit den USA, IFF Forum für Steuerrecht 2009 S. 91 [nachfolgend: IFF 2009], S. 95). In der Lehre wird diese Rechtsprechung mehrheitlich begrüsst (vgl. ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3. Aufl. 2009, N. 225; MOREILLON UND ANDERE, Commentaire romand, Entraide internationale en matière pénale, 2004, N. 19 zu Art. 2 IRSG und N. 50 zu Introduction générale; DONATSCH/HEIMGARTNER/SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2011, S. 55; STEFAN TRECHSEL, Grundrechtsschutz bei der internationalen Zusammenarbeit in Strafsachen, EuGRZ 1987 S. 69 S. 71; WALDBURGER, IFF 2009, a.a.O., S. 101). Im Zusammenhang mit der Amts- und Rechtshilfe in Steuerangelegenheiten wird sie in der neueren Lehre allerdings auch kritisiert (vgl. STEPHAN BREITENMOSER, Neuere Rechtsentwicklungen in den Bereichen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, in: Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, Ehrenzeller [Hrsg.], 2005, S. 36; BONNARD/GRISEL, L'Accord UBS: spécificités, validité, conformité aux droits de l'homme, RDAF 2010 S. 361, 398; RAPPO, a.a.O., S. 243 f.; SCHWEIZER, Gruppenanfragen, a.a.O., Rz. 18; SCHWEIZER, Rechtsstaat, a.a.O., S. 1009).

Es besteht jedoch kein Grund, bei der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten von der erwähnten Rechtsprechung abzuweichen. Es ist insbesondere festzuhalten, dass die vom ersuchten Staat durchgeführte Prüfung keine Untersuchung der Schuld oder Unschuld der betroffenen Person beinhaltet, sondern nur die Ein-

haltung der formellen Bedingungen der Amtshilfe erfasst. Personen, die in den USA allenfalls angeklagt werden, können sich in einem allfälligen Strafverfahren in den USA nach Massgabe des amerikanischen Rechts verteidigen und u.a. geltend machen, das Ersuchen des IRS bzw. die Informationsübermittlung durch die EStV seien im Lichte dieser strafrechtlichen Verfahrensgarantien rechtswidrig gewesen (vgl. WALDBURGER, IFF 2009, a.a.O., S. 100). Auch aus dem Urteil des EGMR Chambaz gegen Schweiz, vermögen die Beschwerdeführenden nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Im erwähnten Urteil hat der EGMR festgehalten, dass es, unter gewissen Umständen, notwendig sein könne, die Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK auf ein Verwaltungsverfahren anzuwenden, wenn es in einer Gesamtbetrachtung als Teil eines Strafverfahrens betrachtet werden müsse (vgl. § 43). Diese Rechtsprechung kann vorliegend nicht zur Anwendung gelangen, weil es sich beim Amtshilfeverfahren um ein Verwaltungsverfahren besonderer Art handelt. Dieses bezieht sich lediglich auf die Übermittlung von Informationen und Unterlagen, welche sich in der Verfügungsgewalt von Dritten befinden, ohne dass die von den Unterlagen betroffenen Personen selber Informationen oder Unterlagen liefern müssten, welche sie belasten könnten. Es trifft sie im vorliegenden Amtshilfeverfahren im Übrigen auch keine weitere Mitwirkungspflicht. Die Anwendung der strafprozessualen Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK ist daher für das Verfahren im ersuchten Staat grundsätzlich abzulehnen.

7. Die Beschwerdeführenden beziehen sich auf Art. 13 BV, Art. 8 EMRK und Art. 17 des Internationalen Paktes vom 16. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte (UNO-Pakt II; SR 0. 103.2) und machen geltend, im vorliegenden Fall fehle die notwendige gesetzliche oder staatsvertragliche Grundlage für einen Eingriff in ihre Privatsphäre.

7.1 Die wirtschaftlichen Verhältnisse einer Person gehören zu deren Privatsphäre, die einen Teilgehalt des Grundrechts auf Schutz der Privatsphäre gemäss Art. 13 BV und Art. 8 EMRK bildet. Als Einschränkung des Grundrechts auf Schutz der Privatsphäre dürfen Bankkundendaten unter den Voraussetzungen von Art. 36 BV bzw.

Art. 8 Ziff. 2 EMRK ins Ausland weitergegeben werden, d.h. sofern eine gesetzliche oder staatsvertragliche Grundlage und ein öffentliches Interesse daran besteht und die entsprechende Massnahme zudem dem Gebot der Verhältnismässigkeit entspricht (vgl. BGE 137 II 431 E. 2.1.2 S. 437 f.). Auch Zwangsmassnahmen dürfen nur unter den gleichen Voraussetzungen eingesetzt werden (vgl. ZIMMERMANN, a.a.O., N. 233). Was Art. 17 UNO-Pakt II anbelangt, ist zu bemerken, dass diese Bestimmung keinen weitergehenden Schutz gewährt als Art. 8 EMRK, sodass nicht gesondert darauf eingegangen werden muss (vgl. Urteil 2C_505/2009 vom 29. März 2010 E. 5.1).

7.2 In einem ersten Vorbringen argumentieren die Beschwerdeführenden, das anwendbare DBA-USA 96 lasse es nicht zu, dass Amtshilfe aufgrund von Ersuchen ohne Nennung der Namen der betroffenen Steuerpflichtigen, in der Form von sog. Gruppenanfragen, geleistet werde.

7.2.1 Das dem vorliegenden Verfahren zugrunde liegende Amtshilfegesuch des IRS wurde gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 gestellt. Das DBA-USA 96 enthält keine ausdrücklichen Bestimmungen über die inhaltlichen Anforderungen, denen ein Amtshilfegesuch zu genügen hat (vgl. HONEGGER/KOLB, Amts- und Rechtshilfe: 10 Aktuelle Fragen, ASA 77 S. 789, 800). Art. 6 Abs. 2 StAhiG sieht diesbezüglich vor, dass das Ersuchen insbesondere folgende Angabe enthalten muss, sofern das anwendbare Abkommen keine Bestimmungen über den Inhalt eines Ersuchens enthält und sich aus dem Abkommen nichts anderes ableiten lässt: die Identität der betroffenen Person, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann (lit. a). Das StAhiG ist auf das vorliegende Verfahren allerdings nicht anwendbar (vgl. oben E. 1.1). Bei der Auslegung und Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens kann prinzipiell auf

die sich aus dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK; SR 0.111) ergebenden Grundsätze abgestellt werden (vgl. Urteil 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.4.1). Gemäss Art. 26 VRK bindet ein Abkommen die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen. Somit haben die Vertragsstaaten eine zwischenstaatliche Übereinkunft nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen

in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen (Art. 31 Abs. 1 und 2 VRK). Gemäss Art. 31 Abs. 3 VRK sind, ausser dem Zusammenhang, in gleicher Weise zu berücksichtigen jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen (lit. a), jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht (lit. b), sowie jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz (lit. c). Die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses sind ergänzende Auslegungsmittel (vgl. Art. 32 VRK; Urteile 2C_436/2011 vom 13. Dezember 2011 E. 3.3; 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.4.1).

7.2.2 Der Amtshilfe nach Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 liegt gemäss Abkommenstext u.a. der Zweck zugrunde, Betrugsdelikte und dergleichen zu verhüten. Die Auskunftspflicht bezieht sich jedoch nicht nur auf vorbeugende Massnahmen. Die Auskunftspflicht besteht auch, wenn bereits ein Steuerbetrug begangen wurde (vgl. BGE 96 I 737 E. 3b S. 741). Die Verfolgung und Ahndung von Steuerdelikten dient dem Schutz der Ordnung, welche die Durchsetzung des Steueranspruchs gewährleisten soll (vgl. ANDREAS DONATSCH, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Zweifel/Athanas [Hrsg.], Bd. I/2b, 2. Aufl. 2008, N. 7 zu Art. 186 DBG). Der Umstand, dass hinreichende Anhaltspunkte für ein Delikt gegeben sind, stellt demnach die notwendige und gleichzeitig ausreichende Voraussetzung für die Gewährung der Amtshilfe dar. Die Sachlage ist diesbezüglich bei Amtshilfe für Steuerbetrug im Sinne von Art. 26 DBA-USA 96 nicht anders als bei der internationalen Amtshilfe in Börsenangelegenheiten nach Art. 38 Abs. 2 BEHG bezüglich der Verfolgung von Börsendelikten. Für diesen Bereich hat das Bundesgericht verlangt, dass die ausländische Aufsichtsbehörde den relevanten Sachverhalt darstellt, die gewünschten Auskünfte oder Unterlagen bezeichnet und den Grund ihres Ersuchens angibt. Die Beantwortung der Frage, ob hinreichende Verdachtsmomente bestehen, welche die Gewährung der Amtshilfe zu rechtfertigen vermögen, ist im Übrigen am Auftrag der ersuchenden Behörde zu messen (vgl. BGE 125 II 65 E. 6b/aa S. 73 f.). Aber auch in der Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen hat das Bundesgericht wiederholt festgehalten, die Rechtshilfemassnahmen müssten ihrem Zweck entsprechen und zu

ihm in einem ausgewogenen Verhältnis stehen; sie dürften nicht über das hinausgehen, was zu seiner Erreichung notwendig sei (vgl. Urteil 1A.254/1998 vom 1. April 1999 E. 4). Die Frage, welche Beweise zur Erhärtung des Verdachts erforderlich sind, ist dabei grundsätzlich dem Ermessen des ersuchenden Staates überlassen. Der ersuchte Staat ist im Allgemeinen gar nicht in der Lage, dies beurteilen zu können. Er verweigert daher die Beweismassnahmen für den im Rechtshilfeersuchen gültig umschriebenen Sachverhalt nicht, solange das Verhältnismässigkeitsprinzip nicht offensichtlich oder durch eindeutig überwiegende Gründe verletzt ist (vgl. Urteil 1A.254/1998 vom 1. April 1999 E. 4). Den mit dem ausländischen Begehren verlangten Beweismassnahmen ist in aller Regel nur dann nicht zu entsprechen, wenn sie keinen Zusammenhang mit der verfolgten Straftat aufweisen und offensichtlich für die Zwecke des Untersuchungsverfahrens ungeeignet sind,

d.h. wenn das Ersuchen als blosser Vorwand für eine unzulässige Beweisausforschung dient (vgl. BGE 136 IV 83 E. 4.1 S. 85 f.; BGE 121 II 241 E. 3a S. 242 f.). Was im Bereich der internationalen Amtshilfe in Börsenangelegenheiten sowie bei der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen gilt, ist sinnvollerweise auch im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuerfragen zur Verfolgung von Steuerdelikten anzuwenden, denn so kann auch in Fiskalangelegenheiten eine kohärente internationale Zusammenarbeit gewährleistet werden (vgl. oben E. 2.1.2; Urteil 2A.219/2002 vom 14. Mai 2002 E. 2.2). Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen allerdings nicht erwartet werden, dass sie dies im Amtshilfegesuch bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe, wie mit jenem der Rechtshilfe, nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 136 IV 4 E. 4.1 S. 8; BGE 117 Ib 64 E. 5c S. 88). So ist insbesondere die Tatsache, dass die Namen der Betroffenen im Rechtshilfegesuch nicht erwähnt werden, nicht entscheidend, sofern aus dem dargelegten Sachverhalt hervorgeht, dass sie in die Angelegenheit verwickelt sind (vgl. Urteil 1A.47/1995 vom 12. Mai 1995 E. 3b; ZIMMERMANN, a.a.O., N. 295; HONEGGER/KOLB, a.a.O., S. 799). Zur Entstehung eines individuellen Anfangsverdachts ist mit anderen Worten der Sachverhalt ausreichend. Der Verdacht gegenüber einer bestimmten Person als Täter ist nicht erforderlich.

Zu beachten ist, dass die Auskunftspflicht nach Art. 26 Ziff. 1 DBA- USA 96 im Vergleich zu Amtshilfeersuchen zum Zweck der ordentlichen Steuerveranlagung, wie sie die Schweiz seit der Übernahme des OECD-Standards in neueren Doppelbesteuerungsabkommen vorsieht (vgl. Medienmitteilung des Bundesrates vom 13. März 2009, im Internet abrufbar unter www.efd.admin.ch, Dokumentation/Medieninformationen/Medienmitteilungen ab 2005; URS BEHNISCH, Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinandertal [nachfolgend: Durcheinandertal], ASA 77 S. 737 S. 780 ff.), anderer Natur ist. Sie bezweckt die Verfolgung eines deliktischen Handelns, dessen Vorgehensweise genau bekannt ist, so dass durch die detaillierte Beschreibung dieser Vorgehensweise ein Rückschluss auf die konkrete Täterschaft und deren Identifikation erfolgen kann. Die Amtshilfe nach dem OECD-Standard hingegen bezweckt die Übermittlung von Daten zur ordentlichen Veranlagung bzw. zur Überprüfung der Veranlagung, ohne dass Hinweise auf ein Steuerdelikt vorhanden sein müssen. Die betroffenen Steuerpflichtigen können in diesem Fall nur schwer durch ihr Vorgehen identifiziert werden, so dass an ihre anderweitige Identifikation höhere Anforderungen zu stellen sind (vgl. Mise à jour de l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant, adoptée par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 [nachfolgend: Mise à jour], § 5.2). Der spezifische Wortlaut von Art. 26 DBA-USA 96 und die Tatsache, dass zu dieser Regelung keine Protokollbestimmung besteht, welche Anforderungen an die Amtshilfeersuchen enthielte, lässt somit Ersuchen zu, welche die betroffenen Steuerpflichtigen nicht namentlich erwähnen (vgl. ROBERT WALDBURGER, Sind Gruppenersuchen an die Schweiz rechtlich zulässig? [nachfolgend: IFF 2013], IFF Forum für Steuerrecht 2013 S. 110 S. 123).

7.2.3 Das auch bei der Amtshilfe geltende Verbot der Beweisausforschung ist Ausdruck des Verhältnismässigkeitsprinzips, dem bei einem Eingriff in die verfassungsmässigen Rechte Rechnung getragen werden muss (vgl. oben E. 7.1). Art. 26 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen benutzt den Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit der Information ("information as is foreseeably relevant"/"renseignements vraisemblablement pertinents"), gemeint ist aber auch hier die Verhältnismässigkeit der Informationsübermittlung und das Verbot der

Beweisausforschung (vgl. Mise à jour, a.a.O., § 5; ZIMMERMANN, a.a.O., N. 722). Verschiedene Angaben können die voraussichtliche Erheblichkeit der verlangten Informationen belegen. Die relevanten Texte erwähnen die Identität der betroffenen Person(en), aber auch den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden (vgl. Botschaft zum Steueramtshilfegesetz, BBl 2011 S. 6193, 6206 f. zu Art. 6 Abs. 2; Kommentar zu Art. 5 Ziff. 5 des Accord-modèle de l'OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale, in: Mise en oeuvre des standards de transparence fiscale, OECD [Hrsg.], 2010, S. 137 § 57). Nennt das Ersuchen keine Namen, sind die übrigen Umstände umso detaillierter zu beschreiben, damit die Notwendigkeit bzw. die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationsübermittlung beurteilt werden kann und unzulässige Beweisausforschungen verhindert werden (vgl. Mise à jour, a.a.O., § 5.2). Das gilt insbesondere, falls ein Gesuch eine grosse Anzahl von Bankkunden betrifft (vgl. HONEGGER/KOLB, a.a.O., S. 800). An den Detaillierungsgrad der Darstellung des Sachverhalts sind somit hohe Anforderungen zu stellen, denn nur wenn der Sachverhalt genügend klar dargestellt wurde, kann das zulässige Ersuchen von einer verpönten Beweisausforschung abgegrenzt werden. Darüber hinausgehende Anforderungen an das Gesuch können allerdings nicht gestellt werden, denn wie bei der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen ist zu berücksichtigen, dass die Informationen, um deren Übermittlung ersucht wird, dazu dienen sollen, die noch offenen Fragen zu klären (vgl. oben E. 7.2.2). Soweit ein auf das DBA-USA 96 gestütztes Amtshilfegesuch die weiteren erforderlichen Voraussetzungen erfüllt, macht das blosse Fehlen von Namens- und Personenangaben das Gesuch somit nicht zu einer unzulässigen Beweisausforschung. Auch mit fehlenden Namens- und Personenangaben kann ein solches Gesuch das Ziel verfolgen, Betrugsdelikte und dergleichen zu verhüten oder bereits verübte Betrugsdelikte oder dergleichen zu bekämpfen oder zu ahnden. Das DBA-USA 96 lässt keine verdachtslosen Gruppenanfragen zu (vgl. ALEXANDER M. GLUTZ, Beschwerde an das Bundesgericht gegen Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, ASA 80 S. 713, 737 f.). Ergibt sich allerdings aus der Darstellung im Gesuch ein Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen, ist somit darauf einzutreten, auch wenn es die Namen- und Personenangaben der betroffenen Steuerpflichtigen nicht enthält. Wie bei der Rechtshilfe in

Strafsachen und der Amtshilfe in Börsenangelegenheiten ist jedoch auch bei der Steueramtshilfe im Falle eines Verfahrens gegen Unbekannt zu verlangen, dass die Anforderungen an die Sachverhaltsdarstellung umso konkreter sein müssen (vgl. HONEGGER/KOLB, a.a.O., S. 800; BEHNISCH, Durcheinandertal, a.a.O., S. 754 f.).

7.2.4 Die Beschwerdeführenden vertreten die Ansicht, es ergäbe sich aus den parlamentarischen Debatten und den Materialien, dass unter dem DBA-USA 96 keine Gruppenanfragen zulässig seien. Sie verweisen auf die Verordnung vom 16. Januar 2013 über die Amtshilfe bei Gruppenersuchen nach internationalen Steuerabkommen (SR 672.51; nachfolgend: Verordnung über Gruppenersuchen), das Abkommen vom 19. August 2009 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 (SR 0.672.933.612; nachfolgend: UBS-Abkommen) sowie das Protokoll 09 und die entsprechende Botschaft des Bundesrates. Die Verordnung über Gruppenersuchen sieht vor, dass Ersuchen nach internationalen Steuerabkommen, die die betroffenen Personen anhand eines Verhaltensmusters bestimmen, nur zulässig sind für Informationen über Sachverhalte, welche die Zeit ab Inkrafttreten des StAhiG betreffen (Art. 1 Abs. 1). Allerdings sieht die gleiche Verordnung auch vor, dass abweichende Bestimmungen des im Einzelfall anwendbaren Abkommens vorbehalten sind (Art. 1 Abs. 2). Lässt somit das DBA-USA 96 Ersuchen zu, bei denen die betroffenen Personen nicht mit Namen, sondern anhand der ihnen vorgeworfenen Verhaltensweise bezeichnet werden (vgl. oben E. 7.2.3), so steht die Verordnung über Gruppenersuchen einem derartigen Amtshilfegesuch nicht entgegen. Das UBS-Abkommen, welches vor seiner Genehmigung durch das Parlament lediglich eine Verständigungsvereinbarung war (vgl. Urteil des BVGer

A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 E. 5.5), wurde abgeschlossen, um auch Fälle von schwerer fortgesetzter Steuerhinterziehung amtshilfefähig zu machen. Diese Fälle erfüllten gemäss dem dannzumal letztinstanzlich zuständigen Bundesverwaltungsgericht die Anforderungen an Betrugsdelikte und dergleichen gemäss Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 nicht, sodass das entsprechende Gesuch des IRS nicht amtshilfefähig war (vgl. Urteil des BVGer

A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 E. 6.7.1). Das Bundesverwaltungsgericht stellte fest, bei den umschriebenen Fällen erschöpfe sich die Tathandlung im blossen Nichteinreichen eines Formulars, sodass bei Fehlen jeglicher Zusatzhandlung kein betrügerisches Verhalten erblickt werden könne (vgl. Urteil des BVGer A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 E. 6.5). In der Folge wurde das UBS-Abkommen am 17. Juni 2010 vom Parlament genehmigt. Es wurde dadurch zum eigenständigen Staatsvertrag, der weiter ging als das DBA-USA 96 und die Leistung von Amtshilfe nicht nur bei Steuerbetrug, sondern auch bei fortgesetzter, schwerer Steuerhinterziehung ermöglichte (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 14. April 2010 zur Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls, BBl 2010 2965, 2980 f. Ziff. 4.7 und 2985 f. Ziff. 6). Die Genehmigung des UBS-Abkommens durch das Parlament war somit nicht notwendig, um Gruppenersuchen zuzulassen, sondern um die Liste der amtshilfefähigen Delikte zu erweitern. Die Feststellung des Bundesrates, das gewählte Vorgehen mit der Anwendung bestimmter abstrakter Kriterien zur Identifikation der betreffenden Steuerpflichtigen unter Verzicht auf eine konkrete Namensangabe entspreche nicht den meisten bisher durchgeführten Amtshilfeverfahren (vgl. BBl 2010 2974 Ziff. 3) bedeutet daher nicht, dass solche Amtshilfeersuchen unter dem DBA-USA 96 nicht zulässig gewesen wären, sondern nur, dass bislang keine gestellt worden waren. Aufgrund dieser Sachlage können die Beschwerdeführenden aus dem UBS-Abkommen nichts zu ihren Gunsten ableiten. In der Botschaft zum Protokoll 09 wies der Bundesrat darauf hin, dass sich der Informationsaustausch nach diesem Protokoll - dessen Inkrafttreten immer noch aussteht - auf konkrete Anfragen im Einzelfall beschränken werde und dass eine eindeutige Identifikation der betroffenen steuerpflichtigen Person, typischerweise mit dem Namen, verlangt werde (vgl. Botschaft vom 27. November 2009 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des DBA-USA, BBl 2010 235, 242 zu Art. 4 lit. a). Diese Äusserung erklärt sich dadurch, dass die Auskunftspflicht nach Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 im Vergleich zu Amtshilfeersuchen zum Zweck der ordentlichen Steuerveranlagung, wie sie die Schweiz seit der Übernahme des OECD-Standards in neueren Doppelbesteuerungsabkommen vorsieht, anderer Natur ist (vgl. oben E. 7.2.2). Im Rahmen des

Genehmigungsverfahrens zum UBS-Abkommen wies der Bundesrat denn auch ausdrücklich darauf hin, dass mit dem Inkrafttreten des Protokolls 09 die Interpretation des Begriffs Betrugsdelikte und dergleichen keine Rolle mehr spielen werde und die Voraussetzung der Namensnennung des betroffenen Steuerpflichtigen für ein Amtshilfegesuch im Unterschied zum geltenden DBA-USA 96 staatsvertraglich verankert sein würde (vgl. BBl 2010 2974 Ziff. 3). Auch diese Bemerkung kann nur dahin gehend verstanden werden, dass Ersuchen ohne namentliche Identifikation unter dem DBA-USA 96 als zulässig erachtet wurden, dies aber für die Amtshilfe zur ordentlichen Steuerveranlagung nicht gelten sollte. E contrario und entgegen den diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführenden ist daher auch daraus abzuleiten, dass Amtshilfeersuchen über Handlungen, die als Betrugsdelikte und dergleichen zu qualifizieren sind, durch das DBA-USA 96 gedeckt sind, unabhängig davon, ob sich der Verdacht auf eine oder mehrere Personen bezieht und ob diese im Ersuchen namentlich erwähnt werden.

7.2.5 Die Beschwerdeführenden sind weiter der Ansicht, auch wenn Gruppenanfragen neuerdings zulässig wären, könnte dies keine Rückwirkung bis ins Jahr 2002 entfalten. Sie beziehen sich auf das am 23. September 2009 unterzeichnete Protokoll 09, das noch nicht in Kraft getreten ist (vgl. oben E. 1.2), welches die Identifikation der betroffenen Person mittels Namen nur noch typischerweise und nicht mehr zwingend vorschreibe, jedoch ausdrücklich auf die Steuerperioden nach der Unterzeichnung begrenzt sei.
Art. 26 DBA-USA 96 in der im vorliegenden Fall anzuwendenden Fassung ist auf die Steuerperioden, für welche der IRS Informationen verlangt, nämlich die Jahre 2002 bis und mit 2010, anwendbar (vgl. oben E. 1.1). Es wurde zudem festgestellt, dass auf ein auf Art. 26 DBA-USA 96 abgestütztes Gesuch einzutreten ist, wenn sich aus der Darstellung im Gesuch ein Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen ergibt, auch wenn es die Namen- und Personenangaben der betroffenen Steuerpflichtigen nicht enthält (vgl. oben E. 7.2.3). Von einer Rückwirkung kann unter diesen Voraussetzungen keine Rede sein.

7.2.6 Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass auf ein auf Art. 26 DBA-USA 96 gestütztes Amtshilfegesuch, das die Namen der betroffenen Steuerpflichtigen nicht erwähnt, grundsätzlich einzutreten ist, sofern die Darstellung des Sachverhalts genügend

detailliert ist, um einen Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen zu ergeben und die Identifikation der gesuchten Personen zu ermöglichen.

7.3 Es fragt sich weiter, wie detailliert die Angaben zum Informationsinhaber sein müssen, um das Amtshilfeersuchen nicht als unzulässige Beweisausforschung zu qualifizieren.

7.3.1 In Art. 26 DBA-USA 96 wird die Angabe des Namens des Informationsinhabers nicht ausdrücklich verlangt (vgl. oben E. 7.2.1). Art. 6 Abs. 2 lit. e StAhiG sieht diesbezüglich vor, dass das Ersuchen den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers, soweit bekannt, enthalten sollte. Wie erwähnt, ist das StAhiG auf das vorliegende Verfahren allerdings nicht anwendbar (vgl. oben E. 1.1).

7.3.2 Da ein Amtshilfegesuch dem Verhältnismässigkeitsprinzip entsprechen (vgl. oben E. 7.1) und zudem praktikabel sein muss, muss der Informationsinhaber - wie die betroffene Person - mit einem für den ersuchten Staat zumutbaren Aufwand identifiziert werden können. Der internationale Standard sieht vor, dass ein Gesuch den Informationsinhaber am besten durch die Angabe des Namens identifiziert. Er lässt es aber auch zu, dass in einem Amtshilfegesuch der Informationsinhaber nicht angegeben wird. Soweit mit dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit vereinbar, sind deshalb nach internationalem Standard auch Gesuche ohne Identifikation des Informationsinhabers zu beantworten (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 6. April 2011 zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen, BBl 2011 3749, 3754 Zif. 1.1). Gesuche, die den Informationsinhaber nicht bezeichnen, sind von der Schweiz grundsätzlich ebenfalls zu beantworten. Weil sich ohne diese Angaben die Informationssuche schwierig gestalten kann, lässt der internationale Standard immerhin zu, solche Gesuche aus Gründen der Proportionalität (d.h. Verhältnismässigkeit) und Praktikabilität (Durchführbarkeit) abzuweisen. Die zuständige Behörde ist beispielsweise nicht verpflichtet, zur Beantwortung eines Amtshilfegesuchs sämtliche der mehr als 300 in der Schweiz tätigen Banken anzufragen. Kommen hingegen beispielsweise nur drei Banken als Informationsinhaber in Frage, so ist die EStV auch ohne Angabe des Namens und der Adresse verpflichtet, diese anzufragen, sofern die Umstände im Gesuch schlüssig dargetan sind (vgl. BBl 2011 3749, 3757 Ziff. 2.2).

7.3.3 Das Amtshilfeersuchen des IRS im vorliegenden Fall betrifft in den USA steuerpflichtige Personen, die bei der Credit Suisse Group AG und ihren Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in der Schweiz Konten eröffnet oder gehalten hatten. Im Sinne der vorstehenden Erwägung zum Informationsinhaber genügt diese Beschreibung den Anforderungen, um nicht als unzulässige Beweisausforschung zu gelten. Der Einwand, dass es sich bei der Bank A. AG - bei welchen die fragliche Geschäftsbeziehung geführt wurde - um eine juristisch eigenständige Tochtergesellschaft der Credit Suisse Group AG handelte, ist umso unberechtigter, als die Aktiven und Passiven der Bank A. AG gemäss dem am 5. April 2012 publizierten Eintrag in das Handelsregister - welchen das Bundesgericht von Amtes wegen berücksichtigen kann (vgl. BGE 138 II 557 E. 6.2 S. 563 f.) - infolge Fusion auf die Credit Suisse AG übergegangen sind. Den Anforderungen an die Verhältnismässigkeit wäre allerdings ebenfalls Genüge getan, wenn das Ersuchen drei völlig voneinander unabhängige Banken betreffen würde, bei denen der gleiche Steuerpflichtige Konten unterhalten könnte. Gemäss dem von der Vorinstanz dargestellten Sachverhalt ist der IRS zudem im Besitz von Informationen, welche Kunden verschiedener Einheiten der Credit Suisse Group AG betreffen. Wenn er in seiner Beschreibung des relevanten Sachverhalts von der Credit Suisse spricht, sind also jeweils eine oder mehrere der Gesellschaften der ganzen Bankengruppe gemeint. Wenn der IRS um Informationen ersucht über in den USA steuerpflichtige Personen, die bei der Credit Suisse Group AG und ihren Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in der Schweiz Konten eröffnet oder gehalten hatten, ist sein Ersuchen somit nicht zu beanstanden.

8. Die Beschwerdeführenden machen geltend, dass das Amtshilfeersuchen des IRS vom 3. Juli 2012, welches das vorliegende Verfahren auslöste, den gleichen Sachverhalt betreffe wie das Amtshilfeersuchen des IRS vom 26. September 2011, welches vom Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 5. April 2012 endgültig als nicht amtshilfefähig beurteilt wurde. Sie sind der Ansicht, das angefochtene Urteil vom 13. März 2013 verletze damit den Grundsatz der res iudicata.

8.1 Verfügungen erwachsen in formelle Rechtskraft, sofern gegen sie nicht innert nützlicher Frist Beschwerde erhoben wurde (vgl. BGE 139 III 120 E. 3.1.1 S. 122 f.; Urteil 5A_866/2012 vom 1. Februar 2013 E. 4.1). Im vorliegenden Fall ist nicht streitig, dass das

gegen die Beschwerdeführenden gerichtete Amtshilfeverfahren, welches vom IRS am 26. September 2011 eingeleitet wurde, am 11. Mai 2012 in Folge der Wiedererwägung durch die EStV abgeschrieben worden ist, so dass keine Amtshilfe geleistet worden ist. Dieser Wiedererwägungsentscheid ist in formelle Rechtskraft erwachsen.

8.2 Materielle Rechtskraft liegt vor, wenn der streitige Anspruch mit einem schon rechtskräftig beurteilten identisch ist. Dies trifft zu, falls der Anspruch dem Richter aus demselben Rechtsgrund und gestützt auf denselben Sachverhalt erneut zur Beurteilung unterbreitet wird (vgl. BGE 139 III 126 E. 3.1 S. 128 f.; BGE 121 III 474 E. 4a S. 477). Auf dem Gebiet der Rechtshilfe kommt, wie das Bundesgericht wiederholt festgehalten hat, dem Begriff der materiellen Rechtskraft nur eine sehr eingeschränkte Bedeutung zu (vgl. BGE 136 IV 4 E. 6.4 S. 11 f.; BGE 121 II 93 E. 3b S. 95; Urteil 2C_806/2011 vom 20. März 2012 E. 5.1; je mit Hinweisen). Das Rechtshilfeverfahren ist ein Verwaltungsverfahren mit internationalen Bezügen. Aus diesem Grund lässt die Rechtsprechung auch die Erneuerung von Rechtshilfegesuchen zu, die durch ein Gerichtsurteil abgelehnt wurden, sofern zu denjenigen Tatsachen, die im Urteil behandelt worden sind, weitere Umstände von einer gewissen Bedeutung hinzutreten (vgl. Urteil 1A.87/1997 vom 10. Dezember 1997 E. 2, nicht publ. in: BGE 123 II 595; BGE 111 Ib 242 E. 6 S. 251). Nichts hindert zudem den ersuchenden Staat daran, sein Gesuch aufgrund

von neuen Tatsachen oder einer neuen Rechtslage zu ergänzen oder zu erneuern, neue Massnahmen aufgrund des gleichen Sachverhalts zu verlangen oder den ersuchten Staat aufzufordern, über im ersten Verfahren offengelassene Punkte zu entscheiden (vgl. BGE 136 IV 4 E. 6.4 S. 11 f.; Urteil 2C_806/2011 vom 20. März 2012 E. 5.1). Es ist nicht einzusehen, aus welchen Gründen diese für die internationale Rechtshilfe in Strafsachen entwickelte Rechtsprechung nicht auch für die internationale Amtshilfe in Steuerangelegenheiten gelten sollte (vgl. oben E. 2.1.2).

8.3 Mit Urteil A-737/2012 vom 5. April 2012 hat das Bundesverwaltungsgericht festgehalten, dass den Kriterien des Amtshilfeersuchens des IRS vom 26. September 2011, die zur Identifikation der betroffenen Personen führen sollten, keine Hinweise auf das Vorliegen von Betrugsdelikten und dergleichen zu entnehmen seien. Es

würden insbesondere keine arglistigen oder betrügerischen Handlungen oder Anhaltspunkte, die auf solche hinweisen, genannt. Die Kriterien seien nicht so formuliert, dass den betroffenen Kunden mit hoher Wahrscheinlichkeit tatsächlich ein amtshilfefähiges Betrugsdelikt zur Last gelegt werden könne. Nachdem gerichtlich festgestellt worden war, dass das Amtshilfegesuch des IRS vom 26. September 2011 die notwendigen Anforderungen nicht erfüllte, war es aufgrund der erwähnten Rechtsprechung dem IRS freigestellt, ein neues, verbessertes Gesuch zu stellen, das die Anforderungen erfüllt. Im vorliegenden Verfahren ist somit nunmehr zu prüfen, ob diese Anforderungen erfüllt sind.

9. Es gilt somit zu prüfen, ob das Bundesverwaltungsgericht berechtigterweise zum Schluss kommen durfte, dass sich aus dem im Amtshilfegesuch des IRS vom 3. Juli 2012 geschilderten Sachverhalt der begründete Verdacht ergibt, es seien amtshilfefähige Delikte begangen worden.

9.1 Gemäss Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten unter sich diejenigen Auskünfte austauschen, die für die Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben, notwendig sind. In Fällen von Steuerbetrug ist zudem der Informationsaustausch nicht durch Artikel 1 (Persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt. Massgeblich ist somit einzig der sachliche Geltungsbereich des DBA-USA 96. Art. 2 Abs. 2 lit. b DBA-USA 96 bestimmt diesbezüglich, dass das Abkommen insbesondere für die aufgrund des Internal Revenue Code erhobenen Bundeseinkommenssteuern gilt. Nach Art. 2 Abs. 3 DBA-USA 96 gilt das Abkommen zudem für alle Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden.

9.2 Die USA erheben eine Quellensteuer auf Zinsen und Dividenden aus amerikanischen Wertschriften (zum System der Steuererhebung, vgl. unten E. 9.7.1). Es handelt sich um eine reine Sicherungssteuer (vgl. WALDBURGER, IFF 2009, a.a.O., S. 104). Diese Quellensteuer ist eine Bundeseinkommenssteuer, welche im Internal Revenue Code geregelt wird (vgl. Internal Revenue code enacted by Congress in title 26 of the United States Code, insb. 26 USC § 3406 - Backup with-holding, unter

www.law.cornell.edu/uscode/text/26/3406 [besucht am 1. Mai 2013]; URS BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen [nachfolgend: QI], Jusletter vom 26. Januar 2009 Rz. 6;

WALDBURGER, IFF 2009, a.a.O., S. 104). Sie fällt somit in den sachlichen Anwendungsbereich von Art. 26 DBA-USA 96 und ist daher grundsätzlich amtshilfefähig.

9.3 Das amerikanische Recht kennt den für die Anwendung von Art. 26 DBA-USA 96 aus Schweizer Sicht massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht. Deshalb wird in Ziff. 10 des am 2. Oktober 1996 unterzeichneten Protokolls (nachfolgend: Protokoll 96) der Begriff des Steuerbetrugs umschrieben, und zwar in Anlehnung an die damalige bundesgerichtliche Rechtsprechung bei der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 10. März 1997 über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika, BBl 1997 II 1085, 1099 zu Art. 26). Gemäss Ziff. 10 Protokoll 96 muss ein Abgabebetrug nicht notwendigerweise durch Verwendung falscher oder gefälschter Urkunden begangen werden. Ein betrügerisches Verhalten wird auch angenommen, wenn ein Steuerpflichtiger sich zum Zwecke der Täuschung der Steuerbehörden einer falschen oder gefälschten Urkunde oder eines Lügengebäudes bedient oder zu bedienen beabsichtigt (vgl. Ziff. 10 Abs. 2 Protokoll 96). Nach der Rechtsprechung sind jedoch immer besondere Machenschaften, Kniffe oder ein eigentliches Lügengebäude erforderlich. Eine einfache Lüge erfüllt das Arglistelement nicht (vgl. Urteil 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 1, mit weiteren Hinweisen).

9.4 Bei der Auslegung des Begriffs der Betrugsdelikte und dergleichen nach Art. 26 DBA-USA 96 und Ziff. 10 Protokoll 96 ist vom Begriff des Abgabebetrugs nach Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) auszugehen. Gemäss Art. 24 Abs. 1 der Verordnung vom 24. Februar 1982 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRSV; SR 351.11) bestimmt sich der Begriff des Abgabebetrugs in der Rechtshilfe nach Art. 14 Abs. 2. Danach liegt ein Abgabebetrug vor, wenn der Täter durch sein arglistiges Verhalten bewirkt, dass dem Gemeinwesen unrechtmässig und in einem erheblichen Betrag eine Abgabe, ein Beitrag oder eine andere Leistung vorenthalten oder dass es sonst

am Vermögen geschädigt wird. Das arglistige Verhalten wird dadurch umschrieben, dass der Täter die Behörde durch Vorspiegelung oder Unterdrückung von Tatsachen arglistig irreführt oder sie in einem Irrtum arglistig bestärkt (vgl. Art. 14 Abs. 1 VStrR). Der damit umschriebene Tatbestand ist weiter als jener des Steuerbetrugs gemäss Art. 186 DBG (SR 642.11; vgl. BGE 125 II 250 E. 3a S. 252). Steuerbetrug begeht, wer zum Zwecke der Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden zur Täuschung gebraucht (Art. 186 DBG), wobei Steuerhinterziehung das Verhalten ist, durch welches vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt wird, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 175 DBG). Ein Abgabebetrug muss nicht notwendigerweise durch Verwendung falscher oder gefälschter Urkunden begangen werden, sondern es sind auch andere Fälle arglistiger Täuschung denkbar. Nach der Rechtsprechung sind jedoch immer besondere Machenschaften, Kniffe oder ganze Lügengebäude erforderlich, damit eine arglistige Täuschung anzunehmen ist. Unter Umständen kann allerdings auch blosses Schweigen arglistig sein, wenn der Täuschende den Getäuschten von einer möglichen Überprüfung abhält oder voraussieht, dass dieser mit Rücksicht auf ein besonderes Vertrauensverhältnis von einer Überprüfung absehen wird (vgl. BGE 125 II 250 E. 3b S. 252). Als erheblich im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR gelten vorenthaltene Beträge ab Fr. 15'000.- (vgl. Urteil 6B_79/2011 vom 5. August 2011 E. 6.3.4). Besondere Machenschaften und damit ein arglistiges Verhalten müssen insbesondere bejaht werden, wenn eine Domizilgesellschaft einzig zum Zwecke gegründet wird, die steuerrechtlich relevanten Verhältnisse zu verschleiern und die Steuerbehörde zu täuschen, soweit die Täuschung für diese nur schwer durchschaubar ist (vgl. Urteil 6B_79/2011 vom 5. August 2011 E. 6.5.3). Die (einfache) Lüge durch Nichtdeklaration eines Einkommens und die auf Nachfrage der Steuerbehörde abgegebene Wiederholung dieser Lüge kann die Anforderungen an die Arglist nicht erfüllen. Entscheidend ist vielmehr, was der Steuerpflichtige im Hintergrund bereits vorgekehrt hat, um die Überprüfung seiner Deklaration zu erschweren oder gar zu verhindern. Auch im Bereich der internationalen Rechtshilfe betreffend Steuerdelikte hat das Bundesgericht festgehalten, dass Steuereinsparungs- bzw. Steuervermeidungs-

strategien, welche sich auf die Ausschöpfung legaler Instrumente des Gesellschafts- und Fiskalrechts

BGE 139 II 404 S. 436

beschränken, wie z.B. die blosse Errichtung von steuerprivilegierten Domizilgesellschaften, grundsätzlich für sich alleine nicht als strafbare arglistige Täuschungsmethoden zu qualifizieren sind. Rechtshilfe sei jedoch zu gewähren, wenn täuschende Vorkehren hinzutreten, die von der Fiskalbehörde - bei einer Gesamtwürdigung der fraglichen Steuerumgehungsmethode - nur schwer durchschaut werden können (vgl. Urteil 1A.244/2002 vom 24. Oktober 2003 E. 5.1 mit Hinweisen).

9.5 Es entspricht im Übrigen einem feststehenden Grundsatz der internationalen Rechtshilfe, dass sich die schweizerischen Behörden beim Entscheid über die Frage, ob der Verdacht auf Steuerbetrug begründet erscheint, allein an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen zu halten haben, soweit dieser nicht offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche enthält. Was die internationale Rechtshilfe in Fällen von Abgabebetrug betrifft, verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Tatbestands, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun. Damit soll verhindert werden, dass sich die ersuchende Behörde unter dem Vorwand des lediglich behaupteten Abgabebetruges Beweise beschafft, die zur Ahndung anderer Fiskaldelikte dienen sollen, für welche die Schweiz die Rechtshilfe nicht gewährt. Ein hinreichender Verdacht auf Steuerbetrug wurde seit jeher auch im Falle der Rechtshilfe nach den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den USA verlangt (vgl. Urteil 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2 mit Hinweisen).
Die EStV hat kein eigentliches Beweisverfahren durchzuführen. Sie kann (und muss) eigene Abklärungen vornehmen zur Frage, ob der Verdacht auf Steuerbetrug begründet scheint, und sie hat vor Übermittlung der Dokumente an den ersuchenden Staat zu prüfen, ob diese zum Beweis des im Amtshilfegesuch geäusserten Verdachts geeignet sind. Darin erschöpfen sich aber auch bereits die Untersuchungen (vgl. Urteil 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2). Es kann nicht Aufgabe der ersuchten Instanz sein, bei der Prüfung ihrer Auskunftspflicht gleichsam wie ein Strafrichter zu untersuchen, ob im konkreten Fall alle Merkmale des Steuerbetrugs erfüllt seien. Die Auskunft soll ja im Gegenteil den Behörden des ersuchenden Staates erst die endgültige Beurteilung ermöglichen. Die Auskunft ist zu erteilen, wenn die im Zeitpunkt des Entscheides über das Gesuch, also in aller Regel nach der Vornahme der eigenen Abklärungen, feststehenden Tatsachen den Verdacht auf

BGE 139 II 404 S. 437

Steuerbetrug und dergleichen genügend begründen (vgl. Urteil 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 4).

9.6 Gemäss den unbestrittenen Feststellungen der Vorinstanz (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG) werden im Amtshilfegesuch des IRS vom 3. Juli 2012 folgende Sachverhaltselemente genannt, die darauf hindeuten würden, die betroffenen Kunden stünden unter dem Verdacht, ein Betrugsdelikt und dergleichen im Sinne von Art. 26 DBA- USA 96 begangen zu haben: - Das Konto wird von einer Domizilgesellschaft gehalten, an der eine US-Person wirtschaftlich berechtigt ist; - Im Depot werden US-Wertschriften gehalten;
- Zu irgendeinem Zeitpunkt zwischen 2002 und 2010 lagen im Depot mehr als USD 50'000.-; - Bei der CS besteht keine Aufzeichnung über die rechtzeitige Einreichung eines richtigen Formulars 1099, das den US-wirtschaftlich Berechtigten am Depot nennt und auf welchem dem IRS alle Zahlungen an den US-wirtschaftlich Berechtigten gemeldet werden; - Es besteht ein Widerspruch zwischen dem Formular A und dem Formular W-8BEN (oder einem gleichwertigen Dokument) oder für das Depot wurde kein Formular W-8 und kein Formular

W-9 ausgefüllt; - Es gibt Hinweise (”evidence”), dass der US-wirtschaftlich Berechtigte die Kontrolle über das Depot ausübte in Verletzung der ”corporate governance”, indem er zum Beispiel der Bank das Konto der Domizilgesellschaft betreffende Anlageinstruktionen erteilte, ohne autorisierte Person (”authorized officer”), Trustee oder Direktor der Domizilgesellschaft zu sein oder ohne ausdrückliche schriftliche Genehmigung der Domizilgesellschaft oder indem er vom Konto der Domizilgesellschaft Geld für den persönlichen Gebrauch bezog.

9.7 Um zu beurteilen, ob diese Sachverhaltsdarstellung das Vorliegen eines Betrugsdeliktes im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 nachzuweisen vermag, ist die Funktionsweise des amerikanischen Quellensteuersystems, das in den Jahren 2002 bis 2010 Gültigkeit hatte, zu berücksichtigen, welches sich wie folgt präsentierte.

9.7.1 Mit Wirkung ab dem 1. Januar 2001 wurde in den USA ein neues Quellensteuer-Entlastungsverfahren für US-Wertschriften eingeführt. Das erklärte Ziel der amerikanischen Steuerbehörden war es, mit den neuen Regeln die korrekte Besteuerung von Personen, die in den USA steuerpflichtig sind, sicherzustellen. Staatsbürger der USA, in den USA ansässige Ausländer und Personen, die über

ein Einwanderungsvisum verfügen (im Folgenden gemeinsam als ”US-Persons” bezeichnet), unterliegen mit ihrem gesamten weltweiten Einkommen der amerikanischen Besteuerung (vgl. MARC BAUEN, Das internationale Steuerrecht der USA, 2. Aufl. 2007, N. 12, 18 und 369). Gemäss dem neuen Verfahren (sog. QI-Verfahren) wurde von der ”US-Person”, die US-Wertschriften hält und die Entlastung von der Quellensteuer beansprucht, verlangt, dass sie das Formular W-9 unter Offenlegung ihres Namens und der Angabe der Steuernummer einreicht. Die amerikanische Zahlstelle musste ihrerseits gegenüber den Steuerbehörden die standardisierte Meldung mittels Formular 1099 vornehmen, in welchem die Informationen der Formulare W-9 der Kunden zusammengefasst wurden. Alle übrigen Investoren (”non-US-Persons”), welche eine Entlastung von der Quellensteuer beanspruchen wollten, mussten der amerikanischen Zahlstelle ein Formular W-8BEN abliefern, welches von der Person, die an den US-Wertschriften und den Erträgen daraus wirtschaftlich berechtigt ist, auszustellen und zu unterzeichnen war. Als Alternative zu diesem Einzelreporting hatten nicht in den USA domizilierte Banken die Möglichkeit, mit dem IRS ein sog. ”Qualified Intermediary Agreement” (QIA) abzuschliessen. Durch das QIA werden Kompetenzen und Pflichten bezüglich US-Quellensteuern, die sonst eine US-Depotstelle wahrnimmt, in beschränktem Umfang dem vertragsschliessenden Finanzinstitut (QI) delegiert. Der QI kann seine Kunden anhand der offiziellen Formulare des IRS identifizieren, darf für die Zwecke der US-Quellensteuer allerdings alternativ auch die allgemeinen ”Know your customer”-Regeln anwenden (vgl. BEHNISCH, QI, a.a.O., Rz. 17). In der Schweiz ergeben sich diese aus Art. 3 und 4 des Bundesgesetzes vom 10. Oktober 1997 über die Bekämpfung der Geldwäscherei und der Terrorismusfinanzierung im Finanzsektor (GwG; SR 955.0), wonach der Finanzintermediär bei der Aufnahme von Geschäftsbeziehungen die Vertragspartei aufgrund eines beweiskräftigen Dokumentes identifizieren (Art. 3 Abs. 1 GwG) und von der Vertragspartei eine schriftliche Erklärung darüber einholen muss, wer die wirtschaftlich berechtigte Person ist, insbesondere wenn die Vertragspartei eine Sitzgesellschaft ist (Art. 4 Abs. 1 lit. b GwG). Nach dem Identifikationsvorgang muss der QI wissen, ob sein Kunde eine US-Person ist, ob er der wirtschaftlich Berechtigte an den Vermögenswerten ist oder ob es sich um einen Intermediär handelt, der die Vermögenswerte für einen Dritten hält (vgl. BEHNISCH, QI, a.a.O., Rz. 18).

Gestützt auf ein Formular W-8BEN oder andere schlüssige Dokumente kann der QI die Identifikation einer non-US-Person vornehmen und für diese die Entlastung von der US-Quellensteuer auf Zinsen und Dividenden bewirken, ohne gegenüber dem IRS und der amerikanischen Zahlstelle die Identität seines Kunden offenlegen zu müssen. Für die US-Person jedoch muss der QI weiterhin das Formular W-9 der US-Depotbank weiterleiten. Allerdings durfte der US-Depotstelle das Formular W-9 nur eingereicht werden, wenn der Kunde auf das Bankgeheimnis verzichtet. Wollte eine US-Person nicht auf den Schutz des Bankgeheimnisses verzichten, durfte der QI für diesen Kunden keine US-Wertschriften erwerben bzw. noch bestehende US-Investments mussten abgebaut werden (zum Ganzen vgl. BEHNISCH, QI, a.a.O., Rz. 5-11; ROLF SCHILLING, Auswirkungen des neuen US-Quellensteuerregimes ab 1. Januar 2001 [nachfolgend: Auswirkungen], [TREX]2000 S. 68).

9.7.2 Das gesamte QI-Verfahren beruht auf der besonderen Regelung des Verhältnisses zwischen dem IRS, den QI und den Steuerpflichtigen. Dieses Verhältnis zeichnet sich dadurch aus, dass der IRS faktisch einen wesentlichen Teil seiner Aufgaben bezüglich der Kontrolle der Deklaration der Erträge aus US-Wertschriften von US-Persons auf die QI ausgelagert hatte. Die Kontrolle über die richtige Anwendung des QIA wurde einer unabhängigen Revisionsstelle übertragen, welche periodisch und stichprobenartig im Auftrag des IRS entsprechende Prüfungen durchführte und dem IRS Bericht erstattete (vgl. WALDBURGER, IFF 2009, a.a.O., S. 107). Aufgabe der Revisionsstelle ist eine Überprüfung der Einhaltung der Regelungen durch den QI. Sie besteht nicht darin, die richtige steuerliche Behandlung der Kontoinhaber zu prüfen, sondern die Revisionsstelle soll sicherstellen, dass der QI sich gemäss den Verpflichtungen des QIA verhält (vgl. Revenue Procedure 2002-55 for Final Audit Guidance for External Auditors of Qualified Intermediaries, veröffentlicht unter www.irs.gov/Businesses/International-Businesses/Qualified-Intermediary-Application-and-Agreement [besucht am 29. April 2013]). Der IRS seinerseits hat keine Möglichkeiten, auf die für die Anwendung seines internen Rechts massgeblichen Informationen zuzugreifen, und muss sich auf die gewissenhafte Arbeit der QI und der Revisionsstellen verlassen (vgl. WALDBURGER, IFF 2009, a.a.O., S. 108).

9.7.3 Ab dem Jahr 2001 wird somit der ausländische Finanzintermediär, der gewillt ist, die Aufgabe des QI zu übernehmen, in die

Pflicht genommen: Er muss die wirtschaftliche Berechtigung des Kunden an den US-Wertschriften feststellen. Erklärt der formelle Depotinhaber, "Beneficial Owner" zu sein, darf sich der QI darauf verlassen, soweit er keine anderen Informationen oder sonst Anlass hat, an der Richtigkeit dieser Erklärung zu zweifeln (vgl. ROLF SCHILLING, Neues US-Quellensteuerregime ab 1. Januar 2001 - Entwicklungen und Tendenzen [nachfolgend: Entwicklungen], TREX 2000 S. 218, 220). Ist der rechtliche Depotinhaber nicht mit dem Beneficial Owner identisch, wird der Rapportierungsmechanismus ausgelöst, der schlussendlich dazu führt, dass der Beneficial Owner dem IRS offengelegt wird (vgl. SCHILLING, Entwicklungen, a.a.O., S. 222).

9.7.4 Für eine korrekt errichtete selbstständige juristische Person, deren rechtliche Organisation beachtet wird und welche die notwendigen Formalakte einhält, ist die dogmatische Trennung zwischen der juristischen Person einerseits und dem oder den an ihr wirtschaftlich Berechtigten andererseits grundsätzlich auch steuerlich zu akzeptieren. Von dieser Trennung muss jedoch dann abgesehen werden, wenn das anwendbare Steuerrecht trotz (zivilrechtlicher) Selbstständigkeit festlegt, es sei von einer transparenten Struktur auszugehen und es sei steuerlich nicht die juristische Person, sondern ein Dritter als Beneficial Owner zu qualifizieren. Die USA wenden ein komplexes Klassifikationssystem an, um zu entscheiden, ob ein Unternehmen steuerlich anerkannt ist und somit als Beneficial Owner der US-Wertschriften gelten kann. Von der Anerkennung als Beneficial Owner ausgeschlossen sind gemäss US-Steuerrecht alle Unternehmen, die keine vom Eigentümer separate, d.h. steuerlich anerkannte Organisationsform darstellen (vgl. SCHILLING, Entwicklungen, a.a.O., S. 222). Körperschaften und Anstalten werden im amerikanischen Steuerrecht in solche mit aktiver Geschäftstätigkeit

("Business Entities") und solche ohne ("Trusts") eingeteilt. Business Entities werden für US-Steuerzwecke unterteilt in "Corporations" und "Partnerships", wobei Corporations als selbstständige Steuersubjekte gelten und Partnerships als transparente Einrichtung behandelt werden (vgl. SCHILLING, Entwicklungen, a.a.O., S. 222). Eine weitere Einschränkung ist vorzunehmen, wenn die Corporation die Einkünfte als "Nominee", Vermögensverwalter oder Treuhänder entgegennimmt und sie als reines Durchlaufvehikel angesehen werden muss (vgl. BEHNISCH, QI, a.a.O., Rz. 38). In diesen Fällen muss sich die Gesellschaft als "Intermediary" zu erkennen geben, mit der Rechtsfolge, dass sie selbst nicht von den

Erleichterungen des QI-Systems profitieren kann, sondern offenlegen muss, für welchen Beneficial Owner sie die treuhänderische Funktion ausübt (vgl. WALDBURGER, IFF 2009, a.a.O., S. 107).

9.8 Wie dargelegt (vgl. oben E. 9.7.1), erfolgt die Erklärung über den beanspruchten Status der Gesellschaft mittels Abgabe des entsprechendes Formulars, ein Formular W-9, wenn die Gesellschaft eine transparente Einrichtung ist und den Beneficial Owner offenlegt, oder ein Formular W-8BEN, wenn sie für sich beansprucht, ein selbstständiges Steuersubjekt zu sein. Lässt sich nun aus den Akten ableiten, dass der Gesellschaft nach steuerrechtlichen Kriterien keine eigenständige Rechtspersönlichkeit zugemessen werden kann, weil ihre Funktion lediglich der einer Treuhänderin entspricht, welcher das steuerliche Nutzungsrecht an den von ihr gehaltenen Vermögenswerten abzusprechen ist, und hat die Gesellschaft trotzdem, insbesondere durch Unterzeichnung und Abgabe eines Formulars W-8BEN, angegeben, sie sei die steuerlich berechtigte Person, folgt daraus, dass die von der Gesellschaft abgegebenen Formulare inhaltlich unwahr sind (vgl. WALDBURGER, IFF 2009, a.a.O., S. 107). Das Gleiche gilt, wenn zwar die Business Entity grundsätzlich selbstständig steuerpflichtig wäre, die Beteiligten jedoch diese selbstständige Existenz faktisch missachtet haben. Aus steuerrechtlicher Sicht ist somit massgeblich, ob die Gesellschaft durch ihre Organe eigenständig und eigenverantwortlich gehandelt und die US-Person einzig von den ihr als Aktionärin zustehenden Informations- und Entscheidungsrechten Gebrauch gemacht hat oder ob die Gesellschaft bzw. deren Organe lediglich im Auftrag und auf Rechnung der hinter ihr stehenden Person als Scheingesellschaft gehandelt haben (vgl. WALDBURGER, IFF 2009, a.a.O., S. 108). Das vom IRS erwähnte Sachverhaltselement, wonach Hinweise bestehen, dass der US-wirtschaftlich Berechtigte die Kontrolle über das Depot in Verletzung der Corporate Governance ausübte, indem er zum Beispiel der Bank das Konto der Domizilgesellschaft betreffende Anlageinstruktionen erteilte, ohne autorisierte Person ("authorized officer"), Trustee oder Direktor der Domizilgesellschaft zu sein oder ohne ausdrückliche schriftliche Genehmigung der Domizilgesellschaft oder indem er vom Konto der Domizilgesellschaft Geld für den persönlichen Gebrauch bezog, ist durchaus geeignet, auf eine derartige Sachlage hinzudeuten. Der erwähnte Sachverhalt ist zudem so zu werten, dass besondere Machenschaften im Sinne der Rechtsprechung vorliegen, die nicht

nur darauf ausgerichtet waren, die normale Einkommenssteuer der an der Gesellschaft wirtschaftlich berechtigten Personen zu hinterziehen, sondern den vom IRS zur Absicherung dieser Einkommenssteuerpflicht eingerichteten Kontrollmechanismus zu hintergehen (vgl. WALDBURGER, IFF 2009, a.a.O., S. 109). Bei objektiver Würdigung sämtlicher Umstände konnten diese Vorkehren auch von der Fiskalbehörde nur schwer durchschaut werden, weshalb sie als arglistig einzustufen sind. Im Sinne der dargelegten Lehre und Praxis fiele der inkriminierte Sachverhalt nach schweizerischem Recht somit unter den Tatbestand des Abgabebetruges. Der be-

schriebene objektive Tatbestand ist somit geeignet, den Verdacht auf Abgabebetrug im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 und Ziff. 10 des Protokolls 96, bzw. Art. 14 Abs. 2 VStrR zu begründen.

9.9 Der geltend gemachte Sachverhalt ist zudem als Steuerbetrug im Sinne von Art. 186 DBG zu qualifizieren.

9.9.1 Der objektive Tatbestand des Steuerbetrugs ist erfüllt, wenn der Steuerpflichtige im Steuerveranlagungsverfahren zur Erlangung eines fiskalischen Vorteils gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden gebraucht (Art. 186 Abs. 1 DBG). Die Tatbestände des Urkundenstrafrechts schützen das Vertrauen, welches im Rechtsverkehr einer Urkunde als einem Beweismittel entgegengebracht wird. Mittel zum Beweis kann nur sein, was generell geeignet ist, Beweis zu erbringen. Als Urkunden gelten deshalb unter anderem nur Schriften, die bestimmt und geeignet sind, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen (Art. 110 Ziff. 5 Abs. 1 StGB; vgl. BGE 132 IV 12 E. 8.1 S. 14). Die Falschbeurkundung betrifft die Errichtung einer echten, aber unwahren Urkunde, bei der also der wirkliche und der in der Urkunde enthaltene Sachverhalt nicht übereinstimmen. Die Falschbeurkundung erfordert eine qualifizierte schriftliche Lüge. Eine solche wird im gemeinen Strafrecht nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur angenommen, wenn der Urkunde eine erhöhte Glaubwürdigkeit zukommt und der Adressat ihr daher ein besonderes Vertrauen entgegenbringt. Dies ist der Fall, wenn allgemeingültige objektive Garantien die Wahrheit der Erklärung gegenüber Dritten gewährleisten, wie sie unter anderem in der Prüfungspflicht einer Urkundsperson oder in gesetzlichen Vorschriften wie etwa den Bilanzvorschriften der Art. 958 ff. OR liegen, die gerade den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen. Blosse Erfahrungsregeln

hinsichtlich der Glaubwürdigkeit irgendwelcher schriftlicher Äusserungen genügen dagegen nicht, mögen sie auch zur Folge haben, dass sich der Geschäftsverkehr in gewissem Umfang auf entsprechende Angaben verlässt (vgl. BGE 132 IV 12 E. 8.1 S. 15). Bescheinigungen, denen nach dem gemeinen Urkundenstrafrecht in der Regel keine erhöhte Glaubwürdigkeit zukommt, können im Verkehr mit den Steuerbehörden allerdings Urkunden darstellen, welche geeignet sind, die Wahrheit darin festgehaltener Sachverhalte zu gewährleisten. Denn gegenüber diesen Behörden besteht im Rahmen der Steuerveranlagung die besondere gesetzliche Pflicht zur wahrheitsgetreuen Deklarierung (vgl. Urteile 6B_101/2009 vom 14. Mai 2009 E. 3.3; 6S.733/1996 vom 14. April 1997 E. 2c/aa; DONATSCH, a.a.O., N. 26 und 31 zu Art. 186 DBG).

9.9.2 Das Bundesgericht hat wiederholt festgehalten, dass dem Formular A, welches die Finanzintermediäre zur Feststellung der wirtschaftlich berechtigten Person nach Art. 4 Abs. 1 GwG von ihren Kunden verlangen, eine erhöhte Glaubwürdigkeit und somit Urkundenqualität zukommt (vgl. Urteile 6B_37/2013 vom 15. April 2013 E. 1.2.2; 6B_574/2011 vom 20. Februar 2012 E. 2.2.1; 6S.293/2005 vom 24. Februar 2006 E. 8.2.1; 6S.346/1999 vom 30. November 1999 E. 4c). Das Formular A erfüllt eine zentrale Funktion im Kampf gegen die Wirtschaftskriminalität und besitzt gegenüber den Aufsichtsbehörden hinsichtlich der Erfüllung der Sorgfaltspflicht eine erhöhte Beweiskraft (vgl. Urteile 1C_370/2012 vom 3. Oktober 2012 E. 2.7; 6P.144/2005 vom 15. Juni 2006 E. 7.2.2). Die Erwägungen des Bundesgerichts zum Formular A können mutatis mutandis auf die Formulare des IRS, insbesondere das Formular W-8BEN, übertragen werden. Auch diese Formulare werden gegenüber dem Finanzintermediär abgegeben, damit dieser seine gesetzlichen Pflichten erfüllen kann. Durch die affirmative Erklärung der steuerlichen Nutzungsberechtigung mittels Formular W-8BEN wird die Bank in ihrer Annahme bestärkt, dass es sich bei ihrem Vertragspartner um eine echte Vermögensverwaltungsgesellschaft mit steuerlicher Nutzungsberechtigung und nicht um eine treuhänderische Struktur handelt (vgl. WALDBURGER, IFF 2009, a.a.O., S. 110). Das Formular W-8BEN muss zudem aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung ausgefüllt werden (vgl. Urteil 6S.346/1999 vom 30. November 1999 E. 4c). Es besitzt somit eine erhöhte Glaubwürdigkeit und ist daher eine Urkunde im Sinne von Art. 110 Ziff. 5 Abs. 1 StGB.

9.9.3 Bei der Frage der Urkundenqualität von Bescheinigungen Driter kommt es auf deren konkreten Verwendungszweck an. Sogar vom Steuerpflichtigen selbst verfasste Dokumente können grundsätzlich unter den Urkundenbegriff des schweizerischen Steuerstrafrechts fallen, soweit sie im ausländischen Fiskalverfahren zum Beweis bestimmt und geeignet sind (vgl. BGE 125 II 250 E. 3c S. 253; Urteil 1A.244/2002 vom 24. Oktober 2003 E. 3.3). Die Frage, ob die Tatsache, dass das Formular W-8BEN von den Organen der Gesellschaft unterzeichnet wird, welche in einem Treuhandverhältnis mit dem Beneficial Owner stehen, sodass ihre Handlungen steuerrechtlich diesem zuzurechnen seien, dazu führt, dass der Urkunde die Eigenschaft einer Bescheinigung Dritter abzusprechen wäre (vgl. WALDBURGER, IFF 2009, a.a.O., S. 111), hat somit nur akademische Relevanz. Sie müsste zudem ohnehin verneint werden. Das Vertragsverhältnis zwischen dem Aussteller der falschen Urkunde und dem Steuerpflichtigen ist insbesondere dann nicht massgeblich, wenn es für die Steuerbehörde nicht erkennbar ist. Das Formular W-8BEN ist somit nicht nur formell, sondern auch materiell eine Bescheinigung Dritter und keine eigene Erklärung des wirtschaftlich Berechtigten. Das Formular W-8BEN ist dann inhaltlich unwahr, wenn im konkreten Fall, entgegen der Angabe im Formular, nicht die Gesellschaft, sondern der Anteilsinhaber an deren Vermögenswerten und an den daraus fliessenden Erträgen steuerlich nutzungsberechtigt ist (vgl. WALDBURGER, IFF 2009, S. 111). Befindet sich ein solch inhaltlich unwahres Formular W-8BEN bei den Akten, ist somit der objektive Tatbestand des Steuerbetrugs im Sinne von Art. 186 DBG erfüllt, sodass der Sachverhalt auch aus diesem Grund in den Anwendungsbereich der Amtshilfe nach Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 und Ziff. 10 Protokoll 96 fällt.

9.10 Aufgrund dieser Erwägungen kann festgehalten werden, dass die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen ist, die im Amtshilfeersuchen des IRS erwähnte Sachverhaltsdarstellung (vgl. oben E. 9.6) erfülle den Tatbestand der Betrugsdelikte und dergleichen im Sinne von Art. 26 DBA-USA 96 und sei grundsätzlich amtshilfefähig.

10. Das Bundesverwaltungsgericht hat festgestellt, dass im vorliegenden Fall sämtliche Voraussetzungen der im Amtshilfeersuchen des IRS erwähnten Sachverhaltsdarstellung erfüllt seien.

10.1 Die Beschwerdeführenden bringen dagegen vor, das Bundesverwaltungsgericht habe den Sachverhalt nicht korrekt festgestellt.

Sie legen dar, am fraglichen Konto sei der Beschwerdeführer 4 alleine wirtschaftlich berechtigt und er sei keine US-Person. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Wird eine Sachverhaltsfeststellung beanstandet, muss in der Beschwerdeschrift dargelegt werden, inwiefern diese Feststellung offensichtlich unrichtig - d.h. willkürlich (vgl. BGE 138 I 49 E. 7.1 S. 51; BGE 136 III 552 E. 4.2 S. 560) - oder durch eine andere Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG zustande gekommen ist (vgl. BGE 135 III 397 E. 1.5 S. 401) und inwiefern die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (vgl. Art. 97 Abs. 1 BGG). Auf rein appellatorische Kritik am Sachverhalt tritt das Bundesgericht nicht ein (vgl. BGE 137 II 353 E. 5.1 S. 356; BGE 135 II 313 E. 5.2.2 S. 322). Die Beschwerdeführenden verkennen diese Grundsätze. In Bezug auf

die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 4 berufen sie sich lediglich auf ihre eigene Sachverhaltsdarstellung, ohne darzulegen, inwiefern die Feststellungen der Vorinstanz willkürlich wären. Sie bestreiten insbesondere nicht, dass sich aus den Bankakten ergibt, dass der Beschwerdeführer 1 betreffend das fragliche Depot direkt mit der Bank in Kontakt stand und der Bank Aufträge erteilte und mit ihr die Performance des Kontos besprochen hat. Unter diesen Umständen ist auf die entsprechenden Vorbringen der Beschwerdeführenden nicht weiter einzugehen.

10.2 Die Beschwerdeführer behaupten ebenfalls, es sei von der EStV und der Vorinstanz nicht nachgewiesen worden, dass amerikanische Wertschriften im fraglichen Depot vorhanden sind. Sie bestreiten allerdings nicht, dass die fraglichen Papiere von amerikanischen Unternehmen ausgegeben wurden und dass die ihnen zugeteilte ISIN-Nummer von den USA vergeben wurde. Sie behaupten lediglich, es sei willkürlich anzunehmen, diese Kriterien genügten, um eine Wertschrift als US-Wertschrift im Sinne des QIA zu qualifizieren, legen aber nicht dar, worin diese Willkür bestehen soll. In Bezug auf den Sachverhalt hat die Vorinstanz festgehalten, es ergebe sich aus den Bankakten, dass unter anderem Papiere der Z. Holding Corp. und der W. Inc. gehalten wurden. Aus rechtlicher Sicht ist die Schlussfolgerung des Bundesverwaltungsgerichts, es

handle sich um US-Wertschriften, denn die erwähnten Papiere seien von amerikanischen Unternehmen ausgegeben worden und trügen eine amerikanische ISIN-Nummer, zudem nicht zu beanstanden.

10.3 Es ist somit auf den vom Bundesverwaltungsgericht festgestellten Sachverhalt abzustellen und festzuhalten, dass der den Beschwerdeführer 1 betreffende Sachverhalt die im Amtshilfegesuch des IRS vom 3. Juli 2012 erwähnten Sachverhaltselemente vollumfänglich erfüllt. Da das Vorliegen dieser Sachverhaltselemente genügt, den Verdacht zu bekräftigen, die betroffenen Kunden könnten ein Betrugsdelikt und dergleichen im Sinne von Art. 26 DBA-USA 96 begangen haben (vgl. oben E. 9.8 und 9.9), hat die Vorinstanz somit zu Recht festgestellt, dass dem IRS in diesem Fall Amtshilfe zu leisten ist. Die vorliegende Beschwerde erweist sich somit in diesem Punkt als unbegründet und muss abgewiesen werden.

11. Eventualiter beantragen die Beschwerdeführenden, die EStV sei anzuweisen, alle von der Amts- und Rechtshilfe betroffenen Personen seien vor Ergehen der Schlussverfügung zu informieren, damit sie die Herausgabe ihrer Personendaten selbstständig verhindern könnten, oder es seien alle Hinweise auf Drittpersonen zu schwärzen.

11.1 Die Beschwerdeführer sprechen mit ihrem Begehren Aspekte des Datenschutzes und die sich daraus ergebenden Folgerungen an, welche neu im Steueramtshilfegesetz explizit geregelt sind (vgl. Art. 4 Abs. 3 StAHiG betreffend Verbot der Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht vom Ersuchen betroffen sind, bzw. Art. 19 Abs. 2 StAHiG betreffend Beschwerdebefugnis von Drittpersonen, deren Daten übermittelt werden müssen, falls die Amtshilfe nicht wertlos sein soll), die jedoch gestützt auf datenschutzrechtliche Grundsätze bereits heute gelten. Die Beschwerdeführer übersehen jedoch, dass gemäss Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nur berechtigt ist, wer ein schutzwürdiges eigenes Interesse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheids hat (vgl. BGE 136 II 281 E. 2.2 S. 284; Urteil 1C_344/2012 vom 31. Oktober 2012 E. 1.4). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist im Bereich der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen eine natürliche oder juristische Person zu Rechtsmitteln legitimiert, wenn sie von der verlangten Rechtshilfemassnahme unmittelbar betroffen wird. Für bloss indirekt Betroffene, insbesondere Personen, die zwar in den

erhobenen Unterlagen erwähnt werden, aber nicht direkt von Zwangsmassnahmen betroffen bzw. Inhaber von sichergestellten Dokumenten sind, ist die Beschwerdebefugnis grundsätzlich zu verneinen (vgl. Urteil 1A.4/2004 vom 3. Mai 2004 E. 2.3, nicht publ. in: BGE 130 II 236). Nicht einzutreten ist auch auf Rechtsmittel, die stellvertretend für einen Dritten bzw. in dessen Interesse erhoben werden (vgl. BGE 137 IV 134 E. 5.2.2 S. 138; BGE 123 II 153 E. 2b S. 156 f.; je mit Hinweisen). So ist insbesondere die Bank, welche durch die Rechtshilfemassnahmen nicht in ihrer eigenen Geschäftstätigkeit betroffen ist, sondern lediglich Unterlagen zu Konten ihrer Kunden herauszugeben hat und durch ihre Angestellten darüber erklärende Angaben machen muss, nicht befugt, gegen die Übermittlung der Unterlagen Beschwerde einzureichen (vgl. BGE 128 II 211 E. 2.3-2.5 S. 217 ff.). Angesichts der zitierten Rechtsprechung ist somit auf den Eventualantrag der Beschwerdeführenden, es seien alle von der Amts- und Rechtshilfe betroffenen Personen zu informieren, damit sie die Herausgabe ihrer Personendaten selbstständig verhindern könnten, nicht einzutreten.

11.2 Was den Eventualantrag auf Schwärzung der Hinweise auf Drittpersonen bzw. des Namens der verstorbenen Ehefrau des Beschwerdeführers 1 betrifft, ist festzuhalten, dass die Vorinstanz die Erteilung der Amtshilfe mit der Auflage versehen hat, die übermittelten Unterlagen dürften nur in Verfahren verwendet werden, die den Beschwerdeführer 1 betreffen. Der Antrag auf Schwärzung dieser Daten ist zudem im Interesse Dritter eingereicht und somit unzulässig (vgl. oben E. 11.1). Auch auf diesen Antrag ist daher nicht einzutreten. Die Beschwerdeführenden bringen im Übrigen nur pauschal vor, die Daten der vom Ersuchen nicht erfassten Dritten seien zu schwärzen. Sie erklären insbesondere nicht, welche Personen betroffen sind und aus welchen Gründen sie als unbeteiligte Dritte zu gelten haben bzw. aus welchen Gründen der Argumentation der Vorinstanz hier nicht zu folgen wäre. Die entsprechende Rüge wäre daher mangels genügender Begründung (Art. 42 Abs. 2 BGG) ohnehin abzuweisen.

12. Die Beschwerdeführenden beanstanden weiter die Höhe der Gerichtskosten, die ihnen vom Bundesverwaltungsgericht auferlegt wurden. Sie sind der Ansicht, Streitigkeiten im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen seien nicht vermögensrechtlicher Natur,

weshalb die Erhebung einer Gerichtsgebühr oberhalb der Schwelle von Fr. 5'000.- Bundesrecht verletze.

12.1 Gestützt auf Art. 63 Abs. 4bis VwVG (SR 172.021) richtet sich die Spruchgebühr nach Umfang und Schwierigkeit der Streitsache, Art der Prozessführung und finanzieller Lage der Parteien. Sie beträgt bei Streitigkeiten ohne Vermögensinteressen Fr. 200.- bis Fr. 5'000.-(Art. 63 Abs. 4bis lit. a VwVG; Art. 3 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). In denStreitigkeiten mit Vermögensinteresse liegt sie zwischen Fr. 200.-bis Fr. 50'000.- (Art. 63 Abs. 4bis lit. b VwVG; Art. 4 VGKE). Als nicht vermögensrechtlich sind Streitigkeiten über ideelle Inhalte zu betrachten, über Rechte, die ihrer Natur nach nicht in Geld geschätzt werden können. Es muss sich um Rechte handeln, die weder zum Vermögen einer Person gehören noch mit einem vermögensrechtlichen Rechtsverhältnis eng verbunden sind. Dass die genaue Berechnung des Streitwertes nicht möglich oder dessen Schätzung schwierig ist, genügt aber nicht, um eine Streitsache als eine solche nicht vermögensrechtlicher Natur erscheinen zu lassen. Massgebend ist, ob mit der Klage bzw. Beschwerde letztlich ein wirtschaftlicher Zweck verfolgt wird (vgl. BGE 119 II 281 E. 5b S. 288; BGE 108 II 77 E. 1a S. 78). Ein Vermögensinteresse besteht nicht nur, wenn direkt die Leistung einer bestimmten Geldsumme umstritten ist, sondern schon

dann, wenn der Entscheid unmittelbar finanzielle Auswirkungen zeitigt oder mittelbar ein Streitwert konkret beziffert werden kann; in diesen Fällen werden von den Betroffenen letztlich wirtschaftliche Zwecke verfolgt (vgl. BGE 135 II 172 E. 3.1 S. 181 f.). Eine vermögensrechtliche Streitigkeit liegt somit schon dann vor, wenn der Rechtsgrund des streitigen Anspruchs letzten Endes im Vermögensrecht ruht, mit dem Begehren letztlich und überwiegend ein wirtschaftlicher Zweck verfolgt wird (vgl. BGE 118 II 528 E. 2c S. 531 ff.). Es ist nicht notwendig, dass die Anträge die Bezahlung einer Geldsumme zum Gegenstand haben; es genügt, wenn der Antragsteller eine Massnahme verlangt, deren Finalität in der Verteidigung seiner Vermögensrechte besteht (vgl. Urteil 4A_350/2011 vom 13. Oktober 2011 E.1.1.1, nicht publ. in: BGE 137 III 503).

12.2 Anhand der Rechtsprechung ist ersichtlich, dass das Bundesgericht im Bereich der Rechtshilfe in Strafsachen, wenn es um die Übermittlung von Informationen ging, bei der Festlegung der

Gerichtskosten in verschiedenen Fällen angenommen hat, es handle sich um Streitigkeiten mit Vermögensinteresse (vgl. Urteile 1A.254/1998 vom 1. April 1999: Gebühr Fr. 6'000.-; 1A.9/2006 vom 24. Februar 2006: Gebühr Fr. 8'000.-; 1A.90/2006 vom 30. August 2006: Gebühr Fr. 7'000.-). In anderen Fällen hat das Bundesgericht die Gerichtsgebühr auf einen Betrag unter Fr. 5'000.- festgelegt, was jedoch noch keinen Rückschluss auf die Natur der Streitigkeit erlaubt, denn auch in Streitigkeiten mit Vermögensinteresse kann sich die Erhebung einer niedrigen Gebühr rechtfertigen, insbesondere wenn der Streitwert geschätzt werden muss (vgl. Urteile 1C_95/2011 vom 6. April 2011: Gebühr Fr. 3'000.-; Urteil 1C_424/2010 vom 2. Februar 2011: Gebühr Fr. 2'000.-; 1C_485/2010 vom 20. Dezember 2010: Gebühr Fr. 3'000.-; 1A.67/2007 vom 20. Dezember 2007: Gebühr Fr. 3'000.-). In einem isolierten Urteil hat das Bundesgericht festgehalten, es sei von einer Streitigkeit ohne Vermögensinteresse auszugehen, da die angefochtene Schlussverfügung lediglich die Übermittlung von Kontounterlagen und nicht von Vermögenswerten betreffe (vgl. Urteil 1A.124/2001 vom 28. März 2002: Gebühr Fr. 5'000.-). Im Bereich der internationalen Amtshilfe in Börsenangelegenheiten hat das Bundesgericht regelmässig Gerichtskosten erhoben, die sich nur bei Annahme einer vermögensrechtlichen Streitigkeit rechtfertigen lassen (vgl. Urteile 2A.234/2000 vom 25. April 2001: Gebühr Fr. 10'000.-; 2A.131/2001 vom 9. November 2001: Gebühr Fr. 10'000.-; 2A.27/2002 vom 10. Juli 2002: Gebühr Fr. 10'000.-; 2A.494/2004 vom 17. November 2004: Gebühr Fr. 8'000.-; unklar dagegen 2A.267/2006 vom 8. Februar 2007: Gebühr Fr. 2'500.-; 2A.12/2007 vom 17. April 2007: Gebühr Fr. 5'000.-; 2A.700/2006 vom 18. Juni 2007: Gebühr Fr. 5'000.-; 2A.13/2007 vom 3. September 2007: Gebühr Fr. 5'000.-). In der Lehre wird die Meinung privilegiert, es handle sich bei der internationalen Amtshilfe um eine Streitigkeit ohne Vermögensinteresse (vgl. MICHAEL BEUSCH, in: Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], 2008, N. 32 Fn. 51 zu Art. 63 VwVG; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2008, N. 4.20).

12.3 Bei der internationalen Amtshilfe in Steuerfragen geht es naturgemäss um die Übermittlung von Informationen an ausländische Steuerbehörden, welche sie zur korrekten Veranlagung sowie zur Erhebung von Nachsteuern und Bussen benutzen werden. Die zu übermittelnden Informationen haben einen direkten Bezug zur

Steuerschuld der betroffenen Personen und sind daher mit einem vermögensrechtlichen Rechtsverhältnis eng

verbunden. Der Entscheid über die Übermittlung dieser Informationen zeitigt somit unmittelbar finanzielle Auswirkungen. Dies geben sogar die Beschwerdeführenden zu, welche die (manchmal gravierenden) mittelbaren finanziellen Konsequenzen einer Informationsübermittlung erwähnen, die sich jedoch nicht konkret beziffern liessen. Von der gleichen Annahme ging zudem auch das Bundesgericht unter der Herrschaft des OG (BS 3 531) aus, insbesondere bei der Steueramtshilfe an die USA (vgl. Urteile 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002: Gebühr Fr. 10'000.-; 2A.551/2001 vom 12. April 2002: Gebühr Fr. 20'000.-; 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003: Gebühr Fr. 12'000.-; 2A.608/2005 vom 10. August 2006: Gebühr Fr. 25'000.-; 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006: Gebühr Fr. 20'000.-). Es ist daher davon auszugehen, dass es sich bei der internationalen Amtshilfe in Steuersachen grundsätzlich um Streitigkeiten mit Vermögensinteresse im Sinne von Art. 63 Abs. 4bis lit. b VwVG und Art. 4 VGKE handelt.

12.4 Die Erhebung einer Gerichtsgebühr oberhalb der Schwelle von Fr. 5'000.-ist daher rechtskonform. Im Übrigen ist festzuhalten, dass die Erhebung einer Gebühr von Fr. 20'000.-sich im Rahmen des dem Bundesverwaltungsgericht durch Art. 63 Abs. 4bis VwVG zugestandenen Ermessens bewegt. Die entsprechende Rüge der Beschwerdeführenden muss daher abgewiesen werden.

13. Schliesslich machen die Beschwerdeführenden geltend, es hätten der Beschwerdeführerin 2 keine Verfahrenskosten auferlegt werden dürfen, da das Amtshilfeersuchen, was sie betreffe, gegenstandslos geworden sei. Wird ein Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gegenstandslos, so werden die Verfahrenskosten in der Regel jener Partei auferlegt, deren Verhalten die Gegenstandslosigkeit bewirkt hat. Ist das Verfahren ohne Zutun der Parteien gegenstandslos geworden, so werden die Kosten aufgrund der Sachlage vor Eintritt des Erledigungsgrunds festgelegt (vgl. Art. 5 VGKE). Das Gleiche gilt sinngemäss für die Parteientschädigung bei gegenstandslosen Verfahren (vgl. Art. 15 VGKE). Die Gegenstandslosigkeit aufgrund des Versterbens des betroffenen Beschwerdeführers entsteht ohne Zutun der Parteien im Sinne der erwähnten Bestimmung. Das Verfahren betreffend die Beschwerdeführerin 2 ist infolge ihres Versterbens gegenstandslos geworden (vgl. oben E. 2.2).

BGE 139 II 404 S. 451

Angesichts des Ausgangs des vorliegenden Verfahrens, welches das angefochtene Urteil vollumfänglich bestätigt, musste das Bundeswaltungsgericht somit die Kosten aufgrund der Sachlage vor ihrem Ableben den Beschwerdeführenden auferlegen. Das Ableben der Beschwerdeführerin 2 ist in diesem Punkt irrelevant, weil das Bundesverwaltungsgericht ohnehin materiell urteilen musste. Auch in diesem Punkt erweist sich die Beschwerde daher als unbegründet.

14. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerde der Beschwerdeführenden 1 und 3 sich als unbegründet erweist und abzuweisen ist, soweit darauf eingetreten werden kann. Auf die Beschwerde der Beschwerdeführenden 2 und 4 wird nicht eingetreten. Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten den Beschwerdeführenden unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Die Beschwerdegegnerin obsiegt in ihrem amtlichen Wirkungskreis, weshalb ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen ist (Art. 68 Abs. 3 BGG).