



Abteilung I
A-7290/2023

Urteil vom 3. April 2025

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richter Keita Mutombo,
Gerichtsschreiberin Katharina Meienberg.

Parteien

1. **A.** _____,
 2. **B.** _____,
 3. **A.** _____ **SA**,
 4. **C.** _____,
 5. **B.** _____ **LTD**,
 6. **C.** _____ **Trustees**,
 7. **D.** _____ **Limited**,
 8. **E.** _____ **LTD**,
 9. **F.** _____ (**Gesellschaft**),
 10. **D.** _____,
 11. **E.** _____,
 12. **G.** _____ **Trust Reg**,
 13. **H.** _____ (**Gesellschaft**),
 14. **I.** _____ **LTD**,
 15. **J.** _____ **S.A.**,
 16. **K.** _____ **Inc.**,
 17. **L.** _____ **Limited**,
 18. **M.** _____ **Unlimited Trust**,
 19. **F.** _____,
 20. **G.** _____,
 21. **H.** _____,
 22. **I.** _____,
- alle vertreten durch

Dr. iur. Beat Badertscher, Rechtsanwalt, Badertscher
Rechtsanwälte AG,
Beschwerdeführende,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (MAC).

Sachverhalt:

A.

A.a Mit Schreiben vom 15. Mai 2023 hat die zuständige israelische Behörde (Ministry of Finance, Israel Tax Authority, International Tax Division [nachfolgend: ITA]), gestützt auf Art. 5 des Übereinkommens vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, geändert durch das Protokoll vom 27. Mai 2010 (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters MAC; SR 0.652.1), von Israel ratifiziert am 31. August 2016 und von der Schweizerischen Eidgenossenschaft ratifiziert am 26. September 2016, ein Amtshilfeersuchen (nachfolgend: Amtshilfeersuchen) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) gerichtet (act. 1 der Akten der Vorinstanz [nachfolgend: act]).

A.b Als vom Ersuchen betroffene Person wird A. _____, Israel (nachfolgend: betroffene Person bzw. taxpayer 1), genannt (act. 1, Ziff. 7). Diese Person steht – gemäss von der Schweiz automatisch ausgetauschten Finanzkonten – in Verbindung mit Bankkundenbeziehungen, welche anhand einer dem Amtshilfeersuchen beigelegten Liste bei den Banken «(Bank 1), (Bank 2), (Bank 3), (Bank 4), (Bank 5), (Bank 6), (Bank 7), und (Bank 8)» (nachfolgend gemeinsam: Banken) identifiziert wurden (act. 1, Ziff. 12,15).

A.c Die ITA beschrieb den Sachverhalt im Amtshilfeersuchen wie folgt:

Taxpayer 1 is an Israeli Taxpayer which obligated to declare on his incomes or capital gain derived from alienation of assets, even if he derived it outside of Israel, based on the Israeli tax system and should be declared and taxed under the Israel Tax Ordinance.

The ITA had received information via CRS [Common Reporting Standard] from your jurisdiction regarding the Taxpayer 1 's bank accounts

Please find the accounts details in Annex I.

The ITA has a reasonable suspicion to believe that Taxpayer 1 is related to the bank accounts, indirectly or directly and he is the beneficial owner.

As of today, the Taxpayer failed to fully comply with the ITA demands and provided only partial information regarding this bank accounts. This is to confirm that the ITA has utilized, to the fullest, its available resources on the subject.

Des Weiteren erläutert die ITA in ihrem Ersuchen, dass:

- a) *all information obtained through the request will be treated confidentially and used solely for those purposes set out in the agreement that constitutes the basis for this request;*
- b) *the request is in line with the laws and administrative practices of the authority in charge and the agreement which forms the basis for this request;*
- c) *in similar circumstances, the information would be available under the application of domestic laws and administrative practices;*
- d) *it has exhausted all regular sources of information available under its domestic tax procedure.*

A.d Gestützt auf den dargelegten Sachverhalt ersuchte die ITA die ESTV um die Übermittlung der folgenden Informationen für den Zeitraum vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2021 betreffend Einkommen- und Kapitalgewinnsteuern («Income Tax», «Capital Gains Tax»; act. 1, Ziff. 9, 10):

1. *For the bank account that mention in ANNEX 1 please provide the following information:*
 - a. *Identification (first name, last name, address, date of birth, ID, number/passport number) of the account holder(s), the beneficial(s) owner(s) and/or the authorized person, signatory(ies);*
 - b. *a copy of the following documents: Account opening form(s) (incl. Form A or other documents assessing the beneficial ownership) during the relevant period; Identification documents of the persons mentioned; Power of attorney of the persons mentioned; Statements of financial assets as of each year in the relevant period; Account statements from 1 January 2016 to 31 December 2021;*
 - c. *The closing date of the account and a copy of the closing order;*
 - d. *Details of the delivery address(es) of the bank documents, if not already visible in the opening form;*
 - e. *If an e-banking contract exists/existed, details of the authorized person(s).*
2. *In case other bank accounts would exist at the above mentioned Bank, with the concerned as the holder, the beneficial owner or an authorized person, please provide all the information required.*

A.e Mit E-Mail vom 17. Mai 2023 hat die ESTV die ITA um Erläuterung in Bezug auf die Zeitperiode wie auch den Bezug der ersuchten Informationen zur betroffenen Person gebeten (act. 3).

A.f Im Antwort-E-Mail vom 12. Juni 2023 bestätigte die ITA, dass der betroffenen Person ein vorsätzliches und kriminelles Verhalten im Sinne von Art. 28 Abs. 7 MAC vorgeworfen werden könne. Betreffend den zweiten Klärungspunkt führte die ITA aus, dass der begründete Verdacht bestehe, dass die betroffene Person hinter all diesen in Annex 1 genannten Bankkonten stehe. Die unter diesen Konten genannten Personen seien zunächst unmittelbare Angehörige der betroffenen Person. Ausserdem sei diese die tatsächlich beherrschende Person hinter den Konten. Es werde daher auch um Informationen zu den Konten bei den weiteren im Annex genannten Banken gebeten (act. 5).

A.g Mit E-Mail vom 23. Juni 2023 wies die ESTV die ITA darauf hin, dass das Ersuchen aufgrund der grossen Anzahl an Bankbeziehungen neu als Listenersuchen behandelt werde und es daher eine neue Referenznummer gebe. Zudem nahm die ESTV zur Kenntnis, dass die ITA die Dringlichkeit der Abhandlung des Amtshilfeersuchens aufgrund der am 24. Januar 2024 eintretenden Verjährung, geltend macht. Diesbezüglich fragte die ESTV nach, ob sie in der Annahme, dass die Informationen auch noch nach diesem Datum für die ITA von Nützlichkeit seien, richtig liege (act. 6). Die Richtigkeit dieser Annahme hat die ITA mit E-Mail vom 16. Juli 2023 bestätigt (act. 13).

A.h Mit Editionsverfügungen der ESTV vom 18. und 19. Juli 2023 wurden die Banken aufgefordert, die ersuchten Informationen zu edieren (act. 14-27). Ebenfalls wurden sie ersucht, sämtliche betroffenen bzw. beschwerdeberechtigten (im Ausland ansässigen) Personen mit einem Informationsschreiben der ESTV zu bedienen. In diesem Schreiben informierte die ESTV über das laufende Amtshilfeverfahren. Die betroffenen bzw. beschwerdeberechtigten Personen wurden in diesem Rahmen aufgefordert, der ESTV innerhalb von 10 Tagen ihre Schweizer Adresse anzugeben oder eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen. In ihren Antwortschreiben zur jeweiligen Editionsverfügung bestätigten die beteiligten Banken, die der Editionsverfügung beigelegten Notifikationschreiben an die betroffene Person sowie an die beschwerdeberechtigten Personen – soweit möglich – verschickt zu haben (act. 38, 45, 47, 49, 50, 52, 64; vgl. auch Schlussverfügung vom 29. November 2023 [act. 86], Bst. L).

A.i Mit Schreiben vom 25. September 2023 gewährte die ESTV dem Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden Akteneinsicht, teilte mit, dass sie die Gewährung der Amtshilfe beabsichtige, informierte über die Informationen, die zur Übermittlung vorgesehen seien, und setzte eine Frist von 10 Tagen an, um der Übermittlung zuzustimmen oder eine Stellungnahme einzureichen (act. 70).

A.j Nach Durchführung des innerstaatlichen Verfahrens erkannte die ESTV mit Schlussverfügung vom 29. November 2023, dass Amtshilfe betreffend die betroffene Person zu leisten sei und die sich in der Beilage befindenden Informationen betreffend die beschwerdeberechtigten Personen zu übermitteln seien. Informationen, die ausserhalb des ersuchten Zeitraums liegen, würden nicht übermittelt. Die ESTV werde das ITA darauf hinweisen, dass die übermittelten Informationen nur in Verfahren gegen die betroffene Person und nur für den im Ersuchen genannten Sachverhalt verwendet werden dürfen und der Geheimhaltung unterliegen (Ziff. 1 und 2 des Dispositivs der Schlussverfügung vom 29. November 2023, act. 86).

B.

B.a Dagegen lassen die betroffene Person und die beschwerdeberechtigten Personen (nachfolgend gesamthaft auch Beschwerdeführende) am 23. Dezember 2023 Beschwerde vor dem Bundesverwaltungsgericht erheben und unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zzgl. der gesetzlichen Mehrwertsteuer zu Lasten der ESTV beantragen:

1. Das Amtshilfeersuchen [der ITA] vom 14. Mai 2023, ergänzt am 12. Juni 2023, sei abzuweisen und die Schlussverfügung vom 29. November 2023 sei aufzuheben.
2. Es sei der betroffenen Person und der/n beschwerdeberechtigten Person(en) uneingeschränkte Akteneinsicht zu gewähren.
3. Es seien [von der ITA] weitere Erklärungen zu der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen zu verlangen.
4. Eventualiter seien sämtliche Namen und Identitäten vom Amtshilfeersuchen nicht betroffenen Personen zu schwärzen.
5. Subeventualiter seien lediglich die im Amtshilfeersuchen [der ITA] vom 14. Mai 2023 ausdrücklich genannten und geforderten Unterlagen und Informationen herauszugeben, insbesondere die Bucket List sei nicht zu übermitteln.

6. Subsubeventualiter sei [die ITA] im Dispositiv der Schlussverfügung wie folgt ausdrücklich auf das Spezialitätsprinzip hinzuweisen: «Das Ministry of Finance, Israel Tax Authority, wird auf die Einschränkungen bei der Verwendung der amtshilfeweise übermittelten Informationen und die Geheimhaltungspflichten gemäss den Amtshilfebestimmungen der MAC (Art. 22 Ziff. 1 und 2 MAC) aufmerksam gemacht, insbesondere darauf, dass die Informationen nur in Verfahren gegen die in Israel steuerpflichtige betroffene Person und für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und gemäss Art. 22 Ziff. 1 und 2 MAC geheim zu halten sind.»

B.b Die Vorinstanz erliess am 29. November 2023 zusätzlich separate Schlussverfügungen mit Bezug auf die betroffene Person und die jeweiligen Konto- und Depotinhaber bzw. Personen, die eine direkte Inhaberschaft an einem Konto aufweisen (bzw. die jeweiligen beschwerdeberechtigten Personen). Die betreffenden Schlussverfügungen sind mit Bezug auf die einzelnen beschwerdeberechtigten Personen inhaltlich mit der oben erwähnten Schlussverfügung identisch.

C.

C.a Gegen diese Schlussverfügungen liessen die betroffene Person und die jeweils beschwerdeberechtigten Personen am 22. bzw. 23. Dezember 2023 ebenfalls separat – aber inhaltlich soweit relevant identisch – Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben. Das Bundesverwaltungsgericht nimmt diese Beschwerden folglich auch als separate Beschwerden entgegen und eröffnet je ein Beschwerdeverfahren.

C.b Mit Zwischenverfügung vom 8. März 2024 vereinigt der Instruktionsrichter die entsprechenden Beschwerdeverfahren mit den Geschäftsnummern A-7290/2023, A-7229/2023, A-0020/2024, A-0033/2024, A-0034/2024, A-0035/2024, A-0038/2024, A-0039/2024, A 0040/2024, A-0041/2024, A-0042/2024, A-0043/2024, A-0044/2024, A-0045/2024, A-0046/2024, A-0049/2024, A 0070/2024, A-0071/2024, A-0072/2024, A-0073/2024, A-0074/2024, A-0075/2024, A-0120/2024, A-0121/2024, A-0126/2024, A-0127/2024, A-0129/2024, A-0130/2024, A-0132/2024, A-0133/2024, A-0134/2024, A-0160/2024, A-0162/2024, A-0164/2024, A-0165/2024, A-0166/2024, A-0167/2024, A-0168/2024, A-0170/2024, A-0174/2024, A 0175/2024, A-0209/2024, A-0210/2024, A-0211/2024, A-0212/2024 und führt sie unter der Nummer A-7290/2023 weiter.

C.c Mit Vernehmlassung vom 19. April 2024 schliesst die Vorinstanz auf vollumfängliche und kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Den Schwärzungsanträgen sei insoweit zu entsprechen, als dass die ESTV

nachträglich (einzeln aufgelistete) Schwärzungsbegehren der Beschwerdeführenden übernehmen werde.

C.d Mit Schreiben vom 26. April 2024 bitten die Beschwerdeführenden um Ansetzung einer Frist zur Einreichung der Replik und beantragen Akteneinsicht, welche ihnen mit Verfügung vom 2. Mai 2024 gewährt wird.

C.e Mit Replik vom 27. Mai 2024 halten die Beschwerdeführenden an ihren Anträgen und ihrem Standpunkt fest.

C.f Die Vorinstanz äussert sich in ihrer Eingabe vom 4. Juni 2024 zu einzelnen Aspekten (u.a. zum Spezialitätsprinzip).

C.g Mit Eingabe vom 31. Juli 2024 halten die Beschwerdeführenden an ihren Anträgen fest und untermauern ihren Standpunkt mit nachgereichten Dokumenten.

C.h Mit Eingabe vom 12. August 2024 verweist die Vorinstanz auf ihre Schlussverfügungen vom 29. November 2023 sowie auf ihre Vernehmlassung vom 19. April 2024.

Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die Akten wird – sofern und soweit entscheidungswesentlich - im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das vorliegende Amtshilfeersuchen vom 15. Mai 2023 stützt sich auf das MAC. Dieses hält in seinem Art. 21 Abs. 1 ausdrücklich fest, dass die Rechte und Sicherheiten, die Personen durch das Recht oder die Verwaltungspraxis des ersuchten Staates gewährt werden, nicht berührt werden. Die Schweiz ist also explizit befugt, ihr innerstaatliches Verfahren durchzuführen, um zu entscheiden, ob dem ersuchenden Staat Amtshilfe zu leisten ist.

Das entsprechende Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAHiG, SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 Bst. b StAHiG, Art. 24 StAHiG e contrario), soweit das MAC keine abweichenden

Bestimmungen enthält (Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Gemäss Art. 19 Abs. 5 StAhiG gelten die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG keine abweichenden Bestimmungen aufstellt.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (vgl. Art. 32 VGG e contrario sowie Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben.

1.3

1.3.1 Gemäss vorliegendem Amtshilfeersuchen führt die ersuchende Behörde eine Untersuchung in Bezug auf die betroffene Person durch. Diese ist damit eine vom Amtshilfeersuchen formell betroffene Person und hat zudem am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen. Die von den Banken edierten Unterlagen beinhalten zudem Kontoinformationen betreffend die übrigen Beschwerdeführenden. Diese sind daher vom Amtshilfeersuchen materiell betroffen und zudem Adressaten der angefochtenen Verfügungen. Aufgrund des Gesagten sind sämtliche Beschwerdeführenden zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 2 StAhiG).

1.3.2 Dies gilt auch für die Beschwerdeführenden 12 und 18, da sich im internationalen Verhältnis die Partei- und Prozessfähigkeit nach dem gleichen Recht beurteilt, wie die Rechts- und Handlungsfähigkeit (BGE 111 II 352 E. 1b m.w.H.). Massgebend ist bei juristischen Personen das Recht des Personalstatuts (vgl. Art. 154 und Art. 155 lit. c IPRG), d.h. des Ortes, wo die juristische Person errichtet wurde (Inkorporationstheorie) oder ihren statutarischen oder effektiven Sitz hat (BGE 111 II 352 E. 1b; 108 II 125 und 400; 105 II 111; 102 II 580 E. 7a mit Hinweisen; Urteil des BGer 2C_303/2010 vom 24. Oktober 2011 E. 2.3.1). Das Trustunternehmen (Trust reg.; vgl. Firma der Beschwerdeführerin 12) – eine Rechtsform aus Liechtenstein – kann körperschaftsähnlich strukturiert sein oder stiftungsrechtliche Grundzüge annehmen und sowohl zu kommerziellen als auch zu vermögensverwaltungstechnischen Zwecken gegründet werden. Der Trust reg. hat eigene Rechtspersönlichkeit und entstammt dem Versuch der Rezeption des US Business Trust (HEIM KATHRIN/WETTSTEIN TAMARA, in: VSB 2020, Praxiskommentar zur Vereinbarung über die Standesregeln

zur Sorgfaltspflicht der Banken, 4. Aufl., 2019, Art. 41 Trusts; KÜNZLE HANS RAINER, § 12 Trusts aus Schweizer Perspektive, in: Gasser Johannes (Hrsg.), Liechtensteinisches Trustrecht, Praxishandbuch, Bern 2020, S. 479). Für die Beschwerdeführerin 18 ergibt sich die Rechtsform der juristischen Person bzw. ihre Parteifähigkeit aus dem Handelsregisterauszug (Beilage 95 zu act. 81).

1.3.3 Die Beschwerden wurden überdies form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Auf die Beschwerden ist – vorbehältlich des sogleich Folgenden – einzutreten.

1.3.4 Vorliegend sind die Schlussverfügungen mit der ESTV-internen Stammnummer (...) angefochten, welche sich auf das Amtshilfeersuchen hinsichtlich der betroffenen Person stützen (Zwischenverfügung vom 8. März 2024, Ziff. 1). Aus der Begründung der Beschwerden ergibt sich, dass die Beschwerdeführenden mit ihrem Eventualantrag auch Schwärzungen beantragen, welche nicht die angefochtenen Schlussverfügungen betreffen, sondern jene mit der ESTV-internen Stammnummer (...) (Beschwerde, S. 26 ff.). Diese sind jedoch Gegenstand des Beschwerdeverfahrens A-7227/2023. Soweit die Beschwerdeführenden Anträge auf Schwärzungen von zu übermittelnden Informationen stellen, welche nicht Gegenstand des vorliegende Beschwerdeverfahrens bilden, ist auf die Schwärzungsanträge nicht einzutreten.

1.3.5 Auf Rechtsmittel, welche stellvertretend für Dritte bzw. in deren Interesse erhoben werden, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht einzutreten (BGE 139 II 404 E. 11.1 und 137 IV 134 E. 5.2.2; Urteil des BVGer A-6928/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 1.4.3 m.w.H.). Der Eventualantrag (Schwärzungsanträge) betrifft – soweit das vorliegende vereinigte Verfahren betreffend – teilweise Drittinteressen. Auf im Interesse von Dritten gestellte Anträge um Schwärzung von Informationen ist rechtsprechungsgemäss nicht einzutreten (vgl. Urteil des BGER 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 6.2 [nicht publiziert in BGE 147 II 116]; BGE 143 II 506 E. 5.1; Urteil des BVGer A-3961/2022 vom 8. April 2024 E. 1.4.2 m.w.H. [das BGER ist mit Entscheid 2C_208/2024 vom 8. Mai 2024 auf die Beschwerde nicht eingetreten]). Vorbehalten bleibt eine Überprüfung der Schwärzungsanträge unter dem Gesichtspunkt der voraussichtlichen Erheblichkeit (vgl. E. 5.6).

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtenen Schlussverfügungen in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführenden können

neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

1.5 Dem prozessualen Antrag der Beschwerdeführenden auf uneingeschränkte Akteneinsicht wurde im Rahmen des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht entsprochen (vgl. Bst. C.d vorstehend). Folglich erübrigen sich weitere Ausführungen zum Prozessantrag.

2.

2.1 Sowohl Israel als auch die Schweiz sind Vertragsparteien des MAC, worauf sich das vorliegende Amtshilfeersuchen vom 15. Mai 2023 stützt. Unter anderem ist in diesem Staatsvertrag die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen vorgesehen (Art. 5 MAC).

2.2 Gemäss Art. 5 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 MAC erteilt der ersuchte Staat auf Ersuchen des anderen Staates letzterem alle Informationen, die für die Anwendung beziehungsweise Durchsetzung seines innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das MAC fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind. In Bezug auf die unter das MAC fallenden Steuern (Art. 2 MAC) hat die Schweiz jedoch einen Vorbehalt im Sinne von Art. 30 Abs. 1 Bst. a MAC angebracht und leistet keine Amtshilfe hinsichtlich Steuern, die unter eine der in Art. 2 Abs. 1 Bst. b Ziff. ii bis iv MAC aufgeführten Kategorien fallen (der Vorbehalt ist am Ende der SR 0.652.1 unter «Vorbehalte und Erklärungen» als Ziff. 1 publiziert). Unter anderem leistet die Schweiz demnach keine Amtshilfe für allgemeine Verbrauchssteuern wie Mehrwert- und Umsatzsteuern (Art. 2 Abs. 1 Bst. b Ziff. iii Bst. C MAC).

2.3

2.3.1 Nach Art. 28 Abs. 6 MAC gilt dieses Übereinkommen für die Amtshilfe im Zusammenhang mit Besteuerungszeiträumen, die am oder nach dem 1. Januar des Jahres beginnen, das auf das Jahr folgt, in dem das Übereinkommen in der durch das Protokoll von 2010 geänderten Fassung für eine Vertragspartei in Kraft getreten ist. Für die Schweiz ist das Übereinkommen am 1. Januar 2017 in Kraft getreten, weshalb diese grundsätzlich Amtshilfe gewähren kann für Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2018.

2.3.2 Allerdings wird – vom Grundsatz von Art. 28 Abs. 6 MAC abweichend – gemäss Art. 28 Abs. 7 MAC der zeitliche Anwendungsbereich des

MAC für Fälle im Zusammenhang mit vorsätzlichem Verhalten, das nach dem Strafrecht der ersuchenden Vertragspartei der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt, ausgeweitet, und zwar ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens für eine Vertragspartei im Zusammenhang mit früheren Besteuerungszeiträumen oder Steuerverbindlichkeiten. Eine Einschränkung der amtshilfefähigen Besteuerungszeiträume bzw. Steuerverbindlichkeiten geht aus dem Wortlaut von Art. 28 Abs. 7 MAC nicht hervor. Indessen hat die Schweiz von der Möglichkeit des Vorbehalts nach Art. 30 Abs. 1 Bst. f MAC Gebrauch gemacht und hat erklärt, sie wende in Fällen, in denen es einen Besteuerungszeitraum gebe, Art. 28 Abs. 7 MAC nur auf Amtshilfe im Zusammenhang mit Besteuerungszeiträumen an, die am oder nach dem 1. Januar des dritten Jahres vor dem Jahr beginnen, in dem das Übereinkommen für eine Vertragspartei in Kraft getreten ist (vgl. Urteil des BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 2.3.2 m.w.H. [Entscheid bestätigt durch BGer mit Urteil 2C_156/2023 vom 21. März 2023]).

2.3.3 Damit Amtshilfe geleistet werden kann, muss das Amtshilfeabkommen für beide Parteien anwendbar sein (vgl. Botschaft vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes]; BBl 2015 5585 5619 f.).

Für die Schweiz ist das Übereinkommen am 1. Januar 2017 in Kraft getreten, für Israel am 1. Dezember 2016. Unter Berücksichtigung der Bestimmungen von Art. 30 Abs. 1 Bst. f MAC (vgl. E. 2.3.2) kann somit in Fällen von gestützt auf Art. 28 Abs. 7 MAC erfolgten Amtshilfeersuchen ab dem 1. Januar 2014 Amtshilfe geleistet werden (vgl. Urteil des BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 2.3.3 m.w.H.).

2.4

2.4.1 Gemäss Art. 18 Abs. 1 MAC muss ein Ersuchen um Informationen, soweit erforderlich, Angaben über jene Behörde oder Stelle enthalten, von der das durch die zuständige Behörde gestellte Ersuchen ausgeht (Bst. a), sowie Namen, Anschrift oder alle sonstigen Angaben, welche die Identifizierung der Personen, derentwegen das Ersuchen gestellt wird, ermöglichen (Bst. b). Weiter hat die ersuchende Behörde anzugeben, in welcher Form sie die Informationen, um die sie ersucht, erhalten möchte (Bst. c) bzw. Angaben zu machen über die Art und den Gegenstand von Schriftstücken, um deren Zustellung ersucht wird (Bst. e). Schliesslich hat das Ersuchen Angaben darüber zu enthalten, ob es dem Recht und der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates entspricht (Bst. f) und ob der

ersuchende Staat alle angemessenen und nach seinem Recht oder seiner Verwaltungspraxis zur Verfügung stehenden Massnahmen ausgeschöpft hat, es sei denn, das Zurückgreifen auf diese Massnahmen würde unverhältnismässig grosse Schwierigkeiten mit sich bringen (Bst. f i.V.m. Art. 21 Abs. 2 Bst. g MAC). Zudem ist das Amtshilfeersuchen in einer der Amtssprachen der OECD und des Europarats oder einer von den betreffenden Vertragsparteien zweiseitig vereinbarten Sprache abzufassen (Art. 25 MAC).

Die ähnlich lautenden Voraussetzungen gemäss Art. 6 Abs. 1 und 2 StAhiG treten hinter diese Bestimmungen des MAC grundsätzlich zurück (Art. 1 Abs. 2 StAhiG; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 2.4 m.w.H.).

2.4.2 Gemäss Art. 6 Abs. 1 StAhiG muss allerdings das Ersuchen eines ausländischen Staates schriftlich in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch gestellt werden. Sinn und Zweck eines Schriffterfordernisses ist im Allgemeinen, dass Klarheit über den Inhalt geschaffen wird, was wiederum der Rechtssicherheit dient. Darüber hinaus sollen durch die Schriftlichkeit diverse Unsicherheiten, etwa in Bezug auf die Identifizierung des Absenders sowie die Verifizierung der Unterschrift, vermieden werden (vgl. Urteil des BGer 1B_304/2013 vom 27. September 2013 E. 2.4; zum Ganzen: Urteil des BGer 8C_259/2015 vom 24. Februar 2016 E. 4.3; Urteil des BVGer A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 4.3.2). Somit ist das (wie es langjähriger Praxis entspricht) als verschlüsselter E-Mail-Anhang eingereichte Amtshilfeersuchen als rechtsgenügend zu betrachten (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2243/2022 vom 21. März 2023 E. 2.4 m.w.H. [Entscheid bestätigt durch Urteil des BGer 2C_203/2023 vom 1. Juli 2024]).

2.5 In Art. 21 Abs. 2 MAC wird aufgezählt, unter welchen Voraussetzungen der ersuchte Staat nicht zur Amtshilfe verpflichtet ist bzw. welche Handlungen er nicht vorzunehmen braucht. Hier ist insbesondere auf Art. 21 Abs. 2 Bst. d MAC hinzuweisen, wonach der ersuchte Staat nicht verpflichtet ist, Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Preisgabe der öffentlichen Ordnung (ordre public) widersprechen würde. (Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.7).

2.6 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind Ersuchen, die eine Mehrzahl von Personen betreffen und welche die betroffenen Personen namentlich oder mittels einer Liste mit Nummern – etwa Kreditkarten- oder

Bankkontonummern – identifizieren, als eine Sammlung einzelner Ersuchen zu betrachten. Die ersuchende Behörde fasst diese einzelnen Ersuchen aus Gründen der Verfahrensökonomie in einem gemeinsamen Gesuch zusammen, könnte sie aber grundsätzlich auch einzeln stellen. Für solche Ersuchen verwendet das Bundesgericht den Begriff «Listenersuchen» («demande collective»); vgl. BGE 146 II 150 E. 4.3, 143 II 628 E. 4.4 und 5.1; Urteil des BGer 2C_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 4.4, veröffentlicht in: Der Steuerentscheid [StE] 2019 A 31.1 Nr. 14; Urteil des BGer 2C_893/2015 vom 16. Februar 2017 E. 12.1, nicht publ. in: BGE 143 II 202, aber in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2017 II S. 336, StE 2017 A 31.2 Nr. 14, SteuerRevue [StR] 72/2017 S. 612; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1965/2023 vom 18. März 2024 E. 2.2.1.2 m.w.H.).

2.7 Die nachfolgend erwähnte Rechtsprechung betreffend die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen, kann für das MAC insoweit übernommen werden, als die entsprechenden Bestimmungen unter rechtswesentlichen Aspekten inhaltlich vergleichbar sind (vgl. Urteil des BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 2.5 m.w.H.).

2.7.1 Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen (wie etwa jene, das Subsidiaritätsprinzip sei eingehalten worden) anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.4). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen (BGE 142 II 218 E. 3.3; Urteile des BVGer A-2664/2020 vom 26. Januar 2021 E. 6.1.1 f., A-105/2020 vom 22. Januar 2021 E. 2.3.1, A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.2; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 2.5.1 m.w.H.).

2.7.2 Das Amtshilfeverfahren betrifft nicht die materielle Seite des Steuerverfahrens. Es ist Sache des ersuchenden Staates, seine eigene Gesetzgebung auszulegen und deren Anwendung zu prüfen. Stellt sich eine Frage

bei der Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staates, wie beispielsweise die Verjährung der Steuerschuld oder des Steuerwohnsitzes, ist diese von den Behörden des ersuchenden Staates zu beantworten (BGE 144 II 206 E. 4.6; Urteile des BGer 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.5.2 f., 2C_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 5.5, 2C_527/2015 vom 3. Juni 2016 E. 5.7; statt vieler: Urteil des BVGer A-5874/2022 vom 14. August 2024 E. 2.10 m.w.H.). Das gilt auch für die rechtliche Qualifikation eines Trusts (Urteil des BGer 2C_274/2016 vom 7. April 2016 E. 4.3; Urteil des BVGer A-5002/2021 vom 29. August 2023 E. 9.3.1 [Das BGer ist mit Entscheid 2C_543/2023 vom 9. Oktober 2023 auf die Beschwerde nicht eingetreten]).

2.7.3

2.7.3.1 Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1., 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 2.5.2.1 m.w.H.).

Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-2676/2017 vom 3. April 2019 E. 3.3.1). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen letzten Endes als nicht erheblich herausstellen sollten (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3, 142 II 161 E. 2.1.1).

2.7.3.2 Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen. Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich somit darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (BGE 145 II 112 E. 2.2.1). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte – mit der Begründung, dass die verlangten Informationen nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinne von Art. 4 Abs. 1 MAC seien – nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich bzw. unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 2.5.2.2 m.w.H.).

In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.2.3, A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3 f.). Auch wenn damit die «Hürde der voraussichtlichen Erheblichkeit» gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht sehr hoch ist (BGE 145 II 112 E. 2.2.1; zum Ganzen: BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-4167/2020 und A-4169/2020 vom 18. Januar 2021 E. 6.3), so ist sie dennoch vorhanden und zu beachten (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 2.5.2.2 m.w.H.).

2.7.3.3 Eine Information, die einen Dritten betrifft, ist wie erwähnt (E. 2.7.3.1) voraussichtlich erheblich, wenn sie geeignet ist, die Steuersituation des betroffenen Steuerpflichtigen zu klären. Dies ist namentlich bei Informationen über eine vom Steuerpflichtigen beherrschte Gesellschaft der Fall (BGE 142 II 69 E. 3.1). Dabei ist im Kontext mit Amtshilfeersuchen das Verb «beherrschen» bzw. «gehalten von» («held by») nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in einem weiten Sinn zu verstehen. Von einem Amtshilfeersuchen umfasst sind daher nicht nur direkt gehaltene Bankkonten, d.h. Bankkonten, deren rechtliche Inhaberin die betroffene Person für den relevanten ersuchten Zeitraum war oder ist, sondern auch indirekt gehaltene Konten, mithin namentlich eine allfällige wirtschaftliche Berechtigung oder Zeichnungsberechtigung der betroffenen Person an einem Bankkonto (BGE 147 II 116 E. 5.3.2 f.; Urteil des BGER 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 5.3.1 ff.; Urteil des BVGer A-843/2021 vom 9. Dezember 2021 E. 3.1.2). Informationen über juristische Personen können somit von einem Amtshilfeersuchen erfasst sein, wenn diese vermutungsweise vom Steuerpflichtigen – hier von der betroffenen Person im vorgenannten Sinn – beherrscht werden (vgl. Urteil des BVGer A-1450/2021 vom 3. Mai 2022 E. 7.3.3; ANDREA OPEL, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, 2020, N 106 zu § 3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2929/2023 vom 28. Februar 2024 E. 2.3.8).

2.7.3.4 Bei der Beurteilung, ob die verlangten Informationen voraussichtlich erheblich sind, hat der ersuchte Staat nicht die Anwendung des innerstaatlichen Verfahrensrechts des ersuchenden Staates zu prüfen. Es genügt, dass die Informationen möglicherweise geeignet sind, um im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Der ersuchte Staat kann die Frage, ob das Steuerverfahren im Ausland begründet ist, nur einer

Plausibilitätskontrolle unterziehen. Auch hat er nicht zu prüfen, ob prozedurale Hindernisse – in Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staates – der Verwendung der erhaltenen Informationen entgegenstehen könnten. Eine solche Herangehensweise wäre im Kontext der internationalen Zusammenarbeit und mit Blick auf die Besonderheiten jedes nationalen Verfahrensrechts nicht haltbar. Der ersuchte Staat verfügt im Übrigen nicht über die notwendigen Grundlagen, um die Korrektheit der Vorbringen der betroffenen steuerpflichtigen Person in Bezug auf die Prozessregeln des ersuchenden Staates zu prüfen (zum Ganzen: BGE 144 II 206 E. 4.3 zweiter Absatz m.w.H.; Urteil des BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 2.5.2.3 m.w.H.).

2.7.4 Nach dem in Art. 21 Abs. 2 Bst. g MAC statuierten Subsidiaritätsprinzip muss der ersuchende Vertragsstaat, bevor er ein Amtshilfeersuchen stellt, alle angemessenen und nach seinem Recht oder seiner Verwaltungspraxis zur Verfügung stehenden Massnahmen ausgeschöpft haben, es sei denn, das Zurückgreifen auf diese Massnahmen würde unverhältnismässig grosse Schwierigkeiten mit sich bringen (vgl. auch Urteil des BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 2.5.3 m.w.H.).

2.7.5 Gemäss Art. 21 Abs. 2 Bst. c MAC ist die Schweiz als ersuchter Staat nicht verpflichtet, Informationen zu erteilen, die nach seinem eigenen Recht oder seiner eigenen Verwaltungspraxis oder nach dem Recht des ersuchenden Staates oder dessen Verwaltungspraxis nicht beschafft werden können. Das Prinzip der Reziprozität bezieht sich somit nicht bloss auf die Möglichkeit, im jeweils anderen Staat ein Amtshilfeersuchen stellen zu können, sondern es beinhaltet auch die Erhältlichkeit der Informationen in einem innerstaatlichen Verfahren.

In der Praxis ist es jedoch häufig schwierig zu ermitteln, ob der um Amtshilfe ersuchende Staat nach seinem Recht die fraglichen Informationen beschaffen könnte bzw. Amtshilfe leisten dürfte, weshalb das OECD-Amtshilfeabkommen vorsieht, dass der ersuchende Staat mit dem Amtshilfeersuchen eine entsprechende Bestätigung abgeben muss. Liegt eine entsprechende Bestätigung des ersuchenden Staates vor, darf der um Amtshilfe ersuchte Staat aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips die Gewährung von Amtshilfe wegen fehlender Reziprozität nur dann ablehnen, wenn er Gründe dafür hat, dass die abgegebene Erklärung klarerweise unzutreffend ist (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.1 und E. 2.4; Urteil des BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 2.5.4.1 m.w.H.).

2.7.6 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist nicht von einer allgemeinen Informationspflicht gegenüber sämtlichen vom Amtshilfeersuchen betroffenen Drittpersonen, über die Informationen aufgrund der voraussichtlichen Erheblichkeit für die Veranlagung der im ersuchenden Staat steuerpflichtigen Person übermittelt werden sollen, auszugehen. Die ESTV hat nur diejenigen Personen über das Amtshilfeverfahren in Kenntnis zu setzen, deren Legitimation im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG aufgrund der Akten evident ist (insofern sei die in BGE 143 II 506 E. 5.1 gemachte Aussage, wonach einer nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 VwVG beschwerdeberechtigten Person namentlich das Recht auf Information nach Art. 14 Abs. 2 StAhiG zustehe, zu präzisieren; BGE 146 I 172 E. 7 und Urteil des BGer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2).

3.

Die Beschwerdeführenden sehen aus verschiedenen Gründen das rechtliche Gehör verletzt. Darauf ist vorab einzugehen. Zunächst wird die Rüge behandelt, es seien nicht alle erforderlichen Personen über das Amtshilfeverfahren informiert worden (E. 3.1), danach wird die Frage behandelt, ob die Vorinstanz die Aktenführungspflicht verletzt hat (E. 3.2).

3.1

3.1.1 Die Beschwerdeführenden monieren, dass im vorliegenden Verfahren zwar die betroffene Person über das Amtshilfeverfahren informiert worden sei, nicht aber die übrigen in den Akten aufgeführten Personen, namentlich nicht die wirtschaftlich berechtigten und die beschwerdeberechtigten Personen, obwohl diese im vorliegenden Fall stärker betroffen seien als die betroffene Person selbst (Beschwerde, Rz. 14).

3.1.2 Die Vorinstanz hatte in den Schlussverfügungen vom 29. November 2023 (Ziff. 10.3 und Ziff. 2) ausgeführt, sie habe die betroffene Person sowie alle beschwerdeberechtigten Personen über die Bank hinsichtlich des Amtshilfeersuchens informiert bzw. informieren lassen. Konto- und Depotinhaber seien dabei offensichtlich als persönlich und direkt betroffen anzusehen, weshalb diese als beschwerdeberechtigte Personen informiert worden seien. Die nur wirtschaftlich Berechtigten hätten indessen rechtsprechungsgemäss keine Parteistellung im vorliegenden Verfahren, weshalb diese auch nicht hätten informiert werden müssen.

3.1.3 Die ESTV hat die betroffene Person sowie die beschwerdeberechtigten Personen gemäss Art. 14 Abs. 1 StAhiG über die wesentlichen Teile des Gesuchs informiert (Sachverhalt Bst. A.h). Die Vorinstanz hat nur

diejenigen Personen zu informieren, deren Legitimation evident ist (vgl. E. 2.7.6). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung führt die blosser Stellung als (am Bankkonto) wirtschaftlich berechnigte Person nicht dazu, dass die Beschwerdeberechtigung aufgrund der Akten evident ist, insbesondere falls der Sachverhalt des Amtshilfeersuchens diese wirtschaftlich berechnigte Person nicht erwähnt und ihr Name erst in den edierten Kontoöffnungsdokumenten auftaucht (Urteil des BGer 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.6 m.H.a. BGE 139 II 404 E. 2.1.1; Urteil des BVer A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 3.2.3.2). So stellt sich der Sachverhalt auch im vorliegenden Fall dar. Vor diesem Hintergrund ist keine Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführenden ersichtlich. Im Übrigen ist auf Anträge, mit welchen Drittinteressen geltend gemacht werden, nicht einzutreten.

3.2

3.2.1 Gemäss den Beschwerdeführenden hat die ESTV im vorliegenden Verfahren zunächst ein Amtshilfeverfahren mit der ESTV internen Nr. 0003 bzw. 0004 eröffnet, das im Laufe des Verfahrens in das Verfahren mit der Nr. 0001 bzw. 0002 umgewandelt worden sei. Diesbezüglich sei aus den Akten nicht ersichtlich, aus welchem Grund diese Umwandlung geschah. Auch habe die Vorinstanz bei einer Fristansetzung auf das Abkommen vom 2. Juli 2003 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Staat Israel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (nachfolgend: DBA CH-IL; SR 0.672.944.91) verwiesen, sodass fraglich sei, ob noch weitere Amtshilfeersuchen anhängig seien (vgl. Beschwerde Rz. 15).

3.2.2 Die Vorinstanz setzte sich bereits in Ziff. 10.8 ihrer Schlussverfügungen vom 29. November 2023 mit dieser Rüge auseinander. Es sei aus den Akten ersichtlich, dass die Umwandlung aufgrund der grossen Anzahl an Bankbeziehungen erfolgt sei. Bei der Nennung des DBA CH-IL in der Fristansetzungsverfügung habe es sich offensichtlich um einen Kanzleifehler gehandelt.

3.2.3 Notwendige Voraussetzung zur Ausübung der Akteneinsicht ist, dass die Behörden Akten anlegen; als Korrelat zum Akteneinsichts- und Beweisführungsrecht der Parteien ergibt sich aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101) demnach für die Behörden eine Aktenführungspflicht (BGE 142 I 86 E. 2.2 m.w.H.). Ohne die Aktenführung durch die Behörde wäre das Akteneinsichtsrecht weitgehend illusorisch. Damit die Aktenführung den an

sie gestellten Anforderungen gerecht wird, muss sie vollständig, systematisch und transparent sein. Vollständigkeit bedeutet, dass die Behörde alles in den Akten festzuhalten hat, was zur Sache gehört und entscheidungswesentlich sein kann. Die Akten müssen somit lückenlos alles enthalten, was als Entscheidungsgrundlage dienen kann. Davon sind jedoch Akten, welche nicht bestehen oder nicht in das Verfahren beigezogen wurden, nicht umfasst (BGE 138 V 218 E. 8.1.2; Urteile des BGer 2C_989/2020 vom 29. April 2021 E. 4.2, 2C_516/2020 vom 2. Februar 2021 E. 6.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2396/2022 E. 2.3.3 [Entscheid bestätigt durch BGer 9C_681/2023 mit Urteil vom 4. Dezember 2023]).

3.2.4 Die Vorinstanz gewährte den Beschwerdeführenden am 25. September 2023 (act. 70) Akteneinsicht. Festzuhalten ist sodann, dass der Vertreter selbst auf die Zuteilung einer neuen Verfahrensnummer durch die ESTV aufmerksam gemacht hat (Ziff. 8 der Stellungnahme vom 15. November 2023 [act. 85]; Beschwerde, Rz. 7). Für die betroffene Person war damit der Grund für die Umwandlung der Verfahrensnummer der ESTV sowie deren zukünftig neue Bezeichnung klar ersichtlich. Aus der E-Mail der ESTV vom 23. Juni 2023 geht klar hervor, dass es sich einzig um eine Umwandlung der Verfahrensnummer und nicht um ein neues Verfahren im Sinne eines neuen Amtshilfeersuchens handelt. Daran ändert nichts, dass sich die ESTV in ihrem Schreiben zur letzten Fristerstreckung vom 24. Oktober 2023 (act. 77) auf das DBA CH-IL anstatt auf das MAC bezogen hat. Es handelt sich dabei offensichtlich um einen Kanzleifehler. Dieser vermag mit der Vorinstanz nicht die Annahme zu begründen, es bestehe ein weiteres, der betroffenen Person nicht zur Stellungnahme zugestelltes Ersuchen (vgl. Schlussverfügung, Rz. 10.8). Eine Verletzung der Aktenführungspflicht ist nicht ersichtlich.

3.3 Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass vorliegend keine Verletzung des rechtlichen Gehörs erkennbar ist.

4.

Die Beschwerdeführenden widersetzen sich mit verschiedenen materiellen Argumenten der in den angefochtenen Schlussverfügungen vorgesehenen Amtshilfe an die ITA. Nachfolgend sind die einzelnen Rügen der Beschwerdeführenden zu prüfen.

5.

5.1

5.1.1 Die Beschwerdeführenden bringen vor, das Jahr 2016 befinde sich ausserhalb des zeitlichen Geltungsbereichs der zulässigen Amtshilfeleistung, weshalb für das Jahr 2016 keine Amtshilfe zu gewähren sei (vgl. Beschwerde, Rz. 21).

5.1.2 Für die Schweiz ist das Übereinkommen am 1. Januar 2017 in Kraft getreten, für Israel am 1. Dezember 2016. Unter Berücksichtigung der Bestimmungen von Art. 30 Abs. 1 Bst. f MAC (E. 2.3.3) kann somit rechtsprechungsgemäss in Fällen von gestützt auf Art. 28 Abs. 7 MAC erfolgten Amtshilfeersuchen ab dem 1. Januar 2014 Amtshilfe geleistet werden (Urteil des BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 2.3.3 m.w.H.).

5.1.3 Die ITA macht in der E-Mail vom 12. Juni 2023 (act. 5) geltend, dass der betroffenen Person ein vorsätzliches und kriminelles Verhalten im Sinne von Art. 28 Abs. 7 MAC vorgeworfen werden könne (vgl. Amtshilfeersuchen, Ziff. 11; Sachverhalt Bst. A.f). Eine allfällige Verwendung der ersuchten Informationen in einem Steuerstrafverfahren ist im Rahmen des MAC vorgesehen (Art. 22 Abs. 2 MAC, Art. 27 Abs. 8 MAC) und daher auch grundsätzlich zulässig (Urteil des BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 3.2.3.1). Rechtsprechungsgemäss darf der gute Glaube eines Staates in den internationalen Beziehungen immer vorausgesetzt werden (E. 2.7.1). Das bedeutet im vorliegenden Zusammenhang, dass die Schweiz als ersuchter Staat die Behauptungen des ersuchenden Staates Israel grundsätzlich nicht in Frage stellen darf. Die Beschwerdeführenden bringen keine nachgewiesenen und konkreten Hinweise vor, die geeignet wären, die Vermutung des guten Glaubens der ITA zu widerlegen. Auch bringen die Beschwerdeführenden betreffend den zeitlichen Geltungsbereich nichts vor, dass eine andere Beurteilung nahelegen würde (Beschwerdeschrift, Rz. 21). Zudem verfügen die Schweizer Behörden nicht in allen Fällen über die notwendigen Kenntnisse, um die Anwendung des ausländischen Rechts im Detail zu überprüfen. Im Amtshilfeverfahren wird in Bezug auf die Steuerpflicht der betroffenen Person im ersuchenden Staat nicht materiell entschieden (E. 2.7.2). Es ist somit Sache jedes Staates, seine eigene Gesetzgebung auszulegen und zu kontrollieren, wie diese angewendet wird (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2763/2019 vom 26. Oktober 2021 E. 3.9 m.w.H.).

5.1.4 Somit ist Art. 28 Abs. 7 MAC anwendbar, und die Amtshilfe kann für den am 1. Januar 2016 beginnenden Steuerperioden, d.h. für den Zeitraum, auf den sich dieses Ersuchen bezieht, gewährt werden. Der vom

Ersuchen betreffende Zeitraum (Sachverhalt Bst. A.d) fällt daher in den zeitlichen Geltungsbereich des MAC.

5.2

5.2.1 Laut den Beschwerdeführenden muss eine natürliche Person in Israel keine Gewinnsteuer entrichten. Nur juristische Personen würden eine Gewinnsteuer bezahlen. Das Ersuchen erweise sich insoweit als unzutreffend und sollte die Vorinstanz zu einer Rückfrage bei der ITA veranlassen (vgl. Beschwerde, Rz. 17).

5.2.2 Die ITA gibt an, dass das Amtshilfeersuchen die Einkommenssteuer («income tax») und die Kapitalgewinnsteuer («capital gains tax») betrifft (Sachverhalt Bst. A.d), womit die Steuerarten vom MAC abgedeckt sind. Die vom Amtshilfeersuchen erfassten Steuern fallen daher nach Art. 2 Ziff. 1 MAC in den sachlichen Anwendungsbereich des MAC. Ob die betroffene Person in Israel tatsächlich steuerpflichtig ist, ist eine materielle, im vorliegenden Amtshilfeverfahren nicht zu beurteilende Frage (E. 2.7.2).

5.2.3 Gemäss den Beschwerdeführenden ist das Amtshilfeersuchen als Einzellersuchen zu behandeln. Eine Umwandlung eines Einzellersuchens in ein Listenersuchen sei im MAC und im StAhiG nicht vorgesehen (vgl. Beschwerde, Rz. 17).

5.2.4 Das Amtshilfeersuchen ist kein Listenersuchen im Sinne der Rechtsprechung (E. 2.6). Die betroffene Person ist zum einen keine «Mehrzahl von Personen» und zum anderen ohne Weiteres namentlich identifizierbar, so dass keine alternativen Kriterien wie eine Liste mit Nummern (etwa Kreditkarten- oder Bankkontonummern) herangezogen werden müssen. Die von der Vorinstanz erwähnte «Vielzahl von Konten», die mit der betroffenen Person «in Verbindung» stehen, ist eine Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen (dazu E. 5.6 nachfolgend). Es ist in diesem Zusammenhang festzustellen, dass die Vorinstanz den Begriff «Listenersuchen» offenbar nur aufgrund dieser Vielzahl von Bankkonten verwendete, hingegen aber die (richtigerweise) heranzuziehenden Voraussetzungen eines Einzellersuchens geprüft hat. Folglich hat die Vorinstanz die korrekten Rechtsgrundlagen geprüft, weshalb ihr insofern kein Vorwurf gemacht werden kann.

5.3

5.3.1 Die Beschwerdeführenden argumentieren, das Ersuchen erfülle die formellen Anforderungen von Art. 18 Abs. 1 Bst. b MAC nicht, da aus der

Art des Amtshilfeersuchens hervorgehe, dass nicht nur Informationen über die betroffene Person, sondern auch über die wirtschaftlich berechtigten Personen verlangt würden, weshalb diese grundsätzlich ebenfalls im Amtshilfeersuchen genannt werden müssten. Weiter fehle im Amtshilfeersuchen die Angabe, in welcher Form die ersuchende Behörde die verlangten Informationen erhalten möchte (Art. 18 Abs. 1 Bst. c MAC; vgl. Beschwerde, Rz. 23).

5.3.2 In Bezug auf die Identität der betroffenen Person (Art. 18 Abs. 1 Bst. b MAC) ist dem Amtshilfeersuchen zu entnehmen, dass die von der ITA ersuchten Informationen eine klar bestimmbare Person betreffen, die durch ihren Vor- und Nachnamen identifiziert wird (Ziff. 7 des Amtshilfeersuchens). Hingegen müssen beschwerdeberechtigte Personen oder wirtschaftlich Berechtigte nicht im Amtshilfeersuchen genannt werden. Das vorliegende Amtshilfeersuchen betrifft gemäss den plausiblen Sachverhaltsdarstellungen im Ersuchen Fragen zur Besteuerung der betroffenen Person. Wie auch die Beschwerdeführenden ausführen, handelt es sich um ein Einzelersuchen, sodass auch keine weiteren Personen im Ersuchen namentlich genannt werden müssen.

5.3.3 Bezüglich der Form, in welcher der ersuchende Staat die Informationen erhalten möchte (Art. 18 Abs. 1 Bst. c MAC), erklärt die ITA, kein Schreiben zu verlangen, das die Echtheit der vorgelegten Dokumente bestätigt. Die ITA erklärt weiter, keine besonderen Wünsche in Bezug auf das Format der zu übermittelnden Informationen zu haben (siehe Ziff. 16 des Amtshilfeersuchens). Damit entspricht das Amtshilfeersuchen auch betreffend die gewünschte Form der Übermittlung den gesetzlichen Vorgaben. Im Übrigen steht die Kommunikation zwischen der Vorinstanz und der ITA über verschlüsseltem E-Mailverkehr mit den gesetzlichen Formvorschriften in Einklang (E. 2.4.2).

5.3.4 Im Übrigen gibt die ITA gemäss Art. 18 Abs. 1 Bst. f MAC an, das Ersuchen entspreche den israelischen Gesetzen und der Verwaltungspraxis und stimme mit dem Abkommen, das die Grundlage für dieses Ersuchen bilde, überein (vgl. Ziff. 17 Bst. b des Amtshilfeersuchens: «the requesting competent authority confirms that the request is in line with the laws and administrative practices of the authority in charge and the agreement which forms the basis for this request»). Mit dieser – nach Massgabe des Vertrauensprinzips mangels entgegenstehender Hinweise nicht anzuzweifelnden – Erklärung erfüllt das Amtshilfeersuchen die gesetzliche

Voraussetzung betreffend Konformität mit dem innerstaatlichen Recht und der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates.

5.4

5.4.1 Die Beschwerdeführenden bringen vor, das Ersuchen habe sich betreffend Ausschöpfung aller innerstaatlichen Möglichkeiten nur pauschal geäußert, und es sei nicht angegeben worden, welche Ermittlungen bereits durchgeführt worden seien (vgl. Beschwerde, Rz. 23, 26).

5.4.2 Betreffend Ausschöpfung aller innerstaatlichen Möglichkeiten (Art. 18 Abs. 1 Bst. f MAC in Verbindung mit Art. 21 Abs. 2 Bst. g MAC), erklärt die ITA, alle ihr zur Verfügung stehenden üblichen Mittel ausgeschöpft zu haben (vgl. Ziff. 17 Bst. d des Amtshilfeersuchens: «the requesting competent authority confirms that it has exhausted all regular sources of information available under its domestic tax procedure»). Diese Formulierung ist rechtsprechungsgemäss (vgl. Urteil des BVerfG A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 4.5) auch im Lichte des Vertrauensprinzips genügend, zumal aus den Akten keine entgegenstehenden Hinweise ersichtlich sind.

5.4.3 Darüber hinaus war – nach unbestrittener Darstellung der Vorinstanz – die Frist zur Einreichung der Steuererklärung für den Zeitraum vom 1. Januar 2016 bis zum 31. Dezember 2021 – d. h. die Möglichkeit für die betroffene Person, die für ihre Besteuerung erforderlichen Angaben korrekt und spontan zu deklarieren – am Tag der Einreichung des Amtshilfeersuchens, also am 15. Mai 2023, bereits abgelaufen (Schlussverfügung, Rz. 8.3). Ist die Frist zur Abgabe der Steuererklärung abgelaufen und bestehen Zweifel an der Selbstdeklaration, ist das Subsidiaritätsprinzip nicht verletzt, wenn sich – wie vorliegend – die Informationen im ersuchten Staat befinden (Urteile des BVerfG A-1515/2016 vom 9. Juni 2017 E. 3.3 m.w.H., A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 2.4 m.w.H.).

5.4.4 Das Amtshilfeersuchen erfüllt daher auch die Anforderung hinsichtlich Ausschöpfung aller üblichen, gesetzlich oder in der Praxis vorgesehenen, innerstaatlichen Mittel.

5.5

5.5.1 Weiter bringen die Beschwerdeführenden vor, das Amtshilfeersuchen sei nicht unterschrieben (Beschwerde, Rz. 23).

5.5.2 Rechtsprechungsgemäss macht Art. 6 StAhiG weder Vorschriften zu einem Kommunikationsmittel – über das ein Amtshilfeersuchen gestellt werden müsste –, noch stellt Art. 6 StAhiG Anforderungen an eine

handschriftliche Unterschrift (Urteil des BGer A-4240/2020 vom 23. November 2022 E. 4.4). In Art. 18 MAC sind zudem keine Formvorschriften enthalten, die eine Unterschrift zur Gültigkeit des Amtshilfeersuchens vorschreiben würden. Die Unterschrift auf dem Amtshilfeersuchen ist demnach kein Gültigkeitserfordernis.

5.6

5.6.1 Die Beschwerdeführenden bringen vor, im vorliegenden Fall seien die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen für die Besteuerung der betroffenen Person nicht erforderlich. Daher stelle das Auskunftersuchen eine «fishing expedition» dar. Die betroffene Person sei weder Eigentümer noch Trustee noch Beneficial Owner aller angefragten Konten, was sich ohne weiteres aus den Kontoeröffnungsunterlagen (insb. Formulare A bzw. Formulare T) ergebe. Sollten sich aus den Bankunterlagen Informationen ergeben, dass die betroffene Person wirtschaftlich Berechtigte oder Kontoinhaberin sei, würde sie sich der Übermittlung dieser Informationen selbstverständlich nicht widersetzen. Aus diesem Grund seien im vorliegenden Fall nur die Kontoeröffnungsunterlagen voraussichtlich erheblich, und auch nur diese, nicht aber sämtliche Kontoauszüge sowie alle weiteren Unterlagen zur Übermittlung. Die Begünstigten der Trusts seien US-Steuerzahler. Zudem werde ein Gutachten eingereicht, welches sofort und urkundlich nachweise, dass die Informationen voraussichtlich nicht relevant seien. Daher seien die Angaben zum Settlor und zu den Beneficial Owner in allen Unterlagen zu schwärzen, da diese nicht in Israel steuerlich ansässig seien. Somit habe die ESTV auch bei der ITA anzufragen, inwieweit, was aus den Unterlagen klar hervorgehe, nicht in Israel ansässige Begünstigte steuerlich relevant sein könnten. Im vorliegenden Fall sei der ersuchende Staat in der Lage, die steuerliche Beurteilung der betroffenen Person auch ohne die Namen der anderen Personen vorzunehmen, weshalb die Namen der Dritten zu entfernen, zu schwärzen oder auf andere Weise unkenntlich zu machen seien. Es dürften nur die relevanten Daten der betroffenen Person übermittelt werden, bei denen sie Trustee oder wirtschaftlich Berechtigte oder Kontoinhaberin sei, insbesondere Dritte, die mit dem Amtshilfeersuchen nichts zu tun haben, seien gemäss Ausführungen und Beilagen zur Beschwerde zu schwärzen (vgl. Beschwerde, Ziff. 25 ff.).

5.6.2 In materieller Hinsicht hat die Schweiz als ersuchter Staat eine einfache Plausibilitätskontrolle vorzunehmen, d.h. sie hat zu prüfen, ob die ersuchten Informationen einen Zusammenhang zu dem im Ersuchen dargelegten Sachverhalt aufweisen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (E. 2.7.3.4). Das

Vorliegen einer «fishing expedition» ist im Grundsatz ausgeschlossen, wenn ein Amtshilfeersuchen alle Angaben enthält, welche nach dem anwendbaren Abkommen erforderlich sind (vgl. Urteil des BVGer A-2549/2022 vom 16. September 2024 E. 7.3 m.w.H.). Wie gesehen erfüllt das vorliegende Amtshilfeersuchen diese Voraussetzung.

5.6.3 Das Amtshilfeersuchen bezweckt, Informationen über eine Person zu erhalten, die von der Schweiz als meldepflichtig gemäss CRS-Standard und im ersuchenden Staat als steuerpflichtig identifiziert wurde (vgl. Sachverhalt Bst. A.c). In diesem Zusammenhang können auch Informationen über Drittpersonen (z.B. in einem Drittstaat ansässige Gesellschaften; E. 2.7.3.3) übermittelt werden. Im Wesentlichen beziehen sich die ersuchten Informationen auf Konten, die in direktem oder indirektem Zusammenhang mit der betroffenen Person stehen. Besagte Konten erscheinen auf der dem Amtshilfeersuchen angehängten Liste (vgl. Beilage zu act. 1).

5.6.4 Wenn das betroffene Konto mit einer mutmasslich in Israel steuerpflichtigen Person in Verbindung steht, scheint der Zusammenhang weiterer am Konto berechtigter Personen (sei es als Kontoinhaberinnen oder als wirtschaftlich berechnigte Personen) mit der in Frage stehenden Steuerangelegenheit als zumindest wahrscheinlich. Es kann ausgeschlossen werden, dass es sich bei diesen weiteren Personen um unbeteiligte Drittpersonen handelt, auch wenn sie in einem Drittstaat ansässig sind. Daraus folgt, dass Informationen zu diesen weiteren Personen als voraussichtlich erheblich zu qualifizieren sind und gestützt auf Art. 5 MAC vorliegend übermittelt werden dürfen bzw. müssen (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.6; vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-6306/2015 vom 15. Mai 2017 E. 6.4.2).

5.6.5 Die ersuchten Informationen stehen demnach in einem Zusammenhang zu dem im Ersuchen beschriebenen Sachverhalt und sind geeignet, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden, d.h. die Durchführung einer Steuerprüfung und -erhebung bzw. eines Steuer(straf-)verfahrens zu ermöglichen. Im vorliegenden Fall enthält das Amtshilfeersuchen eine genaue Beschreibung der Konten, auf die sich das Amtshilfeersuchen bezieht. Es enthält die spezifischen Fakten, die ihm zugrunde liegen. Nachdem die ESTV den Bezug einiger der Kontonummern zur betroffenen Person in Anhang 1 des Amtshilfeersuchens (Beilage zu act. 1) im Rahmen einer Nachfrage in Zweifel gezogen hatte (Sachverhalt Bst. A.e), brachte die ITA vor, dass Gründe zur Annahme bestünden, dass die betroffene Person mit all diesen Kontonummern in Verbindung stehe. Zusätzlich handle es sich bei den anderen Personen hinter den Kontonummern um

Familienmitglieder der betroffenen Person. Im Weiteren sei davon auszugehen, dass die betroffene Person die kontrollierende Person hinter all diesen Kontobeziehungen sei (Sachverhalt Bst. A.f).

5.6.6 Vorliegend stammen alle gelisteten Konten von CRS-Meldungen aus der Schweiz, wurden also unter diesem Standard als grundsätzlich voraussichtlich erheblich betrachtet und von der Schweiz ausgetauscht. Dies ist zumindest ein weiteres Indiz, dass vorliegend ein Zusammenhang zwischen der betroffenen Person und den ersuchten Bankkonten als wahrscheinlich zu erachten ist.

5.6.7 Ob die betroffene Person mittlerweile nicht mehr wirtschaftlich berechtigt ist, spielt für die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit keine Rolle. Entscheidend ist die Situation zum Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfegesuchs (E. 2.7.3.1). Zudem ist die voraussichtliche Erheblichkeit für den ersuchten Zeitraum zu beurteilen. Hierzu sind in den Akten keine stichhaltigen Hinweise ersichtlich, dass die ersuchten Informationen für den ersuchten Zeitraum nicht voraussichtlich erheblich sind. Insbesondere die von den Beschwerdeführenden eingereichten Schreiben der israelischen Steuerbehörden in Hebräisch (vgl. Eingabe der Beschwerdeführenden vom 31. Juli 2024 inkl. nicht offizieller Übersetzung auf Deutsch) vermögen nicht das Vertrauen in die Ausführungen des ersuchenden Staates zu erschüttern (E. 2.7.1). Zudem spielt es keine Rolle, wenn sich die übermittelten Informationen letztlich als unerheblich herausstellen (vgl. E. 2.7.3.1). Soweit die Beschwerdeführenden geltend machen, dass die betroffene Person nicht in Israel ansässig bzw. steuerpflichtig sei und daraus ableitet, dass die ersuchten Informationen in ihrem Fall nicht voraussichtlich erheblich für die Durchsetzung des israelischen Steuerrechts seien, so ist dieses Argument im Rahmen des Verfahrens in Israel vorzubringen (E. 2.7.2).

5.6.8 Auch unter Berücksichtigung des eingereichten Gutachtens (Beschwerdebeilage 14) ergibt sich keine andere Würdigung. Dieses beurteilt Fragen zur Besteuerung der vorliegend vom Amtshilfeersuchen betroffenen Trusts nach israelischem Recht. Allerdings handelt es sich dabei um Fragen des materiellen Rechts, welche vor den Behörden des ersuchenden Staates zu klären sind. Das Gutachten vermag unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen jedenfalls nicht, die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen oder die im Sachverhalt von der ersuchenden Behörde dargestellten Umstände in Zweifel zu ziehen. Im Übrigen darf die ersuchende Behörde die Informationen, welche sie im Rahmen der

Amtshilfe erhält auch gerade dazu benutzen, ihre Vermutungen zu überprüfen (Urteil des BVGer A-273/2021 vom 24. Februar 2023 E. 2.3.4). Ob sich die Informationen später tatsächlich als erheblich herausstellen, ist hingegen nicht von Relevanz.

5.6.9 Damit erweisen sich die ersuchten Informationen als voraussichtlich erheblich. Das Bundesverwaltungsgericht erachtet den Sachverhalt insofern als genügend erstellt. Weitere Erklärungen oder Nachweise sind nicht notwendig. Entsprechend ist auch der Antrag der Beschwerdeführenden, es seien von der ITA weitere Erklärungen zur voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen zu verlangen, abzuweisen.

5.7

5.7.1 Gemäss den Beschwerdeführenden ist ein Teil der Informationen am 25. Januar 2024 bereits verjährt, was die Ausgangslage für die Beurteilung der steuerlichen Situation verändere und aufgrund der Eindeutigkeit der diesbezüglichen Aussagen der ITA vorliegend nicht durch den Grundsatz des Vertrauensprinzip geschützt werden könne (Beschwerde, Rz. 26).

5.7.2 Allgemein ist festzuhalten, dass die Ausführungen zur Verjährung (vgl. auch Eingabe der Beschwerdeführenden vom 31. Juli 2024, Rz. 5) materielle Fragen betreffen, die nicht im Rahmen des vorliegend zu beurteilenden Amtshilfeersuchens zu beurteilen sind, sondern vor den Steuerbehörden in Israel vorzubringen sind (E. 2.7.2).

5.7.3 Die ITA gibt im Amtshilfeersuchen an, dass das Amtshilfeverfahren eine besondere Dringlichkeit aufgrund von Gerichtsverfahren und Fristverjährung aufweise (Ziff. 6 des Amtshilfeersuchens), da der ersuchte Zeitraum (1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2021) im ersuchenden Staat am 23. Januar 2024 ganz oder teilweise verjähre. Betreffend diesen Punkt nahm die ESTV Rücksprache mit der ITA, welche daraufhin bestätigte, dass die ersuchten Informationen auch noch nach dem 23. Januar 2024 von Relevanz für die im Ersuchen genannten Steuerzwecke seien (Sachverhalt Bst. A.g). Auch dieser Erklärung ist mangels gegenteiliger Anhaltspunkte zu vertrauen.

5.7.4 Somit stehen auch Fragen betreffend Verjährung der Übermittlung der erbetenen Informationen nicht entgegen.

5.8

5.8.1 Die Beschwerdeführenden bringen vor, dass im vorliegenden Fall im Rahmen der Amtshilfe mehr Informationen an die ausländische

Steuerbehörde übermittelt werden sollen als nach innerstaatlichem Recht nach Art. 124 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11), Art. 125 Abs. 1 Bst. c DBG und Art. 126 DBG möglich wäre, was im Rahmen der Amtshilfe nicht zulässig sei. Die gesetzlich verankerten Deklarations- und Mitwirkungspflichten würden die vollständige Offenlegung des in- und ausländischen Vermögens und der entsprechenden Vermögenserträge der steuerpflichtigen Person verlangen. Die Deklaration der jeweiligen Vermögenswerte eines Trusts habe somit bereits heute gestützt auf die vorgenannten Pflichten zu erfolgen. Die Vermögenswerte und Erträge des Trusts (Kapital, Kapitalgewinne, laufende Erträge) würden für die Besteuerung grundsätzlich entweder den Beneficiaries oder dem Settlor zugerechnet (Transparenzprinzip). Dies ergebe sich daraus, dass die entsprechenden Vermögenswerte nach geltendem schweizerischem Steuerrecht weder dem Trust noch dem Trustee zugerechnet werden könnten (vgl. Beschwerde, Rz. 18 und 19). Aufgrund desselben Sachverhalts würde die Schweiz nie Amtshilfe von der ITA erhalten, weshalb auch eine diskriminierende Handlung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Bst. f MAC vorliege (Beschwerde, Rz. 26).

5.8.2 Art. 21 Abs. 1 MAC sieht vor, dass das Übereinkommen nicht die Rechte und Sicherheiten berührt, die Personen durch das Recht oder die Verwaltungspraxis des ersuchten Staates gewährt werden (E. 1). Den Beschwerdeführern ist, soweit sie sich auf das schweizerische Steuerverfahrensrecht beziehen und geltend machen, die strittigen Informationen wären gestützt darauf nicht erhältlich zu machen, Folgendes zu entgegenen: Die Erhältlichkeit von Informationen richtet sich insbesondere nach den Art. 123 ff. DBG (BVGE 2018 III/4 E. 2.2.2 und E. 3.2.1). Das DBG unterscheidet zwischen einer generellen, dem Steuerpflichtigen obliegenden Mitwirkungspflicht (Art. 126 DBG) und spezifischen, gewissen Dritten obliegenden Mitwirkungspflichten (Art. 127 - 129 DBG; BVGE 2018 III/4 E. 3.3.2). Eine in der Schweiz steuerpflichtige Person hat im Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen der Steuerverwaltung gemäss Art. 126 DBG auch Informationen zur Veranlagung eines Dritten zu übermitteln, sofern diese Informationen ihre eigene Veranlagung beeinflussen können (BVGE 2018 III/4 E. 3.3.1). Hat die ersuchte Information hingegen offensichtlich keine Bedeutung für die steuerliche Situation der auskunftserteilenden Person, kann von ihr lediglich Mitwirkung nach Art. 127-129 DBG verlangt werden. Diese Unterscheidung des internen Rechts in Bezug auf die zulässigen Untersuchungsmassnahmen knüpft lediglich an der Situation der auskunftserteilenden Person an (Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 4.3). Bei Bankunterlagen, welche von

einer Bank als Informationsinhaberin ediert werden, greift indessen Art. 21 Abs. 4 MAC. Diese Gegenausnahme sieht vor, dass Art. 21 Abs. 1 MAC in keinem Fall so auszulegen ist, dass ein ersuchter Staat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen kann, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Vertreter oder Treuhänder befinden oder sich auf Eigentumsanteile an einer Person beziehen. Diese Bestimmung ist direkt anwendbar (BGE 142 II 161 E. 4.5.2 und 4.6.1 in Bezug auf das DBA CH-FR). Gestützt darauf verfügt die ESTV über die notwendigen verfahrensrechtlichen Befugnisse, um von Banken, Finanzinstituten, Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhändern die Übermittlung aller ersuchten Informationen, die das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllen, zu verlangen, ohne dass ihr das Bankgeheimnis oder andere innerstaatliche Rechtsvorschriften entgegengehalten werden können (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.5.2 sowie Urteil des BVGer A-2797/2023 vom 3. April 2024 E. 6.4). Es soll damit klargestellt werden, dass keine innerstaatlichen Normen der Offenlegung von Bankinformationen entgegenstehen sollen (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.2, auch publiziert in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 84 [2015/2016] S. 559 ff.; Urteile des BVGer A-4300/2021 vom 13. Juli 2022 E. 5.3 und A-2468/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 3.1.5).

5.8.3 Vorliegend wurden die ersuchten Bankinformationen bei der Informationsinhaberin als Bank ediert. Die Informationen erweisen sich auch als voraussichtlich erheblich. Die ESTV war direkt gestützt auf Art. 21 Abs. 4 MAC und ungeachtet von Art. 21 Abs. 1 MAC befugt, diese Informationen bei der Bank einzuholen. In der Folge können nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung keine innerstaatlichen Normen der Offenlegung der Bankinformationen entgegenstehen. Bei dieser Sachlage erübrigt es sich weiter auf die Behauptung der Beschwerdeführenden einzugehen, sie hätten nach innerstaatlichem Recht die entsprechenden Informationen nicht herausgeben müssen. Dies ist vorliegend nicht massgebend, zumal die Informationen direkt von der Bank stammen und die Beschwerdeführenden sich deshalb nicht auf die Beschränkung der Mitwirkungspflicht der Bank als Dritte nach Art. 127 DBG in Verbindung mit Art. 8 Abs. 2 StAhiG berufen können (oben E. 5.9.2). Von einer diskriminierenden Handlung kann keine Rede sein.

5.8.4 Der rechtliche Status einer Organisation und ihre steuerliche Behandlung sind ohnehin materiellrechtliche Fragen, die von der ersuchenden Behörde zu entscheiden sind. Die Argumente bezüglich der

Einordnung eines Trusts, seiner Merkmale sowie seiner steuerlichen Behandlung müssen beim ersuchenden Staat geltend gemacht werden (E. 2.7.2).

5.8.5 Darüber hinaus hat die ITA in Übereinstimmung mit Art. 18 Abs. 2 Bst. f MAC in ihrem Amtshilfeersuchen angegeben, dass dieses ihrem innerstaatlichen Recht und ihrer Verwaltungspraxis entspreche und ausserdem im Einklang mit dem Abkommen stehe, das die Grundlage für das Ersuchen bilde (E. 2.7.5 und E. 5.4.4). Zudem hat sie erklärt, dass die Informationen unter vergleichbaren Umständen nach ihrem Recht und im üblichen Rahmen ihrer Verwaltungspraxis eingeholt werden könnten (vgl. Ziff. 17 Bst. b und c des Amtshilfeersuchens [act. 1]). Im Sinne des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips und mangels konkreter Hinweise, welche auf das Gegenteil schliessen lassen, ist deshalb davon auszugehen, dass die ersuchten Informationen auch von der ITA erhältlich gemacht werden könnten.

5.8.6 Im vorliegenden Fall enthalten die ersuchten Informationen weder ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- bzw. Berufsgeheimnis noch liegt ein Geschäftsverfahren vor, dessen Preisgabe die Verweigerung der Amtshilfe rechtfertigen würde. Finanzielle Informationen (unter Einschluss von Büchern und Aufzeichnungen) können ihrer Natur nach keine Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisse beinhalten oder Geschäftsverfahren im Sinne der Bestimmung bilden (Urteil des BVGer A-5694/2017 vom 29. Juni 2018 E. 6.11 m.w.H.). Eine Verweigerung der Amtshilfe aus Gründen von Geschäftsgeheimnissen etc. rechtfertigt sich demnach nicht, zumal auch die ITA Geheimhaltungspflichten unterliegt (vgl. Art. 22 MAC; vgl. Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 3.2.4).

5.8.7 Vorliegend besteht auch kein Grund zur Annahme, dass die von der ESTV im Hinblick auf die Leistung der Amtshilfe vorgenommenen Handlungen dem ordre public widersprechen würden. Die dem Amtshilfeersuchen zugrunde liegenden Fakten wurden gemäss CRS erhoben (Sachverhalt, Bst. A.b und A.c), sodass – entgegen der Ausführungen der Beschwerdeführenden (Beschwerde Rz. 26) – keine Anhaltspunkte für eine unrechtmässige Beschaffung der Daten bestehen. Vorliegend deutet auch nichts darauf hin, dass die Besteuerung in Israel voraussichtlich allgemein anerkannten Grundsätzen der Besteuerung, und z.B. auch den Bestimmungen des DBA CH-IL oder einem anderen, zwischen der Schweiz und Israel bestehenden Abkommen, zuwiderlaufen würde

(vgl. Schlussverfügung, Rz. 6.8). Folglich kann das Amtshilfeersuchen deswegen nicht abgelehnt werden.

5.8.8 Im vorliegenden Fall geht aus dem Amtshilfeersuchen schliesslich hervor, dass die ITA die Daten auf dem legalen Weg der Amtshilfe erhalten hat, dank einer Übermittlung durch die ESTV (vgl. Ziff. 12 des Amtshilfeersuchens [act. 1]: «The ITA had received information via CRS from your jurisdiction regarding the Taxpayer 1`s bank accounts»). Die Vorinstanz hatte nach Aktenlage keine Veranlassung, betreffend Daten auf der «Liste», auf die sich das Ersuchen stützt (Sachverhalt Bst. A.b; E. 5.6.3), weitere Abklärungen zu tätigen. Das MAC verpflichtet den ersuchenden Staat aber auch nicht dazu, Angaben zur Herkunft der Daten zu machen, die ihn zur Stellung des Amtshilfeersuchens veranlasst haben.

5.9

5.9.1 Die Beschwerdeführenden argumentieren, im vorliegenden Fall würden offensichtlich Informationen verlangt, die nicht die betroffene Person, sondern nicht in Israel ansässige Dritte und beschwerdeberechtigte Personen betreffen, weshalb vom ersuchenden Staat eine Zusicherung über die Einhaltung des Spezialitätsprinzips zu verlangen sei (vgl. Beschwerde, Rz. 25, 27, 29, 30). Die OECD habe den Musterkommentar zu Art. 26 OECD-MA Ende Februar 2024 dahingehend ergänzt, dass die im Rahmen der steuerlichen Amtshilfe erhaltenen Informationen auch gegenüber Dritten verwendet werden dürften, welche im ursprünglichen Ersuchen nicht genannt würden. Damit werde der Grundsatz der personellen Spezialität aufgrund der dynamischen Übernahme des OECD-Kommentars und das Spezialitätsprinzip in seiner bisherigen Form aufgegeben. Da die Vorinstanz den Grundsatz der personellen Spezialität aufgegeben habe, müsse sie künftig Drittbetroffenen den gleichen Rechtsschutz einschliesslich des rechtlichen Gehörs gewähren wie den betroffenen Personen selbst (vgl. auch Ausführungen der Beschwerdeführenden in der Replik und Triplik).

5.9.2 Dass vorliegend Fragen der Steueransässigkeit nicht zu prüfen sind, wurde bereits erkannt (E. 5.7.7).

5.9.3 Betreffend Kommentar zum Musterabkommen in Bezug auf das Spezialitätsprinzip ist Folgendes festzuhalten: Gemäss ständiger bisheriger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für

welche er sie verlangt und für welche der ersuchte Staat sie gewährt hat (vgl. Urteile des BVGer A-1502/2020 vom 17. August 2021 E. 2.2.2, A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1 [vom BGer mit Urteil 2C_253/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt], A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1 und A-5047/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.5 [vom BGer mit Urteil 2C_540/2019 vom 22. Mai 2019 bestätigt]). Die vorliegend angefochtenen Schlussverfügungen datieren vom 29. November 2023. Die OECD hat rund zwei Monate später am 19. Februar 2024 den Kommentar präzisiert. Die Vorinstanz erklärte hierzu am 19. März 2024, dass «diese Präzisierung» [...] «ab sofort» von ihr (der Vorinstanz) «umgesetzt» werde (siehe die Fachinformation des Sekretariats für internationale Finanzfragen SIF: «Die OECD präzisiert den Kommentar zu Artikel 26 [Informationsaustausch] des Musterabkommens»; abrufbar unter <https://www.sif.admin.ch> -> Dokumentation -> Fachinformationen -> 19.03.2024; abgerufen am 16. Januar 2025; vgl. auch Beschwerdebeilage Nr. 9). Die besagte Präzisierung des Kommentars ist folglich vorliegend nicht relevant (vgl. auch Urteil des BVGer A-5157/2023 vom 28. August 2024 E. 3.3 betreffend die dort nicht zu klärende Frage, was die Änderung des Kommentars «allenfalls für zukünftige» Amtshilfeverfahren bedeutet). Somit ist nicht näher auf deren Regelungsgehalt, insbesondere nicht in Bezug auf die durch die Präzisierung möglicherweise bewirkte Parteistellung eines erweiterten Kreises von Drittpersonen wegen eines schutzwürdigen Interesses im Sinne von Art. 48 VwVG einzugehen.

5.9.4 In ihrem Ersuchen erklärt die ITA, dass alle gestützt auf das Amtshilfeersuchen übermittelten Informationen vertraulich behandelt und nur für die Zwecke verwendet werden, die im Ersuchen zugrundeliegenden Abkommen festgelegt sind (vgl. Ziff. 17 Bst. a des Amtshilfeersuchens [act. 1]: «all information obtained through the request will be treated confidentially and used solely for those purposes set out in the agreement that constitutes the basis for this request»).

5.9.5 Die ESTV macht die ITA bei der Informationsübermittlung auf die Einschränkung der Verwendbarkeit der übermittelten Informationen sowie auf die Geheimhaltungspflichten gemäss Art. 22 MAC und Art. 20 Abs. 2 StA-hiG aufmerksam. Insbesondere weist die ESTV in Ziff. 2 des Dispositivs der Schlussverfügungen darauf hin, dass die Informationen nur in Verfahren gegen die betroffene Person und nur für den im Amtshilfeersuchen genannten Sachverhalt verwendet werden dürfen (vgl. Urteil des BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 2.5.5.2 m.w.H.). Vorliegend besteht kein Anlass daran zu zweifeln, dass sich die ITA an ihre

Geheimhaltungspflicht gemäss Art. 22 MAC halten wird. Der entsprechende Subeventualantrag der Beschwerdeführenden zielt somit ins Leere, weshalb darauf (mangels Beschwer) nicht einzutreten ist.

5.10

5.10.1 Der Vertreter bringt vor, die Editionsverfügungen widersprüchen der geltenden gesetzlichen Grundlage im StAhiG und seien daher rechtswidrig unter Berücksichtigung von Art. 10 Abs. 3 StAhiG. Dies aufgrund der Tatsache, dass die Vorinstanz mit den Editionsverfügungen bei den Informationsinhaberinnen um das Ausfüllen der beigelegten «Bucket List» gebeten hatte (Beschwerde, Rz. 31).

5.10.2 Die «Bucket List» ist eine der jeweiligen Editionsverfügung beigelegte Excel-Tabelle, in welcher die Banken als Informationsinhaberinnen zusätzliche Informationen angeben können über alle Personen, die mit der betreffenden Bankbeziehung in Verbindung stehen (beispielsweise Beilage zu act. 38).

5.10.3 Die Beschwerdeführenden machen Interessen der Informationsinhaberinnen und damit Drittinteressen geltend, soweit sie die mangelnde rechtliche Grundlage der von den Banken auszufüllenden «Bucket List» monieren. Darauf ist – unter Berücksichtigung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung – nicht einzutreten (E. 1.3.5). Immerhin ist in materieller Hinsicht festzuhalten, dass die ESTV in der Telefonnotiz vom 14. August 2023 darauf aufmerksam gemacht hat, dass die der Editionsverfügung beigelegte «Bucket List» nur der internen Abwicklung der Verfahren diene (act. 55). Die «Bucket List» werde bei der Informationsübermittlung durch die ESTV an die ITA nicht übermittelt (Schlussverfügung, Rz. 10.2). So dann ist Art. 10 StAhiG keine Regel zu entnehmen, die das Einholen einer «Bucket List» durch die ESTV verbietet. Das Einholen einer «Bucket List» schadet somit der Rechtsgültigkeit der Editionsverfügung nicht.

5.10.4 Folglich ist – wiederum mangels Beschwer – auf den entsprechenden Subeventualantrag der Beschwerdeführenden, die Bucket List sei nicht zu übermitteln, nicht einzutreten.

5.11

5.11.1 Die Beschwerdeführenden reichen diverse Schwärzungsbegehren mit der Begründung ein, es dürften nur die relevanten Daten der betroffenen Person übermittelt werden, bei denen sie Trustee oder wirtschaftlich Berechtigte oder Kontoinhaberin seien, insbesondere seien Dritte, die mit

dem Amtshilfeersuchen nichts zu tun hätten, zu schwärzen. Die beschwerdeberechtigten Personen bzw. die Namen der wirtschaftlich Berechtigten und der Kontoinhaber, die mit der steuerlichen Situation der betroffenen Person nichts zu tun hätten, seien gemäss den Schwärzungsbegehren unkenntlich zu machen (Beschwerdeschrift, Rz. 27).

5.11.2 In der Vernehmlassung anerkennt die Vorinstanz 23 näher bezeichnete Schwärzungen vorzunehmen. Es handle sich um Daten zu beteiligten Bankmitarbeitenden, welche nicht in Zusammenhang zum vorliegenden Verfahren stünden (Bst. a, f - i, k der Vernehmlassung der Vorinstanz vom 19. April 2020) oder um Informationen, die nicht den ersuchten Zeitraum betreffen (Bst. b - d, j, l - w der Vernehmlassung der Vorinstanz vom 19. April 2020). Die übrigen Schwärzungsanträge bezögen sich auf Informationen, die eine Relevanz für das Amtshilfeersuchen aufwiesen, weshalb diese abzulehnen seien.

5.11.3 Den Beschwerdeführenden und der Vorinstanz ist zuzustimmen, dass Informationen, welche Bankmitarbeitende betreffen oder ausserhalb des ersuchten Zeitraums liegen, zu schwärzen sind. Die in Rede stehenden Schwärzungsanträge betreffen auch das vorliegende Verfahren. Entsprechend ist die Beschwerde diesbezüglich gutzuheissen. Hinsichtlich der weiteren am Konto berechtigten Personen (Kontoinhaber oder wirtschaftlich berechnigte Personen) wird auf E. 5.7.4 verwiesen. Diese Personen erscheinen nicht rein zufällig in den Kontounterlagen, die betreffenden Informationen sind demnach voraussichtlich erheblich und die Namen können folglich auch nicht geschwärzt werden. Diesbezüglich sind die Schwärzungsanträge folglich abzuweisen.

5.11.4 Im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2764/2022 vom 22. Juni 2023 wurden dem von der (dortigen) Vorinstanz unterstützten Eventualantrag des (dortigen) Beschwerdeführers entsprechend zwei Informationen geschwärzt (dortige E. 4). Da der dortige Beschwerdeführer daher «lediglich marginal» obsiegte, hatte er die Verfahrenskosten vollumfänglich zu tragen (dortige E. 6). Vorliegend werden jedoch 23 Positionen geschwärzt. Zwar betreffen sechs Positionen Drittinteressen (Bankmitarbeitende), für welche bei den Beschwerdeführenden – trotz diesbezüglicher Gutheissung (E. 5.12.3) – keine Beschwerde vorliegt, dennoch verbleiben 17 Schwärzungen, die vorliegend (ebenfalls) gutzuheissen sind. Dabei handelt es sich aufgrund der sehr umfangreichen Menge der zur Übermittlung vorgesehenen Daten immer noch um einen verschwindend kleinen Teil. Dennoch sind den Beschwerdeführenden in diesem Zusammenhang Kosten entstanden

und das Obsiegen kann diesbezüglich nicht mehr als «marginal» bezeichnet werden. Dies wird bei der Kostenverteilung berücksichtigt.

5.11.5 Die Beschwerdeführenden beantragen zudem diverse Streichungen bzw. Schwärzungen für die im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht relevanten Schlussverfügungen mit der ESTV-internen Stammnummer 631.1-2023-IL-0001. Diese sind vorliegend nicht Verfahrensgegenstand, weshalb auf diese Anträge nicht einzutreten ist.

6.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die Beschwerden in allen Punkten – mit Ausnahme der gutzuheissenden Schwärzungsanträge – abzuweisen ist, soweit darauf einzutreten ist. Die Vorinstanz ist folglich anzuweisen, die Schwärzungen im Sinne von E. 5.12 vorzunehmen.

7.

7.1 Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Insgesamt sind die Verfahrenskosten auf Fr. 10'000.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und den in nicht gänzlich unerheblichem Mass teilweise obsiegenden Beschwerdeführenden (23 zusätzliche Schwärzungen) im Umfang von Fr. 9'000.- aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von insgesamt Fr. 10'000.- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'000.- ist den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

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

7.3 Die teilweise obsiegenden Beschwerdeführenden haben grundsätzlich Anspruch auf eine reduzierte Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE). Diese beträgt praxisgemäss Fr. 1'500.-.

8.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von

grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerden werden teilweise gutgeheissen. Die Vorinstanz wird angewiesen, die zusätzliche Schwärzung im Sinne der E. 5.12 vorzunehmen. Im Übrigen werden die Beschwerden abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten, welche auf Fr. 10'000.- festgesetzt werden, werden den teilweise obsiegenden Beschwerdeführenden im Umfang von Fr. 9'000.- auferlegt. Der in Höhe von Fr. 10'000.- einbezahlte Kostenvorschuss wird in diesem Umfang zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Der Restbetrag von Fr. 1'000.- wird den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz hat den Beschwerdeführenden eine Parteienschädigung von Fr. 1'500.- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführenden und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Katharina Meienberg

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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