



Abteilung I
A-171/2017, A-172/2017,
A-173/2017

Urteil vom 5. Juli 2017

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard,
Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

1. **A.**_____,
Beschwerdeführerin 1,

2. **B.**_____,
Beschwerdeführerin 2,

3. **C.**_____,
Beschwerdeführer,

alle vertreten durch
Dr. iur. Michael Mráz, Rechtsanwalt,

gegen

Eidg. Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-RU).

Sachverhalt:

A.

A.a Der Federal Tax Service von Russland (nachfolgend: FTS) richtete mit Schreiben vom 15. Juni 2015 gestützt auf Art. 25a des Abkommens vom 15. November 1995 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.966.51; DBA-RU) ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV oder Vorinstanz). Das Ersuchen betrifft die Erhebung der Gewinnsteuern und der Mehrwertsteuer bei der russischen Gesellschaft A._____ in den Jahren 2013 und 2014. Der FTS verlangt mit dem Gesuch die Beantwortung einer Reihe von Fragen sowie die Übermittlung von Dokumenten zur A._____, zur ebenfalls russischen Gesellschaft B._____ und zur schweizerischen Gesellschaft D._____ SA.

A.b Mit einem zweiten Gesuch, datierend vom 4. April 2016 (nachfolgend: zweites Ersuchen), verlangt der FTS überdies zwecks Durchführung einer gewinnsteuerlichen Untersuchung betreffend die A._____ für den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Dezember 2014 die Beantwortung bestimmter Fragen sowie die Übermittlung von Unterlagen, die den Generaldirektor dieser Gesellschaft, C._____, betreffen.

Auf eine entsprechende Aufforderung der ESTV hin lieferte der FTS mit E-Mail vom 22. Juli 2016 ergänzende Informationen zur Stellung von C._____ bei der A._____ und zum Hintergrund des zweiten Ersuchens.

B.

Nach Durchführung des ordentlichen Verfahrens der Informationsbeschaffung, nach Information der beschwerdeberechtigten Personen und nachdem die D._____ SA gegenüber der ESTV ihr Einverständnis zur Übermittlung der sie betreffenden Dokumente und Informationen an den FTS erklärt hatte, erliess die Vorinstanz am 6. Dezember 2016 gegenüber der A._____, der B._____ und C._____ je eine Schlussverfügung. In den Schlussverfügungen ordnete die Vorinstanz jeweils in Dispositiv-Ziff. 1 an, dass sie dem FTS betreffend die A._____ Amtshilfe leistet. Jeweils in Dispositiv-Ziff. 2 der Schlussverfügungen ordnete die ESTV an, welche den jeweiligen Verfügungsadressaten betreffenden Informationen sie dem FTS übermitteln werde.

Nach der entsprechenden Anordnung in der gegenüber der A._____ erlassenen Schlussverfügung soll die Vorinstanz eine Reihe von Informationen und Dokumenten übermitteln, die von der D._____ SA, der E._____ (SUISSE) SA (nachfolgend: E._____ Schweiz), dem Finanz- und Wirtschaftsdepartement des Kantons F._____, der G._____ AG und der Kantonalen Steuerverwaltung H._____ ediert wurden. Nach Darstellung der ESTV handelt es sich dabei um Antworten auf die vom FTS im Ersuchen vom 15. Juni 2015 zur D._____ SA und im zweiten Ersuchen vom 4. April 2016 zu C._____ gestellten Fragen.

In der an die B._____ adressierten Schlussverfügung ist lediglich die Übermittlung von (bei der D._____ SA, der E._____ Schweiz und dem Finanz- und Wirtschaftsdepartement des Kantons F._____ edierten) Antworten zu denjenigen mit dem Ersuchen vom 15. Juni 2015 gestellten Fragen vorgesehen, welche (allfällige) Verbindungen zwischen der D._____ SA zur B._____ und (allfällige) von der A._____ der D._____ SA erteilte Weisungen betreffen. Diese Antworten bilden einen Teil derjenigen Informationen und Unterlagen, welche gemäss der gegenüber der A._____ eröffneten Schlussverfügung an den FTS übermittelt werden sollen.

Die gemäss der an C._____ gerichteten Schlussverfügung dem FTS zu übermittelnden, von der G._____ AG und der Kantonalen Steuerverwaltung H._____ erhaltenen Informationen sind identisch mit denjenigen, welche die ESTV gemäss der an die A._____ gerichteten Schlussverfügung als Antworten auf das zweite Ersuchen an die ersuchende Behörde weiterleiten will.

C.

Die A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin 1), die B._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin 2) und C._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) erhoben am 6. Januar 2017 beim Bundesverwaltungsgericht gleichlautende, vom gleichen Rechtsvertreter verfasste Beschwerden gegen die drei genannten Schlussverfügungen. Sie beantragen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zuzüglich Mehrwertsteuerzuschlag) zu Lasten der Vorinstanz seien die angefochtenen Schlussverfügungen aufzuheben und die Amtshilfe an den FTS gemäss Ersuchen vom 15. Juni 2015 bzw. 4. April 2016 sei zu verweigern. In prozessualer Hinsicht verlangen sie, die drei Beschwerden seien gemeinsam in einem einzigen Verfahren zu beurteilen.

Die drei Beschwerden wurden in der Folge vom Bundesverwaltungsgericht unter den Verfahrensnummern A-171/2017 (Beschwerde der Beschwerdeführerin 1), A-172/2017 (Beschwerde der Beschwerdeführerin 2) und A-173/2017 (Beschwerde des Beschwerdeführers) rubriziert.

D.

Mit Vernehmlassungen vom 27. Februar 2017 stellt die Vorinstanz unter Einreichung der Verfahrensakten den Antrag, die Beschwerden seien kostenpflichtig abzuweisen.

E.

Mit unaufgefordert eingereichten, identischen Stellungnahmen vom 13. März 2017 halten die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 sowie der Beschwerdeführer an ihren Beschwerdeanträgen fest.

F.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die vorliegenden Unterlagen wird – soweit entscheiderelevant – in den folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Die Rechtsschriften in den Verfahren A-171/2017, A-172/2017 und A-173/2017 sind identisch. Auch sind die Beschwerdeführenden in diesen Verfahren durch den gleichen Rechtsanwalt vertreten. Sodann beziehen sich die vorliegend in den Verfahren A-172/2017 und A-173/2017 angefochtenen Schlussverfügungen auf (jeweils zwar unterschiedliche) Teile des Sachverhalts, welcher dem Verfahren A-171/2017 zugrunde liegt. In den drei Verfahren ist jedoch im Wesentlichen derselbe Sachverhalt zu beurteilen und es sind insgesamt substantiell die gleichen Rechtsfragen zu beantworten. Da die Vorinstanz überdies keine Einwendungen gegen den Vereinigungsantrag der Beschwerdeführenden erhoben hat, rechtfertigt es sich, die drei Verfahren unter der Verfahrensnummer A-171/2017 zu vereinigen und über die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu befinden (vgl. BGE 133 IV 215 E. 1; Urteil des BVerG A-6671/2015 vom 9. August 2016 E. 1.2).

1.2 Die vorliegenden Amtshilfesuche vom 15. Juni 2015 und 4. April 2016 stützen sich auf das DBA-RU. Weil sie nach dem 1. Februar 2013

eingereicht wurden, richtet sich das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG, SR 651.1; vgl. Art. 1 Abs. 1 StAhiG, Art. 24 StAhiG e contrario; zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des StAhiG siehe AS 2013 229), soweit das DBA-RU keine abweichenden Bestimmungen enthält (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, 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 Beschwerden ist somit gegeben.

Die Beschwerdeführerin 1, die Beschwerdeführerin 2 und der Beschwerdeführer erfüllen als Adressaten der angefochtenen Schlussverfügungen die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 48 VwVG). Die Beschwerden wurden überdies form- und fristgerecht eingereicht.

Nach dem Gesagten ist auf die Rechtsmittel einzutreten.

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtenen Entscheide 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).

Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 1146 ff.; PIERRE TSCHANEN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 N. 23), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG).

2.

2.1 Die Amtshilfeklausel von Art. 25a DBA-RU und die dazu vom Bundesrat und der Regierung der Russischen Föderation vereinbarte Ziff. 7 des Protokolls zum DBA-RU sind seit dem 9. November 2012 in Kraft (vgl. Art. VII, X und XI Abs. 2 des Protokolls vom 24. September 2011 zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [AS 2012 6647; nachfolgend: Änderungsprotokoll]). In zeitlicher Hinsicht sind Art. 25a DBA-RU und Ziff. 7 des Protokolls zum DBA-RU dabei auf Amtshilfeersuchen anwendbar, die am oder nach dem 9. November 2012 gestellt werden und sich auf Steuerperioden beziehen, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen (vgl. Art. XI Abs. 2 Bst. c Änderungsprotokoll).

2.2 Nach Art. 25a Abs. 1 Satz 1 DBA-RU tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern und die Mehrwertsteuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht». Dabei ist der Informationsaustausch gemäss Art. 25a Abs. 1 Satz 2 DBA-RU nicht durch Art. 1 DBA-RU (persönlicher Geltungsbereich) beschränkt. Aufgrund der expliziten Erwähnung in Art. 25a Abs. 1 Satz DBA-RU ist auch der Austausch von zur Erhebung der Mehrwertsteuern voraussichtlich erheblichen Informationen möglich, obwohl diese Steuer nicht unter den in Art. 2 DBA-RU (zum sachlichen Geltungsbereich des DBA-RU) genannten Steuern erwähnt wird.

2.3

2.3.1 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 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 2.2.1; A-2468/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 3.3, mit Hinweisen).

2.3.2 Nach Ziff. 7 Bst. c des Protokolls zum DBA-RU besteht hinsichtlich Art. 25a DBA-RU «Einvernehmen darüber, dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst breiten Informationsaustausch in Steuersachen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, ‹fishing expeditions›

zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich sind».

Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 142 II 161 E. 2.1.1 f.; Urteile des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 2.2.2; A-2468/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 3.3.2; A-6666/2014 vom 19. April 2016 E. 2.3). Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich 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 142 II 161 E. 2.1.1; 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BGer 2C_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.2; Urteil des BVGer A-2766/2016 vom 18. April 2017 E. 3.3.1). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinne von Art. 25a Abs. 1 Satz 1 DBA-RU, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 2.2; A-2468/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 3.3.2; A-6666/2014 vom 19. April 2016 E. 2.3). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG anzuwenden, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. Urteile des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 2.2.2; A-2468/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 3.3.2; A-6666/2014 vom 19. April 2016 E. 2.3).

2.4

2.4.1 Art. 25a Abs. 3 DBA-RU schränkt die in Art. 25a Abs. 1 DBA-RU statuierte Pflicht zur Leistung von Amtshilfe unter bestimmten Voraussetzungen ein. So wird der ersuchte Vertragsstaat von der Verpflichtung entoben, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis des einen oder des anderen Vertragsstaates abweichen (Art. 25a Abs. 3 Bst. a DBA-RU), oder Informationen zu erteilen, welche nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren eines der beiden Vertragsstaaten nicht beschafft werden können (Art. 25a Abs. 3 Bst. b DBA-RU). Auch besteht gemäss Art. 25a Abs. 3 Bst. c DBA-RU

keine Verpflichtung zur Erteilung von Informationen, «die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche».

2.4.2 Art. 25a Abs. 5 Satz 1 DBA-RU enthält eine eigene Auslegungsregel für Art. 25a Abs. 3 DBA-RU, demgemäss dieser Absatz in keinem Fall so auszulegen ist, «als könne ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf Eigentumsrechte an einer Person beziehen».

Gemäss Art. 25a Abs. 5 Satz 2 DBA-RU haben die Steuerbehörden des ersuchten Staates ungeachtet von Art. 25a Abs. 3 DBA-RU oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts die Befugnis, die Offenlegung der in Art. 25a Abs. 5 DBA-RU genannten Informationen durchzusetzen, «sofern dies für die Erfüllung der Verpflichtungen unter diesem Absatz erforderlich ist».

2.5 Gemäss Ziff. 7 Bst. a des Protokolls zum DBA-RU besteht «Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat» (sog. Subsidiaritätsprinzip; vgl. dazu ANDREAS DONATSCH et al., Internationale Rechtshilfe in Strafsachen – unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, S. 234).

3.

3.1 Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.2.1; Urteil des BGer 2A.154/2003 vom 26. August 2003 E. 4.1; Urteile des BVer A-6102/2016 vom 15. März 2017 E. 2.5; A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.3; A-5290/2013 vom 19. Dezember 2013 E. 5.2; B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 4. Aufl. 2014, Rz. 293). Daher

verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1; 139 II 404 E. 7.2.2; 125 II 250 E. 5b).

3.2 Nach dem sog. völkerrechtlichen Vertrauensprinzip besteht – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) – kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.3 f.; 128 II 407 E. 3.2, 4.3.1 und 4.3.3; 126 II 409 E. 4; Urteile des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.3; A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.2.2; B-1258/2013 vom 24. Juli 2013 E. 4.1). Die ESTV ist deshalb an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet werden kann (vgl. anstelle vieler: Urteil des BGer 2A.567/2001 vom 15. April 2002 E. 4.1; Urteile des BVGer A-2766/2016 vom 18. April 2017 E. 3.2.3; A-2468/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 3.3.5).

Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips besteht rechtsprechungsgemäss namentlich kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liegt ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes, ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. Urteil des BGer 2C_904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 7.2; Urteil des BVGer A-4025/2016 vom 2. Mai 2017 E. 3.2.4).

3.3 Gemäss dem Prinzip der Spezialität darf der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden, für welche er sie verlangt hat und der ersuchte Staat sie gewährt hat (Urteile des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 3.3; A-4992/2016 vom 29. November 2016 E. 6; A-38/2014 vom 1. April 2014 E. 4.6). Im Bereich der Amtshilfe nach dem DBA-RU statuiert Art. 25a Abs. 2 DBA-RU selbst, für wen und zu welchem Gebrauch die übermittelten Informationen ausschliesslich bestimmt sind: Sie dürfen

«nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder der Erhebung, mit der Vollstreckung oder der Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in [Art. 25a] Absatz 1 [DBA-RU]

genannten Steuern befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie können die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offenlegen. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen kann ein Vertragsstaat die erhaltenen Informationen für andere Zwecke verwenden, wenn solche Informationen nach dem Recht beider Staaten für solche andere Zwecke verwendet werden können und die zuständige Behörde des ersuchten Staates dieser anderen Verwendung zustimmt.»

Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 3.2) kann grundsätzlich angenommen werden, dass sich ein durch einen Staatsvertrag mit Amtshilfebestimmungen mit der Schweiz verbundener ersuchender Staat an das Prinzip der Spezialität hält (vgl. Urteile des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 3.3; A-5506/2015 vom 31. Oktober 2016 E. 12.2.4; A-6473/2012 vom 29. März 2013 E. 8.3).

4.

4.1 Gemäss Ziff. 7 Bst. b des Protokolls zum DBA-RU besteht zwischen der Schweiz und Russland Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Art. 25a DBA-RU den Steuerbehörden des ersuchten Staates die folgenden Angaben zu liefern haben:

- «(i) die Identität der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person,
- (ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden,
- (iii) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht,
- (iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden,
- (v) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.»

4.2 Zwar regelt auch Art. 6 Abs. 2 StAhiG den erforderlichen Inhalt eines Amtshilfesuches. Diese Bestimmung greift jedoch nur, wenn das anwendbare Abkommen – anders als das hier einschlägige DBA-RU mit Ziff. 7 Bst. b des Protokolls zum DBA-RU – keine entsprechende Ordnung enthält (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.4; Urteile des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 4.2; A-3830/2015 und A-3838/2015 vom 14. Dezember 2016 E. 7; A-4992/2016 vom 29. November 2016 E. 5.3 und 11).

5.

5.1 Nach Art. 3 Bst. a StAhiG gilt (soweit hier interessierend) als betroffene Person diejenige Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden (nicht relevant ist vorliegend der in dieser Bestimmung in ihrer seit dem 1. Januar 2017 geltenden Fassung verankerte Begriff der betroffenen Person beim spontanen Informationsaustausch).

5.2 Die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht vom Ersuchen betroffen sind, ist gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der bis Ende 2016 gültig gewesenen Fassung dieser Vorschrift (AS 2013 231) unzulässig.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass es in gewissen Konstellationen unumgänglich ist, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird. So hat das Bundesgericht den Begriff der betroffenen Person im Zusammenhang mit Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der erwähnten Fassung massgeblich davon abhängig gemacht, ob die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person voraussichtlich erheblich sein können (materielle Auslegung des Begriffs «betroffene Person»; vgl. BGE 142 II 69 E. 3.2; 141 II 436 E. 4.5). Dementsprechend ist nach der Rechtsprechung Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der genannten Fassung bzw. der darin enthaltene Begriff der von einem Ersuchen *nicht* betroffenen Person restriktiv zu handhaben und sind trotz dieser Vorschrift etwa bei zu übermittelnden Transaktionslisten zu Bankkonten die Namen der darin genannten Personen grundsätzlich nicht zu schwärzen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Zu schwärzen sind gemäss dieser Rechtsprechung nur die Namen von Personen, namentlich von Bankmitarbeitenden, die in keinem Zusammenhang mit dem Amtshilfegesuch stehen («sans lien avec la demande d'assistance»; BGE 142 II 161 E. 4.6.2) bzw. deren Namen rein zufällig in den zu übermittelnden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; Urteil des BVGer A-4157/2016 vom 15. März 2017 E. 3.5.1.3).

Nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der seit 1. Januar 2017 in Kraft stehenden Fassung ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht betroffene Personen sind, unzulässig, «wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechtigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen». In der Botschaft des Bundesrates 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) wird zu dieser Revision von Art. 4 Abs. 3 StAhiG ausgeführt, dass es um die Verschriftlichung der bestehenden Praxis der ESTV gehen soll und damit vor allem Personen geschützt werden sollen, die zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen (BBl 2015 5585 ff., 5623; vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 5.1).

6.

Im vorliegenden Fall ordnete die Vorinstanz mit den drei angefochtenen Schlussverfügungen Amtshilfeleistungen im Zusammenhang mit dem Ersuchen des FTS vom 15. Juni 2015 (originäres Ersuchen) und dem Ersuchen dieser russischen Behörde vom 4. April 2016 (zweites Ersuchen) an. Es wird daher zunächst zu prüfen sein, ob die Vorinstanz zu Recht angeordnet hat, dass die in den Dispositiv-Ziffern 2 der Schlussverfügungen an die beiden Beschwerdeführerinnen genannten Antworten auf die Fragen im originären Ersuchen an den FTS übermittelt werden (vgl. E. 7-9). Im Anschluss wird zu klären sein, ob die Anordnung der amtshilfeweisen Weiterleitung der zu den Fragen im zweiten Ersuchen seitens der ESTV vorgesehenen Antworten, die in den Dispositiv-Ziffern 2 der an die Beschwerdeführerin 1 und den Beschwerdeführer gerichteten Schlussverfügungen erwähnt sind, rechtmässig ist (vgl. E. 10-12).

Vorauszuschicken ist, dass der FTS mit dem originären Ersuchen Informationen betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2014 verlangt und mit dem zweiten Ersuchen Angaben zur Zeitspanne vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2014 fordert. Da Amtshilfe gestützt auf Art. 25a DBA-RU nur für Informationen betreffend am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnende Steuerperioden in Betracht kommt (vgl. E. 2.1), hat die ESTV zwar zu Recht erkannt, dass auf die beiden Ersuchen nur betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2014 eingetreten werden kann (vgl. S. 5 der an die Beschwerdeführerin 1 gerichteten Schlussverfügung sowie Art. 7 Bst. b StAhiG; siehe dazu auch Rz. 17 der Beschwerden). Indessen finden sich in den nach Ansicht der ESTV gestützt auf das zweite Ersuchen dem FTS zu übermittelnden Bankunterlagen aus der Zeit vor dem 1. Januar 2013 stammende Dokumente, die später mit dem Stempel «Annulliert am/Ersetzt am 31.10.2014» versehen wurden. Ob diese Dokumente schon wegen des zeitlichen Geltungsbereiches der einschlägigen Abkommensklausel nicht amtshilfefähig sind, kann hier – wie im Folgenden ersichtlich wird (vgl. E. 12 f.) – dahingestellt bleiben.

7.

7.1 Das originäre Ersuchen des FTS betrifft die Erhebung von Gewinnsteuern und der Mehrwertsteuer bei der Beschwerdeführerin 1. Der FTS führt in diesem Ersuchen zum Sachverhalt Folgendes aus: Seitens der russischen Steuerbehörden sei festgestellt worden, dass die Beschwerdeführerin 1 in den Jahren 2013 und 2014 in Russland sowie im Ausland eigene Produkte verkauft habe. Dabei seien auch Exportverkäufe durch die Beschwerdeführerin 2 im Rahmen eines vom (...) datierenden Vertretungsvertrages («Agency Agreement»; nachfolgend: Vertretungsvertrag) zwischen der Beschwerdeführerin 1 und der Beschwerdeführerin 2 erfolgt. Die Beschwerdeführerin 2 habe als «agent» der Beschwerdeführerin 1 den Vertrag Nr. (...) (nachfolgend: Kaufvertrag) mit der Schweizer Gesellschaft D._____ SA als Käuferin betreffend die Lieferung von Schmuckstücken aus Edelmetall-Legierungen im Wert von (...) Mio. USD abgeschlossen. In diesem Vertrag sei eine Kontoverbindung der Beschwerdeführerin 2 bei der Bank E._____ Schweiz angegeben gewesen.

Die Steuerprüfung habe ferner ergeben, dass die Beschwerdeführerin 1 in den Jahren 2013 und 2014 bei einer Vielzahl von russischen Lieferanten edelmetallhaltige Abfälle für die Herstellung von Schmuckprodukten gekauft habe. Diese Lieferanten seien ebenso wie die Beschwerdeführerin 2 an einem Steuerumgehungs- bzw. Steuerhinterziehungskonstrukt («tax evasion scheme») beteiligt gewesen, da im Zusammenhang mit der Lieferkette keine Mehrwertsteuer bezahlt worden sei. Die Mehrwertsteuerbeträge seien nicht dem Staatshaushalt zugeflossen, sondern auf Konten von russischen sog. «technical companies» und auf Konten ausländischer Offshore-Gesellschaften überwiesen worden. Es bestünden Indizien, dass es sich bei der Beschwerdeführerin 2 um eine fiktive Operationen tätige russische «technical company» handle. Im Zusammenhang mit der Beschwerdeführerin 2 seien finanzielle Mittel auf illegale Weise ins Ausland verschoben worden.

Der FTS führt im originären Ersuchen zum Sachverhalt ferner aus, dass nach Angaben in der russischen Zolldatenbank Waren im Wert von USD (...) zuhanden der D._____ SA verschickt worden seien. Gemäss vom «(...)» erhaltenen Informationen habe das Kapital der D._____ SA im Jahr 2013 EUR (...) und im Jahr 2014 EUR (...) betragen. Als «operating revenue (turnover)» dieser Gesellschaft sei gemäss diesen Informationen ein Betrag von EUR (...) (2013) bzw. ein solcher von EUR (...) (2014) zu betrachten. Deshalb sei davon auszugehen, dass der Kaufvertrag vom (...) entweder nicht in den «turnover» der Gesellschaft einbezogen worden

sei oder die D. _____ SA eine Zwischenhändlerin («intermediary») zwischen der Beschwerdeführerin 2 und den tatsächlichen Käufern gewesen sei und dabei (bloss) die Vermittlungsgebühr in den «turnover» der D. _____ SA miteinbezogen worden sei.

7.2 Der FTS äussert im originären Ersuchen gestützt auf seine hiervor (E. 7.1) zusammengefasst wiedergegebene Sachverhaltsdarstellung die Vermutung, dass

- es sich bei der D. _____ SA um eine «conduit company» zwischen der Beschwerdeführerin 1 und den tatsächlichen Käufern handelt,
- die D. _____ SA mit der Beschwerdeführerin 1 verflochten ist,
- im Kaufvertrag unzuverlässige Preisangaben zu den von der Beschwerdeführerin 1 hergestellten Waren gemacht wurden,
- und damit der Beschwerdeführerin 1 ermöglicht wurde, einen Teil ihres Gewinnes un versteuert auf Bankkonten ausserhalb Russlands zu belassen.

Vor diesem Hintergrund dienen die ersuchten Informationen nach Darstellung des FTS dazu, die Besteuerung der Beschwerdeführerin 1 zu kontrollieren, indem diese Informationen (angeblich) dazu beitragen können, die tatsächlichen Käufer der von dieser Gesellschaft hergestellten Waren aufzudecken und die Wechselbeziehungen zwischen der D. _____ SA und dieser Beschwerdeführerin zu ermitteln.

Zur erwähnten Sachverhaltsdarstellung im originären Ersuchen ist anzumerken, dass der FTS zwar von einer Kontoverbindung der Beschwerdeführerin 2 bei der Bank E. _____ Schweiz spricht, er dabei aber nach Treu und Glauben ein auf die D. _____ SA lautendes Konto bei der E. _____ Schweiz gemeint haben muss. Letzteres ergibt sich aus dem Umstand, dass in der Klausel des dem originären Ersuchen beiliegenden Kaufvertrages, auf welche der FTS in diesem Zusammenhang verweist, ausdrücklich von einem Konto der D. _____ SA bei der E. _____ Schweiz die Rede ist (entgegen Rz. 33 der Beschwerden kann deshalb in der Tatsache, dass der FTS das fragliche Konto versehentlich der Beschwerdeführerin 2 zugeschrieben hat, kein rechtserheblicher, das Vertrauen in die Sachverhaltsdarstellung der ersuchenden Behörde erschütternder Fehler erblickt werden).

8.

In formeller Hinsicht ist zunächst festzuhalten, dass das Gesuch des FTS vom 15. Juni 2015 alle nach Ziff. 7 Bst. b des Protokolls zum DBA-RU erforderlichen Angaben enthält (vgl. zur genannten Vorschrift E. 4.1).

9.

9.1 Es ist vorliegend nicht strittig, dass die Beschwerdeführerin 1 im massgebenden Zeitraum vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2014 (vgl. E. 6 am Ende) in Russland gewinn- und mehrwertsteuerpflichtig war. Es herrscht zwischen den Verfahrensbeteiligten in erster Linie Uneinigkeit darüber, ob die vom FTS mit dem originären Ersuchen verlangten und nach Ansicht der ESTV als Antwort auf dieses Gesuch zu übermittelnden Informationen als «voraussichtlich erheblich» im Sinne von Art. 25a Abs. 1 Satz 1 DBA-RU zu qualifizieren sind bzw. ob dieses Gesuch eine unzulässige «fishing expedition» darstellt.

9.2 Soweit es darum geht, zu klären, ob die nach Ansicht der ESTV im Zusammenhang mit dem originären Ersuchen dem FTS zu übermittelnden Informationen im abkommensrechtlichen Sinne für die Erhebung der *Gewinnsteuern* bei der Beschwerdeführerin 1 voraussichtlich erheblich sind, ist entscheidend, ob der FTS mit der in E. 7.1 genannten Sachverhaltsdarstellung genügend Anhaltspunkte für den von ihm geäusserten Verdacht geliefert hat, dass die Beschwerdeführerin 1 einen Teil ihres in Russland steuerbaren Gewinnes un versteuert auf Bankkonten ausserhalb Russlands belassen konnte. Eine solche Möglichkeit, in Russland steuerbare Gewinne ohne tatsächliche Versteuerung auf einem Bankkonto ausserhalb dieses Staates zu deponieren, hätte insbesondere dann bestanden, wenn (kumulativ) a) die Beschwerdeführerin 1 an der D. _____ SA wirtschaftlich berechtigt gewesen wäre (also in diesem Sinne die Vermutung des FTS, bei der letzteren Gesellschaft handle es sich um eine «conduit company» zwischen der Beschwerdeführerin 1 und den tatsächlichen Käufern, zutreffen würde), b) die Waren der Beschwerdeführerin 1 im Rahmen des Kaufvertrages unterpreislich (bzw. zu einem Preis unter dem Wert, welcher unter unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre) der D. _____ SA übertragen worden wären und c) die D. _____ SA den beim Weiterverkauf der Produkte an Dritte erzielten (steuerlich der Beschwerdeführerin 1 zuzurechnenden) Gewinn auf einem auf diese schweizerische Gesellschaft lautenden Konto in der Schweiz belassen und dadurch dem russischen Fiskus entzogen hätte.

Der FTS hat mit Blick auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip, wonach an der Sachdarstellung des ersuchenden Staates prinzipiell nicht zu zweifeln ist (vgl. E. 3.2), hinreichende Anhaltspunkte geliefert, dass die Beschwerdeführerin 1 in der hier skizzierten Weise ihren Gewinn teilweise am russischen Fiskus vorbei in die Schweiz verschoben haben könnte: Zum einen behauptet der FTS, dass die Beschwerdeführerin 1 Exporte eigener Produkte über eine Gesellschaft (die Beschwerdeführerin 2) abgewickelt hat, die bereits mit illegal ins Ausland transferierten Geldern zu tun hatte und nach angeblich bestehenden Indizien fiktive Geschäfte getätigt haben könnte. Der FTS nennt in diesem Zusammenhang auch einen konkreten Vertrag zwischen den beiden Gesellschaften, nämlich den Vertretungsvertrag. Zum anderen verweist der FTS auf den – dem originären Ersuchen beiliegenden – Kaufvertrag mit der D._____ SA. Er erklärt dazu, die Beschwerdeführerin 2 habe diesen Vertrag als «agent» der Beschwerdeführerin 1 abgeschlossen und im Rahmen dieses Vertrages seien Produkte der letzteren Gesellschaft an die D._____ SA verkauft worden. Schon die hier nochmals aufgegriffenen Elemente der Sachverhaltsdarstellung im originären Ersuchen nähren in rechtsgenügender Weise den Verdacht, dass die Beschwerdeführerin 1 die D._____ SA (unter Beteiligung der Beschwerdeführerin 2) in der skizzierten Weise als Offshore-Vehikel einsetzte, um ihr zustehende Gewinne ohne Versteuerung in Russland auf das im Kaufvertrag angegebene, auf die schweizerische Gesellschaft lautende Konto bei der E._____ Schweiz überweisen zu lassen.

Bei dieser Sachlage erweisen sich die vom FTS verlangten, nach Ansicht der ESTV als Antworten auf das originäre Ersuchen zu übermittelnden Informationen zur D._____ SA als im massgebenden abkommensrechtlichen Sinne (vgl. E. 2.2 f.) voraussichtlich erheblich für die Erhebung der russischen Gewinnsteuern bei der Beschwerdeführerin 1. Daran können – wie in der folgenden E. 9.3 aufgezeigt wird – die Vorbringen der sich gegen eine entsprechende Amtshilfeleistung wehrenden beiden Beschwerdeführerinnen nichts ändern.

9.3

9.3.1 Die Beschwerdeführerinnen bestreiten, dass zwischen ihnen eine vertragliche Verbindung der vom FTS geltend gemachten Art bestanden hat.

Beim behaupteten Fehlen einer vertraglichen Verbindung zwischen der Beschwerdeführerin 1 und der Beschwerdeführerin 2 (insbesondere dem Fehlen des Vertretungsvertrages) handelt es sich um eine sog. negative

Tatsache. Es kann hier dahingestellt bleiben, ob vorliegend für den Beweis dieser Tatsache, die im Ergebnis sinngemäss zur sofortigen Entkräftung der aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips grundsätzlich bindenden Sachverhaltsschilderung im originären Amtshilfeersuchen geltend gemacht wird, die Rechtsprechung zum Tragen kommt, wonach negative Tatsachen zwar bewiesen werden müssen, dabei aber das herabgesetzte Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit gilt (vgl. zu dieser Rechtsprechung Urteil des BVGer A-6314/2015 vom 25. Februar 2016 E. 5.5.4):

Allein mit ihrem blossen Bestreiten des Vertretungsvertrages und anderweitiger unter ihnen bestehender vertraglicher Beziehungen nennen die Beschwerdeführerinnen selbst keine positiven Sachumstände, welche für die Nichtexistenz entsprechender Verträge sprechen würden. Zwar hat nach der allgemeinen Rechtsprechung zum Beweis negativer Tatsachen die nicht beweisbelastete Gegenpartei nach Treu und Glauben verstärkt bei der Beweisführung mitzuwirken, namentlich indem sie einen Gegenbeweis erbringt oder dafür zumindest substantiiert Indizien benennt (BGE 139 II 451 E. 2.4; 137 II 313 E. 3.5.2; 133 V 205 E. 5.5; Urteile des BGer 1C_59/2015 vom 17. September 2015 E. 3.2; 2C_686/2012 vom 13. Juni 2013 E. 4.2.3; Urteile des BVGer A-5113/2014 vom 11. Dezember 2014 E. 4.1.3; D-3353/2013 vom 15. April 2014 E. 5.5.5). Solches kann jedoch in einer Konstellation wie der vorliegenden von der ESTV als «Gegenpartei» mit Blick auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip nicht verlangt werden (vgl. Urteil des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 7.3.2).

Vor diesem Hintergrund bleibt es dabei, dass in Übereinstimmung mit der Sachdarstellung des FTS davon auszugehen ist, dass die Beschwerdeführerin 1 mit der Beschwerdeführerin 2 den Vertretungsvertrag abgeschlossen hat (und in dessen Rahmen Verkäufe von Produkten der ersteren Gesellschaft innerhalb sowie ausserhalb Russlands erfolgten).

9.3.2 Die Beschwerdeführerinnen stellen sich sodann auf den Standpunkt, die Darstellung im originären Ersuchen sei dadurch entkräftet, dass die Beschwerdeführerin 1 im Kaufvertrag mit der D. _____ SA und dessen Zusätzen nicht erwähnt sei. Mit Blick auf das Fehlen der Beschwerdeführerin 1 im Kaufvertrag entfalle die vom FTS behauptete Verbindung zwischen der Beschwerdeführerin 1 und der D. _____ SA.

Es trifft zwar zu, dass die Beschwerdeführerin 1 weder im Kaufvertrag noch in dessen Anhängen erwähnt ist. Indessen hat der FTS im originären Ersuchen – anders als dies von den Beschwerdeführerinnen suggeriert wird (vgl. Rz. 32 der Beschwerden sowie Rz. 10 der Stellungnahmen der Beschwerdeführenden vom 13. März 2017) – nicht ausdrücklich behauptet, dass der Kaufvertrag von der Beschwerdeführerin 2 «im Namen» der Beschwerdeführerin 1 abgeschlossen worden sei. Die vom FTS gegebene Beschreibung der Form, in welcher die Beschwerdeführerin 2 im Rahmen des Kaufvertrages für die Beschwerdeführerin 1 gehandelt haben soll («acting as the Agent of A. _____» [S. 1 des originären Ersuchens]) schliesst zudem die Möglichkeit mit ein, dass die Beschwerdeführerin 2 die Waren zwar in eigenem Namen, aber *für fremde Rechnung* – jene der Beschwerdeführerin 1 – an die D. _____ SA lieferte und sie aus diesem Grund im Kaufvertrag als Verkäuferin aufgeführt ist.

Das Fehlen der Beschwerdeführerin 1 im Kaufvertrag lässt somit die Sachverhaltsdarstellung der ersuchenden Behörde nicht als offensichtlich unrichtig erscheinen. Insbesondere ist aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips auch ohne weitere Belege entsprechend der Darstellung des FTS davon auszugehen, dass im Rahmen des Kaufvertrages zwischen der Beschwerdeführerin 2 und der D. _____ SA Produkte der Beschwerdeführerin 1 veräussert wurden (anders jedoch Rz. 37 der Beschwerden sowie Rz. 10 der Stellungnahmen der Beschwerdeführenden vom 13. März 2017). Entgegen der Darstellung in den Beschwerden (vgl. Rz. 36 der Beschwerden) erscheint es für die Sachverhaltsannahme des FTS, wonach die Beschwerdeführerin 2 als «agent» der Beschwerdeführerin 1 deren Waren an die D. _____ SA veräussert hat, auch nicht zwingend, dass vorgängig ein Verkauf dieser Produkte von der Beschwerdeführerin 1 an die Beschwerdeführerin 2 stattgefunden hätte. Aus dem Umstand, dass ein Kaufvertrag zwischen den beiden Beschwerdeführerinnen fehlt, kann deshalb nicht abgeleitet werden, dass die Sachverhaltsdarstellung im originären Ersuchen rechtserhebliche Lücken oder Widersprüche enthält.

9.3.3 Die Beschwerdeführerinnen machen ferner geltend, es würden im originären Ersuchen «Äpfel und Birnen verglichen», indem darin Zahlen über die Lieferungen zum Gesellschaftskapital und zu den jährlichen Einnahmen der D. _____ SA ins Verhältnis gesetzt würden (Rz. 36 der Beschwerden).

Gemäss den vorstehenden Ausführungen (vgl. E. 9.1 f.) hat der FTS auch ohne die im originären Ersuchen ins Feld geführte (angebliche) Diskrepanz zwischen dem Wert der an die D._____ SA erfolgten Lieferungen gemäss der Zolldatenbank zum einen und dem Kapital sowie dem «operating revenue (turnover)» dieser Gesellschaft zum anderen einen rechtsgenügenden Verdacht der unrechtmässigen Nichtversteuerung von Gewinnen der Beschwerdeführerin 1 geäussert. Deshalb kann hier offen gelassen werden, wie es sich mit der vom FTS angesprochenen buchhalterischen Erfassung der im Rahmen des Kaufvertrages vollzogenen Transaktionen bei der D._____ SA konkret verhält. Immerhin ist darauf hinzuweisen, dass die Darstellung im originären Ersuchen, würde der vom FTS verwendete Begriff «turnover» mit dem deutschen Begriff «Warenumsatz» übersetzt (für eine solche Übersetzung des Begriffes «turnover» CLARA-ERIKA DIETL [Hrsg.], Wörterbuch für Recht, Wirtschaft und Politik, Teil II, Deutsch-Englisch, 1988, S. 662), dahingehend zu verstehen sein dürfte, dass der D._____ SA vorgeworfen wird, die im Rahmen des Vollzugs des Kaufvertrages erhaltenen Waren nicht korrekt als Aktiven bilanziert zu haben.

9.4 Wie ausgeführt und aus den Angaben in der Rubrik «Tax involved» im originären Ersuchen ersichtlich, betrifft das originäre Ersuchen (anders als dies in den Beschwerden suggeriert wird) auch die Erhebung der russischen *Mehrwertsteuer* bei der Beschwerdeführerin 1. Da die im originären Ersuchen verlangten und aufgrund dieses Ersuchens nach Auffassung der ESTV zu übermittelnden Informationen nach dem Gesagten jedenfalls für die Erhebung der Gewinnsteuer bei der Beschwerdeführerin 1 im abkommensrechtlichen Sinne voraussichtlich erheblich sind (vgl. E. 9.2 f.), erübrigt sich die Prüfung, ob diese Informationen von Russland auch benötigt werden, um die Mehrwertsteuer bei der Beschwerdeführerin 1 korrekt erheben zu können. Anzumerken ist jedoch, dass diese Informationen jedenfalls insoweit, als sie die Abwicklung des Kaufvertrages betreffen, auch hinsichtlich der Erhebung der Mehrwertsteuer als abkommensrechtlich voraussichtlich erheblich zu qualifizieren wären:

Wie dargelegt, führt der FTS aus, die Lieferanten der Beschwerdeführerin 1 und die Beschwerdeführerin 2 seien an einem Mehrwertsteuerumgehungs- bzw. -hinterziehungs-konstrukt beteiligt gewesen, bei welchem auf keiner Umsatzstufe die Mehrwertsteuer abgeführt, sondern die entsprechenden Beträge zu Offshore-Gesellschaften transferiert worden seien. Da der FTS zugleich erklärt, die Beschwerdeführerin 1 habe über die Beschwerdeführerin 2 Waren verkauft, behauptet er sinngemäss auch eine Beteiligung der Beschwerdeführerin 1 an diesem Steuerumgehungs- bzw.

Steuerhinterziehungskonstrukt. Damit wird sinngemäss und in abkommensrelevanter Weise auch als möglich bezeichnet, dass die Beschwerdeführerin 1 von ihr geschuldete Mehrwertsteuerbeträge am Fiskus vorbei ins Ausland transferiert hat.

Vor diesem Hintergrund stossen die Beschwerdeführerinnen ins Leere, soweit sie geltend machen, im originären Amtshilfegesuch werde keine Beteiligung der Beschwerdeführerin 1 an einem Umgehungs- bzw. Hinterziehungskonstrukt betreffend die Mehrwertsteuern behauptet.

Es erscheint nicht als unwahrscheinlich, dass die russischen Steuerbehörden gestützt auf Informationen über die im Rahmen des Kaufvertrages mit der D. _____ SA geleisteten Zahlungen Rückschlüsse für die korrekte Erhebung der auf den vorgelagerten Umsätzen von der Beschwerdeführerin 1 in Russland geschuldeten Mehrwertsteuern ziehen können. Die betreffenden Informationen sind demnach für die in Russland laufende Mehrwertsteueruntersuchung betreffend die Beschwerdeführerin 1 voraussichtlich erheblich.

9.5 Nach dem Gesagten ist die abkommensrechtlich verlangte voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen, welche die ESTV als Antwort auf das originäre Ersuchen an den FTS zu übermitteln beabsichtigt, zu bejahen. Damit ist zugleich das Vorliegen einer unzulässigen «fishing expedition» zu verneinen.

Da die an den FTS zu übermittelnden Informationen über die Beschwerdeführerin 2 und die D. _____ SA für die Besteuerung der Beschwerdeführerin 1 in Russland voraussichtlich erheblich sind, sind die ersteren beiden Gesellschaften – entgegen den Ausführungen in den Beschwerden (Rz. 23 und Rz. 57 ff. der Beschwerden) – gemäss der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung keine vom originären Ersuchen nicht betroffene Personen im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der bis zum 31. Dezember 2016 gültig gewesenen Fassung dieser Bestimmung. Auch erscheint eine (allfällige) Übermittlung dieser Informationen aufgrund ihrer voraussichtlichen Erheblichkeit für die Besteuerung der Beschwerdeführerin 1 als mit Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der seit dem 1. Januar 2017 in Kraft stehenden Fassung dieser Vorschrift vereinbar, selbst wenn die Beschwerdeführerin 2 und die D. _____ SA als nicht betroffene Personen im Sinne dieser Vorschrift zu qualifizieren wären. Es besteht vor diesem Hintergrund kein Anlass, in den – aufgrund des originären Ersuchens unter Vorbehalt der nachfolgend zu prüfenden weiteren Voraussetzungen – zu übermittelnden

Informationen und Unterlagen die Angaben über die Beschwerdeführerin 2 und die D._____ SA auszusondern bzw. unkenntlich zu machen (vgl. zum Ganzen E. 5.2).

9.6

9.6.1 Es bleiben noch die übrigen Voraussetzungen für die von der ESTV angeordnete Amtshilfeleistung gestützt auf das originäre Ersuchen zu prüfen.

9.6.2 Es ist nicht erkennbar und wird auch nicht geltend gemacht, dass eine dem russischen Recht entsprechende Besteuerung, wie sie der FTS mit den mittels dem originären Ersuchen begehrten Informationen und Unterlagen anstrebt, dem DBA-RU widerspricht (vgl. zu dieser Voraussetzung der Amtshilfeleistung den hiervoor [E. 2.2] zitierten letzten Passus von Art. 25a Abs. 1 Satz 1 DBA-RU).

9.6.3 Der Umstand, dass die zu übermittelnden Informationen und Dokumente vorliegend von der Vorinstanz unter anderem bei zwei Banken als Informationsinhaberinnen beschafft wurden, steht sodann der Amtshilfe nicht entgegen (vgl. E. 2.4.2). Die Beschwerdeführerinnen bringen indes sen sinngemäss vor, durch die von der ESTV vorgesehene Übermittlung von Bankunterlagen, die Zahlungen von und an Geschäftspartner der D._____ SA enthalten, würden über das Bankgeheimnis hinausgehende Geheimnisse im Sinne von Art. 25a Abs. 3 Bst. c DBA-RU verletzt.

Das genannte Vorbringen erscheint nicht als hinreichend substantiiert und ist unbegründet. Dies gilt umso mehr, als Art. 25a Abs. 3 Bst. c DBA-RU der Vorschrift von Art. 26 Abs. 3 Bst. c des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (im Folgenden: OECD-MA) nachgebildet ist und jedenfalls nach dem offiziellen Kommentar zum OECD-MA finanzielle Informationen (unter Einschluss von Büchern und Aufzeichnungen) ihrer Natur nach kein Handels-, Geschäfts- oder sonstiges Geheimnis im Sinne der letzteren Bestimmung darstellen (vgl. Kommentar zum OECD-MA 2010, Art. 26 N. 19.2; s. dazu ferner STEFAN OESTERHELT, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, publiziert in: Jusletter vom 12. Oktober 2009, Rz. 93 Fn. 102; vgl. zur zentralen Bedeutung des OECD-MA und seiner offiziellen Kommentierungen bei der Auslegung von Abkommensklauseln, die dem OECD-MA nachgebildet sind, BVGE 2011/6 E. 7.3.1, mit Hinweisen; vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 9.3). Die vorliegend in

Frage stehenden Bankunterlagen (act. 3 der Beilagen auf dem verschlüsselten USB-Stick zu act. 49 der vorinstanzlichen Akten [vgl. Rz. 62 der Beschwerden sowie Rz. 19 der Stellungnahmen der Beschwerdeführenden vom 13. März 2017]) beschränken sich im Wesentlichen auf solche finanziellen Informationen.

Im Übrigen hat die D. _____ SA der Übermittlung der sie betreffenden Dokumente und Informationen an den FTS ausdrücklich zugestimmt (vgl. Sachverhalt, Bst. B). Selbst wenn die von der ESTV angeordnete Amtshilfeleistung Handels-, Geschäfts- oder sonstige Geheimnisse dieser Gesellschaft mitumfassen würde, könnten die Beschwerdeführerinnen vor diesem Hintergrund nichts zu ihren Gunsten ableiten. Ob die Beschwerdeführerinnen überhaupt befugt wären, sich im vorliegenden Verfahren auf andere Geheimnisse als die eigenen (wie auf Geheimnisse der D. _____ SA oder solche von Drittpersonen) zu berufen, kann hier dahingestellt bleiben.

Schliesslich machen die Beschwerdeführerinnen zu Recht nicht geltend, dass ihre eigenen Handels-, Geschäfts- oder sonstigen Geheimnisse durch die von der ESTV im Zusammenhang mit dem originären Ersuchen geplante Amtshilfe verletzt würden.

9.6.4 Die Beschwerdeführerinnen bringen ferner vor, in Verletzung des Subsidiaritätsprinzips seien vorliegend in Russland nicht alle nach dem innerstaatlichen Recht üblichen Mittel ausgeschöpft worden.

Es besteht vorliegend mit Blick auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip kein Anlass, an der im originären Ersuchen enthaltenen Erklärung, dass alle in Russland verfügbaren Mittel zur Informationsbeschaffung genutzt wurden, zu zweifeln. Die Beschwerdeführerinnen haben nämlich keine konkreten Anhaltspunkte für eine fehlende Ausschöpfung aller üblichen, in Russland den Steuerbehörden zur Verfügung stehenden Mittel der Informationsbeschaffung dargetan, welche ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der erwähnten, im originären Ersuchen abgegebenen Erklärung des FTS zu wecken vermögen (vgl. E. 3.2). Insbesondere kann in der nicht näher substantiierten Behauptung in den Beschwerden, die russische Steuerbehörde habe weder die Beschwerdeführerin 2 noch eine andere in den vorliegenden Fall involvierte russische Gesellschaft oder C. _____ um Informationen ersucht, kein genügender Hinweis erblickt werden, um die im Zusammenhang mit dem originären Ersuchen von der ESTV beabsichtigte Amtshilfe gestützt auf das Subsidiaritätsprinzip (vgl. E. 2.5) zu verweigern.

9.7 Aufgrund des Ausgeführten (vgl. E. 8-9.6) hat die Vorinstanz zu Recht die amtshilfeweise Übermittlung der in den Schlussverfügungen an die beiden Beschwerdeführerinnen vorgesehenen Antworten auf das originäre Ersuchen angeordnet.

10.

10.1 Nachfolgend ist auf das zweite Ersuchen einzugehen, im Zuge dessen Behandlung die Vorinstanz angeordnet hat, es seien Informationen über den Beschwerdeführer zwecks Durchführung der Besteuerung der Beschwerdeführerin 1 in Russland an den FTS zu übermitteln. Es ist in diesem Zusammenhang zu prüfen, ob derjenige Teil der an die Beschwerdeführerin 1 gerichteten Verfügung, in welcher die Übermittlung von Information über den Beschwerdeführer angeordnet wird, und die Verfügung an den Beschwerdeführer rechtmässig sind.

10.2

10.2.1 Das zweite Ersuchen des FTS vom 4. April 2016 betrifft die Erhebung von Gewinnsteuern bei der Beschwerdeführerin 1, und zwar, soweit hier interessierend, die Gewinnsteuern im Zeitraum vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2014 (vgl. E. 6 am Ende). Der FTS gibt im zweiten Ersuchen zum Sachverhalt an, dass die Gesellschaften I. _____, J. _____ und K. _____ während den Jahren 2012-2014 bei russischen sog. «fly-by-night»-Gesellschaften Rohstoffe gekauft hätten. Diese Rohstoffe seien gemäss einer zwischen den hier namentlich genannten drei Gesellschaften und der Beschwerdeführerin 1 vereinbarten Gebührenregelung zur Verarbeitung zu raffinierten Edelmetallen an die Beschwerdeführerin 1 weitergeleitet worden. Die Beschwerdeführerin 1 habe – so der FTS – die Rohstoffe von den Gesellschaften I. _____, J. _____ und K. _____ gekauft und die von ihr raffinierten Edelmetallprodukte ins Ausland exportiert. Die russischen «fly-by-night»-Gesellschaften hätten die im genannten Zeitraum für den Verkauf der Rohstoffe erhaltenen Gelder an in den Britischen Jungferninseln und in Zypern registrierte Unternehmen überwiesen. Nach Angaben des russischen Zolldienstes hätten weder Offshore-Gesellschaften noch russische «fly-by-night»-Gesellschaften die Einfuhr von Waren auf dem Gebiet Russlands gemeldet. Deshalb hätten die russischen Behörden den Ort der Gewinnung der Rohstoffe, die anschliessend an die Beschwerdeführerin 1 weitergeschickt worden seien, nicht feststellen können. Während einer Strafuntersuchung gemäss Art. 199 des russischen Strafgesetzbuches sei festgestellt worden, dass der Beschwerdeführer, der Generaldirektor der Beschwerdeführerin 1, über ein Bankkonto in der Schweiz verfüge. Es bestehe die Vermutung, dass der Beschwerdeführer mittels des

erwähnten Konstruktes illegale, nicht erfasste Gewinne erhalten habe («*We believe that as a general director of A._____ Mr. C._____ might receive illegal unrecorded profits from the described scheme [...]*») und dies mit den auf dem Bankkonto des Beschwerdeführers getätigten Transaktionen bewiesen werden könne.

10.2.2 Ergänzend führt der FTS in seinem E-Mail vom 22. Juli 2016 unter anderem aus, dass der Generaldirektor einer russischen Gesellschaft nach dem russischen Arbeitsgesetz für die allgemeine Verwaltung der geschäftlichen Aktivitäten der Gesellschaft verantwortlich sei. Er fälle die Managemententscheidungen und sei Zeichnungsberechtigter. Überdies trage ein Generaldirektor die Verantwortung für die Auswirkungen seiner Entscheide und den sicheren sowie effektiven Einsatz des geschäftlichen Vermögens. Das im zweiten Ersuchen umschriebene Konstrukt bzw. «scheme» sei vor diesem Hintergrund ohne die persönliche Beteiligung des Beschwerdeführers nicht vorstellbar. Der FTS erklärt im genannten E-Mail zudem Folgendes:

«Please be informed that there is a **criminal case** on tax matters [...] in relation to companies-providers of the materials to company A._____ described in the scheme. Mr. C._____ is a witness in the case.»

11.

Vorab ist festzuhalten, dass das zweite Ersuchen des FTS (wie das originäre Amtshilfegesuch) sämtliche nach Ziff. 7 Bst. b des Protokolls zum DBA-RU erforderlichen Angaben enthält (vgl. zu dieser Vorschrift E. 4.1) und – wie bereits ausgeführt (vgl. E. 6 am Ende) – von vornherein nur in Bezug auf Informationen, die den Zeitraum ab dem 1. Januar 2013 betreffen, Amtshilfe geleistet werden könnte.

12.

12.1 In vergleichbarer Weise wie hinsichtlich des originären Ersuchens herrscht zwischen den Verfahrensbeteiligten Uneinigkeit darüber, ob die nach Ansicht der ESTV als Antworten auf das zweite Ersuchen zu übermittelnden Informationen als «voraussichtlich erheblich» im Sinne von Art. 25a Abs. 1 Satz 1 DBA-RU zu qualifizieren sind bzw. ob das letztere Gesuch eine unerlaubte «fishing expedition» darstellt.

Um zu klären, ob die erwähnten Informationen als «voraussichtlich erheblich» im abkommensrechtlichen Sinne zu betrachten sind, gilt es – entsprechend dem in E. 9.2 Ausgeführten – zu prüfen, ob der FTS mit seiner Sach-

verhaltensdarstellung hinreichende Anhaltspunkte für den von ihm geäusserten Verdacht geliefert hat, dass ein Teil des Gewinns der Beschwerdeführerin 1 zu Unrecht unversteuert an den Beschwerdeführer geflossen ist. Ob dabei das zweite Ersuchen – wie die ESTV annimmt – als «Ergänzungsersuchen» zum originären Amtshilfegesuch aufzufassen und dementsprechend bei der Beurteilung des zweiten Ersuchens auch die Sachverhaltsdarstellung im früheren originären Ersuchen heranzuziehen ist (was der FTS jedenfalls nicht ausdrücklich verlangt), kann – wie nachfolgend ersichtlich wird (vgl. E. 12.3 f.) – offen gelassen werden.

12.2 Die im zweiten Ersuchen sinngemäss behaupteten Verstösse – unterlassene Deklarationen von Importen und Auslandszahlungen – betreffen russische «fly-by-night»-Gesellschaften und Offshore-Gesellschaften. Dabei handelt es sich aber nach der Darstellung im zweiten Ersuchen ausschliesslich um Gesellschaften, welche der Beschwerdeführerin 1 auf der Umsatzkette vorgelagert sind. Auch die nach dem zweiten Ersuchen im Rahmen des darin beschriebenen Konstrukts (bzw. «scheme») angeblich erfolgten Zahlungsflüsse («withdrawal of funds») von den russischen «fly-by-night»-Gesellschaften an Offshore-Gesellschaften sind nicht der Umsatzstufe zuzuordnen, auf welcher die Beschwerdeführerin 1 (mit dem Beschwerdeführer als ihrem seinerzeitigen Direktor) zu verorten ist.

Inwiefern das der russischen Gewinnsteuer unterliegende Substrat der Beschwerdeführerin 1 durch die beschriebenen Verstösse geschmälert oder nicht ordnungsgemäss deklariert worden sein soll, wird bei dieser Sachlage im Rahmen einer isolierten Betrachtung des zweiten Ersuchens (einschliesslich des dazu verfassten E-Mails des FTS vom 22. Juli 2016) nicht ersichtlich. Insbesondere ist zu konstatieren, dass der FTS weder explizit noch implizit behauptet, es seien in Russland steuerbare Gewinne am russischen Fiskus vorbeigeschleust worden, indem die Beschwerdeführerin 1 Überweisungen an den Beschwerdeführer (z.B. im Zusammenhang mit fiktiven Geschäften) tätigte (vgl. die in dieser Hinsicht zutreffenden Ausführungen in Rz. 13 der Stellungnahmen der Beschwerdeführenden vom 13. März 2017) oder den Beschwerdeführer ihr zustehende Gelder von Dritten vereinnahmte. Trotz des Umstandes, dass vom ersuchenden Staat keine lückenlose und völlig widerspruchsfreie Darstellung des massgeblichen Sachverhalts erwartet werden darf (vgl. E. 3.1), kann vorliegend nicht darüber hinweggesehen werden, dass dem zweiten Ersuchen (und dem E-Mail vom 22. Juli 2016) nicht zu entnehmen ist, auf welche Weise im Zusammenhang mit dem darin umschriebenen Konstrukt der Beschwer-

deführerin 1 zustehende Gewinne am Fiskus vorbei dem Beschwerdeführer zugeflossen sein könnten. Denn bei dieser Sachlage ergibt sich (allein) aus der Darstellung im zweiten Ersuchen nicht, dass die verlangten Informationen von Russland für die korrekte Gewinnbesteuerung der Beschwerdeführerin 1 benötigt werden und diese Informationen folglich im abkommensrechtlichen Sinne voraussichtlich erheblich sind.

Auch aus der Rede von einem steuerstrafrechtlichen Verfahren bzw. einem «criminal case on tax matters» im E-Mail des FTS vom 22. Juli 2016 kann nicht auf die voraussichtliche Erheblichkeit der hier interessierenden Informationen geschlossen werden. Bezeichnenderweise spricht nämlich der FTS hier lediglich von einem (Steuer-)Strafverfahren gegen die Lieferanten der Beschwerdeführerin 1, nicht aber von einem Verfahren betreffend die Beschwerdeführerin 1 selbst.

Mit dem Hinweis, dass der Beschwerdeführer Gelder aus einem «illegal scheme» erhalten habe, scheint der FTS im Übrigen zwar möglicherweise ein strafrechtlich relevantes Verhalten des Beschwerdeführers zu behaupten. Am Umstand, dass die verlangten Informationen für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns der Beschwerdeführerin 1 nicht voraussichtlich erheblich sind, ändert dies jedoch nichts.

12.3 Selbst wenn man mit der Vorinstanz davon ausginge, bei der im zweiten Ersuchen unter der Bezeichnung «scheme» skizzierten (angeblichen) Sachverhalts- und Rechtsgestaltung der Betroffenen handle es sich letztlich um das gleiche Konstrukt zur Umgehung oder Hinterziehung der Mehrwertsteuer wie im originären Ersuchen, lässt sich nicht erkennen, inwiefern die vom FTS mit dem zweiten Ersuchen verlangten Informationen über den Beschwerdeführer im hier massgebenden Sinne voraussichtlich erheblich für die Besteuerung der Beschwerdeführerin 1 sind. Denn auch bei einer Berücksichtigung der Sachverhaltsdarstellung im originären Ersuchen im Rahmen der Prüfung des zweiten Ersuchens lässt sich nicht annehmen, dass der FTS hinreichend dargelegt hat, inwiefern *Gewinnsteuersubstrat* der Beschwerdeführerin 1 zu Unrecht unversteuert dem Beschwerdeführer zugeflossen sein soll. An den im originären Ersuchen angesprochenen, gewinnsteuerlich möglicherweise relevanten Zahlungsflüssen war nämlich der Beschwerdeführer nach der Darstellung in diesem Gesuch jedenfalls nicht als Empfänger beteiligt. Entgegen der Auffassung der ESTV lässt sich deshalb nicht annehmen, dass «das [originäre] Amtshilfeersuchen und das Ergänzungersuchen [bzw. das zweite Ersuchen] [...] den Zusammenhang zwischen der Beschwerdeführerin [1], der B._____, der D._____ SA

sowie Herrn C. _____ erkennen» lassen (vgl. Vernehmlassung zur Beschwerde der Beschwerdeführerin 1, S. 6).

Da das zweite Ersuchen gemäss expliziter Angabe des FTS (nur) zwecks Erhebung der Gewinnsteuer bei der Beschwerdeführerin 1 gestellt wurde, braucht nicht geprüft zu werden, ob die Informationen abkommensrechtlich als voraussichtlich erheblich hinsichtlich der Erhebung der Mehrwertsteuer bei der Beschwerdeführerin 1 zu qualifizieren sind.

12.4 Aufgrund der festgestellten fehlenden abkommensrechtlichen voraussichtlichen Erheblichkeit der im zweiten Ersuchen verlangten Informationen sind letztere nicht an den FTS zu übermitteln. Es erübrigt sich daher, auf die zu diesen Informationen gemachten weiteren Ausführungen der Verfahrensbeteiligten einzugehen.

13.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die von der Vorinstanz beabsichtigte Amtshilfe insoweit unzulässig ist, als sie Informationen und Dokumente betrifft, deren Übermittlung der FTS im Ersuchen vom 4. April 2016 (zweites Ersuchen) beantragt. Hinsichtlich der einzelnen Beschwerden ergibt sich somit, was folgt:

Die Beschwerde der Beschwerdeführerin 1 ist teilweise gutzuheissen. Dispositiv-Ziff. 2 der an die Beschwerdeführerin 1 gerichteten Schlussverfügung vom 6. Dezember 2016 ist insoweit aufzuheben, als darin unter dem Abschnitt «Ergänzungsersuchen vom 4. April 2016» die Übermittlung von Antworten (samt den dazu auf dem USB-Stick gespeicherten Dateien) an den FTS angeordnet wird. Im Übrigen ist das Rechtsmittel der Beschwerdeführerin 1 abzuweisen.

Die Beschwerde der Beschwerdeführerin 2 gegen die an diese Beschwerdeführerin gerichtete Schlussverfügung der ESTV vom 6. Dezember ist abzuweisen.

Schliesslich ist die Beschwerde des Beschwerdeführers gutzuheissen und die an ihn gerichtete Schlussverfügung der Vorinstanz vom 6. Dezember 2016 vollumfänglich aufzuheben.

14.

14.1 Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG).

Die Verfahrenskosten sind unter Berücksichtigung des aufgrund der Verfahrensvereinbarung reduzierten Aufwandes, der Komplexität der sich jeweils stellenden Fragen sowie des Umfangs und der Bedeutung der jeweils streitbetroffenen Informationen festzusetzen auf a) Fr. 3'300.- für die von der Beschwerdeführerin 1 erhobene Beschwerde, b) Fr. 1'800.- für die von der Beschwerdeführerin 2 eingereichte Beschwerde und c) Fr. 1'500.- für das vom Beschwerdeführer erhobene Rechtsmittel. Insgesamt sind die Verfahrenskosten somit auf Fr. 6'600.- festzusetzen (vgl. zur Kostenbemessung Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die erwähnten Kosten im Umfang von Fr. 1'800.- der mit ihrer Beschwerde teilweise unterliegenden Beschwerdeführerin 1 und im Umfang von Fr. 1'800.- der mit ihrem Rechtsmittel vollumfänglich unterliegenden Beschwerdeführerin 2 aufzuerlegen. Die beiden genannten Beträge sind den von der Beschwerdeführerin 1 und der Beschwerdeführerin 2 jeweils geleisteten Kostenvorschüssen (je Fr. 2'000.-) zu entnehmen, wobei die Restbeträge (je Fr. 200.-) nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten sind.

Der Beschwerdeführer obsiegt mit seiner Beschwerde vollumfänglich, weshalb ihm keine Kosten aufzuerlegen sind. Der von ihm geleistete Kostenvorschuss (Fr. 2'000.-) ist ihm nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

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

14.2 Obsiegende, vertretene Parteien haben Anspruch auf eine Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz; obsiegt die Partei nur teilweise, ist die Parteientschädigung entsprechend zu kürzen (vgl. Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. VGKE). Die Parteientschädigungen für die notwendigen Auslagen, welche der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin 1 und dem vollumfänglich obsiegenden Beschwerdeführer erwachsen sind, sind mangels Kostennote aufgrund der Akten und nach freiem richterlichem Ermessen praxisgemäss auf je Fr. 2'250.- festzusetzen (vgl. Art. 14 Abs. 2 VGKE). Bei letzterem Betrag handelt es sich dabei im Falle der Beschwerdeführerin 1 um eine reduzierte Parteientschädigung. Der Beschwerdeführerin 2 ist keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Verfahren A-171/2017, A-172/2017 und A-173/2017 werden vereinigt.

2.

Im Sinne der Erwägungen wird die Beschwerde der Beschwerdeführerin 1 teilweise gutgeheissen und wird Dispositiv-Ziff. 2 der an diese Beschwerdeführerin gerichteten Schlussverfügung der Vorinstanz vom 6. Dezember 2016 teilweise aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde der Beschwerdeführerin 1 abgewiesen.

3.

Die Beschwerde der Beschwerdeführerin 2 wird abgewiesen.

4.

Die Beschwerde des Beschwerdeführers wird gutgeheissen. Die an den Beschwerdeführer gerichtete Schlussverfügung der Vorinstanz vom 6. Dezember 2016 wird aufgehoben.

5.

Den Beschwerdeführerinnen werden Verfahrenskosten von je Fr. 1'800.- auferlegt. Die von ihnen in der Höhe von je Fr. 2'000.- geleisteten Kostenvorschüsse werden zur Begleichung dieser Verfahrenskosten verwendet. Nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils wird den Beschwerdeführerinnen der Restbetrag von je Fr. 200.- zurückerstattet.

Dem Beschwerdeführer werden keine Verfahrenskosten auferlegt. Der vom Beschwerdeführer einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 2'000.- wird diesem nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

6.

Die ESTV wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin 1 eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 2'250.- zu bezahlen.

Die ESTV wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 2'250.- zu bezahlen.

Der Beschwerdeführerin 2 wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

7.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin 1 (Gerichtsurkunde; Beilage: Rückerstattungsformular)
- die Beschwerdeführerin 2 (Gerichtsurkunde; Beilage: Rückerstattungsformular)
- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde; Beilage: Rückerstattungsformular)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Beat König

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). In der Rechtschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtschrift 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: