

BVGer A-2424/2022 vom 10. März 2023

Bundesverwaltungsgericht, 2023-03-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2424_2022

FR: TAF A-2424/2022 du 10 mars 2023

IT: TAF A-2424/2022 del 10 marzo 2023

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der AT gestützt auf das Abkommen vom 26. April 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.933.21; nachfolgend: DBA CH-ES) zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG, SR 651.1). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA CH-ES (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

E. 1.2

Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Amtshilfe gestützt auf das DBA CH-ES zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31 - 33 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Das Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021), soweit das VGG oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist folglich gegeben.

E. 1.3

Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde berechtigt (Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist - unter Vorbehalt des unter E. 4.2.2.3 Ausgeführten - einzutreten (Art. 50 Abs. 1 VwVG, Art. 52 Abs. 1 VwVG).

E. 1.4

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann 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).

E. 2.1.1

Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber Spanien ist vorliegend Art. 25bis DBA CH-ES sowie Ziff. IV des dazugehörigen Protokolls (nachfolgend: Protokoll zum DBA CH-ES). Die aktuell geltenden Fassungen sind diejenigen gemäss Art. 9 bzw. Art. 12 des Protokolls vom 27. Juli 2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Spanien zur Änderung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (AS 2013 2367, nachfolgend: Änderungsprotokoll vom 27. Juli 2011). Diese sind am 24. August 2013 in Kraft getreten und auf das vorliegende Amtshilfeersuchen, welches Einkommenssteuern für die Jahre (...) - (...) betrifft, anwendbar (vgl. Art. 13 Abs. 2 Bst. [iii] des Änderungsprotokolls vom 27. Juli 2011).

E. 2.1.2

Artikel 25bis DBA CH-ES entspricht weitgehend dem Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens (vgl. Botschaft des Bundesrats vom 23. November 2011 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens vom 26. April 1966 zwischen der Schweiz und Spanien auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BBl 2011 9153, 9160). Gemäss Art. 25bis Abs. 1 DBA CH-ES tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts über Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, vor-aussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA CH-ES (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA CH-ES (unter das Abkommen fallende Steuern) eingeschränkt.

E. 2.2.1

Die formellen Voraussetzungen für Amtshilfebegehren gestützt auf das DBA CH-ES sind in Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls zum DBA CH-ES geregelt. Demnach besteht Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staats bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Artikel 25bis den Steuerbehörden des ersuchten Staats die nachstehenden Angaben zu liefern haben: a) die Identität der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person; b) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden; c) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht; d) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden; e) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.

E. 2.2.2

Das Amtshilfeersuchen vom (...) erfüllt diese formellen Voraussetzungen. Etwas anderes wird vom Beschwerdeführer auch nicht geltend gemacht.

E. 2.3

Gemäss Art. 25bis Abs. 1 DBA CH-ES tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts über Steuern jeder Art und Bezeichnung voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht.

E. 2.3.1

Gemäss Ziff. IV Abs. 3 des Protokolls zum DBA CH-ES besteht Einvernehmen darüber, dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls sieht zwar wichtige verfahrenstechnische Vor-aussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions» vor; seine Buchstaben a-e sind jedoch nicht so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern.

E. 2.3.2

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 143 II 185 E. 3.3.1; 141 II 436 E. 4.4.3). 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 143 II 185 E. 3.3.2). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen. Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1; 142 II 161 E. 2.1.1). Der ersuchte Staat hat sich im Rahmen des Amtshilfeverfahrens nicht zum innerstaatlichen Steuer- und Verfahrensrecht des ersuchenden Staats zu äussern. Für die voraussichtliche Erheblichkeit reicht vielmehr aus, dass die ersuchten Informationen für eine Verwendung im ausländischen Verfahren als potenziell geeignet erscheinen (BGE 144 II 206 E. 4.3; Urteil des BGer 2C_662/2021 und 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1). Soweit das nationale Verfahrensrecht des ersuchenden Staats einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, hat die betroffene Person dies im Grundsatz vor den Behörden des ersuchenden Staats geltend zu machen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.6; 142 II 218 E. 3.6; 142 II 161 E. 2.2; Urteil des BGer 2C_662/2021 und 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1).

E. 2.3.3

Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. In diesem Sinne hat der ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (BGE 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3.4; A-186/2021 vom 21. Dezember 2021 E. 2.1.2; A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.2). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich», nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint, sodass das Ersuchen als Vorwand für eine unbestimmte Suche nach Beweismitteln erscheint. Die ersuchte Behörde hat somit nicht zu entscheiden, ob der im Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, sondern muss nur überprüfen, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zu diesem Sachverhalt

haben (BGE 144 II 206 E. 4.3; 143 II 185 E. 3.3.2; 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3.4). In letzterem Sinne ist 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 (statt vieler: Urteile des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.2 m.w.H.). Die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen kommt demnach in erster Linie dem ersuchenden Staat zu. Der Begriff (der voraussichtlichen Erheblichkeit) bildet dabei eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1).

E. 2.3.4

Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht formell betroffene Personen sind, ist gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen (vgl. Urteile des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.5; A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.4.4).

E. 2.3.5

Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; vgl. statt vieler: Urteil des BGER 2C_287/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5; Urteil des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.6 m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird (statt vieler: Urteil des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.6.3). Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person voraussichtlich erheblich sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würde, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff.; 141 II 436 E. 4.2.3 f.; Urteil des BGER 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; Urteil des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.6 m.w.H.).

E. 2.4.1

Gemäss Ziff. IV Abs. 1 des Protokolls zum DBA CH-ES «besteht Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er zur Beschaffung der Informationen alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel, die nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbunden sind, ausgeschöpft hat» (sog. Subsidiaritätsprinzip).

E. 2.4.2

Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (nachfolgend E. 2.6) besteht rechtsprechungsgemäss 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 sowie ein ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.3.3; A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.4.2; A-6744/2019 vom 15. Dezember 2020 E. 2.5.2).

E. 2.5.1

Der ersuchende Staat hat schliesslich bei der Verwendung der ersuchten Informationen das Spezialitätsprinzip einzuhalten. Gemäss Art. 25bis Abs. 2 DBA CH-ES sind alle Informationen, die ein Vertragsstaat im Rahmen der internationalen Steueramtshilfe erhalten hat, von diesem ebenso geheim zu halten wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staats beschafften Informationen. Die Informationen dürfen nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder der Strafverfolgung, mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Art. 25bis Abs. 1 DBA CH-ES genannten Steuern oder mit der Aufsicht über diese Funktionen befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen grundsätzlich nur für die hiervor genannten Zwecke verwenden.

E. 2.5.2

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung weist das Spezialitätsprinzip nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension auf. Demnach dürfen Informationen nicht nur bloss für Steuerzwecke gemäss dem DBA CH-ES, sondern auch nur gegenüber denjenigen Personen, gegen welche sich das Amtshilfegesuch ausdrücklich richtet, verwendet werden (BGE 147 II 13 E. 3.1 ff.; Urteil des BGer 2C_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.4).

E. 2.6

Ein wichtiges Element in 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 anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 146 II 150 E. 7; 144 II 206 E. 4.4; 143 II 224 E. 6.3, je mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.3). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Die Vermutung des guten Glaubens kann nur aufgrund konkreter, nachgewiesener Anhaltspunkte umgestossen werden (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1; 144 II 206 E. 4.4). 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 (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.3; A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.3). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteil des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9). Es liegt dabei an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (zum Ganzen vgl. Urteile des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9; A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 2.2, je mit Hinweisen).

E. 2.7

Die wirtschaftlichen Verhältnisse einer Person gehören zu deren Privatsphäre, die einen Teilgehalt des Grundrechts auf Schutz der Privatsphäre gemäss Art. 13 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV, SR 101) und Art. 8 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) bildet. Als Einschränkung des Grundrechts auf Schutz der Privatsphäre dürfen Bankkundendaten unter den Voraussetzungen von Art. 36 BV bzw. Art. 8 Ziff. 2 EMRK ins Ausland weitergegeben werden, d.h. sofern eine gesetzliche oder staatsvertragliche Grundlage und ein öffentliches Interesse daran besteht und die entsprechende Massnahme zudem dem Gebot der Verhältnismässigkeit entspricht (vgl. BGE 139 II 404 E. 7.1; 137 II 431 E. 2.1.2; BVGE 2010/40 E. 6.5).

E. 3

Im vorliegenden Fall beantragt der Beschwerdeführer in der Hauptsache die Aufhebung der Schlussverfügung vom 27. April 2022 und die Verweigerung der Amtshilfe an Spanien.

E. 3.1

Zur Begründung macht der Beschwerdeführer geltend, die AT habe nicht alle nach innerstaatlichem Recht vorgesehenen üblichen Mittel ausgeschöpft, bevor sie das Amtshilfeersuchen gestellt habe. Somit sei das Subsidiaritätsprinzip verletzt. Die AT habe im Ersuchen zwar angegeben, dass die geforderten Informationen vorgängig erfolglos beim ihm eingefordert worden seien. Aus dem Ersuchen gehe aber nicht hervor, ob daraufhin allfällige weitere, zur Verfügung stehende Mittel ausgeschöpft wurden. Jedenfalls habe er (der Beschwerdeführer) mit der AT kooperiert und dieser im Rahmen der Steuerrevision zahlreiche Dokumente und Informationen zukommen lassen. Zur Untermauerung dieses Vorbringens reicht er einen Bericht der spanischen Steuerverwaltung vom (...) (in spanischer Sprache) zu den Akten. Es fänden auch weiterhin Gespräche zwischen seinen Vertretern in Spanien und den spanischen Steuerbehörden mit Bezug auf die Steuerjahre (...) - (...) statt. Die ersuchende Behörde habe somit weitere übliche innerstaatliche Mittel ergreifen können, welche nicht mit einem unverhältnismässigen Aufwand verbunden gewesen wären.

E. 3.2

Die AT bestätigte in Rubrik 17 des Ersuchens vom (...) ausdrücklich, dass sie alle üblichen, im spanischen Steuerverfahren verfügbaren Auskunftsquellen ausgeschöpft habe («The requesting competent authority confirms that (...) [i]t has exhausted all regular sources of information available under its domestic tax procedure»). Sie führt auch aus, dass A._____ für die betreffenden Steuerjahre keine Steuererklärungen eingereicht habe. Er sei im Rahmen der Steuerüberprüfung aufgefordert worden, Informationen zu seinem weltweiten Einkommen und Vermögen einzureichen, habe dies jedoch verweigert (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Wie die ESTV zu Recht ausführt, war sie rechtsprechungsgemäss in Anwendung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips grundsätzlich verpflichtet, auf diese Erklärungen zu vertrauen (vgl. E. 2.4.2). Die Ausführungen des Beschwerdeführers sind vorliegend auch nicht geeignet, die Erklärung der AT zu widerlegen. Der Beschwerdeführer äussert lediglich die vage Vermutung, der AT hätten nach der erfolgten Aufforderung zur Einreichung der Informationen noch weitere innerstaatliche Mittel zur Verfügung gestanden. Damit verkennt er jedoch, dass ein ersuchender Staat rechtsprechungsgemäss gar nicht verpflichtet ist, sämtliche verfügbaren Mittel auszuschöpfen und dass etwa eine theoretische Möglichkeit der Androhung von Zwangsmassnahmen einem

Amtshilfeersuchen nicht entgegensteht (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-5650/2021 vom 2. November 2022 E. 3.2.6, mit weiteren Hinweisen). Auch aus dem Hinweis, dass der Beschwerdeführer mit der spanischen Steuerbehörde kooperiert und zahlreiche Dokumente eingereicht habe und über seine spanischen Anwälte auch weiterhin in Kontakt mit dieser stehe, vermag der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Bei dem von ihm zu den Akten gereichten Dokument in spanischer Sprache handelt es sich soweit für das Bundesverwaltungsgericht ersichtlich um den Ausdruck eines elektronischen Aktenverzeichnisses der AT betreffend den Beschwerdeführer («Indice de expediente electrónico»). Dem Verzeichnis ist zu entnehmen, dass die spanische Behörde zahlreiche Aufforderungen zur Einreichung von Informationen an Dritte richtete (vgl. Ziff. 7, «Requerimientos de información a terceros efectuados»). Darunter ist auch eine Aufforderung betreffend Bankkonten bei der «Banque B. _____» genannt, wobei es sich um das vorliegende Ersuchen handeln dürfte (Ziff. (...); «Requerimientos inter cuentas bancarias suiza pendientes de contestación - Inter Banque B. _____»). Bei den Einträgen zu Steuerbescheinigungen (Ziff. (...); «Información fiscal bancos»), Bankauszügen (Ziff. (...), «Movimientos cuentas bancarias») und Bankkarten (Ziff. (...), «Tarjetas») sind die vom Amtshilfeersuchen betroffenen Konten oder Karten jedoch nicht aufgeführt. Damit ist das Verzeichnis nicht geeignet, die Erklärung der AT zu widerlegen. Es deutet vielmehr darauf hin, dass die Ausführungen der AT, wonach der Beschwerdeführer die geforderten Informationen zu seinem weltweiten Einkommen und Vermögen nicht eingereicht habe, zutreffend sind. Schliesslich kann es rechtsprechungsgemäss einem Staat auch nicht verwehrt werden, mit dem Steuerpflichtigen weiter in Kontakt zu bleiben bzw. diesen zu befragen, auch wenn bereits ein Amtshilfegesuch gestellt wurde (vgl. Urteile des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.2.3; A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 5.2.2).

E. 3.3

Damit ist das Subsidiaritätsprinzip vorliegend eingehalten. Das Hauptbegehren um Aufhebung der Schlussverfügung vom 27. April 2022 und Verweigerung der Amtshilfe an Spanien ist abzuweisen.

E. 4

Als Eventualbegehren fordert der Beschwerdeführer die Rückweisung des Verfahrens an die ESTV zur Vornahme diverser Schwärzungen im gemäss Schlussverfügung vom 27. April 2022 zu übermittelnden Annex Nr. 15. Dabei handelt es sich um Informationen zu einer auf den Beschwerdeführer lautenden Kreditkarte.

E. 4.1.1

Gemäss dem «Eventualbegehren 2.a» fordert der Beschwerdeführer in den zu übermittelnden Kreditkartenabrechnungen die Schwärzung sämtlicher Summen, die die Jahre (...) und (...) betreffen (Angaben auf S. 8 - 14 und 165 - 167 von Annex Nr. 15). Die Vorinstanz habe die entsprechenden Einträge bereits geschwärzt, die Schwärzung der dazugehörenden Summen aber unterlassen. Daraus liessen sich Rückschlüsse auf die Verwendung der Kreditkarte in den Jahren (...) und (...) ziehen. Dies stelle eine unzulässige spontane Amtshilfeleistung dar.

E. 4.1.2

Die Vorinstanz führt dazu in der Vernehmlassung vom 15. Juli 2022 aus, dem Antrag könne mit Blick auf das Urteil des BGer 2C_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 11.2.1 stattgegeben

werden.

E. 4.1.3

Die verschiedenen, auf Seiten 8 - 14 und 165 - 167 des Annex Nr. 15 wiedergegebenen Gesamtbeträge stellen die Summen der auf den Auszügen wiedergegebenen Buchungen dar. Verschiedene dieser Buchungen wurden von der ESTV geschwärzt, da sie entweder den Monat Dezember des Jahres (...) oder den Monat Januar des Jahres (...) und somit nicht die Steuerjahre (...) oder (...) betreffen. Mit den Gesamtbeträgen der Buchungen und den übrigen, zu Recht nicht geschwärzten Buchungen betreffend die Steuerjahre (...) und (...) lässt sich durch einfache Subtraktion errechnen, um welche Summen es sich bei den geschwärzten Buchungen handelt. Damit könnte die ersuchende Behörde an Informationen gelangen, die ihr nicht zugänglich sein sollten. Der Antrag um Schwärzung dieser Summen ist demnach gutzuheissen (vgl. für einen ähnlichen Sachverhalt: Urteil des BGer 2C_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 11.2.1).

E. 4.1.4

Bei der Durchsicht der übrigen zu übermittelnden Unterlagen springt ins Auge, dass auch dort Summen wiedergegeben sind, aufgrund welcher Rückschlüsse auf Vermögenbewegungen gezogen werden können, die nicht im vom Ersuchen betroffenen Zeitrahmen stattfanden. Auch diese Summen sind zu schwärzen (Annex 2: S. 9, 24, 39, 56; Annex 3: S. 18; Annex 4: S. 22; Annex 5: S. 28; Annex 6: S. 21; Annex 7: S. 27; Annex 8: S. 20; Annex 9: S. 20; Annex 10: S. 22; Annex 11: S. 20; Annex 12: S. 23 [die für die letzten zehn Jahre angegebenen Werte in den Spalten «Deposits», «Withdrawals», «Net deposits», «Gains» und «Net income»]).

E. 4.2.1

Sodann fordert der Beschwerdeführer als «Eventualbegehren 2.b» die Schwärzung bzw. Aussonderungen der auf den Kreditkartenabrechnungen des Beschwerdeführers ebenfalls wiedergegebenen Kreditkartenabrechnungen zu Kreditkarten, die von M._____ und N._____ gehalten werden. Dabei handle es sich um Mitarbeitende einer operativen Gesellschaft des Beschwerdeführers. Diese Personen stünden in keinem Zusammenhang zum Ersuchen und tauchten rein zufällig in den Dokumenten auf. Die auf den Abrechnungen ausgewiesenen Transaktionen gäben keinen Grund zur Annahme, dass diese Personen in einem direkten Verhältnis zum Beschwerdeführer gestanden hätten und dies werde von der AT auch nicht geltend gemacht. Die Informationen seien daher nicht voraussichtlich erheblich. Überdies habe die AT auch gar nicht um Übermittlung dieser Abrechnungen ersucht, da es sich nicht um Kreditkarten handle, bei denen der Beschwerdeführer Inhaber oder Bevollmächtigter sei. Die Übermittlung der Abrechnungen würde demnach auch eine unzulässige spontane Amtshilfeleistung darstellen. Selbst die ESTV habe diese Informationen teilweise geschwärzt.

E. 4.2.2.1

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind Amtshilfeersuchen im Hinblick auf das von der ersuchten Behörde verfolgte Ziel nach Treu und Glauben auszulegen (BGE 147 II 116 E. 5.2). Mit dem Amtshilfeersuchen vom (...) ersuchte die AT unter anderem um (weitere) Bankkonten bei der B._____ Bank, bei welchen der Beschwerdeführer als Kontoinhaber, Bevollmächtigter oder wirtschaftlich Berechtigter aufgeführt ist (vgl. Sachverhalt Bst. A.a). Zudem ersuchte sie um Informationen zu allfälligen, mit solchen Konten verbundenen Bankkarten, bei denen der Beschwerdeführer Inhaber oder

Bevollmächtigter ist («In case any bank card would exist linked to the referred bank account(s), with the concerned person as the holder or authorized person, please provide for these the information required [...]»). Ziel des Ersuchens ist die Ermittlung der steuerrechtlichen Ansässigkeit des Beschwerdeführers im fraglichen Zeitraum sowie die Gewährleistung seiner korrekten Besteuerung (vgl. Sachverhalt Bst. A.b).

E. 4.2.2.2

Wie den von der L. _____ AG übermittelten Informationen zu entnehmen ist, laufen die Kreditkarten des Beschwerdeführers, von M. _____ und von N. _____ über ein gemeinsames Kartenkonto (Nr. [...]; vgl. Akte [act.] Nr. 25 der Vorinstanz). Die Hauptkarte zu diesem Kartenkonto lautet auf den Beschwerdeführer. Das Amtshilfeersuchen vom (...) ist nach Treu und Glauben so auszulegen, dass damit nicht nur um Übermittlung der Kreditkartenabrechnungen zur auf den Beschwerdeführer lautenden Hauptkarte, sondern auch der Abrechnungen zu den mit dem gleichen Kartenkonto verbundenen Neben- bzw. Partnerkarten ersucht wird. So werden die auf M. _____ und N. _____ lautenden Kreditkarten auch von der L. _____ AG klar dem Beschwerdeführer zugeordnet und erscheinen auf dessen Kreditkartenabrechnungen. Überdies sind alle drei Kreditkarten mit dem Konto Nr. (...) bei der B. _____ Bank verknüpft (vgl. Übermittlungsschreiben der B. _____ Bank, Akte Nr. 4 der Vorinstanz). Inhaberin dieses die Karten alimentierenden Kontos ist die beschwerdeberechtigte Person 5. Der Beschwerdeführer ist jedoch alleiniger wirtschaftlich Berechtigter des Kontos und verfügt über eine uneingeschränkte Vollmacht. Die beschwerdeberechtigte Person 5 tritt weder im zu übermittelnden Kreditkartenantrag betreffend die Karte des Beschwerdeführers («main card») noch auf den Kreditkartenabrechnungen in Erscheinung. Vor diesem Hintergrund würde die enge, vom Beschwerdeführer angestrebte Auslegung des Ersuchens dem Ziel der Gewährleistung eines effektiven Austausches von Informationen entgegenstehen. Die Vorinstanz hat demnach zu Recht festgehalten, dass auch die Abrechnungen zu den Kreditkarten von M. _____ und N. _____ vom Ersuchen erfasst sind.

E. 4.2.2.3

Die Vorinstanz weist auch zu Recht darauf hin, dass auf im Interesse von Dritten gestellte Anträge um Schwärzung bzw. Aussonderung von Informationen rechtsprechungsgemäss nicht einzutreten ist (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-3119/2020 vom 7. Dezember 2022 E. 5.4.1 m.w.H.). Insoweit als der Beschwerdeführer die Schwärzungsanträge im Interesse von M. _____ und N. _____ stellt, ist demnach nicht darauf einzutreten. Letztere sind jedoch durch das Spezialitätsprinzip vor einer Verwendung der sie betreffenden Informationen geschützt (vgl. E. 2.5.2).

E. 4.2.2.4

Insoweit als der Beschwerdeführer geltend macht, die Informationen betreffend die auf M. _____ und N. _____ lautenden Kreditkarten seien für die Beurteilung seiner Steuersituation nicht voraussichtlich erheblich, ist ihm nicht zu folgen. Im vorliegenden Fall kann nicht ausgeschlossen werden, dass die auf M. _____ und N. _____ lautenden Kreditkarten für die persönlichen Zwecke des Beschwerdeführers oder ihm nahestehender Personen verwendet wurden. Die Art der Nutzung der Karten ist damit grundsätzlich relevant für die Klärung der steuerlichen Ansässigkeit des Beschwerdeführers und die Festsetzung seiner möglichen Steuerpflicht. So geben die Auszüge Aufschluss über die Art

der Verwendung der Karten und den Ort der getätigten Transaktionen, woraus möglicherweise Rückschlüsse auf den Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers gezogen werden können. Schliesslich ergeben sich für das Bundesverwaltungsgericht aufgrund der Akten auch keine eindeutigen Hinweise, dass es sich bei M. _____ und N. _____ tatsächlich um Mitarbeitende einer operativen Gesellschaft des Beschwerdeführers handelt(e) bzw. dass die besagten Karten ausschliesslich zu geschäftlichen Zwecken eines der Unternehmen des Beschwerdeführers verwendet wurden. Diese Frage kann aber letztlich offenbleiben. Die Vorinstanz weist zu Recht darauf hin, dass die Informationen auch in diesem Fall für die Ermittlung der Steuersituation des Beschwerdeführers erheblich sein könnten, da von der spanischen Steuerbehörde unter anderem untersucht wird, ob sich der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Interessen des Beschwerdeführers im relevanten Zeitraum in Spanien befand (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Die Kreditkartenabrechnungen erweisen sich somit als voraussichtlich erheblich.

E. 4.3.1

Zuletzt fordert der Beschwerdeführer als «Eventualbegehren 2.c» die Schwärzung von Einträgen auf den Kreditkartenabrechnungen zu Behandlungen in Spitälern, welche er im (...) und im (...) in Anspruch genommen habe (Annex 15, S. 35 und S. 164). Es gelte den Schutz der Privatsphäre als eines der Grundrechte auch im Amtshilfeverfahren zu wahren. Sein Interesse, dass die ersuchende Behörde keine Informationen über seinen Gesundheitszustand erhalte, sei höher zu gewichten sei als das Interesse der ersuchenden Behörde am Erhalt der Informationen.

E. 4.3.2

Die Weitergabe von Bankdaten ins Ausland erfordert neben einer gesetzlichen oder staatsvertraglichen Grundlage und einem öffentlichen Interesse auch die Übereinstimmung mit dem Gebot der Verhältnismässigkeit (vgl. E. 2.7). Zu den öffentlichen Interessen, die die Schweiz als ersuchter Staat im Rahmen der Amtshilfe verfolgt, gehören unter anderem die Wahrung künftiger eigener Interessen an der Durchsetzung der innerstaatlichen Rechtsordnung oder an der Eintreibung von Steuerforderungen, die Wahrung guter Wirtschaftsbeziehungen mit dem ersuchenden Staat sowie die Erfüllung eingegangener völkerrechtlicher Verpflichtungen (BVGE 2010/40 E. 6.5.4).

E. 4.3.3

Im vorliegenden Fall ist mit Bezug auf die Verhältnismässigkeit der Übermittlung der fraglichen Informationen Folgendes festzuhalten: Wie der Beschwerdeführer zu Recht nicht bestreitet, erweisen sich die mit dem Amtshilfeersuchen ersuchten Abrechnungen zu der auf ihn lautenden Kreditkarte als voraussichtlich erheblich für die im Ersuchen genannten Zwecke. Dies gilt speziell auch für die Einträge betreffend Zahlungen an Spitäler, lassen sich doch daraus möglicherweise Erkenntnisse über den gewöhnlichen Aufenthaltsort des Beschwerdeführers gewinnen. Indem nur diejenigen Informationen geliefert werden, die für die im Amtshilfeersuchen genannten Zwecke benötigt werden, wird bereits sichergestellt, dass der Eingriff in die von Art. 13 BV und Art. 8 EMRK garantierte Privatsphäre der betroffenen Personen so mild wie möglich ausgestaltet ist (vgl. BGE 147 II 13 E. 3.4.2). Überdies besteht vorliegend keinerlei Grund zur Annahme, dass die fraglichen Daten für andere als die im Ersuchen genannten Zwecke verwendet oder weiterverbreitet würden. Gemäss Schlussverfügung vom 27. April 2022 wird die ESTV die AT darauf hinweisen, dass die übermittelten Informationen geheim zu halten sind (vgl. Sachverhalt Bst. E).

Spanien gehört auch zu denjenigen Staaten, deren Gesetzgebung gemäss dem Eidgenössischen Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragten EDÖB einen angemessenen Datenschutz gewährleistet (vgl. Liste des EDÖB «Stand des Datenschutzes weltweit» (Stand 15. November 2021; Liste abrufbar über <https://www.edoeb.admin.ch> > Datenschutz > Übermittlung ins Ausland > Staatenliste, zuletzt abgerufen am 15. Februar 2023). Schliesslich lässt sich alleine aufgrund von Zahlungen an Spitäler auch nicht erkennen, ob der Beschwerdeführer selber allenfalls Behandlungen in Anspruch genommen hat und um welche Art von Behandlungen es sich gegebenenfalls handelte. Insoweit als die Zahlungsnachweise rein finanzielle Informationen darstellen, handelt es sich auch gemäss der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte nicht um besonders schützenswerte Daten (vgl. Urteil des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte Nr. 28601/11 vom 22. Dezember 2015 in Sachen G.S.B. gegen Schweiz, Rz. 93). Die Übermittlung der fraglichen Einträge in ungeschwärzter Form erweist sich demnach - unter dem nachfolgenden Vorbehalt - als verhältnismässig. Einer der fraglichen Buchungen auf S. 35 von Annex 15 ist neben dem Empfänger (das Spital) und der Höhe des abgebuchten Betrags auch die Art der Behandlung zu entnehmen (die erste auf den [...] datierende Buchung). Auch wenn sich der Befund bzw. das Resultat der Behandlung aufgrund des Eintrags auf der Kreditkartenabrechnung nicht erkennen lässt, ist dem Beschwerdeführer zuzugestehen, dass aufgrund dieser Information unter Umständen dennoch gewisse Rückschlüsse auf seinen Gesundheitszustand gezogen werden könnten (insbesondere auch im Zusammenhang mit Zahlungen an andere Spitäler oder Gesundheitseinrichtungen). Die Information über die Art der erfolgten Behandlung steht in keinerlei Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Situation des Beschwerdeführers oder dem im Ersuchen beschriebenen Sachverhalt. Es ist auch nicht ersichtlich, dass sich diese Information für die mit dem Ersuchen verfolgten Zwecke als erheblich erweisen könnten. Vor diesem Hintergrund erweist sich die Übermittlung dieser Information als nicht verhältnismässig. Die Angaben zur Art der Behandlung auf S. 35 von Annex 15 sind demnach zu schwärzen.

E. 4.3.4

Nach dem Gesagten ist der Antrag um Schwärzung der Einträge teilweise gutzuheissen.

E. 4.4

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass den Anträgen um Schwärzung der zu übermittelnden Informationen teilweise stattzugeben ist (vgl. E. 4.1.3, 4.1.4 und 4.3.3 in fine). Die übrigen Anträge sind abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (E. 4.2.2.3).

E. 5

Demnach ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen. Die Vorinstanz ist anzuweisen, die zusätzlichen Schwärzungen im Sinne von E. 4.1.3, 4.1.4 und 4.3.3 in fine vorzunehmen. Damit erübrigt sich die beantragte Rückweisung des Verfahrens an die Vorinstanz. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 6

In einem nächsten Schritt ist über die Kosten- und Entschädigungsfolgen zu befinden.

E. 6.1.1

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

obsiegenden Partei dürfen nur Verfahrenskosten auferlegt werden, welche sie durch Verletzung der Verfahrenspflichten verursacht hat (Art. 63 Abs. 3 VwVG). Dabei muss als unnötigerweise verursacht ein Verfahren insbesondere dann gelten, wenn eine Beschwerdeführerin ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und sie beispielsweise Beweismittel zu spät eingereicht hat (vgl. Michael Beusch, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], VwVG Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar, 2019, Art. 63 N. 20; Urteile des BVGer A-4610/2019 vom 11. März 2020 E. 4.2.1; A-6822/2016 vom 6. Juli 2017 E. 6.1; A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 6.2).

E. 6.1.2

Die Vorinstanz vertritt die Auffassung, im vorliegenden Fall seien dem Beschwerdeführer die Kosten auch im Umfang seines Obsiegens aufzuerlegen. Dieser habe bereits mit Gewährung der Akteneinsicht vom 3. März 2022 vollumfänglich Einblick in alle zur Übermittlung vorgesehenen Beilagen samt Schwärzungen erhalten. Dabei hätten ihm (gemäss der Vorinstanz) die fehlenden Schwärzungen der Kreditkartenabrechnungen auffallen müssen, zumal es sich um einen Kanzleifehler der ESTV gehandelt habe. Eine diesbezügliche Stellungnahme im Rahmen des Amtshilfeverfahrens sei im Sinne von Treu und Glauben zu erwarten gewesen, um keine unnötigen Gerichtskosten zu verursachen.

E. 6.1.3

Art. 13 VwVG regelt als Ergänzung und Relativierung zur in Art. 12 VwVG verankerten Untersuchungsmaxime die Mitwirkungspflichten der Parteien (vgl. Christoph Auer/Anja Martina Binder, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], VwVG Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar, 2019, Art. 13 N. 1 f.). Die Mitwirkungspflicht erstreckt sich auf alle Arten der Sachverhaltserhebung und kommt grundsätzlich bei sämtlichen Arten von Tatsachen zum Tragen. Sie gilt jedoch vorab für Tatsachen, die eine Partei besser kennt als die Behörden und die diese ohne Mitwirkung der Betroffenen gar nicht oder nicht mit vernünftigem Aufwand erheben könnten (vgl. BGE 143 II 425 E. 5.1; 130 II 449 E. 6.6.1; Auer/Binder, N. 4).

E. 6.1.4

Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer keine Beweismittel vorenthalten oder zu spät eingereicht. Der Sachverhalt vor der Vorinstanz war vielmehr vollständig erstellt. Unter diesen Umständen ist der der Vorinstanz unterlaufene Fehler bei der Schwärzung der zu übermittelnden Unterlagen nicht auf ein fehlendes Mitwirken des Beschwerdeführers zurückzuführen. Auch sieht das StAhiG keine spezielle Prüfbliogenheit in Bezug auf Informationen, die die ESTV gemäss Art. 17 Abs. 2 StAhiG aussondert oder unkenntlich macht, vor. Der Beschwerdeführer hat das teilweise Obsiegen demnach nicht durch eine Verletzung seiner Verfahrenspflichten verursacht. Die dem Beschwerdeführer aufzuerlegenden Verfahrenskosten sind im Umfang seines Obsiegens zu reduzieren.

E. 6.1.5

Insgesamt sind die Verfahrenskosten auf Fr. 2'500.- 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 ausgangsgemäss dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 1'500.- aufzuerlegen. Diese sind dem bereits geleisteten Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 2'500.- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'000.- ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils

zurückzuerstatten.

E. 6.1.6

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

E. 6.2

Die Vorinstanz hat dem Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung (unter Berücksichtigung des teilweisen Obsiegens) in der Höhe von Fr. 1'500.- auszurichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 2 VGKE).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.