

BVGer A-2425/2022 vom 10. März 2023

Bundesverwaltungsgericht, 2023-03-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2425_2022

FR: TAF A-2425/2022 du 10 mars 2023

IT: TAF A-2425/2022 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 - gemäss des unter E. 1.4 und unter Vorbehalt des unter E. 4.1.3.7 Ausgeführten - einzutreten (Art. 50 Abs. 1 VwVG, Art. 52 Abs. 1 VwVG).

E. 1.4

Der Beschwerdeführer macht geltend, die zusätzlichen, nach Einreichung der Beschwerde bei der O._____ eingeholten Unterlagen seien nicht Teil des Streitgegenstands des vorliegenden Beschwerdeverfahrens.

E. 1.4.1

Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet der vorinstanzliche Entscheid als Anfechtungsobjekt den Rahmen, der den möglichen Umfang des Streitgegenstands begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2; 133 II 181 E. 3.3). Letzterer darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens weder erweitert noch qualitativ verändert werden; er kann sich höchstens verengen und um nicht mehr streitige Punkte reduzieren, grundsätzlich aber nicht ausweiten (BVG 2010/19 E. 2.1). Fragen, über welche die erstinstanzlich verfügende Behörde nicht entschieden hat, darf die zweite Instanz nicht beurteilen; sonst würde in die funktionelle Zuständigkeit der ersten Instanz eingegriffen (BVG 2010/5 E. 2, Moser/Beusch/Kneubühler/kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.7 f.).

E. 1.4.2

Die Schlussverfügung vom 27. April 2022 bildet das Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren und begrenzt zugleich den Streitgegenstand. In Ziff. 2 der Schlussverfügung bezeichnet die Vorinstanz die an die AT zu übermittelnden Informationen; darunter den «annex 2», in welchem auch Informationen betreffend P. _____ enthalten waren (vgl. Sachverhalt Bst. F und H). Bei den mit E-Mail vom 6. Juli 2022 nachträglich von der O. _____ an die ESTV übermittelten Unterlagen (act. Nr. 37 gemäss Aktenverzeichnis der Vorinstanz) handelt es sich um Unterlagen, die anstelle der fälschlicherweise edierten Unterlagen übermittelt werden sollen. Es handelt sich folglich um einen Ersatz der falschen «Portfolio valuation» Unterlagen von P. _____ mit den korrekten «Portfolio valuation» Unterlagen des Beschwerdeführers; es ging aber stets um dieselbe Gattung von Unterlagen. Insofern handelt es sich nicht um eine Erweiterung des Dispositivs. Der Beschwerdeführer erhielt zudem die Gelegenheit, sich zu diesen Unterlagen zu äussern (Sachverhalt Bst. H.). Eine Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zur Anpassung und Neuausstellung der Schlussverfügung, wie der Beschwerdeführer fordert, käme einem prozessualen Leerlauf gleich. Auf die Beschwerde ist folglich einzutreten.

E. 1.5

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, voraussichtlich 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 Voraussetzungen 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 berechnigte 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. 2.5) 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. 2.4.3

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. 2.4.4

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. 2.5

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. 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 2017 - 2018 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 (Ziff. [...], «Requerimientos de información a terceros efectuados»). Darunter ist auch eine Aufforderung betreffend Bankkonten bei der «O._____» (sic) genannt, wobei es sich um das vorliegende Ersuchen handeln dürfte (Ziff. [...]; «Requerimientos inter cuentas bancarias suiza pendientes de contestación - O._____»). Bei den Einträgen zu Steuerbescheinigungen (Ziff. [...]; «Información fiscal bancos») oder Bankauszügen (Ziff. [...], «Movimientos cuentas bancarias») sind die vom Amtshilfeersuchen betroffenen Konten 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 Aussonderungen bzw. Schwärzungen in den gemäss Schlussverfügung vom 27. April 2022 zu übermittelnden Anhängen (Annex Nr. 2 - 7).

E. 4.1.1

Mit den «Eventualbegehren 2.a - f» fordert der Beschwerdeführer die Aussonderung diverser Unterlagen, die zu den «Stammakten» gehörten. Zur Begründung führt er aus, im Ersuchen seien nicht alle sich bei der Bank befindlichen «Stammakten» verlangt worden, sondern aus diesen Unterlagen nur die Kontoeröffnungsformulare und das Formular A bzw. weitere Dokumente, welche den wirtschaftlich Berechtigten des Kontos festlegen würden. Dass die Formulierung im Ersuchen nicht alle «Stammakten» beträfe, würde auch dadurch bestätigt, dass die Informationsinhaberin im Parallelverfahren A-2424/2022 diese bei identischer Formulierung des Ersuchens nicht geliefert habe. Die Übermittlung der nicht ersuchten Unterlagen würde eine unzulässige spontane Amtshilfeleistung darstellen. Überdies handle es sich bei den Unterlagen um allgemeine Hintergrundinformationen, welche für die im Ersuchen genannten Zwecke nicht voraussichtlich erheblich seien.

E. 4.1.2

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). In Rubrik 13 des Ersuchens vom (...) ersuchte die AT um die folgenden Informationen zu Konten bei der O. _____, bei denen der Beschwerdeführer als Inhaber («holder»), wirtschaftlich Berechtigter («beneficial owner») oder Bevollmächtigter («authorized person») in Erscheinung trete: - Identifikation des / der Inhaber, des / der wirtschaftlich Berechtigten und des / der Bevollmächtigten («Identification of the account holder[s], the beneficial owner[s] or the authorized person[s]»); - Kopien der folgenden Dokumente: Kontoeröffnungsformulare (inkl. «Formular A» und andere Dokumente zur Beurteilung der wirtschaftlichen Berechtigung) («Account opening form[s] [incl. Form A or other documents assessing the beneficial ownership]»); - Kontoauszüge für den Zeitraum vom (...) bis (...) («Account statements from [...] to [...]»). 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. 4.1.3

In Folge werden die verschiedenen Aussonderungsanträge einzeln gewürdigt.

E. 4.1.3.1

Der Beschwerdeführer fordert zunächst die Aussonderung der Seiten 1 - 3 des gemäss Schlussverfügung vom 27. April 2022 zu übermittelnden Annex Nr. 2. Dabei handelt es sich um eine auf den (...) datierte Rechnung der (...) für die vom Beschwerdeführer

anlässlich der Eröffnung des Kontos Nr. (...) angegebene Adresse in (Staat). Wie dem Schreiben der O. _____ vom 14. Januar 2022 (act. Nr. 8, S. 1) zu entnehmen ist, handelt es sich dabei um einen Teil der Kontoeröffnungsunterlagen zu diesem Konto. Das Ersuchen vom (...) ist nach Treu und Glauben dahingehend auszulegen, dass nicht nur die Kontoeröffnungsformulare, sondern auch dazugehörige Bankkontoeröffnungsunterlagen erfasst sind (vgl. für einen vergleichbaren Sachverhalt: Urteil des BGer 2C_703/2020 vom 15. März 2021 E. 7.4.1). Überdies wird mit der Rechnung die vom Beschwerdeführer angegebene Adresse bestätigt. Das Dokument dient also auch der Identifikation des Kontoinhabers. Es ist somit vom Ersuchen erfasst. Gleiches gilt für die vom Beschwerdeführer ebenfalls geforderte Aussonderung der S. 5 - 7 von Annex Nr. 3. Dabei handelt es sich um die gleiche Rechnung der (...). Diese wurde auch anlässlich der Eröffnung des Kontos (...) bei der O. _____, lautend auf die beschwerdeberechtigte Person 2 (die D. _____ Limited), hinterlegt. Der Beschwerdeführer ist als alleiniger wirtschaftlich Berechtigter dieses Kontos angegeben. Das Dokument dient hier somit auch der Identifikation des wirtschaftlich Berechtigten. Das Dokument ist auch voraussichtlich erheblich für den im Ersuchen genannten Zweck der Ermittlung der steuerlichen Ansässigkeit des Beschwerdeführers in den Jahren (...) und (...). Daraus lassen sich nämlich unter Umständen Informationen zum Aufenthalt des Beschwerdeführers in (Staat) gewinnen.

E. 4.1.3.2

Der Beschwerdeführer fordert weiter die Aussonderung der S. 8 - 42 von Annex Nr. 3. Dabei handelt es sich um Informationen zur Inhaberin des Kontos (...) bei der O. _____, der beschwerdeberechtigten Person 2 (u.a. Einträge im [...] Handelsregister, Gründungsurkunde, Statuten). Diese Informationen dienen dem Nachweis der Identität der Kontoinhaberin und sind Bestandteil der Kontoeröffnungsunterlagen. Sie sind vom Ersuchen erfasst (vgl. E. 4.1.3.1.). Die Informationen sind auch voraussichtlich erheblich im Hinblick auf die mit dem Ersuchen verfolgten Ziele. Sie sind unter anderem geeignet, zur Feststellung der wirtschaftlichen Verbindungen des Beschwerdeführers nach (Staat) beizutragen.

E. 4.1.3.3

Der Beschwerdeführer fordert weiter die Aussonderung der S. 6 - 23 von Annex Nr. 4. Dabei handelt es sich um Informationen zur Inhaberin des Kontos (...) bei der O. _____, der beschwerdeberechtigten Person 1 (die C.a. _____ SL) (u.a. Einträge im Handelsregister von [...]). Diese Informationen dienen dem Nachweis der Identität der Kontoinhaberin und sind Bestandteil der Kontoeröffnungsunterlagen. Sie sind vom Ersuchen erfasst (vgl. E. 4.1.3.1.). Die Informationen sind auch voraussichtlich erheblich im Hinblick auf die mit dem Ersuchen verfolgten Ziele. Bei der beschwerdeberechtigten Person 1 handelt es sich gemäss Angaben der AT um das beherrschende Unternehmen der Unternehmensgruppe des Beschwerdeführers (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Die Informationen können zur Klärung der wirtschaftlichen Verbindungen des Beschwerdeführers nach Spanien relevant sein.

E. 4.1.3.4

Der Beschwerdeführer fordert weiter die Aussonderung der S. 15 - 91 und 94 - 107 von Annex Nr. 5. Diese stehen in Zusammenhang mit dem Konto (...) bei der O. _____, welches aktuell von der beschwerdeberechtigten Person 3 (der C.b. _____ Sàrl)

gehalten wird (vgl. Schreiben der O. _____ vom 14. Januar 2022 [act. Nr. 8], S. 2). Frühere Inhaberin des Kontos war die C.d. _____ Sàrl (vgl. S. 3 - 4 von Annex Nr. 5). Bei den streitbetroffenen Unterlagen handelt es sich um Informationen zu der ursprünglichen und derzeitigen Inhaberin des Kontos (u.a. Einträge im Handelsregister [...] betreffend die zwei Gesellschaften, darunter auch Informationen zur erfolgten Fusion zwischen der C.b. _____ Sàrl und der C.d. _____ Sàrl). Diese Informationen dienen dem Nachweis der Identität der Kontoinhaberin. Sie sind vom Ersuchen erfasst (vgl. E. 4.1.3.1). Diese Informationen sind auch voraussichtlich erheblich im Hinblick auf die mit dem Ersuchen verfolgten Ziele, namentlich die Klärung der wirtschaftlichen Verbindungen des Beschwerdeführers zu anderen Ländern (in casu [...]).

E. 4.1.3.5

4.1.3.5.1 Der Beschwerdeführer fordert weiter die Aussonderung der S. 11 - 22 von Annex Nr. 6. Dabei handelt es sich im Wesentlichen um Informationen zur Inhaberin des Kontos (...) bei der O. _____, der beschwerdeberechtigten Person 4 (der C.c. _____ Sàrl) (Auszüge aus dem Handelsregister [...]). Diese Informationen dienen dem Nachweis der Identität der Kontoinhaberin und sind Bestandteil der Kontoeröffnungsunterlagen. Sie sind vom Ersuchen erfasst (vgl. E. 4.1.3.1). Diese Informationen sind auch voraussichtlich erheblich im Hinblick auf die mit dem Ersuchen verfolgten Ziele, namentlich die Klärung der wirtschaftlichen Verbindungen des Beschwerdeführers zu anderen Ländern (in casu [...]). 4.1.3.5.2 Bei den S. 16 - 17 des Annex Nr. 6 ist hingegen keinerlei Bezug zum Beschwerdeführer oder den mit ihm verbundenen Gesellschaften erkennbar. Es handelt sich offensichtlich um versehentlich edierte Unterlagen. Die Vorinstanz ist anzuweisen, diese auszusondern.

E. 4.1.3.6

Der Beschwerdeführer fordert weiter die Aussonderung der S. 9 - 12 von Annex 7. Dabei handelt es sich um Informationen zur Inhaberin des Kontos (...) bei der O. _____, der beschwerdeberechtigten Person 3 (der C.b. _____ Sàrl) (Auszug aus dem [...]). Diese Informationen dienen dem Nachweis der Identität der Kontoinhaberin und sind Bestandteil der Kontoeröffnungsunterlagen. Sie sind vom Ersuchen erfasst (vgl. E. 4.1.3.1). Diese Informationen sind auch voraussichtlich erheblich im Hinblick auf die mit dem Ersuchen verfolgten Ziele, namentlich die Klärung der wirtschaftlichen Verbindungen des Beschwerdeführers zu anderen Ländern (in casu [...]).

E. 4.1.3.7

Schliesslich fordert der Beschwerdeführer die Aussonderung der S. 4 - 6, 14 - 16 und 30 - 32 von Annex Nr. 2; S. 24 - 26 von Annex Nr. 4; S. 111 - 113 von Annex Nr. 5 und S. 26 - 28 von Annex Nr. 6. Dabei handelt es sich um Begleitschreiben der O. _____ an ihre Kunden, welche - soweit für das Bundesverwaltungsgericht ersichtlich - zusammen mit der jährlichen Kontoübersicht an den Beschwerdeführer bzw. die beschwerdeberechtigten Personen als Kontoinhaber versandt wurden. Die Schreiben enthalten generelle Informationen über die Geschäftstätigkeit der O. _____ und stehen mit dem Beschwerdeführer nur insoweit in Verbindung, als dieser ein Kunde der Bank ist. Der Beschwerdeführer legt auch nicht dar, inwiefern er ein eigenes Interesse an der Schwärzung dieser Unterlagen haben könnte. Rechtsprechungsgemäss ist auf diese im Interesse von Dritten gestellten Schwärzungsanträge nicht einzutreten (vgl. Urteil des BGer 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 6.2 [nicht publiziert in BGE 147 II 116], BGE 143

II 506 E. 5.1; Urteil des BVGer A-3119/2020 vom 7. Dezember 2022 E. 5.4.1 m.w.H.).

E. 4.2.1

Als «Eventualbegehren 2.f» fordert der Beschwerdeführer die Aussonderung der Unterlagen betreffend P._____ auf S. 40 - 44 von Annex Nr. 2. Diese Person stehe in keiner Beziehung zu ihm und sei ihm gänzlich unbekannt.

E. 4.2.2

Aufgrund der Rückfrage der Vorinstanz bei der Informationsinhaberin ist erstellt, dass die Unterlagen betreffend P._____ versehentlich ediert wurden (vgl. Sachverhalt Bst. F). Demgemäss hat das Bundesverwaltungsgericht diese bereits aus den Akten gewiesen (vgl. Sachverhalt Bst. H).

E. 4.3

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Anträge um Schwärzung bzw. Aussonderung von Unterlagen teilweise gutzuheissen sind (vgl. E. 4.1.3.5.2). Die übrigen Anträge sind abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 4.1.3.7).

E. 5

Demnach ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen. Die Vorinstanz ist anzuweisen, die Aussonderung im Sinne von E. 4.1.3.5.2 vorzunehmen. Damit erübrigt sich die beantragte Rückweisung des Verfahrens an die Vorinstanz. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 6

Der Beschwerdeführer obsiegt lediglich marginal, weshalb er die Verfahrenskosten vollumfänglich zu tragen hat (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 2'500.- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE. (Das Dispositiv folgt auf der nächsten Seite.)

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