

# **BVGer A-2929/2023 vom 28. Februar 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-02-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2929\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2929_2023)

FR: TAF A-2929/2023 du 28 février 2024

IT: TAF A-2929/2023 del 28 febbraio 2024

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der AEAT gestützt auf das DBA CH-ES zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem StAhiG. 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 Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32]). Das Verfahren richtet sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz vom 20. Dezember 1968 (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. 1.3.1**

Die Beschwerdeführenden haben am (Datum) mit inhaltlich je identischer Rechtschrift gemeinsam die zehn Schlussverfügungen der Vorinstanz vom (Datum) bzw. (Datum) (Sachverhalt Bst. B.a) betreffend das Amtshilfeersuchen der AEAT angefochten. Als Hauptantrag wurde jeweils sinngemäss das Begehren gestellt, die vorinstanzlichen Verfügungen seien aufzuheben und es sei betreffend die betroffene Person keine Amtshilfe an die spanischen Steuerbehörden zu leisten. Die angefochtenen Schlussverfügungen betreffen unterschiedliche zur Übermittlung vorgesehene Informationen sowie einzelne oder mehrere Beschwerdeführende. Auf Rechtsmittel, welche stellvertretend für Dritte bzw. in deren Interesse erhoben werden, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht einzutreten (BGE 139 II 404 E. 11.1 und 137 IV 134 E. 5.2.2; Urteil des BVGer A-1450/2021 vom 3. Mai 2022 E. 1.2.2 m.w.H.). Soweit sich der jeweils gestellte Antrag gegen Schlussverfügungen richtet, welche gemäss jeweiligem Dispositiv Dritte bzw. andere Beschwerdeführende betreffen, ist darauf nicht einzutreten.

### **E. 1.3.2**

Soweit die einzelnen Beschwerdeführenden nach Massgabe von der jeweiligen Schlussverfügung rechtlich berührt sind, ist festzustellen, dass die Beschwerdeführenden

als Verfügungsadressaten gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 19 Abs. 2 StAhiG zur Beschwerde legitimiert sind. Auf die frist- und formgerecht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

#### **E. 1.4**

Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtenen Entscheide in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführer 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).

#### **E. 1.5**

Es gilt zudem der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt unabhängig von der Begründung der Begehren die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG; BGE 119 V 347 E. 1a). Gestützt auf das Rügeprinzip, welches im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht in abgeschwächter Form zur Anwendung gelangt, ist dieses Gericht jedoch nicht gehalten, allen denkbaren Rechtsfehlern von sich aus auf den Grund zu gehen. Für entsprechende Fehler müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (vgl. statt vieler: BVGE 2010/64 E. 1.4.1; Urteile des BVGer A-3/2021 vom 27. Oktober 2022 E. 1.4; A-4472/2021 vom 10. August 2022 E. 1.4).

#### **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 und Vermögenssteuern für die Jahre 2017 bis 2020 betrifft (Sachverhalt Bst. A.b), anwendbar (vgl. Art. 13 Abs. 2 Bst. [iii] des Änderungsprotokolls vom 27. Juli 2011).

#### **E. 2.1.2**

Art. 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**

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 Art. 25bis DBA CH-ES 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. 2.3.1**

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. 2.3.2**

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. 2.3.3**

Das Vorliegen einer «fishing expedition» ist im Grundsatz ausgeschlossen, wenn ein Amtshilfeersuchen alle Angaben enthält, welche nach dem anwendbaren Abkommen erforderlich sind (Urteil des BGer 2C\_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3 m.w.H.). Es liegt auch keine «fishing expedition» vor, wenn einer ersuchenden Behörde eine Kontonummer vorliegt und diese Behörde auch nach anderen Konten fragt, die die betroffene Person bei der Bank, bei der das Konto mit der vorgenannten Nummer gehalten wird, hält bzw. an denen sie berechtigt ist. Es handelt sich gerade nicht um eine grundlose Anfrage «ins Blaue», sondern um eine konkrete Frage, in Bezug auf eine identifizierte (bzw. identifizierbare) Person im Zusammenhang mit einer laufenden Untersuchung. In einem solchen Fall kann von einer «fishing expedition» keine Rede sein (Urteil des BVGer A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.5 m.w.H.).

### **E. 2.3.4**

Die «voraussichtliche Erheblichkeit» von geforderten Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben (vgl. BGE 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 (Urteil des BVGer A-6391/2019 vom 26. Januar 2023 E. 4.2.1.3). Keine Rolle spielt demgegenüber, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (zum Ganzen: BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-840/2022 vom 19. Januar 2023 E. 2.4.3, A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.5.3 f., A-5107/2020 vom 21. Oktober 2022 E. 5.2.1).

#### **E. 2.3.5**

Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen. Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich 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. Es handelt sich dabei um eine Plausibilitätsprüfung (BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteile des BVGer A-6391/2019 vom 26. Januar 2023 E. 4.2.1.2, A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.3.4). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinn des anwendbaren DBA, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.3.3) bzw. wenn mit Sicherheit feststeht, dass sie nicht erheblich sein können (BGE 142 II 161 E. 2.1.1). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen (Urteile des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3.4, A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.2.1; vgl. auch Art. 4 Abs. 3 StAhiG). Die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen kommt demnach in erster Linie dem ersuchenden Staat zu. Der Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit bildet daher eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.3.3; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-840/2022 vom 19. Januar 2023 E. 2.4.4, A-5107/2020 vom 21. Oktober 2022 E. 5.2.2 f.).

#### **E. 2.3.6**

Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht 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 (Urteil des BVGer A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.4.4).

#### **E. 2.3.7**

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-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 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.; BGE 141 II 436 E. 4.4.3 f., Urteil des BGer 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; Urteil des BVGer A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.2.3 m.w.H. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_750/2020 vom 25. März 2021]).

### **E. 2.3.8**

Eine Information, die einen Dritten betrifft, ist wie erwähnt (E. 2.3.6) voraussichtlich erheblich, wenn sie geeignet ist, die Steuersituation des betroffenen Steuerpflichtigen zu klären. Dies ist namentlich bei Informationen über eine vom Steuerpflichtigen beherrschte Gesellschaft der Fall (BGE 142 II 69 E. 3.1). Dabei ist im Kontext mit Amtshilfeersuchen das Verb «beherrschen» bzw. «gehalten von» («held by») nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in einem weiten Sinn zu verstehen. Von einem Amtshilfeersuchen umfasst sind daher nicht nur direkt gehaltene Bankkonten, d.h. Bankkonten, deren rechtliche Inhaberin die betroffene Person für den relevanten ersuchten Zeitraum war oder ist, sondern auch indirekt gehaltene Konten, mithin namentlich eine allfällige wirtschaftliche Berechtigung oder Zeichnungsberechtigung der betroffenen Person an einem Bankkonto (BGE 147 II 116 E. 5.3.2 f.; Urteil des BGer 2C\_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 5.3.1 ff.; Urteil des BVGer A-843/2021 vom 9. Dezember 2021 E. 3.1.2). Informationen über juristische Personen können somit von einem Amtshilfeersuchen erfasst sein, wenn diese vermutungsweise vom Steuerpflichtigen - hier von der betroffenen Person im vorgenannten Sinn - beherrscht werden (vgl. Urteil des BVGer A-1450/2021 vom 3. Mai 2022 E. 7.3.3; Andrea Opel, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, 2020, N 106 zu § 3).

### **E. 2.4.1**

Informationen können im abkommensrechtlichen Sinne nur dann als voraussichtlich erheblich qualifiziert werden (vgl. E. 2.3), wenn sie Personen betreffen, deren unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat während der massgebenden Zeitspanne im Ersuchen geltend gemacht wird (vgl. Urteil des BVGer A-1948/2019 vom 7. November 2019 E. 2.4.3). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist es zulässig, ein Amtshilfegesuch auch zur Klärung der steuerlichen Ansässigkeit einer Person zu stellen (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.2, 142 II 161 E. 2.2.2).

### **E. 2.4.2**

Der Umstand, dass eine betroffene Person in einem Staat als steuerlich ansässig gilt, schliesst indes nicht aus, dass diese Ansässigkeit von einem anderen Staat in Abrede gestellt

wird, respektive dass in anderen Staaten tatsächlich eine beschränkte Steuerpflicht gegeben ist. Die Bestimmung der steuerlichen Ansässigkeit auf internationaler Ebene ist eine Grundsatzfrage, die eine detaillierte Prüfung der Situation voraussetzt und vom ersuchten Staat im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens nicht geklärt werden kann. Ein möglicher Ansässigkeitskonflikt ist daher nicht im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens, sondern in einem Verständigungsverfahren zu lösen (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.2, 142 II 217 E. 3.6 f., 142 II 161 E. 2.2.2; Urteil des BGer 2C\_109/2022 vom 30. Januar 2023 E. 4.2.1). Ein allfälliges Verfahren betreffend die Ansässigkeitsfrage der betroffenen Person muss zudem noch nicht entschieden worden sein, bevor ein Amtshilfeersuchen in Bezug auf die Besteuerung gestellt werden kann (Urteil des BVGer A-4917/2019 vom 22. Oktober 2020 E. 3.1.2).

### **E. 2.4.3**

Das Bestehen einer Steuerpflicht in einem anderen Staat als dem ersuchenden Staat stellt sodann weder die Vermutung des guten Glaubens des ersuchenden Staates (vgl. E. 2.7.1) noch die wahrscheinliche Relevanz des Amtshilfeersuchens (vgl. E. 2.3) in Frage. Dies gilt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung insbesondere auch dann, wenn der ersuchende Staat in seinem Amtshilfeersuchen die Steuerpflicht der betroffenen Person nicht gesondert begründet, aber ansonsten alle Informationen angibt, die nach dem anwendbaren Abkommen bzw. seinem Protokoll erforderlich sind (vgl. E. 2.2). Denn diese Informationen beziehen sich insbesondere auf den angestrebten steuerlichen Zweck, weshalb sie darauf schliessen lassen, dass der ersuchende Staat die betroffene Person als zu seinen Steuerpflichtigen gehörend betrachtet. Die Ansässigkeit in einem Drittstaat reicht somit auch nicht aus, damit die ersuchte Behörde von der ersuchenden Behörde Erklärungen zu den Anknüpfungspunkten an die geltend gemachte Ansässigkeit der betroffenen Person im ersuchenden Staat verlangen kann (BGE 142 II 218 E. 3.1; Urteil des BGer 2C\_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.5 und E. 3.7). Deshalb ist es im Grundsatz unbehilflich, wenn sich die betroffene Person im Rahmen des Amtshilfeverfahrens auf eine (unbeschränkte) Steuerpflicht in einem anderen (als dem ersuchenden) Staat beruft (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.2 ff.; Urteil des BGer 2C\_109/2022 vom 30. Januar 2023 E. 4.2.1; Urteil des BVGer A-4680/2021 vom 19. August 2022 E. 3.6 in fine).

### **E. 2.4.4**

Die einzige Konstellation, in der es das Bundesgericht zulässt, dass die Schweiz als ersuchter Staat eine unbeschränkte Steuerpflicht, auf die sich der ersuchende Staat stützt, überprüft, ist diejenige, in der die betroffene Person (auch) in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist. In dieser Situation einer potenziellen Doppelbesteuerung kann die Schweiz - ebenfalls unter Berücksichtigung des Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.7.1) - überprüfen, ob der Anknüpfungspunkt an die vom ersuchenden Staat angewandte Steuer einem der Kriterien zur Bestimmung der steuerlichen Ansässigkeit im DBA zwischen der Schweiz und dem ersuchenden Staat entspricht. Hingegen hat die Schweiz als ersuchter Staat nicht zu beurteilen, ob eine tatsächliche steuerliche Doppelansässigkeit besteht oder nicht (BGE 145 II 112 E. 3, 142 II 161 E. 2.2.2; Urteil des BGer 2C\_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.6, publiziert in SteuerRevue [StR] 77/2022 S. 166; Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 7.2.2).

### **E. 2.4.5**

Nach Art. 4 Abs. 1 DBA CH-ES bedeutet der Ausdruck «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person» eine Person, die nach dem Recht dieses Staats dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Orts ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

#### **E. 2.5.1**

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. 2.5.2**

Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (nachfolgend E. 2.7) 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. 2.5.3**

Was beim innerstaatlichen Steuerverfahren unter den «üblichen Mitteln» (E. 2.5.1) zur Beschaffung der Informationen zu verstehen ist, wird im DBA CH-ES nicht weiter definiert. Aus der Auslegung der fraglichen Bestimmung nach völkerrechtlichen Regeln ergibt sich, dass nicht das Ausschöpfen «sämtlicher» möglicher Mittel durch den ersuchenden Staat verlangt wird (Urteile des BVGer A-840/2022 vom 19. Januar 2023 E. 2.3.3, A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.2.3). Vielmehr kann ein Mittel nicht mehr als «üblich» bezeichnet werden, wenn es dem ersuchenden Staat - im Vergleich zu einem Amtshilfeersuchen - einen unverhältnismässigen Aufwand verursachen würde oder wenn die Erfolgchancen als sehr gering einzuschätzen sind. Dem ersuchenden Staat wird somit eine gewisse Freiheit belassen, um zu entscheiden, in welchem Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte (Urteile des BVGer A-840/2022 vom 19. Januar 2023 E. 2.3.3, A-5650/2021 vom 2. November 2022 E. 3.2.6). Selbst wenn es der ersuchenden Behörde möglich wäre, eine betroffene Person mittels Zwangsmassnahmen zur Herausgabe der Informationen aufzufordern, führt dies nicht dazu, dass (noch) kein Amtshilfeersuchen gestellt werden darf (A-5650/2021 vom 2. November 2022 E. 3.2.6). Zur Wahrung des Subsidiaritätsprinzips ist etwa eine Befragung der betroffenen Person nicht notwendig, bevor ein Amtshilfeersuchen gestellt wird (Urteile des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.4.2, A-5648/2014 vom 12. Februar 2015 E. 7). Es genügt, wenn der ersuchende Staat anhand innerstaatlich vorgesehener Mittel das Ermittlungsobjekt hinreichend präzisiert hat, so dass die Leistung von Amtshilfe ermöglicht wird (Urteile des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.4.2, A-4991/2016 vom 29. November 2016 E. 5.2 und 11). Auch kann einem ersuchenden Staat nicht verwehrt werden, mit dem Steuerpflichtigen weiter in Kontakt zu bleiben bzw. diesen zu befragen, auch wenn bereits ein Amtshilfeersuchen gestellt worden ist (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.1; 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. 2.6.1**

Art. 25bis Abs. 3 DBA CH-ES schränkt - soweit hier relevant - die Pflicht zur Leistung von Amtshilfe unter bestimmten Voraussetzungen ein. So wird der ersuchte Vertragsstaat von der Verpflichtung enthoben, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen (Bst. a), oder Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können (Bst. b).

### **E. 2.6.2**

Art. 8 Abs. 1 StAhiG i.V.m. Art. 25bis Abs. 3 Bst. a DBA CH-ES begrenzt die Zulässigkeit von Untersuchungsmassnahmen insoweit, als dass für die Durchsetzung eines Amtshilfeersuchens nur jene Massnahmen zur Verfügung stehen sollen, die zur Veranlagung und Durchsetzung gleichartiger schweizerischer Steuern zur Verfügung stünden. Wo sich ein Amtshilfeersuchen auf Einkommens- bzw. Gewinnsteuern bezieht, haben sich die Untersuchungsmassnahmen der ESTV somit an Art. 123-129 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) zu halten (vgl. Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 2.8.1).

### **E. 2.6.3**

Ob Informationen nach innerstaatlichem Recht im Sinne von Art. 25bis Abs. 3 Bst. b DBA CH-ES beschafft werden können, hängt davon ab, bei wem diese eingefordert werden und inwiefern die Person, über welche Informationen verlangt werden, vom Amtshilfegesuch betroffen ist. In dem Sinne unterscheidet das DBG zwischen der umfassenden Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person in Art. 123-126a DBG und der eingeschränkten Mitwirkungspflicht von Dritten in Art. 127-129 DBG.

### **E. 2.6.4**

Eine in der Schweiz steuerpflichtige Person hat im Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen der Steuerverwaltung gemäss Art. 126 DBG auch Informationen zur Veranlagung eines Dritten zu übermitteln, sofern diese Informationen ihre eigene Veranlagung beeinflussen können (BVGE 2018 III/4 E. 3.3.1). Kommt die Auskunftspflicht nach Art. 126 DBG nicht infrage, ist eine Bescheinigungspflicht nach den Art. 127 ff. DBG zu prüfen (BVGE 2018 III/4 E. 3.2.2). Bei Art. 127 Abs. 1 Bst. e DBG handelt es sich um einen Auffangtatbestand; danach müssen die bescheinigungspflichtige und die steuerpflichtige Person in einem Rechtsverhältnis zueinander stehen (BVGE 2018 III/4 E. 3.4.2.2 f. und E. 3.4.2.3 f). Die zu bescheinigenden Umstände sind Ansprüche und Leistungen, die sich aus diesen Rechtsbeziehungen ergeben und die für die Besteuerung der steuerpflichtigen Person relevant sind (BVGE 2018 III/4 E. 3.4.2.2.2).

### **E. 2.7.1**

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 144 II 206 E. 4.4). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen

offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (Urteile des BVGer A-5107/2020 vom 21. Oktober 2022 E. 5.1.1, A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.3). Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip schliesst nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, falls ernsthafte Zweifel an der voraussichtlichen Erheblichkeit der verlangten Informationen bestehen. Allerdings kann die Vermutung, dass der ersuchende Staat nach Treu und Glauben handelt, nur aufgrund erstellter Umstände umgestossen werden (BGE 144 II 206 E. 4.4, 143 II 202 E. 8.7.1). 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 Sinn und Zweck der Amtshilfe nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (BGE 142 II 161 E. 2.1.1; Urteile des BVGer A-6391/2019 vom 26. Januar 2023 E. 4.2.3.1, A-2324/2021 vom 16. Oktober 2022 E. 2.5.6). Aus diesem Grund verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern diese muss nur - aber immerhin - hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (Urteile des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.3.5, A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6).

### **E. 2.7.2**

Die ESTV kann im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens, welches ein blosses Hilfsverfahren darstellt, keine eigenen Untersuchungen darüber anstellen, ob und inwieweit der in einem Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt der Realität entspricht. Der ersuchte Staat hat sich nicht darüber auszusprechen, ob die im Ersuchen angeführten Tatsachen effektiv zutreffen oder nicht. Er hat weder Tat-, noch Schuldfragen zu prüfen noch seinerseits eine Beweiswürdigung vorzunehmen (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.4.2 m.w.H.).

### **E. 3.1**

Im vorliegenden Fall erfüllt das Amtshilfeersuchen der AEAT die formellen Voraussetzungen (vgl. E. 2.2). Etwas anderes wird von den Beschwerdeführenden auch nicht geltend gemacht. Strittig ist insbesondere, ob die ersuchende Behörde die üblichen innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft hat (E. 3.2) und ob die Unterlagen, um deren Übermittlung ersucht wird, für den im Amtshilfeersuchen genannten Steuerzweck voraussichtlich erheblich sein können (E. 3.3). Vorab ist an dieser Stelle zu bemerken, dass die Beschwerdeführenden - wie erwähnt - gemeinsam Beschwerde gegen zehn Schlussverfügungen erheben. Von der Informationsübermittlung sind sie je unterschiedlich betroffen. Aus der eingereichten Beschwerde ist jedoch nicht ersichtlich, welche Beschwerdeführenden jeweils welche Rügen erheben. Eine weitere Aufschlüsselung, inwieweit die jeweiligen Beschwerdeführenden die einzelnen Rügen überhaupt erheben können, unterbleibt deshalb vorliegend.

#### **E. 3.2.1**

Die Beschwerdeführenden rügen eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips durch die ersuchende Behörde, indem diese die üblichen innerstaatlichen Mittel nicht ausgeschöpft habe. Die ersuchende Behörde habe in zeitlicher Hinsicht nach Einreichung des Amtshilfeersuchens anlässlich eines Steuerbefragungstermins vom (Datum) Kontoauszüge, Kreditkartenabrechnungen und Belege aller Flugtickets vom Beschwerdeführer 1

einverlangt und diesen auf die innerstaatlichen Konsequenzen des Unterlassens der beantragten Handlung hingewiesen. Damit sei ersichtlich, dass diese Informationen ohne Weiteres von der ersuchenden Behörde nach spanischem innerstaatlichen Recht hätten eingeholt werden können und dass die Mittel hierzu zum Zeitpunkt des Amtshilfeersuchens noch nicht ausgeschöpft worden seien. Daher sei keine Amtshilfe an die spanischen Steuerbehörden zu leisten.

#### **E. 3.2.2**

Im Amtshilfeersuchen hat die AEAT bestätigt, alle üblichen (innerstaatlichen) Mittel ausgeschöpft zu haben, um die ersuchten Auskünfte zu erhalten. Ferner hat die AEAT den Sachverhalt im Rahmen der innerstaatlichen Untersuchung so präzise abgeklärt, dass sie gestützt auf diesen das vorliegende Amtshilfeersuchen stellen konnte.

#### **E. 3.2.3**

Mit dem eingereichten Protokoll des Steuerbefragungstermins vom (Datum) gelingt es den Beschwerdeführenden nicht, ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung der AEAT betreffend Ausschöpfung der üblichen innerstaatlichen Mittel zu begründen bzw. diese sofort zu entkräften. Es zeigt zwar, dass die Verfahren in Spanien weitergeführt werden. Dies steht aber nicht im Widerspruch zu der Erklärung der AEAT. So kann es einem Staat nicht verwehrt werden, mit dem Steuerpflichtigen weiter in Kontakt zu bleiben bzw. diesen zu befragen und mittels Zwangsmassnahmen zur Herausgabe der Informationen aufzufordern, auch wenn bereits ein Amtshilfeersuchen gestellt wurde (E. 2.5.3). Mit Blick auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (vgl. E. 2.5.2 und 2.7) besteht vorliegend somit kein Anlass, an der Erklärung der AEAT betreffend Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips zu zweifeln.

#### **E. 3.2.4**

Vor diesem Hintergrund erweist sich die Rüge, das Amtshilfeersuchen verletze das Subsidiaritätsprinzip, als unbegründet.

#### **E. 3.3.1**

Weiter ist zu prüfen, ob das Amtshilfeersuchen der AEAT Informationen betrifft, die im Sinne von Art. 25bis Abs. 1 DBA CH-ES voraussichtlich erheblich sind.

##### **E. 3.3.2.1**

Die Beschwerdeführenden bringen vor, dass der Beschwerdeführer 1 in Spanien in den betreffenden Jahren keinen zivilrechtlichen Wohnsitz gehabt habe bzw. dort steuerlich nicht ansässig gewesen sei. Der Beschwerdeführer 1 sei 2017 in der Schweiz, 2018 in Laos und ab 2019 in Deutschland ansässig gewesen. Das Amtshilfeersuchen enthalte keinerlei Belege für eine steuerliche Ansässigkeit des Beschwerdeführers 1 in Spanien in den betreffenden Jahren. Die ersuchende Behörde habe die Aufenthaltsdauer des Beschwerdeführers 1 in Spanien als Kriterium zur Begründung der steuerlichen Anknüpfung offensichtlich falsch, lückenhaft und widersprüchlich berechnet. Daher sei keine Amtshilfe an die spanischen Steuerbehörden zu leisten.

##### **E. 3.3.2.2**

Aus dem vorliegenden Amtshilfeersuchen wird ersichtlich, dass die ersuchende Behörde von einer steuerlichen Ansässigkeit des Beschwerdeführers 1 ausgeht. Indem die Beschwerdeführenden vorbringen, der Beschwerdeführer 1 sei 2017 in der Schweiz, 2018

in Laos und ab 2019 in Deutschland ansässig gewesen, vermögen sie die Darstellung der ersuchenden Behörde nicht zu widerlegen, insbesondere da die Ansässigkeit in einem anderen Staat nicht ausschliesst, dass in Spanien nicht auch die Ansässigkeit bzw. die unbeschränkte Steuerpflicht des Beschwerdeführers 1 geltend gemacht wird (E. 2.4.2). Die Vorinstanz weist zurecht darauf hin, dass Fragen zur steuerlichen Ansässigkeit nicht im Amtshilfeverfahren zu behandeln sind und es bei möglichen Ansässigkeitskonflikten namentlich nicht ausreicht, wenn sich die betroffene Person auf eine (unbeschränkte) Steuerpflicht in einem anderen (als dem ersuchenden) Staat beruft (vgl. E. 2.4.3). Im vorliegenden Fall gilt nichts anders. Insoweit die Beschwerdeführenden geltend machen, dem Ersuchen liessen sich keine ausreichenden Verdachtsmomente für eine mögliche steuerliche Ansässigkeit in Spanien entnehmen, ist ihnen nicht zu folgen. Betreffend die Jahre, für die die Beschwerdeführenden keine Ansässigkeit in der Schweiz geltend machen (d.h. 2018 bis 2020), besteht selbst ohne gesonderte Begründung - geschweige denn Belege - einer allfälligen Ansässigkeit des Beschwerdeführers 1 in Spanien prinzipiell kein Anlass, an den diesbezüglichen Ausführungen der ersuchenden Behörde zu zweifeln (E. 2.4.3). Betreffend das Jahr 2017, für das die Beschwerdeführenden eine Ansässigkeit in der Schweiz geltend machen, bleibt lediglich zu prüfen, ob der Anknüpfungspunkt an die von Spanien angewandte Steuer einem der Kriterien zur Bestimmung der steuerlichen Ansässigkeit im DBA zwischen der Schweiz und Spanien entspricht (E. 2.4.4). Im Ersuchen berichtet die ersuchende Behörde unter anderem von einer langen Aufenthaltsdauer des Beschwerdeführers 1 in Spanien in den betreffenden Jahren und erfragt Informationen über Flüge des Beschwerdeführers 1. Damit stützt sich die ersuchende Behörde auf Kriterien, die in Art. 4 Abs. 1 DBA CH-ES enthalten sind (E. 2.4.5). Mit ihrer Gegendarstellung zur angeblichen Aufenthaltsdauer des Beschwerdeführers 1 in Spanien und den dazu eingereichten Beweismitteln vermögen die Beschwerdeführenden sodann die Ausführungen der AEAT nicht in einer das völkerrechtlich gebotene Vertrauen in die Sachdarstellung der AEAT erschütternden Weise von vornherein zu entkräften (vgl. zum völkerrechtlichen Vertrauensprinzip E. 2.7.1). Dies gilt umso mehr, als sich der Beschwerdeführer 1 auch gemäss der erwähnten Gegendarstellung regelmässig in Spanien aufgehalten hat. Eine fehlerhafte Berechnung der Aufenthaltsdauer des Beschwerdeführers 1 in Spanien durch die spanischen Behörden wäre im spanischen Verfahren geltend zu machen. Die Vorinstanz weist zudem zurecht darauf hin, dass die Aufenthaltsdauer im Ersuchen nur als ein Hinweis von mehreren (u.a. wirtschaftliche Berechtigung an einer Liegenschaft in Spanien) auf eine allfällige Ansässigkeit des Beschwerdeführers 1 in Spanien genannt wird.

### **E. 3.3.2.3**

Somit ist eine unbeschränkte Steuerpflicht des Beschwerdeführers 1 in Spanien während der betreffenden Jahre nicht von vorneherein ausgeschlossen, weshalb das Amtshilfeersuchen nicht aus diesem Grund abzuweisen ist.

### **E. 3.3.3.1**

Betreffend die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen über die Beschwerdeführenden 3 (C. \_\_\_\_\_ AG), 4 (D. \_\_\_\_\_ AG), 5 (E. \_\_\_\_\_ AG) und 10 (J. \_\_\_\_\_ AG) sowie über die K. \_\_\_\_\_ AG, L. \_\_\_\_\_ Betriebsgesellschaft mbH und die M. \_\_\_\_\_ AG bringen die Beschwerdeführenden sinngemäss vor, diese seien nicht voraussichtlich erheblich. Die Beschwerdeführerin 4 sei Top-Holding-Gesellschaft, welche direkt oder indirekt an den anderen, soeben genannten Gesellschaften beteiligt sei. Der Beschwerdeführer 1 sei an der Beschwerdeführerin 4 nicht wirtschaftlich berechtigt und sei

kein Anteilseigner der genannten Gesellschaften. Aktionärin der Beschwerdeführerin 4 sei seit dem Steuerjahr 2019 die N. \_\_\_\_\_ Foundation. Gemäss spanischem Steuerrecht herrsche die Praxis vor, dass der Beschwerdeführer 1 als Stifter grundsätzlich nicht verpflichtet sei, das Stiftungsvermögen in der Vermögenssteuererklärung zu deklarieren und aufzunehmen. Es bestehe daher kein Zusammenhang zwischen den ersuchten Informationen und der in Spanien durchgeführten Untersuchung. Das Amtshilfeersuchen stelle diesbezüglich eine unerlaubte «fishing expedition» dar und sei daher abzuweisen.

#### **E. 3.3.3.2**

Aus dem vorliegenden Amtshilfeersuchen wird ersichtlich, dass die AEAT davon ausgeht, dass der Beschwerdeführer 1 in den betreffenden Jahren bei den genannten Gesellschaften direkter oder indirekter Anteilseigner, wirtschaftlich Berechtigter, Verwaltungsrats- oder Geschäftsleitungsmitglied gewesen sei, weshalb die Informationen in Bezug auf die Gesellschaften relevant seien, um die Einkommens- und Vermögenssituation des Beschwerdeführers 1 zu klären (vgl. Sachverhalt Bst. A.c, Ref-Nr. [...], [...], [...], [...] und [...]). Zudem lägen der AEAT Informationen vor, wonach der Beschwerdeführer 1 von den Beschwerdeführenden 3, 4 und 5 Zahlungen erhalten habe.

#### **E. 3.3.3.3**

Das Vorliegen einer «fishing expedition» ist im Grundsatz ausgeschlossen, wenn ein Amtshilfeersuchen alle Angaben enthält, welche nach dem anwendbaren Abkommen erforderlich sind (E. 2.2 und 2.3.3). Das vorliegende Amtshilfeersuchen erfüllt diese Voraussetzungen (E. 3.1). Zudem ist ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben (Kontounterlagen, Handelsregisterauszüge, Anteilseigner und Geschäftsleitung sowie Jahresrechnungen von Gesellschaften, die mit dem Beschwerdeführer 1 in Verbindung stehen bzw. direkt oder indirekt von ihm gehalten werden) und der Untersuchung in Spanien (Hinweise auf nicht offengelegte Vermögen und Einkommen) klar gegeben. Die Informationen können weitergehende Erkenntnisse über die Einkommens- und Vermögenssituation des Beschwerdeführers 1 und damit die Bemessung der Besteuerungsgrundlage liefern. Die Informationen betreffend die genannten Gesellschaften sind entgegen der Darstellung der Beschwerdeführenden als voraussichtlich erheblich zu betrachten, da die AEAT darlegte, der Beschwerdeführer 1 sei direkter oder indirekter Anteilseigner, wirtschaftlich Berechtigter, Verwaltungsrats- oder Geschäftsleitungsmitglied bei diesen Gesellschaften. Folglich sind auch Informationen betreffend die Bankkonten dieser Gesellschaften voraussichtlich erheblich (E. 2.3.8). Eine «fishing expedition» ist zu verneinen.

#### **E. 3.3.3.4**

Ein ersuchender Staat ist nicht verpflichtet, einem Amtshilfeersuchen Beweismittel beizulegen, um den geltend gemachten Sachverhalt nachzuweisen. Auf die Angaben der AEAT ist vielmehr grundsätzlich gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip abzustellen (E. 2.7.1). Mit ihren Ausführungen betreffend die mangelnde wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 1 an den genannten Gesellschaften, vermögen die Beschwerdeführenden die Darstellung der AEAT, wonach Anlass zur Überprüfung der Informationen betreffend die genannten Gesellschaften besteht, nicht in einer das völkerrechtlich gebotene Vertrauen in die Sachdarstellung der AEAT erschütternden Weise von vornherein zu entkräften. Gleiches gilt für die Ausführungen der Beschwerdeführenden betreffend die Behandlung von Stiftungen im spanischen Steuerrecht, wobei allfällige

Verstösse gegen das spanische Recht ohnehin in Spanien vor den lokalen Behörden und Gerichten geltend zu machen wären (E. 2.7.2). Damit ist auch der Beweisantrag der Beschwerdeführenden zur Einholung eines entsprechenden steuerrechtlichen Gutachtens in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen (zur antizipierten Beweiswürdigung vgl. BGE 141 I 60 E. 3.3; Urteil des BVGer A-3346/2020 vom 27. April 2022 E. 1.8).

#### **E. 3.3.4.1**

Betreffend die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen über die Beschwerdeführenden 6 (F.\_\_\_\_\_) und 8 (H.\_\_\_\_\_ GmbH) bringen die Beschwerdeführenden sinngemäss vor, diese seien nicht voraussichtlich erheblich. Die Beschwerdeführerin 8 werde von dem Beschwerdeführer 6 beherrscht. Der Beschwerdeführer 1 sei weder Anteilseigner noch wirtschaftlich Berechtigter an der Beschwerdeführerin 8. Es bestehe daher kein Zusammenhang zwischen diesen ersuchten Informationen und der in Spanien durchgeführten Untersuchung.

#### **E. 3.3.4.2**

Aus dem vorliegenden Amtshilfeersuchen wird ersichtlich, dass die AEAT um Informationen betreffend Konten bei der (CH-Bank) ersucht hat, bei denen der Beschwerdeführer 1 als Inhaber, wirtschaftlich Berechtigter oder Zeichnungsberechtigter aufgeführt ist (vgl. Sachverhalt Bst. A.c, Ref-Nr. [...]). Aus den Akten geht hervor, dass die Informationen über die Beschwerdeführenden 6 und 8 in diesem Rahmen zur Übermittlung vorgesehen sind.

#### **E. 3.3.4.3**

Ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben (Unterlagen über Konten, die mit dem Beschwerdeführer 1 in Verbindung stehen bzw. direkt oder indirekt von ihm gehalten werden) und der Untersuchung in Spanien (Hinweise auf nicht offengelegte Vermögen und Einkommen) ist auch hier klar gegeben. Von einem Amtshilfeersuchen umfasst sind nicht nur direkt gehaltene Bankkonten, d.h. Bankkonten, deren rechtliche Inhaberin die betroffene Person für den relevanten ersuchten Zeitraum war oder ist, sondern auch indirekt gehaltene Konten, mithin namentlich - wie vorliegend relevant - eine allfällige Zeichnungsberechtigung der betroffenen Person an einem Bankkonto (E. 2.3.8). Die voraussichtliche Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Informationen ist damit auch soweit gegeben, als sie weitergehende Erkenntnisse über die Einkommens- und Vermögenssituation des Beschwerdeführers 1 und damit die Bemessung der Besteuerungsgrundlage liefern. Eine «fishing expedition» ist zu verneinen.

#### **E. 3.3.5.1**

Schliesslich machen die Beschwerdeführenden betreffend die zur Übermittlung vorgesehenen Kreditkartenabrechnungen (vgl. Sachverhalt Bst. A.c, Ref-Nr. [...]) und Bankunterlagen (vgl. Sachverhalt Bst. A.c, Ref-Nr. [...]) über den Beschwerdeführer 1 sinngemäss geltend, diese seien nicht voraussichtlich erheblich. Die betreffenden Kreditkarten würden neben dem Beschwerdeführer 1 unter anderem auch vom Beschwerdeführer 6 (F.\_\_\_\_\_) verwendet und stellten daher ein untaugliches Mittel zur Ermittlung einer allfälligen Ansässigkeit des Beschwerdeführers 1 in Spanien dar. Die Bankunterlagen über den Beschwerdeführer 1 seien nicht voraussichtlich erheblich, da der Beschwerdeführer 1 im ersuchten Zeitraum kein Einkommen gehabt habe. Das Amtshilfeersuchen sei daher diesbezüglich abzuweisen.

### **E. 3.3.5.2**

Für die Bejahung der voraussichtlichen Erheblichkeit genügt wie erwähnt eine vernünftige Möglichkeit im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (E. 2.3.4). Kreditkartenabrechnungen und Kontoauszüge geben Aufschluss über die getätigten Transaktionen, woraus möglicherweise Rückschlüsse auf den Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers 1 gezogen werden können. Damit können sie für die Abklärung der Steuerpflicht des Beschwerdeführers 1 in Spanien voraussichtlich erheblich sein. Die Überprüfung der Frage, wer die Kreditkarten effektiv verwendet hat oder ob der Beschwerdeführer 1 im ersuchten Zeitraum Einkommen hatte, hat nicht im Amtshilfeverfahren zu erfolgen, sondern obliegt der ersuchenden Behörde, welche mit den ihr übermittelten Dokumenten ihren Verdacht erhärten oder aber ausräumen kann (vgl. Urteil des BVGer A-2258/2020 vom 19. Februar 2021 E. 3.5).

### **E. 3.4.1**

Schliesslich ist betreffend die zur Übermittlung vorgesehenen Flugticket-Informationen (Ref-Nr. [...]) zu prüfen, ob diese Informationen im Sinne von Art. 25bis Abs. 3 Bst. b DBA CH-ES nach dem innerstaatlichen Recht grundsätzlich erhältlich sind. Die Beschwerdeführenden haben dies zwar nicht gerügt, jedoch ist - ungeachtet dessen - von Amtes wegen zu überprüfen, ob geltendes Recht richtig angewendet wurde (vgl. E. 1.5).

### **E. 3.4.2**

Eine Auskunftspflicht der (Fluggesellschaft) (nachfolgend: [Fluggesellschaft]) nach Art. 126 DBG kommt vorliegend nicht infrage, da die Flugticket-Informationen Informationen zur Veranlagung eines Dritten (des Beschwerdeführers 1) darstellen und ihre eigene Veranlagung (der [Fluggesellschaft]) nicht beeinflussen können (vgl. E. 2.6.4). Damit ist eine Bescheinigungspflicht der (Fluggesellschaft) nach den Art. 127 ff. DBG zu prüfen, wobei lediglich Art. 127 Abs. 1 Bst. e DBG in Frage kommt. In Anbetracht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, dass ein Amtshilfeersuchen - wie vorliegend (vgl. Sachverhalt Bst. A.b) - auch den Zweck haben kann, die steuerliche Ansässigkeit einer Person zu klären (vgl. E. 2.4.1), sind diesbezügliche Informationen im Hinblick auf Art. 127 Abs. 1 Bst. e DBG als steuerlich relevant einzustufen.

### **E. 3.4.3**

Da es vorliegend um die Besteuerung des Beschwerdeführers 1 geht, ist die (Fluggesellschaft) einzig verpflichtet, über vertragliche Beziehungen zwischen ihr und dem Beschwerdeführer 1 Auskunft zu erteilen (bzw. diese zu bescheinigen). Die vertraglichen Beziehungen zwischen der (Fluggesellschaft) und dem Beschwerdeführer 1, dessen Steuerpflicht in Frage steht, bestehen bzw. bestanden in Beförderungsverträgen. Die seitens der (Fluggesellschaft) zu bescheinigenden Umstände sind Ansprüche und Leistungen, die sich aus diesen Beförderungsverträgen ergeben und die für die Besteuerung des Beschwerdeführers 1 relevant sind (E. 2.6.4).

### **E. 3.4.4**

Die zur Übermittlung vorgesehenen Flugticket-Informationen ergeben sich vorliegend aus den einzelnen Beförderungsverträgen zwischen der (Fluggesellschaft) und dem Beschwerdeführer 1. Zudem sind sie für die Prüfung einer allfälligen Steuerpflicht des Beschwerdeführers 1 relevant, da sie Aufschlüsse über seine Aufenthaltsdauer und folglich über seine steuerliche Ansässigkeit geben (vgl. E. 3.4.2 in fine). Sie wären damit auch nach

schweizerischem Recht erhältlich und daher auch im vorliegenden Amtshilfeverfahren der ersuchenden spanischen Behörde zu übermitteln.

### **E. 3.5**

Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für die in den Schlussverfügungen vorgesehene Amtshilfeleistung erfüllt. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist, soweit darauf einzutreten ist, abzuweisen.

### **E. 4.1**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den unterliegenden Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 8'000.- festzusetzen (vgl. Art. 1, 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]). Die gesamthaft in derselben Höhe geleisteten Kostenvorschüsse sind für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

### **E. 4.2**

Mehrere Personen haben die ihnen gemeinsam auferlegten Verfahrenskosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung zu tragen (Art. 6a VGKE).

### **E. 4.3**

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).

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