

BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-03-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4192_2020

FR: TAF A-4192/2020 du 25 mars 2021

IT: TAF A-4192/2020 del 25 marzo 2021

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Dem vorliegenden Verfahren liegen Amtshilfeersuchen der spanischen Steuerbehörde vom 6. Februar 2020 sowie vom 7. Februar 2020 gestützt auf Art. 25bis DBA CH-ES zugrunde. Das Verfahren richtet sich nach dem StAhiG (vgl. Art. 24 StAhiG e contrario). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA CH-ES (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Gemäss Art. 19 Abs. 5 StAhiG gelten die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG keine abweichenden Bestimmungen enthält.

E. 1.2

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt dieses die Beschwerden gegen die Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe und der Amtshilfe im Rahmen des DBA CH-ES (vgl. Art. 32 VGG e contrario; Art. 19 Abs. 1 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerden (nachfolgend Beschwerde) ist somit gegeben. Die Beschwerdeführenden erfüllen als Adressaten der angefochtenen Schlussverfügung bzw. als Personen, deren Daten übermittelt werden sollen, die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation (Art. 48 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Die Beschwerde wurde überdies form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.3

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die beschwerdeführende Partei darf neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. a-c VwVG).

E. 2

Im Folgenden ist auf die einschlägigen rechtlichen Grundlagen für die Leistung von Amtshilfe, insbesondere an Spanien, einzugehen.

E. 2.1.1

Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber Spanien ist Art. 25bis DBA CH-ES sowie Ziff. IV des dazugehörigen Protokolls vom 29. Juni 2009 in den geltenden Fassungen gemäss Art. 9 bzw. Art. 10-12 des Änderungsprotokolls vom 27. Juli 2011, von der Bundesversammlung genehmigt am 15. Juni 2012, in Kraft seit 24. August 2013, und im Fall von Einkommens- und Vermögenssteuern Anwendung findend auf die Steuerjahre seit 1. Januar 2010 (Art. 13 Abs. 2 Bst. [iii] des Änderungsprotokolls, AS 2013 2365 2375 f.; BBl 2011 9153). 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. Der Informationsaustausch ist dabei durch die Art. 1 und 2 DBA CH-ES nicht eingeschränkt.

E. 2.1.2

Die Amtshilfeverpflichtung ist dabei nicht auf erst nach dem Datum des Inkrafttretens der Amtshilfebestimmung eines Abkommens eingetretene Tatsachen beschränkt. Namentlich Kontoeröffnungsunterlagen, sonstige Vereinbarungen und «Know your customer»-Dokumente, welche das Verhältnis zwischen einer Bank und dem Kunden während dessen Dauer regeln bzw. betreffen, sind deshalb - bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen und fortbestehendem Verhältnis - auch dann zu übermitteln, wenn sie vor dem Inkrafttreten der anwendbaren Amtshilfeklausel erstellt wurden (Urteil des BVGer A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 8.1.2; vgl. auch Rohner/Keller, Rückwirkung bei der internationalen Amtshilfe in Steuersachen, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2014, S. 808 ff., S. 812). Dabei sind jedoch diejenigen Stellen zu schwärzen, deren Erheblichkeit für die Steuerjahre im zeitlichen Anwendungsbereich der Amtshilfeklausel unwahrscheinlich sind (vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-778/2017 vom 5. Juli 2017 E. 9.2.1).

E. 2.1.3

Art. 25bis Abs. 3 DBA-ES enthält bestimmte Beschränkungen der Pflicht zur Leistung von Amtshilfe. Der ersuchte Vertragsstaat ist gemäss dieser Vorschrift nicht verpflichtet, von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis des einen oder anderen Vertragsstaates abzuweichen (Bst. a), Informationen zu erteilen, welche nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren eines der beiden Vertragsstaaten nicht beschafft werden können (Bst. b), oder Informationen zu übermitteln, «die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche» (Bst. c). Freilich statuiert die Art. 25bis Abs. 3 DBA-ES vorgehende Vorschrift von Art. 25bis Abs. 5 DBA-ES ihrerseits Einschränkungen der in ersterer Bestimmung vorgesehenen Beschränkungen der Amtshilfeverpflichtung (Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 4).

E. 2.2.1

In Bezug auf die Information über das laufende Amtshilfeverfahren wird zwischen den formell betroffenen Personen unterschieden, nämlich jenen, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden bzw. deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat geprüft werden soll (Art. 3 Bst. a StAhiG), und weiteren Personen, die sonst (materiell) betroffen sind. Während bis anhin die fehlende Information Ersterer über das Amtshilfeverfahren

insbesondere dann zur Nichtigkeit der angefochtenen Schlussverfügung führte, wenn diese gar nicht vom Amtshilfeverfahren Kenntnis erlangten, wurde in Bezug auf Letztere keine Nichtigkeit angenommen (Urteile des BVerfG A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.7.1 und A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.1.5). Das Bundesgericht hat sich kürzlich mit der Frage der Wahrung des rechtlichen Gehörs von Drittbetroffenen und deren Informationsrechte bzw. Parteistellung im Amtshilfeverfahren und der Frage der Nichtigkeit auseinandergesetzt. Es hat hierbei festgestellt, dass die Frage, wem im Sinne von Art. 14 Abs. 2 StAhiG von Amtes wegen die Parteistellung eingeräumt werden muss, eine Wertung verlange (*suppose en principe une part d'appréciation*). Aus diesem Grund dürfe eine falsche Entscheidung der Vorinstanz (über die Frage der Information von Drittbetroffenen) nicht die Nichtigkeit der angefochtenen Schlussverfügung zur Folge haben (BGE 146 I 172 E. 7.6).

E. 2.2.2

Gemäss jüngster bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist nicht von einer allgemeinen Informationspflicht gegenüber sämtlichen vom Amtshilfeersuchen betroffenen Drittpersonen, über die Informationen aufgrund der voraussichtlichen Erheblichkeit für die Veranlagung der im ersuchenden Staat steuerpflichtigen Person übermittelt werden sollen, auszugehen. Die ESTV hat nur diejenigen Personen über das Amtshilfeverfahren in Kenntnis zu setzen, deren Legitimation im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG aufgrund der Akten evident ist (insofern sei die in BGE 143 II 506 E. 5.1 gemachte Aussage, wonach einer nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 VwVG beschwerdeberechtigten Person namentlich das Recht auf Information nach Art. 14 Abs. 2 StAhiG zustehe, zu präzisieren; Urteile des BVerfG 2C_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 7 und 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2). Grundsätzlich seien die Dritten nämlich durch das Spezialitätsprinzip vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat geschützt (vgl. zum Ganzen Urteile des BVerfG 2C_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 7.1, insb. E. 7.1.3 sowie 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.1 und Urteil des BVerfG A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.7.2).

E. 2.3.1

Das Verbot der Beweisausforschung ist Ausdruck des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes. Es sollen soweit als möglich relevante Informationen ausgetauscht werden können, ohne dass ein Vertragsstaat «fishing expeditions» eines anderen Staates unterstützen oder Informationen liefern muss, deren Relevanz unwahrscheinlich ist (BGE 144 II 206 E. 4.2 sowie statt vieler Urteil des BVerfG A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.1 mit Hinweisen).

E. 2.3.2

Ziff. IV Abs. 3 des Protokolls zu Art. 25bis DBA CH-ES hält dementsprechend fest, dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weit gehenden 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. Abs. 2 sieht zwar wichtige verfahrenstechnische Voraussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions» vor; seine Bst. a-e sind jedoch nicht so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern.

E. 2.3.3

Weiter besteht nach Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls zu Art. 25bis DBA CH-ES Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach 25bis DBA CH-ES den Steuerbehörden des ersuchten Staates 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. 2.3.4

Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine dort steuerpflichtige Person korrekt zu besteuern. Ob eine Information in diesem Sinne erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend beurteilen. Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich dabei 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 (sog. Plausibilitätskontrolle; zum Ganzen statt vieler BGE 144 II 29 E. 4.2.2, BGE 142 II 161 E. 2.1.1 je mit weiteren Hinweisen sowie Urteil des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.2 mit weiteren Hinweisen). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht notwendig, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt vieler BGE 143 II 185 E. 3.3.2, BGE 141 II 436 E. 4.4.3 mit weiteren Hinweisen und Urteil des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.2 mit weiteren Hinweisen; vgl. zum Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit auch Art. 26 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung [im Folgenden: OECD-MA] zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen (statt vieler Urteil des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.2 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Art. 4 Abs. 3 StAhiG). Keine Rolle spielt dagegen, wenn sich nach der Beschaffung der Informationen herausstellt, dass diese nicht relevant sind (BGE 143 II 185 E. 3.3.2 mit Hinweisen, zit. in Urteil des BGer 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.2).

E. 2.3.5

Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist demnach erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als in diesem Sinn erheblich erweisen werden. Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfesuch ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2 und Urteil des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.3, je mit Hinweisen). 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. Daher ist gemäss Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht der strikte Beweis des Sachverhalts zu verlangen, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (statt vieler Urteil des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.3 mit Hinweisen).

E. 2.3.6

Informationen können im abkommensrechtlichen Sinne nur dann als voraussichtlich erheblich qualifiziert werden, wenn sie (unter anderem oder ausschliesslich) Personen betreffen, deren unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat während der massgebenden Zeitspanne wahrscheinlich ist. Dafür genügt bereits, dass der ersuchende Staat Anhaltspunkte nennt, die eine beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht der betroffenen Person in diesem Staat begründen könnten (vgl. Urteil des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.4 mit Hinweis).

E. 2.4

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind sämtliche von den Informationsinhaberinnen erhaltenen Bankunterlagen grundsätzlich zu den erbetenen Informationen zu zählen. Die Verwendung des Ausdrucks "held by" in einem Amtshilfeersuchen impliziert nicht, dass das Ersuchen sich auf die direkt gehaltenen Bankkonten beschränken würde. Insbesondere nicht, wenn die ersuchende Behörde ausdrücklich betont, dass sie Informationen über die von ihr identifizierten Bankkonten anfordere und ausdrücklich darauf hinweist, dass ihr Ersuchen nicht auf diese Konten beschränkt sind (Urteil des BGer 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 5.3.1 ff. sowie Urteil des BVGer A-4426/2019 vom 28. Oktober 2020 E. 4.6.3). Selbst die Details zu den Konten, an welchen die betroffene Person gemäss den edierten Unterlagen (nur) wirtschaftlich berechtigt ist, die sie selber aber nicht direkt hält, sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als erfragt zu betrachten (zum Begriff «held by» vgl. Urteil des BGer 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 5.3.1 ff.).

E. 2.5.1

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, 143 II 224 E. 6.3, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BGer 2C_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.5 mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 142 II 218 E. 3.1, 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.6 und A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2). 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-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 8). Folglich ist die Wahrung des Grundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen

(vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1; Urteile des BVGer A-769/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.1 sowie A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 3.5). Es liegt dabei an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-769/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.2 und A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2).

E. 2.5.2

Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip spielt ebenfalls eine Rolle in Bezug auf das Spezialitätsprinzip (dazu auch E. 2.6). Gestützt auf das Vertrauensprinzip kann grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch Staaten eingehalten wird, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag verbunden sind (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2 und 4.3.1, 115 Ib 373 E. 8, 107 Ib 264 E. 4b). Folglich ist die Wahrung des Grundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen bzw. eine entsprechende Zusicherung einzuholen (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1).

E. 2.6.1

Nach dem in Ziff. IV Abs. 1 des Protokolls zu Art. 25bis DBA CH-ES erwähnten Subsidiaritätsprinzip (vgl. dazu und zur vergleichbaren Regelung in Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG statt vieler Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.6.1 mit Hinweisen) 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 ausgeschöpft hat, sofern dies nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbunden ist.

E. 2.6.2

Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (E. 2.5.1) besteht rechtsprechungsgemäss kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liege ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes sowie ein ernsthafter Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-3703/2019 vom 23. April 2020 E. 2.4.2 und E. 2.7.1, A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.6.2, A-4025/2016 vom 2. Mai 2017 E. 3.2.4).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall wurden die Beschwerdeführerin 1 sowie die Beschwerdeführerinnen 2-6 über das vorliegende Amtshilfeverfahren (vgl. Sachverhalt Bst. C ff.) informiert und die Schlussverfügung wurde ihnen eröffnet (vgl. Sachverhalt Bst. G). Weitere Drittpersonen wurden von der Vorinstanz nicht informiert. Die Beschwerdeführerin 7 beantragt deshalb, es sei die Nichtigkeit der Schlussverfügung festzustellen. Die Beschwerdeführerin 7 begründet dies damit, dass sie zu Unrecht nicht über das Amtshilfeverfahren informiert worden und das rechtliche Gehör verletzt worden sei.

E. 3.2

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind Dritte nur dann über das Amtshilfeverfahren zu informieren, wenn es «evident» ist, dass ihnen Parteistellung zukommt, was im Prinzip nicht der Fall ist (s. Urteil des BGer 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 6.2). Entsprechend ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Beschwerdeführerin 7 über das vorliegende Amtshilfeverfahren nicht informiert hat (vgl. hierzu ausführlich BGE 146 I 172 E. 7.4 ff.), denn allein der Umstand, dass sie in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erwähnt ist, führt nach dieser höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht zu einer Benachrichtigungs-pflicht über das Verfahren; die Beschwerdeführerin 7 trägt denn auch nicht substantiiert vor, inwiefern sie «evidenterweise» genügend betroffen gewesen ist und entsprechend hätte informiert werden müssen. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin 7 ist sie auch nicht als formell betroffene Person anzusehen (vgl. hierzu E. 2.2.1), weshalb sie auch deswegen nicht zu benachrichtigen gewesen ist. Im vorliegenden Fall ist dementsprechend eine Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin 7 nicht ersichtlich und ihr Antrag auf Feststellung der Nichtigkeit der angefochtenen Schlussverfügung ist abzuweisen. Weitere Gründe für eine Verletzung des rechtlichen Gehörs sind nicht gegeben. Insbesondere ist die von den Beschwerdeführenden insgesamt geltend gemachte allfällige Verletzung ihres rechtlichen Gehörs in anderen Amtshilfeverfahren der Vorinstanz - da ausserhalb des Streitgegenstands liegend - nicht im Rahmen des vorliegenden Verfahrens zu prüfen.

E. 3.3.1

Die Beschwerdeführenden machen sodann im Wesentlichen geltend, dass eine «fishing expedition» vorliege und die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen fehle.

E. 3.3.2

Vorwegzunehmen ist, dass die Ersuchen der AT konkrete Fragen beinhalten, die sich auf eine identifizierte Person im Rahmen einer im ersuchenden Staat laufenden Untersuchung beziehen (vgl. hierzu E. 2.3.2 f.). Somit erfüllen die vorliegend zu beurteilenden Amtshilfeersuchen der AT die formellen Voraussetzungen gemäss Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls zu Art. 25bis DBA CH-ES. Die Ersuchen erweisen sich damit als hinreichend konkret, weshalb im vorliegenden Fall keine «fishing expedition» gegeben ist. Die Argumente der Beschwerdeführenden, es handle sich im vorliegenden Fall um eine unzulässige «fishing expedition», überzeugen somit nicht.

E. 3.3.3

Es ist grundsätzlich Sache des ersuchenden Staats zu bestimmen, welche Informationen für die Besteuerung voraussichtlich erheblich sind (vgl. E. 2.3.4 f.). Die AT möchte mit den Ersuchen insbesondere die Rechtmässigkeit des privilegierten Steuerregimes der betroffenen Person untersuchen («impatriates»). Denn die AT hegt die Vermutung, dass die betroffene Person persönliches Einkommen über die Zwischengesellschaft («intermediary company») vereinnahmt hat und das privilegierte Steuerregime somit nicht mehr anwendbar wäre («the mentioned scheme for impatriates is not applicable»). Die von der AT im Zusammenhang mit der Besteuerung der betroffenen Person ersuchten Informationen betreffend die durch jene sowie die durch die beschwerdeberechtigte Person 1, an welcher die betroffene Person beteiligt ist («owner»), gehaltenen Bankkonten («account opening forms, together with Know Your Customer [KYC] and Client Due Diligence [COD]», «bank statements» und «credit/debit cards linked to the accounts», s.

auch Sachverhalt Bst. A) erscheinen damit vorliegend als geeignet, die Einkommensbesteuerung und damit die Steuersituation der betroffenen Person in Spanien zu beeinflussen («intermediary company for the collection of personal income [...] means that the mentioned scheme for impatriates is not applicable»). Die in den Ersuchen genannten Sachverhalte hängen überdies mit den verlangten Informationen sowie den ersuchten Dokumenten rechtsgenügend zusammen. Die ersuchten Informationen sind demnach dazu geeignet, im ausländischen Verfahren gegen die betroffene Person verwendet zu werden. Damit ist in casu - in Übereinstimmung mit den Erwägungen in der Schlussverfügung der Vorinstanz - die voraussichtliche Erheblichkeit von grundsätzlich sämtlichen Informationen gegeben (s. aber E. 3.7.4). Entsprechend misslingt es den Beschwerdeführenden mit den unsubstantiierten Behauptungen («es fehle an der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen») aufzuzeigen, dass ein Zusammenhang zwischen den verlangten Informationen und der in Spanien durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint. Ebenso vermögen die Beschwerdeführenden mit ihren Argumenten (es liege eine «Verletzung des Vertrauensprinzips» sowie «ein irreführender Sachverhalt» vor und es würden «keine Informationen angefragt» [betreffend die Zwischengesellschaft]) nicht substantiiert die Erklärungen der AT sofort zu entkräften (s. E. 2.5.1). Deshalb besteht aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips gerade kein Anlass (s. E. 2.5.1), an der Richtigkeit der Ausführungen und Erklärungen der ersuchenden Behörde zu zweifeln.

E. 3.4

Sodann besteht im vorliegenden Verfahren mit Blick auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (s. E. 2.5.1) kein Anlass, an der in den Ersuchen enthaltenen Erklärungen, dass alle in Spanien verfügbaren Mittel zur Informationsbeschaffung genutzt wurden («We consider the internal sources of information have been exhausted in this case» und «it has exhausted all regular sources of information available under its domestic tax procedure»), zu zweifeln. Die Beschwerdeführenden haben nämlich keine konkreten Anhaltspunkte für eine fehlende Ausschöpfung aller üblichen, in Spanien den Steuerbehörden zur Verfügung stehenden Mittel der Informationsbeschaffung dargetan und vermögen keine ernsthaften Zweifel an der Richtigkeit der erwähnten, im Ersuchen abgegebenen Erklärung der AT zu wecken (vgl. E. 2.6.2). Von der Vermutung, dass der ersuchende Staat seinen vertraglichen Verpflichtungen nachkam und die üblichen der Steuerbehörden zur Verfügung stehenden Mittel - wie zugesichert - ausgeschöpft hat, ist vorliegend angesichts der von den Beschwerdeführenden vorgebrachten Argumente sowie Behauptungen (es liege eine «Verletzung des Subsidiaritätsprinzips» vor, «da nur die betroffene Person aufgefordert worden sei Unterlagen im Steuerverfahren einzureichen») nicht abzurücken. Damit kann in den Vorbringen der Beschwerdeführenden kein rechtsgenügender Grund erblickt werden, wonach die im Zusammenhang mit dem Ersuchen von der ESTV beabsichtigte Amtshilfe gestützt auf das Subsidiaritätsprinzip zu verweigern wäre.

E. 3.5

Die Beschwerdeführenden machen geltend, es liege eine unzulässige spontane Amtshilfe vor, denn die AT habe nicht nach der Kontoverbindung gefragt, an denen die betroffene Person und die beschwerdeberechtigte Person 1 wirtschaftlich berechtigt seien, sondern nur nach Konten die von der betroffenen Person direkt gehalten würden.

E. 3.5.1

Die AT hat umfassende Auskünfte über sämtliche Bankverbindungen erbeten, zu welchen die betroffene Person und die beschwerdeberechtigte Person 1 in Verbindung stehen («all accounts held by» und «not limited to account»; vgl. zu dieser Konstellation das Urteil des BGer 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 5.3). Damit gehören in casu in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung grundsätzlich sämtliche von den Informationsinhaberinnen erhaltenen Bankunterlagen zu den erbetenen Informationen (s. auch Urteil des BVGer A-4426/2019 vom 28. Oktober 2020 E. 4.6.3). Selbst die Details zu den Konten, an welchen die betroffene Person oder die beschwerdeberechtigte Person 1 gemäss den edierten Unterlagen (nur) wirtschaftlich berechtigt sind, die sie selber aber nicht direkt halten, müssen - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden - rechtsprechungsgemäss als erfragt betrachtet werden (zum Begriff «held by» vgl. Urteil des BGer 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 5.3.1 ff.). Damit kann den Vorbringen der Beschwerdeführenden, es liege eine unzulässige spontane Amtshilfe vor, nicht gefolgt werden.

E. 3.6

Die Beschwerdeführerinnen 2-7 bringen weiter vor, dass durch die von der ESTV vorgesehene Übermittlung überwiegende Interessen der Beschwerdeführerinnen 2-7 verletzen würden und rügen sinngemäss eine Verletzung von Geheimnissen im Sinne von Art. 25bis Abs. 3 Bst. c DBA CH-ES.

E. 3.6.1

Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang auch, dass Art. 25bis Abs. 3 DBA-ES der Vorschrift von Art. 26 Abs. 3 Bst. c OECD-MA nachgebildet ist und jedenfalls nach dem offiziellen Kommentar zum OECD-MA finanzielle Informationen (unter Einschluss von Büchern und Aufzeichnungen) ihrer Natur nach kein Handels-, Geschäfts- oder sonstiges Geheimnis im Sinne der letzteren Bestimmung darstellen (siehe dazu Urteil des BVGer A-171/2017, A-172/2017 und A-173/2017 vom 5. Juli 2017 E. 9.6.3, mit weiteren Hinweisen, sowie Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 10.2).

E. 3.6.2

Die vorliegend zu übermittelnden Informationen bestehen aus Kontoauszügen sowie Bankunterlagen und beschränken sich im Wesentlichen auf finanzielle Informationen der soeben in E. 3.6.1 genannten Art. Inwiefern die Übermittlung der fraglichen Informationen einen Eingriff in die Geschäftssphäre der Beschwerdeführerinnen 2-7 zur Folge haben könnte (oder ein Geschäftsgeheimnis verletzen könnte; s. E. 2.1.3), kann das Bundesverwaltungsgericht nicht nachvollziehen und Entsprechendes wird von der Beschwerdeführerinnen 2-7 auch nicht substantiiert dargelegt. Die sinngemässe Rüge, die von der ESTV beabsichtigte Amtshilfeleistung verstosse gegen Art. 25bis Abs. 3 Bst. c DBA-ES und sei «unverhältnismässig» bzw. die die Beschwerdeführerinnen 2-7 betreffenden Informationen seien daher «auszusondern», ist nach dem in E. 3.6.1 f. Gesagten und angesichts der voraussichtlichen Erheblichkeit dieser Informationen unbegründet.

E. 3.6.3

Immerhin sind die in den Bankunterlagen stehenden Beschwerde-führerinnen 2-7 durch das Spezialitätsprinzip geschützt, welches auch eine persönliche Dimension aufweist (Urteile

des BGer 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3.4.3 und 3.5, 2C_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 7.1.3). Der Spezialitätsvorbehalt ist in Art. 25bis Abs. 2 DBA CH-ES enthalten.

Nachdem aber international wie national unterschiedliche Auffassungen darüber bestehen, wie weit dieser Spezialitätsvorbehalt reicht und insbesondere, ob ihm eine persönliche Dimension zukommt, ist es angezeigt, dass die ESTV die AT anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert (Urteile des BGer 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3.7 2. Absatz, 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7). Die ESTV wird Ziff. 3 des Dispositivs der angefochtenen Verfügung entsprechend zu präzisieren haben.

E. 3.7.1

Die Beschwerdeführenden beantragen sodann, bestimmte Angaben in den zur Übermittlung vorgesehenen Informationen seien zu schwärzen, namentlich die Informationen, welche nicht relevante Jahre betreffen. Die Beschwerdeführenden bezeichnen verschiedene Beilagen, im Wesentlichen «account opening forms» und «copies of bank statements», welche ihrer Ansicht nach entsprechend zu schwärzen seien. Als Begründung wird im Wesentlichen herangezogen, dass die Angaben Rückschlüsse auf das Kontoeröffnungsdatum erlauben oder sich auf Jahre ausserhalb des angefragten Zeitraums beziehen und nicht erfragte Informationen zu «Grundbesitz» beinhalten könnten.

E. 3.7.2

Gemäss den vorliegenden spanischen Amtshilfeersuchen werden Bankinformationen für den Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2016 verlangt («account opening forms», «Know your Customer», «Client Due Diligence», «bank statements»). Vom Ersuchen ebenfalls umfasst sind rechtsprechungsgemäss grundsätzlich Unterlagen, etwa Kontoeröffnungsunterlagen, die für die vorliegende Konstellation zwar vor dem Zeitraum 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2016 entstanden sind, aber für diesen Zeitraum «weiterwirken». Für die Besteuerung der betroffenen Person im ersuchten Zeitraum hingegen ist die Angabe des Zeitpunkts der Kontoeröffnung unerheblich, sofern dieser vorliegend vor dem 1. Januar 2015 liegt (s. hierzu Urteil des BVGer A-625/2018 vom 12. November 2018 E. 6.3.5.3).

E. 3.7.3

Aus diesem Grund hat die Vorinstanz unter anderem die entsprechenden Datumsangaben in den zur Übermittlung vorgesehenen Dokumenten geschwärzt. Die Beschwerdeführenden bringen indes im Wesentlichen vor, dass die Vorinstanz diese Schwärzungen der Datumsangaben nicht vollständig bzw. nicht konsequent vorgenommen habe. Insbesondere die Datumsangaben in der «Apostille» (Beilage 2, Nr. 8 der Apostille) sowie in den «Form W-8BEN» (Beilage 1, 3-7) sowie bei «den Gebühren» («Frais rel.fisc. 2014», Beilage 13, Transaktion vom 30.04.15 sowie Beilage 16, Transaktion vom 30.04.2015) seien übersehen worden. Die Beschwerdeführenden beantragen deren entsprechende Schwärzung und verlangen ebenfalls die Schwärzung von Sätzen, aus denen im Kontext Informationen zu nicht ersuchten Jahren ausgetauscht werden («already a (...) client» [Beilage 2, Client profile, S. 2], «Vorhersage der Einkünfte für die Jahre 2017 bis 2025» [Beilage 10, Statement of Assets, S. 5/12], «2eme Dividende reçu en Mai» [Beilage 2, Client Profile, S. 4] sowie «die Angabe zur Laufzeit der Obligation» bis «2020» [Beilage 12, zwei Transaktionen vom «27.10.16» sowie eine Transaktion vom «28.11.16»]). In ihrer Vernehmlassung schliesst sich die Vorinstanz diesen Schwärzungsanträgen insoweit an, als

die Datumsangabe 2014 in den zur Übermittlung vorgesehenen «Form W-8BEN»-Dokumenten (bei Beilagen 3-6) sowie der Satzteil «2eme Dividende reçu en Mai» sowie der Satzausschnitt «Vorhersagen der Einkünfte für die Jahre 2017 bis 2025» fälschlicherweise nicht geschwärzt worden seien. Die Datumsangaben in der «Apostille» und «die Angabe der Laufzeit der Obligation» sowie die Datumsangaben bei den «Gebühren» und die Formulierung «already a (...) client» möchte die Vorinstanz allerdings nicht geschwärzt wissen.

E. 3.7.4

In Übereinstimmung mit den Beschwerdeführenden und entgegen den Ausführungen der Vorinstanz muss festgehalten werden, dass das, was für die Datumsangaben in den «Form W-8BEN»-Dokumenten gilt, auch für jene in der «Apostille» und in den übrigen genannten, zu übermittelnden Dokumenten zu gelten hat. Denn es sind jeweils gleicherweise diejenigen Stellen zu schwärzen, deren Erheblichkeit für die Steuerjahre im zeitlichen Anwendungsbereich der Amtshilfeklausel unwahrscheinlich sind (vgl. hierzu E. 2.1.2 und Urteil des BVGer A-625/2018 und A-3455/2018 vom 12. November 2018 E. 6.3.5.1). Nach dem Gesagten ist die Beschwerde insoweit (sehr marginal) gutzuheissen, als die vom Ersuchen zeitlich nicht erfassten (nicht «weiterwirkenden») Datumsangaben bzw. die genannten Kontexte, welche Rückschlüsse auf vom Ersuchen nicht umfasste Jahre zulassen, in den zur Übermittlung vorgesehenen Beilagen vollständig zu schwärzen sind. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 3.7.5

Ebenfalls geschwärzt werden sollen nach Ansicht der Beschwerdeführenden generell «ISIN- und Valorenummern». Diesbezüglich und bezüglich der weiteren Schwärzungsanträge der Beschwerdeführenden in Zusammenhang mit dem «Grundbesitz» und des «Beneficial Owner» kann allerdings ihren Ausführungen nicht gefolgt werden, sind diese Informationen doch gerade Teil der ausdrücklich erfragten - und voraussichtlich erheblichen - Informationen («account opening forms», «Know your Customer», «Client Due Diligence», «bank statements»).

E. 4.1

Die Verfahrenskosten sind unter Berücksichtigung des leicht reduzierten Verfahrensaufwandes zufolge der Verfahrensvereinigung auf insgesamt CHF 12'500.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Beschwerde ist in äusserst marginalem Umfang gutzuheissen (E. 3.7.4), im Übrigen aber abzuweisen. Diese Geringfügigkeit des Obsiegens ist bei der Kostenveranlagung nicht zu berücksichtigen. Ausgangsgemäss haben die Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten vollumfänglich zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die einbezahlten Kostenvorschüsse (total CHF 15'000.-) sind zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden und der Mehrbetrag von CHF 2'500.- ist zurückzuerstatten.

E. 4.2

Eine Parteientschädigung ist entsprechend (E. 4.1) nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

E. 5

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann gemäss Art. 83 Bst. h BGG innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handeln sollte (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht. Das Dispositiv befindet sich auf der folgenden Seite.

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