

BVGer A-4474/2021 vom 2. März 2023

Bundesverwaltungsgericht, 2023-03-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4474_2021

FR: TAF A-4474/2021 du 2 mars 2023

IT: TAF A-4474/2021 del 2 marzo 2023

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Dem vorliegenden Verfahren liegen zwei 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

Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, sind durch die angefochtene Verfügung besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung. Sie sind zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist - unter Vorbehalt des in E. 9.3.2 Ausgeführten - einzutreten (Art. 50 Abs. 1 VwVG, Art. 52 Abs. 1 VwVG).

E. 1.4

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

(Art. 49 Bst. c VwVG).

E. 1.5

Mit Beschwerde vom 7. Oktober 2021 stellen die Beschwerdeführenden den prozessualen Antrag, die streitbetroffenen Amtshilfeverfahren seien bis zum Entscheid des Gerichtshofes der Europäischen Union im Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission gegen Spanien (Ref. C-788/19) zu sistieren (vgl. Sachverhalt Bst. E). Am 27. Januar 2022 erging das Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union in der Rechtsache C-788/19. Wie die Beschwerdeführenden mit Eingabe vom 2. Februar 2022 anerkennen, ist der Sistierungsantrag damit gegenstandslos geworden. Er ist demgemäss abzuschreiben.

E. 2.1.1

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

E. 2.1.2

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

E. 2.2.1

Die formellen Voraussetzungen für Amtshilfebegehren gestützt auf das DBA CH-ES sind in Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls zum DBA CH-ES geregelt. Demnach besteht Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staats bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Artikel 25bis 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. 2.2.2

Die Amtshilfeersuchen vom (...) und vom (...) erfüllen diese formellen Voraussetzungen. Etwas anderes wird von den Beschwerdeführenden 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, 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, 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 und 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: Urteil 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

Es kann vorkommen, dass eine Person, die der ersuchende Staat nach seinem innerstaatlichen Recht als steuerlich ansässig erachtet, von einem anderen Staat nach dessen innerstaatlichem Recht ebenfalls als steuerlich ansässig erachtet wird. Bei der Klärung der steuerlichen Ansässigkeit im internationalen Verhältnis handelt es sich um eine materielle Frage, die nicht von der Schweiz als ersuchter Staat im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens zu klären ist (BGE 145 II 112 E. 2.2.2; 142 II 218 E. 3.6; Urteil des BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.2). Das Bestehen einer unbeschränkten Steuerpflicht in einem anderen Staat als dem ersuchenden Staat reicht daher nicht aus, um die voraussichtliche Erheblichkeit der zu übermittelnden Informationen zu verneinen (vgl. Urteil des BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.5; Urteil des BVGer A-4681/2021 vom 19. August 2022 E. 3.6). Ist eine betroffene Person in einem Drittstaat (und nicht in der Schweiz) unbeschränkt steuerpflichtig, hat die Schweiz als ersuchter Staat auch nicht zu überprüfen, ob das vom ersuchenden Staat angegebene Kriterium für die unbeschränkte Steuerpflicht einem der dafür im Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Kriterien entspricht (Urteil des BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.5 und 3.6).

E. 2.3.5

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

E. 2.3.6

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

Nach Art. 25bis Abs. 3 Bst. b DBA CH-ES ist die Schweiz als ersuchter Staat nicht verpflichtet, Informationen zu erteilen, die nach ihren sowie den spanischen Gesetzen oder auf ihrem und auf dem spanischen üblichen Verwaltungsweg nicht beschafft werden können (sog. Grundsatz der Reziprozität; vgl. auch Art. 6 Abs. 2 Bst. f StAhiG).

E. 2.4.2

In der Praxis ist es oft schwierig zu ermitteln, ob der um Amtshilfe ersuchende Staat nach seinem Recht die fraglichen Informationen beschaffen könnte bzw. Amtshilfe leisten dürfte, weshalb das OECD-Amtshilfemusterabkommen vorsieht, dass der ersuchende Staat mit dem Amtshilfeersuchen eine entsprechende Bestätigung abgeben muss. Liegt eine entsprechende Bestätigung des ersuchenden Staates vor, darf der um Amtshilfe ersuchte Staat aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. nachfolgend E. 2.7) die Gewährung von Amtshilfe wegen fehlender Reziprozität nur dann ablehnen, wenn er Gründe dafür hat, dass die abgegebene Erklärung klarerweise unzutreffend ist (Urteile des BGer 2C_455/2021 vom 31. Mai 2022 E. 5.2.1; 2C_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.1; Urteile des BVGer A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.6.3; A-5727/2019 vom 26. August 2020 E. 6.3).

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. 2.6.1

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

E. 2.6.2

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

E. 2.7

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 (vgl. zum Ganzen: 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 beantragen die Beschwerdeführenden in der Hauptsache die Aufhebung der Schlussverfügung vom 6. September 2021 und die Abweisung der Amtshilfeersuchen. Sie machen geltend, den verlangten Informationen fehle es an der voraussichtlichen Erheblichkeit (E. 4), die Amtshilfeersuchen basierten auf einer gegen die spanische Verfassung und gegen EU-Recht verstossenden Rechtsgrundlage (E. 5) und verletzen das Subsidiaritätsprinzip (E. 6) sowie das Reziprozitätsprinzip (E. 7).

E. 4

Zum Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit:

E. 4.1.1

Die Beschwerdeführenden machen zunächst geltend, A._____ habe im fraglichen Zeitraum keinen steuerrechtlichen Wohnsitz in Spanien gehabt (vgl. Beschwerde, Rn. 26-36). Entgegen der impliziten Andeutung in den Amtshilfeersuchen sei die Frage des Steuerwohnsitzes der betroffenen Person von den spanischen Steuerbehörden noch nicht entschieden worden. Diese hätten sich zunächst in einem eigenständig anfechtbaren Vorentscheid dazu zu äussern. Jedenfalls erfülle A._____ die gemäss spanischem Recht für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes anwendbaren Kriterien nicht, habe er doch in den Jahren (...) - (...) niemals mehr als 183 Tage in Spanien verbracht und läge der Schwerpunkt seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten auch nicht in Spanien, sondern in seinem Heimatland (Staat). Dort habe er eine erfolgreiche Unternehmensgruppe aufgebaut, für welche er seit (...) in leitender Position tätig sei. Auch der Schwerpunkt seiner privaten Interessen läge nicht in Spanien, da - entgegen der Ausführungen in den Amtshilfeersuchen - weder seine Ehefrau noch die gemeinsamen Kinder je ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Spanien gehabt hätten. So sei auch die im Amtshilfeersuchen verwendete, angebliche Wohnadresse der betroffenen Person offensichtlich falsch. A._____ sei (...) Staatsangehöriger und habe seinen steuerrechtlichen Wohnsitz im fraglichen Zeitraum stets in (Staat) gehabt. Er habe in den Jahren (...) bis (...) sein weltweites Einkommen und Vermögen auch in (Staat) versteuert. Die (...) Steuerbehörde habe denn auch im Zusammenhang mit dem gegen ihn laufenden Steuerverfahren bei den spanischen Steuerbehörden interveniert. Auf die Angaben der ersuchenden Behörde in den Amtshilfeersuchen könne nicht in Anwendung des Vertrauensprinzips abgestellt werden. Es lägen klare Belege für den fehlenden Steuerwohnsitz der betroffenen Person in Spanien vor und die in den Amtshilfeersuchen gemachten Angaben wiesen offensichtliche Fehler, Lücken und Widersprüche auf. Zur Untermauerung ihrer Vorbringen haben die Beschwerdeführenden bereits im Verfahren vor der Vorinstanz Kopien der (...) Ausweisdokumente von A._____ und diverse Bestätigungen und Schreiben der (...) Steuerbehörde (inkl. englischer Übersetzungen) zu den Akten gereicht (Beilagen 9 - 19 zur Stellungnahme vom 1. Juni 2021, Akten der Vorinstanz [act.] Nr. 25).

E. 4.1.2

Vorausschickend ist festzuhalten, dass ein ersuchender Staat nicht verpflichtet ist, die definitive Klärung der Frage der steuerlichen Ansässigkeit einer betroffenen Person im innerstaatlichen Verfahren abzuwarten, bevor er ein Amtshilfeersuchen stellt (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.2.2). Insoweit als die Beschwerdeführenden geltend machen wollen, die AT sei gemäss dem DBA CH-ES nicht befugt gewesen, die Ersuchen zu stellen, weil die steuerliche Ansässigkeit der betroffenen Person in Spanien noch nicht feststehe, ist ihre Rüge demnach unbegründet. Insoweit als sie geltend machen wollen, die AT habe mit der

Einreichung der Ersuchen die spanischen Verfahrensvorschriften verletzt, ist darauf zu hinzuweisen, dass diese Rüge vor den spanischen Behörden geltend zu machen ist (vgl. E. 2.3.2).

E. 4.1.3

Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, hat die AT in den Amtshilfeersuchen vom (...) und vom (...) eingehend dargelegt, weshalb sie davon ausgeht, dass A._____ im fraglichen Zeitraum seinen steuerlichen Wohnsitz in Spanien gehabt habe (vgl. Sachverhalt Bst. A.b und A.d). Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist die Schweiz als ersuchter Staat an diese Angaben gebunden, sofern sie von den Beschwerdeführenden nicht sofort entkräftet werden (vgl. E. 2.7; Urteil des BVGer A-1948/2019 vom 7. November 2019 E. 2.4.5). Dies gelingt den Beschwerdeführenden vorliegend nicht.

E. 4.1.4

Gestützt auf die von den Beschwerdeführenden eingereichten Dokumente ist zwar davon auszugehen, dass die (...) Behörden die betroffene Person in den fraglichen Steuerjahren tatsächlich als in (Staat) steuerlich ansässig erachteten. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist dies jedoch nicht ausreichend, um die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen zu verneinen, da ein allfälliger Ansässigkeitskonflikt zwischen Spanien und (Staat) nicht im Rahmen des Amtshilfeverfahrens durch die Schweiz zu klären ist (vgl. E. 2.3.4). Schliesslich weisen die Angaben in den Ersuchen entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden auch keine offensichtlichen Fehler auf. Die Beschwerdeführenden machen geltend, die unter Rubrik 7 der beiden Amtshilfeersuchen («Identification and characteristics of the person concerned in the proceedings or investigation - Address or headquarters») angegebene Anschrift sei nachweislich einem Anwaltsbüro in (...) zuzuordnen und es handle sich somit nicht um die Wohnadresse der betroffenen Person. Die AT hatte jedoch gar nicht geltend gemacht, es handle sich dabei um die Wohnadresse der betroffenen Person, sondern vielmehr ausgeführt, dieser habe (nicht näher bezeichnete) Immobilien seiner Unternehmen als Residenz benutzt («he has used as residence real estate owned by his companies»). Im Übrigen handelt es sich bei den Vorbringen der Beschwerdeführenden im Wesentlichen um pauschale und nicht näher belegte Bestreitungen. Dass die Kernfamilie der betroffenen Person ihren Wohnsitz in den fraglichen Jahren anderswo als in Spanien gehabt haben soll, wird von den Beschwerdeführenden durch keinerlei Beweise (wie etwa Geburtsurkunden oder Schulbestätigungen) nachgewiesen. Auch unterlassen es die Beschwerdeführenden, Dokumente wie etwa Hotelbuchungen oder Flugtickets einzureichen, um damit die Behauptung, sie hätten lediglich Ferien in Spanien verbracht, zu substantiieren. Es besteht somit kein Anlass, an den diesbezüglichen Angaben der AT zu zweifeln. Die Vorinstanz hat demgemäss gestützt auf das Vertrauensprinzip zu Recht festgehalten, dass die steuerliche Ansässigkeit der betroffenen Person in Spanien insgesamt als plausibel erscheint.

E. 4.2.1

Des Weiteren machen die Beschwerdeführenden geltend, die verlangten Kontoeröffnungsunterlagen und Kontoauszüge seien für die Feststellung des steuerlichen Wohnsitzes der betroffenen Person in den Jahren (...) - (...) nicht voraussichtlich erheblich (Beschwerde, Rn. 49-50). Auch habe die AT die Amtshilfeersuchen einzig im Zusammenhang mit der spanischen Einkommenssteuer («Individual Income Tax») gestellt. Die verlangten Auszüge aus den Bankkonten der beschwerdeberechtigten Personen 1, 2 und

3 könnten hierfür nicht relevant sein (Beschwerde, Rn. 52). Das darauf befindliche Vermögen sei alleine den eigenständigen Gesellschaften zuzurechnen, welche separat steuerpflichtig seien. Gleiches gälte für die angeordnete Übermittlung von Informationen zu anderen bei der P. _____ Bank geführten Konten, bei welchen die betroffene Person als wirtschaftlich Berechtigte erscheine. Bei vielen dieser Gesellschaften sei die betroffene Person lediglich Mitgesellschafter. Es könne somit nicht argumentiert werden, dass sie über diese die (gesamte) Verfügungsmacht habe. Dies sei willkürlich. Zusammenfassend stellten die Amtshilfeersuchen unzulässige «fishing expeditions» dar.

E. 4.2.2

Voraussetzungen ist festzuhalten, dass die Feststellung der steuerlichen Ansässigkeit der betroffenen Person in Spanien nicht Zweck der Amtshilfeersuchen ist (vgl. nachfolgend E. 4.2.3). Vielmehr darf aufgrund der Amtshilfeersuchen davon ausgegangen werden, dass die ersuchende Behörde die betroffene Person zu ihren Steuerpflichtigen zählt (vgl. Rubrik 14 der Amtshilfeersuchen: «Being regarded as a resident in Spain for tax purposes, A. _____ is liable to pay taxes in Spain on his worldwide income and assets»); vgl. dazu auch oben, E. 4.1.3). Auf die Ausführungen zur angeblich fehlenden Relevanz der geforderten Informationen im Hinblick auf diesen Zweck muss daher nicht näher eingegangen werden.

E. 4.2.3

Den Amtshilfeersuchen ist in Rubrik 10 («Taxes or types of tax») zu entnehmen, dass sie die spanische Einkommenssteuer («Individual Income Tax») für die Steuerjahre (...) - (...) betreffen. Bezweckt wird die Feststellung des weltweiten Einkommens und Vermögens der betroffenen Person («The aim of this request is to find out A. _____ [s] worldwide income and assets»). Dazu ersucht die AT um Angabe sämtlicher Konten bei der P. _____ Bank, bei denen A. _____ als Kontoinhaber, Bevollmächtigter oder wirtschaftlich Berechtigter registriert ist (vgl. Amtshilfeersuchen vom (...) Rubrik 13 Bst. c; Amtshilfeersuchen vom (...) Rubrik 13 Bst. c). Sie ersucht zudem um Kontoeröffnungsunterlagen, Vollmachten und Angaben zu den Kontoinhabern, Bevollmächtigten und wirtschaftlich Berechtigten zu sechs mittels IBAN Nummern identifizierten Konten bei der P. _____ Bank (Amtshilfeersuchen vom (...) Rubrik 13 Bst. a und b; Amtshilfeersuchen vom (...) Rubrik 13 Bst. a und b). Bei vier dieser Konten geht die AT davon aus, dass sie auf Unternehmen lauten, deren wirtschaftlich Berechtigter gemäss öffentlichen Urkunden A. _____ ist (vgl. Amtshilfeersuchen vom (...), Rubrik 12). Bei zwei Konten geht die AT gestützt auf ihr verfügbare Bankunterlagen davon aus, dass A. _____ wirtschaftlich Berechtigter ist (vgl. Amtshilfeersuchen vom (...), Rubrik 12). Schliesslich ersuchte die AT um Kontoauszüge zu den sechs genannten Konten, sofern diese tatsächlich den jeweils in den Ersuchen einzeln pro Konto aufgeführten Personen als Kontoinhaber, Bevollmächtigte oder wirtschaftliche Berechtigte zuzuordnen seien («In the event the holders, authorized or beneficial owners of the bank accounts match the companies listed as possible holders [...]»). Zur Begründung führte die AT aus, dass A. _____ Gelder von den vier im ersten Ersuchen genannten Konten für persönliche Ausgaben, die Renovation der von ihm benutzten Unterkunft in (...) und für Investitionen in Spanien verwendet habe (Amtshilfeersuchen vom (...), Rubrik 12). Auf die im ergänzenden Ersuchen genannten Konten habe er Gelder von einer von ihm kontrollierten Drittfirma überwiesen erhalten (Amtshilfeersuchen vom (...), Rubrik 12).

E. 4.2.4

Die AT ersucht somit ausschliesslich um Informationen zu Konten, bei denen ein naher Bezug zu A. _____ vorliegt (weil dieser als Kontoinhaber, Bevollmächtigter oder wirtschaftlich Berechtigter registriert ist) oder ein solcher gestützt auf die Untersuchungen vermutet wird (weil der Verdacht bestehe, dass die Konten auf Unternehmen lauteten, deren wirtschaftlich Berechtigter A. _____ ist oder dass dieser selbst wirtschaftlich Berechtigter der Konten sei). Von einer willkürlichen Argumentation oder einer «fishing expedition» kann somit keine Rede sein. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden können auch indirekt von der betroffenen Person gehaltene Konten für deren Einkommensbesteuerung in Spanien voraussichtlich erheblich sein (vgl. für vergleichbare Sachverhalte: Urteile des BVGer A-3119/2020 vom 7. Dezember 2022 E. 5.3; A-843/2021 vom 9. Dezember 2021 E. 3.3.2; A-4331/2017 vom 16. November 2017 E. 5.3.3). Sowohl wirtschaftlich Berechtigte wie Bevollmächtigte können die Befugnis haben, über ein Bankkonto zu verfügen (vgl. BGE 147 II 116 E. 5.3). Es besteht somit zumindest die Möglichkeit, dass die betroffene Person - alleine oder zusammen mit allfälligen weiteren wirtschaftlich berechtigten Personen - mittels der Konten steuerbare Einkünfte oder Gewinne vor dem spanischen Fiskus verborgen hat. Ziel der Amtshilfeersuchen ist es gerade, diesem Verdacht nachzugehen. Ob die betroffene Person tatsächlich Verfügungsmacht über die betroffenen Konten hatte und damit persönliche Ausgaben tätigte, lässt sich anhand der geforderten Kontounterlagen und -auszüge überprüfen. Die ersuchten Informationen erweisen sich somit als voraussichtlich erheblich für die Festsetzung der Einkommenssteuer der betroffenen Person. Schliesslich weist die Vorinstanz zu Recht darauf hin, dass auch Angaben zum auf den Konten befindlichen Vermögen für die Festsetzung der Einkommenssteuer relevant sein können, da die Entwicklung des Vermögens eines Steuerpflichtigen ein übliches steuerrechtliches Mittel darstellt, welches erlaubt, die Einkünfte eines Steuerpflichtigen auf ihre Plausibilität hin zu überprüfen (vgl. Urteil des BVGer A-3734/2017 vom 31. August 2020 E. 3.2.2.2 m.w.H.). Dass die fraglichen Konten teilweise auf die beschwerdeberechtigten Personen und nicht auf die betroffene Person lauten, vermag daran nichts zu ändern. Die «Einschaltung» eines Dritten zur «Abschirmung» von Vermögenswerten und Steuerpflichtigen ist eine klassische Konstruktion, um steuerbares Einkommen vor den Steuerbehörden zu verstecken (vgl. BGE 147 II 116 E. 5.4.2). Angesichts der in den Ersuchen genannten Verdachtsmomente scheint eine transparente Besteuerung der Unternehmen nicht im Vorhinein ausgeschlossen. Ob der im Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, hat aber ohnehin nicht die ersuchte Behörde zu entscheiden, welche lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen hat (vgl. E. 2.3.3).

E. 4.2.5

Nach dem Gesagten besteht ein Zusammenhang zwischen dem in den Ersuchen geschilderten Sachverhalt und den ersuchten Informationen und diese erweisen sich für die in den Ersuchen genannten Zwecke als voraussichtlich erheblich.

E. 4.3.1

Des Weiteren bringen die Beschwerdeführenden vor, eine allfällige Steuerforderung gegenüber der betroffenen Person für das Jahr (...) sei nach dem spanischen Recht bereits verjährt (Beschwerde, Rn. 62 - 74). Die AT verneine das Eintreten der Verjährung gestützt auf eine Bestimmung, die im Zusammenhang mit den Massnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie per Notrecht eingeführt worden sei. Diese Bestimmung sei Teil eines

Notrechtsdekrets, welches mit Urteil des spanischen Verfassungsgerichts vom 14. Juli 2021 für verfassungswidrig erklärt worden sei. Sie sei demnach nichtig. Ohnehin lege die AT die Bestimmung aber offensichtlich falsch aus. Diese sei auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar; unter anderem weil eine Fristverlängerung nur zugunsten der Steuerpflichtigen möglich sei. Sämtliche Informationen und Unterlagen betreffend Steuerjahre vor (...) seien demgemäss für die Zwecke der Amtshilfeersuchen irrelevant. Die Vorinstanz habe sich mit den Argumenten der Beschwerdeführenden nicht auseinandergesetzt und damit ihren Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verletzt.

E. 4.3.2

Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 BV verlangt von der Behörde, dass sie die Vorbringen der Betroffenen tatsächlich hört, ernsthaft prüft und in ihrer Entscheidungsfindung angemessen berücksichtigt. Nicht erforderlich ist, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (BGE 142 II 49 E. 9.2; Urteil des BVGer A-274/2021 vom 7. Juli 2022 E. 3.1.3).

E. 4.3.3

Mit Schreiben vom (...) hat die AT auf Rückfrage der ESTV hin ausdrücklich bestätigt, dass die Verjährung nach spanischem Recht für das Steuerjahr (...) noch nicht eingetreten sei und dass die geforderten Informationen weiterhin benötigt würden (vgl. Sachverhalt Bst. C.d; act. Nr. 27). Die Vorinstanz nahm in der Schlussverfügung vom 6. September 2021 auf diese Ausführungen Bezug und legte dar, weshalb es ihr nicht zustehe, das spanische Steuerrecht hinsichtlich der Frage der Verjährung auszulegen. Sie (die ESTV) sei vielmehr in Anwendung des Vertrauensprinzips an die Angaben der ersuchenden Behörde gebunden. Die ESTV hat sich somit sehr wohl mit der Verjährungsfrage auseinandergesetzt und die Argumente der Beschwerdeführenden gewürdigt. Der Vorwurf der Verletzung der vorinstanzlichen Untersuchungspflicht und des rechtlichen Gehörs ist somit unbegründet.

E. 4.3.4

Auch inhaltlich sind die Ausführungen der Vorinstanz nicht zu beanstanden. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführte, ist es rechtsprechungsgemäss nicht Sache der Schweizer Behörden, sich im Rahmen des Amtshilfeverfahrens zur Verjährung von Steuerforderungen gemäss ausländischem Recht zu äussern (vgl. E. 2.3.2; Urteile des BGER 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.2). Soweit das spanische Verfahrensrecht einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, hat die betroffene Person dies vor den spanischen Behörden geltend zu machen (vgl. E. 2.3.2). Die Informationen betreffend das Steuerjahr (...) sind demnach voraussichtlich erheblich und eine Einschränkung der Amtshilfe im von den Beschwerdeführenden beantragten Sinn ist nicht gerechtfertigt (vgl. dazu auch nachfolgend E. 9.2).

E. 4.4

Zusammenfassend erweisen sich die geforderten Informationen und Unterlagen als voraussichtlich erheblich für die Feststellung des weltweiten Einkommens und Vermögens der betroffenen Person.

E. 5

Zur angeblich gegen die spanische Verfassung und gegen EU-Recht verstossenden Rechtsgrundlage der Ersuchen:

E. 5.1

Mit Replik vom 2. Februar 2022 und Triplik vom 4. März 2022 gehen die Beschwerdeführenden ausführlich auf das am 27. Januar 2022 ergangene Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union in der Rechtssache C-788/19 ein. Sie machen im Wesentlichen geltend, das spanische Abgaberecht auferlege Personen mit steuerlicher Ansässigkeit in Spanien die Pflicht, mittels einer Erklärung (das sogenannte Formblatt 720) bestimmte, im Ausland befindliche Güter und Rechte zu melden. Die nicht ordnungsgemässe Erfüllung dieser Verpflichtung ziehe gewisse Rechtsfolgen nach sich, darunter die Qualifikation der nicht deklarierten Vermögenswerte als «ungerechtfertigte Vermögenszuwächse», für welche die Verjährung nicht geltend gemacht werden könne. Die Güter oder Rechte würden auch mit einer proportionalen Geldbusse von 150% der auf den fraglichen Vermögenswerten berechneten Steuern belegt. Schliesslich seien auch pauschale Geldbussen vorgesehen. Mit Urteil vom 27. Januar 2022 habe der Gerichtshof der Europäischen Union festgestellt, dass das Formblatt 720 und die damit verbundenen, gemäss spanischem Recht geltenden Sanktionen gegen übergeordnetes Recht der EU verstiesse. Den beiden Amtshilfeersuchen sei zu entnehmen, dass die spanischen Behörden das Formblatt 720 auch auf die betroffene Person anwenden würden. Den Ersuchen sei ebenfalls zu entnehmen, dass die spanischen Behörden gegenüber der betroffenen Person die Bestimmung über «ungerechtfertigte Vermögenszuwächse» anzuwenden gedenken würden. Im Lichte des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 27. Januar 2022 seien die Amtshilfeersuchen daher als unzulässig zu qualifizieren (Replik vom 2. Februar 2022, Rn. 4 - 17).

E. 5.2

Wie oben dargelegt erweisen sich die geforderten Informationen als voraussichtlich erheblich für die Ermittlung des weltweiten Einkommens und Vermögens der betroffenen Person (vgl. E. 4). Die Schweiz ist demnach zur Leistung der Amtshilfe verpflichtet. Es ist den Beschwerdeführenden zuzugestehen, dass die Amtshilfeersuchen nahelegen, dass die AT zum Zeitpunkt der Einreichung der Ersuchen eine mögliche Anwendung der Bestimmung über «ungerechtfertigte Vermögenszuwächse» nicht ausschloss (vgl. Rubrik 14 der Amtshilfeersuchen vom [...] und vom [...]). Dies hat jedoch auf das Amtshilfeverfahren keinen Einfluss. Es ist nicht im Amtshilfeverfahren zu klären, gemäss welchen Bestimmungen des spanischen Rechts eine allfällige Besteuerung der betroffenen Person zu erfolgen hat und wie diese Bestimmungen im Lichte des übergeordneten europäischen Rechts anzuwenden sind. Es ist auch nicht Sache des ersuchten Staates, sich über die Begründetheit der vom ersuchenden Staat beabsichtigten Besteuerung zu äussern, wenn er über die Relevanz eines Amtshilfeersuchens entscheidet. Diesbezügliche Rügen müssen vor den zuständigen ausländischen Behörden geltend gemacht werden (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; Urteile des BVGer A-105/2021 vom 24. September 2021 E. 6.2.6; A-6306/2015 vom 15. Mai 2017 E. 4.2.2.5; A-4157/2016 vom 15. März 2017 E. 3.5.4). Das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union in der Rechtssache C-788/19 hat demnach keine direkten Auswirkungen auf Amtshilfeverfahren wie das vorliegende (siehe in diesem Sinne bereits das Urteil des BVGer A-5727/2019 vom 26. August 2020 E. 7.4). Die Rüge der Beschwerdeführenden erweist sich somit als unbegründet.

E. 6

Zum Subsidiaritätsprinzip:

E. 6.1

Die Beschwerdeführenden machen geltend, die spanische Behörde habe die ihr zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zur Ermittlung der ersuchten Informationen nicht ausgeschöpft (Beschwerde, Rn. 77 - 82). Nach spanischem Recht habe die Behörde die Informationen in erster Linie bei denjenigen Personen einzuverlangen, denen sie direkt zuzurechnen sind. Die beschwerdeberechtigten Personen 1 - 4 hätten ihre jeweiligen Sitze in (...), (...) und (...). Mit diesen Staaten habe Spanien Doppelbesteuerungsabkommen mit Informationsaustausch abgeschlossen. Spanien sei demnach verpflichtet gewesen, die Informationen über diese Gesellschaften bei jenen Staaten einzufordern.

E. 6.2

Die AT hat in den Amtshilfeersuchen vom (...) und (...) ausdrücklich bestätigt, alle üblichen, im spanischen Steuerverfahren verfügbaren Informationsquellen ausgeschöpft zu haben («The requesting, competent authority confirms that [...] it has exhausted all regular sources of information available under its domestic tax procedure»). Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, besteht rechtsprechungsgemäss aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips kein Anlass, an dieser Erklärung zu zweifeln (vgl. E. 2.5.2 und 2.7). Die Vorbringen der Beschwerdeführenden sind zudem nicht geeignet, die Erklärung der AT zu widerlegen. Der ersuchende Staat hat gemäss dem Wortlaut von Ziff. IV Abs. 1 des Protokolls zum DBA CH-ES nur jene üblichen Mittel, die nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbunden sind, auszuschöpfen (vgl. E. 2.5.1). Das Stellen von drei verschiedenen Amtshilfeersuchen an die Sitzstaaten der beschwerdeberechtigten Personen 1 - 3 wäre im vorliegenden Fall nicht nur mit einem unverhältnismässigen Aufwand verbunden, sondern auch nicht zielführend gewesen. So ersucht die AT nämlich nicht um Informationen zu den betroffenen Gesellschaften, sondern vielmehr um Informationen zu mittels IBAN Nummern identifizierten Konten (vgl. Sachverhalt Bst. A.a und A.c). Diese Konten befinden sich aber eben nicht in den Sitzstaaten der Gesellschaften, sondern bei der P. _____ Bank in der Schweiz. Das Subsidiaritätsprinzip ist somit vorliegend eingehalten.

E. 7

Zum Grundsatz der Reziprozität:

E. 7.1

Die Beschwerdeführenden machen sodann geltend, die AT habe die geforderten Informationen nach spanischem Recht nicht erhältlich machen können. So könnten die Steuerbehörden lediglich Unterlagen einer steuerpflichtigen Person, nicht aber von Dritten einfordern bzw. einsehen (Beschwerde, Rn. 84). Sie verweisen dafür auf einen Auszug aus dem spanischen «Real Decreto 1065/2007».

E. 7.2

Die AT hat in den Amtshilfeersuchen vom (...) und dem (...) ausdrücklich bestätigt, dass die geforderten Informationen unter vergleichbaren Umständen nach dem nationalen Recht erhältlich wären («The requesting, competent authority confirms that [...] in similar circumstances, the information would be available under the application of domestic laws and administrative practices»). Die von den Beschwerdeführenden zitierte Bestimmung

enthält eine Auflistung von Dokumenten eines / einer Steuerpflichtigen, die im Rahmen einer Überprüfung unter anderem («entre otros») eingesehen werden können. Es ist nicht Sache des Bundesverwaltungsgerichts, zur Frage der Anwendbarkeit dieser Bestimmung im Verfahren betreffend A. _____ oder zur Auslegung dieser Bestimmung Stellung zu nehmen. Jedenfalls aber lässt sich dem Wortlaut der zitierten Bestimmung keinesfalls entnehmen, dass Unterlagen zu Bankkonten, deren Bevollmächtigte oder wirtschaftlich Begünstigte eine steuerpflichtige Person ist, nicht eingesehen werden dürften. Klare Hinweise, wonach die Erklärung der AT unzutreffend ist, liegen somit nicht vor (vgl. E. 2.4.2). Es ist demnach von der Einhaltung des Grundsatzes der Reziprozität auszugehen.

E. 8

Nach dem Gesagten ist das Hauptbegehren um Aufhebung der Schlussverfügung vom 6. September 2021 und Verweigerung der Amtshilfe an Spanien abzuweisen.

E. 9

Zu Prüfen bleibt das Eventualbegehren um Einschränkung der Amtshilfe bzw. um Schwärzung diverser zu übermittelnder Informationen.

E. 9.1.1

Zunächst beantragen die Beschwerdeführenden im zu übermittelnden Auszug aus dem Konto Nr. (...) (IBAN Nr. (...), lautend auf die beschwerdeberechtigte Person 1) die Schwärzung aller Angaben zu einer Überweisung vom (...) (vgl. Beschwerde Rn. 88). Da die AT nur um Informationen zum Zeitraum vom (...) bis (...) ersucht habe, sei dieser Antrag klarerweise nicht von den Ersuchen gedeckt. Die Vorinstanz habe zu Unrecht nur die Schwärzung des «operation date» ([...]) gutgeheissen.

E. 9.1.2

Die Vorinstanz führte hierzu in der Schlussverfügung aus, die Überweisung weise durchaus einen Bezug zum Jahr (...) auf, da das Valutadatum der Überweisung der (...) sei.

E. 9.1.3

Die AT ersuchte mit dem Amtshilfesuch vom (...) unter anderem um einen Auszug des fraglichen Kontos für den Zeitraum vom (...) bis (...) (vgl. Rubrik 13 des Ersuchens vom [...]). Die Überweisung ist auf dem Bankauszug des fraglichen Kontos für den Zeitraum vom (...) bis (...) aufgeführt, da die Gutschrift auf diesem Konto tatsächlich erst am (...) erfolgte. Damit erscheint sie nicht irrtümlich auf dem Bankauszug, sondern es handelt sich vielmehr um eine Bewegung, die innerhalb der fraglichen Zeitperiode stattgefunden hat. Eine vollständige Schwärzung des Eintrags ist somit ausgeschlossen.

E. 9.2.1

Des Weiteren beantragen die Beschwerdeführenden die Schwärzung sämtlicher Einträge betreffend das Jahr (...) in den zu übermittelnden Bankauszügen zu den Konten Nr. (...) (IBAN Nr. [...]; lautend auf die beschwerdeberechtigte Person 1) und Nr. (...) (IBAN Nr. [...]) und Nr. [...]; lautend auf die betroffene Person). Allfällige Steuerforderungen für das Steuerjahr (...) seien verjährt.

E. 9.2.2

Wie oben dargelegt (vgl. E. 4.3.3) erweisen sich die Informationen betreffend das Steuerjahr (...) als voraussichtlich erheblich. Eine Schwärzung der entsprechenden Einträge

ist somit ausgeschlossen.

E. 9.3.1

Die Beschwerdeführenden beantragen überdies, in den Bankauszügen zu den Konten Nr. (...) (IBAN Nr. [...]; lautend auf die beschwerdeberechtigte Person 1); Nr. (...) (IBAN Nr. [...]; lautend auf die betroffene Person) und Nr. (...) (IBAN Nr. [...]; lautend auf die beschwerdeberechtigte Person 3) seien die Namen folgender natürlicher Personen, an welche Überweisungen getätigt wurden, zu schwärzen: Q.a. _____, Q.b. _____, Q.c. _____, Q.d. _____, Q.e. _____, Q.f. _____, Q.g. _____ und Q.h. _____. Diese Personen stünden in keinem Zusammenhang zu dem Steuerverfahren gegen die betroffene Person in Spanien. Die Angaben seien somit irrelevant.

E. 9.3.2

Vorausschickend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführenden von der Nennung der erwähnten Namen in den zu übermittelnden Unterlagen nicht direkt betroffen sind. Sie stellen den Antrag um Schwärzung der Namen im Interesse von Drittpersonen, nämlich von denjenigen Personen, deren Namen in den Bankauszügen erscheinen.

Rechtsprechungsgemäss ist im Rahmen der internationalen Amtshilfe auf Anträge, die stellvertretend für einen Dritten bzw. in dessen Interesse erhoben werden, nicht einzutreten (vgl. Urteil des BGer 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 6.2 [nicht veröffentlicht in BGE 147 II 116]; BGE 139 II 404 E. 11.1 und 11.2; Urteil des BVGer A-3119/2020 vom 7. Dezember 2022 E. 5.4 m.w.H.). Auf den Antrag um Schwärzung der Namen der genannten Personen ist demnach nicht einzutreten.

E. 9.3.3

Selbst wenn auf den Antrag einzutreten wäre, müsste dieser abgewiesen werden. Die Namen der erwähnten Personen erscheinen nicht rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten (vgl. E. 2.3.5). Gestützt auf die Unterlagen ist vielmehr davon auszugehen, dass es sich um Personen handelt, die geschäftliche oder persönliche Beziehungen zur betroffenen Person bzw. zu den Beschwerdeführenden unterhalten. So sind etwa die regelmässigen Überweisungen des Kontos Nr. (...) (Enclosure 2) an Q.a. _____ oftmals mit dem Betreff «living expenses» oder «expenses» versehen. Die entsprechenden Namen können relevant sein für die Beurteilung, ob es sich dabei möglicherweise um persönliche Ausgaben der betroffenen Person handelt. Die Namen sind somit voraussichtlich erheblich für die Feststellung des weltweiten Einkommens der betroffenen Person. Nicht ausser Acht zu lassen ist hierbei, dass sämtliche Drittpersonen durch das Spezialitätsprinzip vor der Verwendung der sie betreffenden Informationen durch den ersuchenden Staat gegen sie selbst geschützt sind (vgl. E. 2.6; Urteil des BVGer A-2177/2021 vom 22. September 2021 E. 4.2.3). Die Vorinstanz hat denn auch in der Dispositiv-Ziff. 4 Bst. a der angefochtenen Schlussverfügung ausdrücklich festgehalten, dass sie die AT darauf hinweisen werde, dass die genannten Informationen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen die betroffene Person und nur für den im Ersuchen genannten Sachverhalt verwertet werden dürfen (vgl. Sachverhalt Bst. D).

E. 9.3.4

Insgesamt ist der Eventualantrag um Einschränkung der Amtshilfe abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 10

Die Voraussetzungen für die in der Schlussverfügung vom 6. September 2021 vorgesehene Amtshilfeleistung sind erfüllt. Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 9.3.2).

E. 11.1

Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

E. 11.2

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 befindet sich auf der folgenden Seite.

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