

# **BVGer A-7214/2024 vom 9. Juli 2025**

Bundesverwaltungsgericht, 2025-07-09, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-7214\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-7214_2024)

FR: TAF A-7214/2024 du 9 juillet 2025

IT: TAF A-7214/2024 del 9 luglio 2025

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Dem vorliegenden Verfahren liegen drei 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 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**

Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die vom Amtshilfeersuchen direkt betroffene Person sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG.

#### **E. 1.3.1.1**

«Betroffene Person» eines Amtshilfeersuchens ist gemäss Art. 3 Bst. a StAhiG die Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden oder deren Steuersituation Gegenstand des spontanen Informationsaustauschs ist. Im Falle eines Einzelersuchens ist dies die Person, die Gegenstand der Kontrolle oder Untersuchung ist und die mittels ihres Namens oder anderer Angaben identifiziert wird (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.1.1; Urteil des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.3.5). Andere Personen, deren Namen aufgrund ihrer Nähe zu dem im Amtshilfegesuch geschilderten Sachverhalt in den zu übermittelnden Unterlagen (oder auch im Ersuchen) erscheinen, sind keine (formell) betroffenen Personen im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG (BGE 146 I 172 E. 7.1.1; Urteil des BGer 2C\_126/2024 vom 25. September 2024 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-5059/2023 vom 9. Januar 2025, A-1528/2023 vom 2. April 2024 E. 2.3.1, A-1504/2023 vom 28. März 2024 E. 2.3.5, beide

mit Hinweis auf: Teilentscheid des BVGer A-5180/2020 vom 20. Dezember 2023 E. 3.1 und E. 5.2.1).

#### **E. 1.3.1.2**

Gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c).

#### **E. 1.3.2.1**

Der Beschwerdeführer 1 hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und ist als Adressat der angefochtenen Schlussverfügung und als vom Amtshilfeersuchen direkt betroffene Person zur Beschwerdeführung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG und Art. 19 Abs. 2 StAhiG).

#### **E. 1.3.2.2**

Die Beschwerdeführenden 2 - 6 sind als Verfügungsadressaten mit Blick auf die sie betreffenden, nach der angefochtenen Schlussverfügung zu übermittelnden Informationen beschwert und insofern zur Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG und Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Die Beschwerdeführenden 2 - 6 haben hinsichtlich der drei Amtshilfeersuchen betreffend den Beschwerdeführer 1 nicht den Status der «betroffenen Person», denn die zu übermittelnden Daten sollen nicht der Überprüfung ihrer Steuerpflicht dienen. Die entsprechenden Amtshilfeersuchen wurden von der spanischen Behörde betreffend den Beschwerdeführer 1 gestellt. Daraus folgt, dass die Beschwerdelegitimation der Beschwerdeführenden 2 - 6 welche vom Amtshilfeersuchen nicht formell betroffen sind, darauf beschränkt ist, Einwände betreffend die unredigierte Übermittlung ihrer Daten zu rügen (vgl. Urteil des BGer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2). Sie umfasst - mangels direkter Betroffenheit und entsprechendem schutzwürdigem Interesse - nicht die Berechtigung, gegen die Leistung der Amtshilfe an sich vorzugehen (Urteile des BVGer A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 1.4.2, A-511/2024 vom 16. Dezember 2024 E. 2.3, A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 1.3.2).

#### **E. 1.3.2.3**

Die Beschwerden wurden form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Somit sind auf die Beschwerden einzutreten, insoweit die Beschwerdeführenden damit eigene Interessen geltend machen. Hingegen ist fraglich, ob die Beschwerdeführenden im vorliegenden Verfahren (auch) Interessen von Dritten geltend machen können (vgl. dazu nachfolgende E. 1.3.3).

#### **E. 1.3.3.1**

Die Beschwerdeführenden machen geltend, dass die Namen, Passkopien sowie Kontaktdaten der von ihnen erwähnten Drittpersonen (I.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_, K.\_\_\_\_\_, L.\_\_\_\_\_, M.\_\_\_\_\_, N.\_\_\_\_\_, O.\_\_\_\_\_, S.A.) nicht herauszugeben seien. Die konventions- und verfassungsmässigen Individualrechte dieser Drittpersonen auf Schutz der Privatsphäre seien von den schweizerischen Behörden und Gerichten von Amtes wegen zu wahren, weshalb das Fehlen einer anwaltlichen Vertretung der Drittpersonen nicht schädlich sei. Dafür, dass die fehlende anwaltliche Vertretung nicht schädlich sei, spreche zudem, dass Dritte - als nicht am Amtshilfeverfahren Beteiligte - keine oder bestenfalls zufällige Kenntnis von einer drohenden Verletzung ihrer schützenswerten Interessen hätten

und deshalb nicht veranlasst seien, sich dagegen zur Wehr zu setzen. Sodann führen die Beschwerdeführenden aus, die Bekanntgabe von Informationen über die genannten Drittpersonen verletze das Prinzip der «personellen Spezialität» sowie das Persönlichkeitsrecht nach Art. 13 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101) und Art. 8 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1950 (EMRK, SR 0.101; Beschwerde, S. 24 f., E. 1.6 ff. und S. 28 f. E. 2.7 f.).

#### **E. 1.3.3.2**

Grundsätzlich ist auf Rechtsmittel, die stellvertretend für Dritte bzw. in deren Interessen erhoben werden, nicht einzutreten (vgl. BGE 139 II 404 E. 11.1 und 137 IV 134 E. 5.2.2; Urteil des BGer 2C\_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 6.2 [nicht publiziert in BGE 147 II 116]; Urteile des BVer A-5938/2022 vom 18. November 2024 E. 1.3.3, A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 1.3.2, A-6928/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 1.4.3 m.w.H.).

#### **E. 1.3.3.3**

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die ESTV gemäss Art. 14 Abs. 2 StAhiG nur gehalten, die vom Amtshilfeverfahren nicht betroffenen Personen, deren Name aber in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erscheint, über den Bestand dieses Verfahrens zu informieren, wenn deren Beschwerderecht im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG aus den Akten klarerweise hervorgeht bzw. «evident» ist (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.3.1 f.; Urteil des BGer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 6.3.1; es bestand auch keine generelle vorgängige Informationspflicht gestützt auf das Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz [aDSG, AS 1993 1945]: BGE 148 II 349 E. 5.4).

#### **E. 1.3.3.4**

Personen, deren Informationen an ausländische Behörden übermittelt werden sollen, haben aufgrund von Art. 8 EMRK und Art. 13 BV (bzw. dem aus diesen Bestimmungen abgeleiteten Recht auf informationelle Selbstbestimmung) einen Anspruch, sich gegen eine ohne gesetzliche Grundlage bzw. im Widerspruch zum Gesetz (Art. 4 Abs. 3 StAhiG) erfolgende Datenübermittlung zu wehren (vgl. Art. 13 EMRK sowie Urteil des EGMR M.N. g. San Marino [28005/12] vom 7. Juli 2015 §§ 78 ff.). Dieses Recht ist jedoch nicht zwingend im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens geltend zu machen (BGE 146 I 172 E. 7.3.3; Urteil des BGer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 6.3.3 m.w.H.). Es genügt, wenn das informationelle Selbstbestimmungsrecht wirksam durch einen Rechtsbehelf oder ein Rechtsmittel in einem datenschutzrechtlichen Verfahren geschützt ist (vgl. zum totalrevidierten Bundesgesetz vom 25. September 2020 über den Datenschutz [DSG, SR 235.1] sowie insbesondere zum Schutz von Daten juristischer Personen unter dem neuen DSG: Urteil des BVer A-6446/2023 vom 7. März 2025 E. 3.2 und 7.1; vgl. zum aDSG: BGE 146 I 172 E. 7.2; Urteil des BGer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2; Urteile des BVer A-6446/2023 vom 7. März 2025 E. 2.2.1.2, A-511/2024 vom 16. Dezember 2024 E. 4.6, A-1882/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.7.2, A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 4.2.2; vgl. zudem Entscheid des EGMR Othymia Investments BV gegen Niederlande vom 16. Juni 2015 [Nr. 75292/10] § 44, wonach sich aus Art. 8 EMRK keine Pflicht ergibt, alle potentiell involvierten Personen vorgängig über den rechtmässigen Austausch von steuerbezogenen Daten zu informieren).

#### **E. 1.3.3.5**

Die Vorinstanz weist zurecht darauf hin, dass die Beschwerdeführenden in ihrer Beschwerde teilweise Drittinteressen geltend machen, auf welche rechtsprechungsgemäss

nicht einzutreten ist (vgl. E. 1.3.3.2). Daran ändern auch die Ausführungen der Beschwerdeführenden nichts. Allein der Umstand, dass die Drittpersonen in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erwähnt sind, begründet gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung keine Benachrichtigungspflicht über das Verfahren (vgl. E. 1.3.3.3). Die Vorinstanz hat die Drittpersonen daher zu Recht nicht über das Amtshilfeverfahren betreffend den Beschwerdeführer 1 informiert, da ein entsprechendes Beschwerderecht nicht klar aus den Akten hervorging. Zudem können die Drittpersonen ihr aus Art. 8 EMRK und Art. 13 BV abgeleitetes Recht auf informationelle Selbstbestimmung - sofern die Datenübermittlung auf rechtswidrige Weise oder ohne gesetzliche Grundlage erfolgt - im Rahmen datenschutzrechtlicher Rechtsbehelfe geltend machen (vgl. E. 1.3.3.4). Folglich bleibt den Drittpersonen ihr aus Art. 8 EMRK und Art. 13 BV abgeleitetes Recht gewahrt, selbst wenn das Bundesverwaltungsgericht auf die diesbezüglichen Rügen nicht eintritt.

### **E. 1.3.3.6**

Insofern als die Beschwerdeführenden beantragen, die Namen weiterer, in den zur Übermittlung vorgesehenen Akten erscheinender Dritter, seien zu schwärzen bzw. die Passkopien und Kontaktangaben seien nicht zu übermitteln, ist auf die Beschwerde in diesem Umfang nicht einzutreten. Vorbehalten bleibt jedoch die Überprüfung der Informationen zu den Drittpersonen unter dem Gesichtspunkt der voraussichtlichen Erheblichkeit (vgl. dazu E. 4.5.2.4.4; vgl. Urteile des BVGer A-5938/2022 vom 18. November 2024 E. 1.3.6, A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 1.3.2).

### **E. 1.4**

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die beschwerdeführende Partei kann mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes sowie die Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 Bst. a bis c VwVG).

### **E. 2**

Zunächst ist auf die formelle Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs einzugehen. Die Beschwerdeführenden rügen im Wesentlichen, die Vorinstanz sei auf ihre Argumente im Zusammenhang mit dem «unzulässigem Durchgriff auf materiell betroffene juristische Personen» nicht eingegangen, und habe diese lediglich minimalst paraphrasiert und mit untauglichen Argumenten abgewiesen (Beschwerde, S. 15 f., E. 2.7).

#### **E. 2.1.1**

Im Sinne einer allgemeinen Verfahrensgarantie haben Parteien gemäss Art. 29 Abs. 2 BV Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser Anspruch umfasst diverse Teilgehalte, darunter das die Behörde die Vorbringen der Betroffenen tatsächlich hört, ernsthaft prüft und in ihrer Entscheidungsfindung angemessen berücksichtigt. Die verfügende Behörde muss sich jedoch nicht ausdrücklich mit jeder tatbestandlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen. Vielmehr kann sie sich auf die für ihren Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken und in der Begründung bloss diejenigen Argumente aufführen, die ihrem Entscheid tatsächlich zugrunde liegen (statt vieler: BGE 142 II 49 E. 9.2, 141 IV 249 E. 1.3.1 m.w.H.; Urteile des BVGer A-511/2024 vom 16. Dezember 2024 E. 4.5.2, A-5273/2023 vom 24. Juni 2024 E. 2.3.1, A-4474/2021 vom 2. März 2023 E. 4.3.2).

#### **E. 2.1.2**

Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt als auch die Rechtslage frei prüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus - im Sinne einer Heilung des Mangels - selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruches auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (statt vieler BGE 137 I 195 E. 2.3.2, 133 I 201 E. 2.2; Urteile des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 3.2, A-4061/2016 vom 3. Mai 2017 E. 2.2 und A-1695/2015 vom 27. April 2016 E. 2.2.2). Bei Verstössen gegen die Begründungspflicht kann der Mangel behoben werden, wenn die Rechtsmittelbehörde eine hinreichende Begründung abgibt oder wenn die Vorinstanz anlässlich der Anfechtung ihres Entscheides eine genügende Begründung nachschiebt, etwa in der Vernehmlassung (vgl. BGE 126 V 130 E. 2b; Urteile des BVGer A-1747/2015 vom 10. November 2015 E. 3.4.6, A-821/2013 vom 2. September 2013 E. 3.2.3 f.; André Moser et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.114).

## **E. 2.2**

Vorliegend hat sich die Vorinstanz zwar nicht ausdrücklich mit den in den Stellungnahmen vorgebrachten Argumenten im Zusammenhang mit dem «materiellen Durchgriff» auseinandergesetzt. Jedoch war für die Beschwerdeführenden erkennbar, von welchen Überlegungen sich die Vorinstanz hat leiten lassen und weshalb sie die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen allesamt als voraussichtlich erheblich erachtet. Letztlich waren die Beschwerdeführenden - wie die Vorbringen in ihrer Beschwerde zeigen - auch im Stande, die Verfügung sachgerecht anzufechten. Vor dem Hintergrund, dass der Gehörsanspruch nicht verlangt, dass sich die Behörde mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt, erweist sich die Rüge der Gehörsverletzung demnach als unbegründet (vgl. Urteil des BVGer A-4156/2021 vom 16. April 2024 E. 5.2). Selbst wenn eine Gehörsverletzung zu bejahen wäre, gälte diese vor dem - mit voller Kognition ausgestatteten - Bundesverwaltungsgericht als geheilt. Dies rechtfertigt sich auch deshalb, weil sich die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung zum fraglichen Vorbringen der Beschwerdeführenden äusserte und darin zum Ausdruck brachte, dass sie in der Sache erneut gleich entscheiden würde. Eine Rückweisung der Sache an die Vorinstanz wäre daher ein prozessualer Leerlauf, der den Interessen der Beschwerdeführenden an einer beförderlichen Behandlung der Streitsache zuwiderliefe (vgl. Urteil des BVGer A-5947/2022 vom 18. November 2024 E. 2.3).

## **E. 3.1.1**

Die 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). Das Änderungsprotokoll ist am 24. August 2013 in Kraft getreten und ist gemäss Art. 13 Abs. 2

Bst. (iii) auf die Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen, oder auf Steuern, die auf Beträgen geschuldet sind, welche am oder nach dem 1. Januar 2010 gezahlt oder gutgeschrieben werden anwendbar. Da die Untersuchung der spanischen Behörden das Steuerjahr 2019 betrifft, ist somit das Änderungsprotokoll auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar.

### **E. 3.1.2**

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

### **E. 3.2.1**

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. 3.2.2**

Enthält ein Ersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, kann das Vorliegen einer «fishing expedition» (vgl. E. 3.3.1) grundsätzlich verneint werden (Urteil des BGER 2C\_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3; Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 6.1).

### **E. 3.3.1**

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» (unzulässige Beweisausforschungen) zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls zum DBA CH-ES 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. 3.3.2**

Wurde ein Gesuch zum Zweck der Beweisaufklärung gestellt, wird gemäss innerstaatlichem Recht darauf nicht eingetreten (Art. 7 Bst. a StAhiG).

### **E. 3.3.3**

Gemäss Rechtsprechung gelten Informationen als voraussichtlich erheblich zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts (vgl. E. 3.1.2), soweit diese Informationen für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (BGE 143 II 185 E. 3.3.1, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.3.2. m.w.H.).

### **E. 3.3.4**

Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3). Nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die Steuerverwaltung des ersuchten Staates zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind. Dem «voraussichtlich» kommt dabei eine doppelte Bedeutung zu: Der ersuchende Staat muss die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfeersuchen geltend machen, und der ersuchte Staat muss nur solche Unterlagen übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). 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; 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). So hat das Bundesgericht beispielsweise als zur Klärung der steuerlichen Ansässigkeit der von einem Amtshilfeersuchen betroffenen Person namentlich die Information, wonach die betroffene Person im ersuchten Staat nach dem Aufwand bzw. pauschal besteuert werde, als voraussichtlich erheblich qualifiziert, sofern die ausländische Steuerbehörde die Ansässigkeit der betroffenen Person im ersuchenden Staat zumindest vermutet und im Amtshilfeersuchen die Frage aufwirft, auf welcher Basis die betroffene Person im ersuchten Staat besteuert wird (vgl. Urteile des BGER 2C\_764/2018 vom 7. Juni 2019 E. 6.1.2, 2C\_1053/2018 vom 22. Juli 2019 E. 3.5).

### **E. 3.3.5**

Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen. 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 145 II 112 E. 2.2.1, 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). Der ersuchte Staat darf die 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 (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). Die ersuchte Behörde hat somit nicht zu entscheiden, ob der im Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, sondern muss nur überprüfen, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zu diesem Sachverhalt haben (BGE 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3.4). 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; Urteile des BVGer A 3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.3.3, A-840/2022 vom 19. Januar 2023 E. 2.4.4, A-5107/2020 vom 21. Oktober 2022 E. 5.2.2 f.).

### **E. 3.3.6**

Informationen zu einem Bankkonto sind gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts geeignet, zur korrekten Besteuerung der an diesen Bankkonten wirtschaftlich berechtigten Personen beizutragen (BGE 147 II 116 E. 5.4.2 ff., 141 II 436 E. 4.6 und 6.1 m.w.H.). Ein entsprechendes Amtshilfeersuchen kann namentlich darauf abzielen, die Steuerbemessungsgrundlage im ersuchenden Staat zu vervollständigen, wenn der ersuchende Staat diese Person verdächtigt, nicht ihr gesamtes steuerpflichtiges Einkommen oder Vermögen deklariert zu haben (Urteil des BGer 2C\_232/2020 vom 19. Januar 2021 E. 3.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4440/2021 vom 7. März 2022 E. 4.2).

### **E. 3.3.7**

Bei Dauerschuldverhältnissen wie Vermögensverwaltungsmandaten ist die Amtshilfeverpflichtung nicht auf Tatsachen beschränkt, die während dem ersuchten Zeitraum erstellt worden sind. Vielmehr kommt es auf den Zeitpunkt der Wirkung der die Information begründenden Handlung an. So sind namentlich Kontoeröffnungsunterlagen, sonstige Vereinbarungen und sog. «Know your customer»-Dokumente, welche das Verhältnis zwischen einer Bank und ihrem Kunden während dessen Dauer betreffen, bei fortbestehendem Verhältnis auch dann zu übermitteln, wenn sie vor dem ersuchten Zeitraum erstellt wurden. Dabei sind jedoch diejenigen Stellen zu schwärzen, deren Erheblichkeit für die Steuerjahre im zeitlichen Anwendungsbereich der Amtshilfeklausel unwahrscheinlich ist (vgl. Urteil des BGer 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 7.4.2; Urteile des BVGer A-3584/2021 vom 27. Juli 2023 E. 2.8, A-2177/2021 vom 22. September 2021 E. 4.3.3.3 m.w.H.).

### **E. 3.3.8.1**

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 (Urteile des BVGer A-1450/2021 vom 3. Mai 2022 E. 2.3.6, A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.4). 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»; Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des StAhiG], BBl 2015 5585, 5623; vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C\_287/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5; Urteil des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.5 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. 4.4.3 f.; Urteile des BGer 2C\_270/2022 vom 27. September 2023 E. 4.5.2, 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; Urteile des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.5, A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.2.3; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-1528/2023 vom 2. April 2024 E. 2.3.1, A-1504/2023 vom 28. März 2024 E. 2.3.5).

#### **E. 3.3.8.2**

Informationen zu im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG nicht vom Amtshilfeersuchen betroffenen Personen dürfen demnach nur übermittelt werden, wenn sie voraussichtlich erheblich, sprich relevant für das verfolgte, fiskalische Ziel sind und ihre Übermittlung damit verhältnismässig ist, sodass eine Schwärzung das Amtshilfesuch sinnlos machen würde (BGE 144 II 29 E. 4.2.3; 143 II 506 E. 5.2.1, jeweils mit Hinweisen). Ein Zusammenhang der Information mit der in Frage stehenden Steuerangelegenheit muss dabei zumindest als wahrscheinlich erscheinen (BGE 141 II 436 E. 4.6). Demzufolge darf der Name einer nicht betroffenen Person bzw. Drittperson nur dann übermittelt werden, wenn er geeignet ist, die Steuersituation des betroffenen Steuerpflichtigen zu erhellen (BGE 144 II 29 E. 4.2.3).

#### **E. 3.3.8.3**

Im Rahmen der Rechtsprechung zeigt sich, dass immer wieder Daten von Dritten voraussichtlich erheblich sind, um einen wirksamen Informationsaustausch zu gewährleisten (vgl. BGE 148 II 349 E. 5.2; Urteil des BGer 2C\_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.3). Solche Daten betreffen - beispielsweise - die Identität von an Banktransaktionen beteiligten Dritten (BGE 142 II 161 E. 4.6.2), zeichnungsberechtigte Drittpersonen wie auch wirtschaftlich Berechtigte (vgl. Urteile 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 5 und 6, 2C\_387/2016 vom 5. März 2018 E. 5), Bevollmächtigte (Urteil 2C\_963/2014 vom 24. September 2015 E. 6.2) oder die Namen von Mitarbeitern von mit dem Steuerpflichtigen verbundenen Gesellschaften (Urteil 2C\_310/2020 vom 1. Dezember 2020 E. 4). Voraussichtlich erheblich sind somit auch Informationen zu Bankkonten, die mutmasslich indirekt durch die betroffene Person gehalten werden. Dies ist gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts dann der Fall, wenn eine Person die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Guthaben dieses Kontos hat. Dabei ergibt sich die wirtschaftliche Verfügungsmacht

entweder aus der wirtschaftlichen Berechtigung am Konto oder aus einer Vollmacht, welche eine Verfügungsmacht über das Konto verleiht (BGE 147 II 116 E. 4.3). Eine Zeichnungsberechtigung für ein Konto entspricht einer solchen Vollmacht, welche zur Verfügung über das Kontoguthaben berechtigt (vgl. Urteile des BVGer A-5938/2022 vom 18. November 2024 E. 3.2.8, A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 2.3.4 m.w.H., A-232/2022 vom 16. Februar 2023 E. 3.2.2.2 ff.). 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 (BGE 141 II 436 E. 4.6; vgl. Urteile des BVGer A-7227/2023 vom 3. April 2025, A-1450/2021 vom 3. Mai 2022 E. 7.3.3; Andrea Opel, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, 2020, § 3 N. 106). Ausserdem hält das Bundesgericht zu einer Konstellation, bei welcher die im ersuchenden Staat steuerpflichtige betroffene Person Alleinaktionärin einer von ihr gegründeten Gesellschaft ist, fest, dass die mit dem Amtshilfesuchen verlangten Informationen über diese Gesellschaft für die Besteuerung dieser Person im ersuchenden Staat voraussichtlich erheblich sind. Zur Begründung führt das Bundesgericht aus, dass diese Informationen (insbesondere solche über die Gesellschaftsaktivitäten) dazu geeignet seien, zu eruieren, ob die Gesellschaft über eine reelle Existenz verfüge oder nicht (BGE 142 II 69 E. 3.2; vgl. Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.3).

#### **E. 3.3.8.4**

Sollen Informationen über Dritte nicht übermittelt werden, so genügt es rechtsprechungsgemäss nicht, pauschal vorzubringen, dass es sich bei den in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erwähnten Personen um unbeteiligte Dritte handle. Vielmehr ist in Bezug auf jedes einzelne Aktenstück anzugeben und im Einzelnen darzulegen, weshalb es im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (vgl. Urteile des BVGer A-5938/2022 vom 18. November 2024 E. 3.2.9, A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 2.8.8.2; A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.2.5).

#### **E. 3.4.1**

Informationen können im abkommensrechtlichen Sinne nur dann als voraussichtlich erheblich qualifiziert werden (vgl. E. 3.3), wenn sie (unter anderem oder ausschliesslich) Personen betreffen, deren unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat während der massgebenden Zeitspanne wahrscheinlich ist (sog. «betroffene Personen», E. 1.3.1.1; vgl. Urteil des BVGer A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 2.5.1). Dafür genügt bereits, dass der ersuchende Staat Anhaltspunkte nennt, die eine beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht der betroffenen Person in diesem Staat begründen könnten (Urteile des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.8, A-6201/2020 vom 11. Januar 2022 E. 2.2.5, A-6858/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 4.10, je m.w.H.). Als steuerpflichtig gelten grundsätzlich die in einem Staat ansässigen Personen (vgl. Art. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 DBA CH-ES).

#### **E. 3.4.2**

Gemäss Art. 4 Abs. 1 DBA CH-ES bedeutet der Ausdruck «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person» eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Art. 4 Abs. 2 DBA CH-ES nennt als Kriterium für die Qualifikation als in einem Vertragsstaat ansässig das Vorhandensein einer

ständigen Wohnstätte. Verfügt die betroffene Person in beiden Vertragsstaaten über eine Wohnstätte, so beurteilt sich die Ansässigkeit nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen (Ort, an dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen; vgl. Art. 4 Abs. 2 Bst. a DBA CH-ES).

### **E. 3.4.3**

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 des steuerlichen Wohnsitzes 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). Ferner kann ein Amtshilfeersuchen dem ersuchenden Staat gerade auch dazu dienen, um Argumente für die Lösung des Ansässigkeitskonflikts zu erhalten (BGE 142 II 218 E. 3.1 und E. 3.6 f., 142 II 161 E. 2.2.2 und E. 2.4; Urteile des BVGer A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.4.1, A-4157/2016 vom 15. März 2017 E. 3.5.3.1 f.). Zudem muss ein allfälliges Verfahren betreffend die Ansässigkeitsfrage der betroffenen Person noch nicht entschieden worden sein, bevor ein Amtshilfeersuchen in Bezug auf die Besteuerung gestellt werden kann (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.2.2; Urteile des BVGer A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 2.5.2, A 4474/2021 vom 2. März 2023 E. 4.1.2, A-4917/2019 vom 22. Oktober 2020 E. 3.1.2).

### **E. 3.4.4**

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. 3.7) noch die voraussichtliche Erheblichkeit des Amtshilfeersuchens (vgl. E. 3.3) 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. 3.2.1). 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. 3.4.5**

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. 3.7) - 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; Urteile des BVGer A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 2.5.4, A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 7.2.2).

### **E. 3.5.1**

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). Anders liegen die Dinge nur dann, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass im ausländischen Verfahren elementare Verfahrensgrundsätze verletzt werden könnten oder anderweitig schwere Mängel bestünden (Urteil des BGer 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1; Urteil des BVGer A-5153/2023 vom 11. November 2024 E. 2.7.6.1).

### **E. 3.5.2**

Der Grundsatz gilt namentlich auch für die Frage der Verjährung nach dem ausländischen Recht des ersuchenden Staats (vgl. Urteile des BVGer A-34/2024 vom 8. Januar 2025 E. 5.1.6, A-2795/2023 vom 24. Oktober 2024 E. 2.5.2). Würde die ESTV als ersuchte Behörde derartige Fragen abklären, griffe sie dem Steuerverfahren im ersuchenden Staat vor, was mit dem Zweck des Amtshilfeverfahrens nicht vereinbar ist (vgl. Urteile des BGer 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.2, 2C\_936/2020 vom 28. Dezember 2021 E. 5.5.2, 2C\_823/2020 vom 13. Oktober 2020 E. 4.2, 2C\_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 7.7.1, 2C\_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 3.6.2; Urteil des BVGer A-5153/2023 vom 11. November 2024 E. 2.7.6.2).

### **E. 3.5.3**

Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind Amtshilfeersuchen zudem im Zeitpunkt ihrer Einreichung zu beurteilen. Die allenfalls (im Laufe des Amtshilfeverfahrens) eingetretene Verjährung ändert somit nichts an der voraussichtlichen Erheblichkeit, solange im Zeitpunkt der Einreichung der Amtshilfeersuchen nicht offenkundig erscheint, dass für einen ersuchten Zeitraum die ausländische Verjährung bereits eingetreten ist (Urteil des BGer 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.5 f.; Urteil des BVGer A-5153/2023 vom 11. November 2024 E. 2.7.6.3).

### **E. 3.6.1**

Im Rahmen der Erfüllung eines internationalen Amtshilfeersuchens in Steuersachen liegt ein spontaner Informationsaustausch vor, wenn Informationen von der ersuchten Behörde übermittelt werden, die voraussichtlich erheblich sind, jedoch von der ersuchenden Behörde nicht angefordert wurden (BGE 147 II 116 E. 5.1; vgl. Urteil des BGer 2C\_1087/2016 vom 31. März 2017 E. 3.3; vgl. auch die Definition in Art. 3 Bst. d StAhiG). Die Vornahme eines spontanen Informationsaustausches ist nicht dem Ermessen der Bundesverwaltung überlassen, sondern setzt eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage im innerstaatlichen Recht voraus (BGE 147 II 116 E. 5.1; Urteil des BGer 2C\_1087/2016 vom 31. März 2017 E. 3.3.1; Urteile des BVGer A-4994/2022 vom 2. Mai 2023 E. 2.4.1, A-232/2022 vom 16. Februar 2023 E. 2.4).

### **E. 3.6.2**

Die Feststellung, ob eine Information ersucht wurde oder nicht - und damit Amtshilfe auf Ersuchen oder spontaner Natur vorliegt -, ist eine Frage der Auslegung des Amtshilfeersuchens (BGE 147 II 116 E. 5.2). Diese Auslegung muss im Lichte des von der ersuchenden Behörde verfolgten Zwecks erfolgen und darf den wirksamen bzw. möglichst weitgehenden Informationsaustausch nicht behindern (BGE 147 II 116 E. 5.2; Ziff. IV Abs. 3 i.V.m. Ziff. IV Abs. 2 Bst. c des Protokolls zum DBA CH-ES). Mit anderen Worten: Der ersuchte Staat muss die Amtshilfeersuchen nach dem völkerrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben auslegen (BGE 147 II 116 E. 5.2; Urteil des BVGer A-4994/2022 vom 2. Mai 2023 E. 2.4.2).

### **E. 3.7.1**

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 146 II 150 E. 7, 144 II 206 E. 4.4, 143 II 224 E. 6.3, je m.w.H.; Urteil des BVGer A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.3). 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 (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). 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. 3.7.2**

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.). Es liegt damit an der betroffenen Person, den Sachverhalt zu widerlegen, sofern ihr dies sofort und klarerweise und entscheidend gelingt. Da im Amtshilfeverfahren kein Raum für ein umfangreiches Beweisverfahren bleibt, hat der Nachweis mittels Urkunden zu erfolgen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; 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 m.w.H.).

### **E. 3.8.1**

Art. 25bis Abs. 3 DBA CH-ES schränkt die in Art. 25bis Abs. 1 DBA CH-ES statuierte 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 Vertragsstaates abweichen (Art. 25bis Abs. 3 Bst. a DBA CH-ES), oder Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaates nicht beschafft werden können (Art. 25bis Abs. 3 Bst. b DBA CH-ES). Gemäss Art. 25bis Abs. 3 Bst. c DBA CH-ES besteht zudem keine Verpflichtung zur Erteilung von Informationen, «die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche». Damit im Einklang steht Ziff. IV Abs. 5 1. Satz des Protokolls zum DBA CH-ES, der besagt, dass im Falle des Austauschs von Informationen die im ersuchten Staat geltenden Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensrechts über die Rechte der steuerpflichtigen Person vorbehalten bleiben. Dabei besteht Einvernehmen darüber, dass diese Bestimmungen dazu dienen, der steuerpflichtigen Person ein ordnungsgemässes Verfahren zu gewähren, und nicht bezwecken, den Informationsaustausch zu verhindern oder übermässig zu verzögern (Ziff. IV Abs. 5 2. Satz des Protokolls zum DBA CH-ES).

### **E. 3.8.2**

Die innerstaatliche Durchführung der Informationsbeschaffung im Rahmen der Steueramtshilfe ist nicht in Art. 25bis DBA CH-ES geregelt, sondern die Regelung wird kraft Art. 25bis Abs. 3 Bst. a und b DBA CH-ES den Vertragsstaaten überlassen. Für die Schweiz sind für das Verfahren der Beschaffung der zu übermittelnden Informationen die Regelungen in Art. 8 ff. StAhiG zu berücksichtigen. Gemäss Art. 8 Abs. 1 StAhiG dürfen zu Beschaffung von Informationen nur Massnahmen durchgeführt werden, die nach schweizerischem Recht zur Veranlagung und Durchsetzung der Steuern, die Gegenstand

des Ersuchens sind, durchgeführt werden könnten. Der Vorbehalt des innerstaatlichen Rechts bezieht sich, soweit es um die Beschaffung von Informationen bei einer in der Schweiz steuerpflichtigen Person geht, auf die Art. 123-129 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11; BGE 142 II 69 E. 4; Urteil des BVGer A-47/2020 vom 12. März 2021 E. 2.2.2.2 m.w.H.).

#### **E. 3.8.3.1**

Das DBG unterscheidet zwischen einer generellen, dem Steuerpflichtigen obliegenden Mitwirkungspflicht (Art. 126 DBG) und spezifischen, gewissen Dritten obliegenden Mitwirkungspflichten (Art. 127-129 DBG). Verlangt der ersuchende Staat Informationen über eine in der Schweiz steuerpflichtige Person, so treffen diese die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen gemäss Art. 124-126 DBG und zwar unabhängig davon, ob sie auch im ersuchenden Staat als steuerpflichtige Person gilt (vgl. BGE 142 II 69 E. 5.1.2 f. und 5.3; Urteil des BVGer A-882/2023 vom 20. November 2023 E. 2.4.2).

#### **E. 3.8.3.2**

In gewissen Konstellationen ist es jedoch unumgänglich, Informationen auch über Personen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird (vgl. E. 3.3.8.1). Je nach Rolle im fraglichen Sachverhalt können im ersuchenden Staat nicht steuerpflichtige Personen trotzdem vom Amtshilfeersuchen auch materiell betroffen sein. Sie gelten dann - je nach Kontext - ebenfalls als betroffene Personen im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG.

#### **E. 3.8.3.3**

Bei einer zwar im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG betroffenen Person, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat jedoch nicht geltend gemacht wird, kommt es für die Erhältlichkeit der verlangten Informationen darauf an, ob diese geeignet sind, ihre eigene Besteuerung zu beeinflussen (BGE 142 II 69 E. 5.3). Sind die Informationen geeignet, Einfluss auf die eigene Besteuerung zu haben, ist die im ersuchenden Staat nicht steuerpflichtige Person rechtsprechungsgemäss nach Art. 126 DBG umfassend auskunftspflichtig (vgl. BGE 142 II 69 E. 5.1; Urteil des BGer 2C\_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 4; Urteil des BVGer A-6074/2019 vom 8. September 2021 E. 2.5 m.w.H.). Das Vorliegen einer solchen Konstellation wurde vom Bundesgericht u.a. bei vermuteten verdeckten Gewinnausschüttungen und bei Steuerumgehungstatbeständen bejaht (BGE 142 II 69 E. 5.1.4 und 5.3; Urteile des BGer 2C\_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 4, 2C\_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 7.4; Urteile des BVGer A-5273/2023 vom 24. Juni 2024 E. 3.5.4, A-5936/2017 vom 19. Juli 2018 E. 2.6.2, A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 2.4.2.2).

#### **E. 3.8.4**

Die genannten Einschränkungen (vgl. E. 3.8.1) werden wiederum durch die Bestimmung von Art. 25bis Abs. 5 DBA CH-ES relativiert. Gemäss dieser ist Art. 25bis Abs. 3 DBA CH-ES nämlich «in keinem Fall so auszulegen, als könne ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einer bevollmächtigten oder beauftragten Person, einem Treuhänder oder einer Treuhänderin befinden oder weil sie sich auf Eigentumsrechte an einer Person beziehen. Ungeachtet des Absatzes 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts sind die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaats befugt, die Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen durchzusetzen, sofern dies für die Erfüllung der Verpflichtungen unter diesem Absatz erforderlich ist.». Gemäss

Bundesgericht ist letzterer Satz unmittelbar anwendbar (sog. self-executing; BGE 142 II 161 E. 4.5.2 und 4.6.1 in Bezug auf Art. 28 Abs. 5 des Abkommens vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht [DBA CH-FR, SR 0.672.934.91]). Damit soll klargestellt werden, dass keine innerstaatlichen Normen - unabhängig aus welchem Grund - der Offenlegung von der in diesem Absatz genannten, voraussichtlich erheblichen Informationen entgegenstehen sollen (BGE 141 II 436 E. 4.4.2; Andreas Donatsch et al., Internationale Rechtshilfe, unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, S. 249). Art. 123 ff. DBG stellen solche potentiell dem Abkommen entgegenstehende Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts dar (Urteile des BVGer A-4137/2022 vom 2. April 2025 E. 5.4.2.1, A-7290/2023 vom 3. April 2025 E. 5.8.2, A-47/2020 vom 12. März 2021 E. 5.2).

#### **E. 4.1**

Im vorliegenden Fall erachten die Beschwerdeführenden die Übermittlung der in den angefochtenen Schlussverfügungen aufgeführten Informationen an die AEAT aus verschiedenen Gründen als rechtswidrig. Im Wesentlichen ist streitig und zu prüfen, ob sich aus den Amtshilfeersuchen ein Anknüpfungspunkt ergibt, der einem der Kriterien zur Bestimmung der steuerlichen Ansässigkeit in Art. 4 DBA CH-ES entspricht (E. 4.2). Sodann ist zu klären, ob die edierten Informationen innerstaatlich erhältlich sind bzw. ob deren Erhältlichkeit einen Durchgriff auf die Beschwerdeführerinnen 2 und 6 voraussetzt (E. 4.3). Zudem ist auf den Eventualantrag einzugehen, der vorsieht, der AEAT Gelegenheit zu geben, ihre Amtshilfeersuchen im Hinblick auf eine allfällige Verjährung von Steuerforderungen für die Steuerperiode 2019 zu ergänzen (E. 4.4). Schliesslich ist zu klären, ob die Amtshilfeersuchen eine «fishing expedition» darstellen, ob hinsichtlich der Übermittlung der Bankinformationen ein rechtswidriger spontaner Informationsaustausch vorliegt und ob die gemäss der angefochtenen Schlussverfügungen zu übermittelnden Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person in Spanien voraussichtlich erheblich sind bzw. ob diverse Angaben - einschliesslich der Namen von Drittpersonen - zu schwärzen sind (E. 4.5). Vorab ist anzumerken, dass die Beschwerdeführenden von der Informationsübermittlung je unterschiedlich betroffen sind. Aus den eingereichten Beschwerden ist jedoch nicht ersichtlich, welche Beschwerdeführenden jeweils welche Rügen erheben. Eine weitere Aufschlüsselung, inwieweit die jeweiligen Beschwerdeführenden die einzelnen Rügen überhaupt erheben können (vgl. E. 1.3.2.2), unterbleibt deshalb vorliegend.

#### **E. 4.2.1**

Die Beschwerdeführenden rügen, dass in den Amtshilfeersuchen der ersuchenden Behörde jegliche Bezugnahme auf Art. 4 DBA CH-ES (Steuerlicher Wohnsitz) und damit den abkommensrechtlichen Kriterien der Ansässigkeit fehle. Obwohl die AEAT die betroffene Person erklärermassen als unbeschränkt für Einkünfte und Vermögen des Steuerjahrs 2019 heranziehen will, behaupte sie nicht einmal sinngemäss, diese habe in der fraglichen Steuerperiode in Spanien eine ständige Wohnstätte, ihren Lebensmittelpunkt oder ständigen Aufenthalt gehabt (Beschwerde, S. 9, E. 1.7). Die AEAT habe ihre Amtshilfeersuchen auf eine neue spanische Rechtsprechung abgestützt und nicht auf die Ansässigkeit im Sinne von Artikel 4 DBA CH-ES (Beschwerde, S. 9, E. 1.8). Nach dieser spanischen Rechtsprechung, so die Beschwerdeführenden, wurde der Steuerwohnsitz einer Person aufgrund des

«Zentrums der wirtschaftlichen Aktivitäten» in Spanien verortet, obwohl das Vermögen der Person grossmehrheitlich auslandbezogen war. Zudem würde gemäss dieser Rechtsprechung aktives Vermögen (auch produktives Vermögen) bei der Analyse des Steuerwohnsitzes Vorrang vor passivem Vermögen haben (Beschwerde, S. 8, E. 1.6). Die Beschwerdeführenden kritisieren in der Folge die Ausführungen der ESTV in den Schlussverfügungen vom 24. Oktober 2024. So sei der Verweis auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip im Rahmen der Sachverhaltsdarstellungen irrelevant, weil die Beschwerdeführenden nicht behaupten würden, dass die ESTV den Sachverhaltsdarstellungen hätte misstrauen müssen, sondern dass diese generell nicht imstande seien eine steuerliche Ansässigkeit gemäss Artikel 4 DBA CH-ES darzulegen (Beschwerde, S. 9 f., E. 1.9). In der Folge wird durch die Beschwerdeführenden vorgebracht, dass die ESTV den von der ersuchenden Behörde vorgebrachten steuerlichen Anknüpfungspunkt gemäss Doppelbesteuerungsabkommen zu prüfen habe (Beschwerde, S. 10, E. 1.10). Die Ansässigkeit im Sinne des DBA müsse dabei zumindest glaubhaft gemacht werden (Beschwerde, S. 11, E. 1.11). Die Beschwerdeführenden führen zudem aus, dass die Existenz von «aktivem» Vermögen keine Ansässigkeit im Sinne von Art. 4 DBA CH-ES begründe (Beschwerde, S. 12, E. 1.12 und S. 30, E. 3.2) bzw. kein «ähnliches Merkmal» im Sinne von Art. 4 Abs. 1 DBA CH-ES sei (Beschwerde, S. 30, E. 3.4). Sofern ein DBA-Vertragsstaat die unbeschränkte Steuerpflicht einer betroffenen Person in einem Amtshilfeverfahren verfolge - so die Beschwerdeführenden weiter - sei er an den Kriterienkatalog der Tie-Breaker-Rule (Art. 4 Abs. 2 DBA CH-ES) gebunden (Beschwerde, S. 12, E. 1.13). Weiter bringen die Beschwerdeführenden vor, dass gemäss Art. 7 Bst. b StAHiG auf ein Ersuchen nicht einzutreten sei, wenn «Informationen verlangt werden, die von den Amtshilfebestimmungen des anwendbaren Abkommens nicht erfasst sind», was in casu der Fall sei. Das Vorgehen der ersuchenden Behörde sei abkommenswidrig, verletze den völkerrechtlichen Grundsatz von «pacta sunt servanda», den Grundsatz von Treu und Glauben sowie das Gebot der Substantiierung von Amtshilfeersuchen (Beschwerde, S. 12 f., E. 1.14).

#### **E. 4.2.2**

Ein allfälliger Ansässigkeitskonflikt zwischen Spanien und der Schweiz ist nicht im Rahmen des Amtshilfeverfahrens durch die Schweiz zu klären (vgl. E. 3.4.3). Da der Beschwerdeführer 1 im ersuchten Zeitraum zwischen 1. Januar und 30. Juni 2019 in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig war (vgl. act. 16, Antwortschreiben vom 14. August 2024 der Steuerverwaltung [...] auf Editionsverfügung, S. 1), ist unter Berücksichtigung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu prüfen, ob die im Sachverhalt geschilderten Anknüpfungspunkte den Kriterien zur Bestimmung der steuerlichen Ansässigkeit in Art. 4 Abs. 2 DBA CH-ES entsprechen (vgl. E. 3.4.5). Im vorliegenden Fall hat die AEAT verschiedene Anhaltspunkte genannt, weshalb sie davon ausgehe, dass der Beschwerdeführer in der fraglichen Steuerperiode 2019 in Spanien steuerlich ansässig und damit steuerpflichtig sein könnte (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Einerseits verwies die AEAT auf Einnahmen aus Immobiliengeschäften in Spanien, die über die Unternehmen G.\_\_\_\_\_ SL und H.\_\_\_\_\_ SL generiert worden seien, an welchen der Beschwerdeführer 1 indirekt beteiligt sei - zu 25 % an ersterer (über die Beschwerdeführerin 5) und zu 50 % an letzterer (über die Beschwerdeführerin 6). Damit nimmt die AEAT Bezug auf mögliche wirtschaftliche Beziehungen in Spanien. Andererseits berichtet die AEAT von einer längeren Aufenthaltsdauer des Beschwerdeführers 1 in Spanien, womit sie Bezug nimmt auf eine mögliche ständige

Wohnstätte in Spanien. Im Sinne des Vertrauensprinzips und mangels offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche in den Amtshilfeersuchen ist hierauf abzustellen (vgl. E. 3.7; vgl. für ähnliche Sachverhalte Urteile des BVGer A-2929/2023 vom 28. Februar 2024 E. 3.3.2.2, A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 3.2.2.2, A-3584/2021 vom 27. Juli 2023 E. 3.4.2). Daraus folgt, dass die Kriterien, auf die sich die ersuchende Behörde stützt, in Art. 4 Abs. 2 Bst. a DBA CH-ES enthalten sind, so dass die Ersuchen nicht dem Abkommen widersprechen und folglich gemäss Art. 25bis DBA CH-ES auch gestellt werden können (vgl. E. 3.4.5).

#### **E. 4.3.1**

Gemäss den Beschwerdeführenden sei für die Frage der Erhältlichkeit der Informationen als Kriterium für die Leistung von Amtshilfe zu klären, ob die Informationen «internrechtlich» erhältlich wären. Während eine schweizerische steuerpflichtige Gesellschaft sowohl über ihre eigenen Verhältnisse dem hiesigen Fiskus gegenüber umfassend auskunftspflichtig sei (Art. 126 DBG), treffe dies auf ausländische Gesellschaften mangels inländischer Steuerpflicht nicht zu. Ob ihre eigenen Verhältnisse im Zug eines Amtshilfeverfahrens gegen den Gesellschafter offenbart werden dürfen, hänge davon ab, ob diese Informationen ein Vertragsverhältnis zwischen der betroffenen Person und der von ihr beherrschten Gesellschaft betreffe, welches diese gegenüber der Steuerverwaltung des ersuchten Staats Schweiz zu bescheinigen hätte (Art. 127 DBG), wäre sie ein schweizerisches Steuersubjekt (Beschwerde, S. 14, E. 2.3). Die Beschwerdeführenden bringen vor, das Bundesgericht habe im Entscheid BGE 142 I 161 betreffend das DBA CH-FR erkannt, Art. 28 Abs. 5 DBA CH-FR sei «self-executing». Zugleich habe das Gericht festgehalten, es sei Aufgabe der ersuchten Behörde, eine Interessenabwägung vorzunehmen, wenn die angeforderten Informationen auch nicht betroffene Dritte betreffen. Sie machen geltend, daraus folge gemäss Bundesgericht, dass Informationen über Dritte zu entfernen seien, sofern sie für das Ersuchen bedeutungslos seien - etwa der Name eines Bankangestellten ohne Bezug zur Steuerangelegenheit. Hingegen dürften Angaben zu Dritten, deren Fehlen das Ersuchen entwerten würde, nicht geschwärzt werden. Angaben zu nicht beteiligten Dritten seien hingegen zu anonymisieren (Beschwerde, S. 20, E. 4.2). Sie machen weiter geltend, dass die Absätze 3 und 5 von Art. 28 DBA CH-FR nicht in einem hierarchischen Verhältnis stünden. Vielmehr sei aufgrund Art. 28 Abs. 3 DBA CH-FR das innerstaatliche Recht anwendbar. Abs. 5 regle, dass das Bankgeheimnis allein kein Ablehnungsgrund für die Erteilung von Informationen sei, andere innerstaatliche Gründe aber sehr wohl eine Verweigerung rechtfertigen würden. Nach Auffassung der Beschwerdeführenden richte sich die Mitwirkungspflicht der Banken daher nach Art. 127 Abs. 1 DBG. Das Berufsgeheimnis gemäss Art. 127 Abs. 2 Satz 2 DBG finde keine Anwendung. Banken seien aber nur zur Auskunft über eigene Vertragsbeziehungen verpflichtet, nicht jedoch zu solchen ihrer Kunden mit Dritten. Art. 4 Abs. 3 StAhiG untersage zudem die Weitergabe von Informationen über Dritte kategorisch, sodass für eine Interessenabwägung kein Raum bleibe (Beschwerde, S. 20, E. 4.3). Die Beschwerdeführenden kritisieren ferner die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach bei Vorliegen der voraussichtlichen Erheblichkeit, nicht formell betroffene Gesellschaften als «materiell» betroffen gelten. Das Bundesgericht würde aufgrund einer Beteiligung der betroffenen Person an einer Gesellschaft auf voraussichtliche Erheblichkeit von Informationen über deren wirtschaftliche Verhältnisse schliessen. Gemäss den Beschwerdeführenden sei diese Auffassung lediglich in Missbrauchsfällen gerechtfertigt, jedoch nicht generell für vorgeschobene, beherrschte oder verbundene Gesellschaften. Die unterschiedlichen

Rechtssubjekte seien vielmehr separat zu betrachten, solange sie nicht für «fraudulöse» Zwecke benützt würden. Nur in einer solchen Konstellation rechtfertige sich ein «Durchgriff zu Amtshilfzwecken» (Beschwerde, S. 15, E. 2.5). Allerdings habe sich das Bundesgericht in jüngeren Entscheiden vom fragwürdigen Konzept der «materiellen Betroffenheit» distanziert. So habe das Bundesgericht im Urteil BGE 142 II 69 die Frage der Erhältlichkeit und Übermittlung von Informationen im Lichte von Art. 126 f. DBG analysiert. Es berücksichtigte dabei, dass die ersuchende Behörde der betroffenen Person glaubhaft vorgeworfen hatte, ihre Gesellschaft existiere nur aus Steuergründen (d.h. werde rechtsmissbräuchlich verwendet), sodass deren Einkünfte der betroffenen Person durchgriffsweise zugerechnet werden dürften (Beschwerde, S. 15, E. 2.6). Die Beschwerdeführenden rügen sodann, dass in den Amtshilfeverfahren 1 und 2 der Durchgriff als Voraussetzung für die Offenlegung weder im Zusammenhang mit der Beschwerdeführerin 2 noch mit der Beschwerdeführerin 6 substantiell begründet werde. Die Beschwerdeführenden weisen im Zusammenhang mit der Beschwerdeführerin 2 darauf hin, dass der Gebrauch juristischer Personen zur Haltung von Vermögenswerten - wie etwa Privatyachten - aus legitimen Gründen weitverbreitet und insbesondere in einem Land wie Spanien nichts Aussergewöhnliches sei. Der Gesellschaftszweck der Beschwerdeführerin 2 umfasse explizit auch das Halten von Wasserfahrzeugen und sei der AEAT bekannt oder leicht zugänglich (Beschwerde, S. 23, E. 1.3). Zudem sei es nach schweizerischem Recht keineswegs rechtsmissbräuchlich, wenn eine Gesellschaft private Aufwendungen ihrer Gesellschafter übernehme - vorausgesetzt, dies werde ordnungsgemäss verbucht und steuerlich korrekt behandelt. Die AEAT liefere jedoch keine Anhaltspunkte dafür, dass im Jahr 2019 ein rechtsmissbräuchliches Verhalten vorgelegen habe (Beschwerde, S. 23, E. 1.4). In Bezug auf die Beschwerdeführerin 6 führen die Beschwerdeführenden aus, dass die Weiterleitung von Dividenden einer Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft und deren beherrschenden Gesellschafter Sinn und Zweck der Gründung einer transnationalen Firmenstruktur und daher nicht rechtsmissbräuchlich sei (Beschwerde, S. 26, E. 2.3). Da es an Rechtsmissbräuchlichkeit fehle, dürfe im Lichte von Art. 126 DBG nicht amtshilfweise Zugriff auf Kontoinformationen der nicht betroffenen Beschwerdeführerin 6 verschafft werden (Beschwerde, S. 26, E. 2.4). Vor diesem Hintergrund sei hauptantragsgemäss auf das Amtshilfeverfahren nicht einzutreten (Beschwerde, S. 23, E. 1.5).

#### **E. 4.3.2**

Insofern die Beschwerdeführenden anführen, dass für die Erhältlichkeit der Informationen nach Art. 126 DBG ein Durchgriff erforderlich ist, ist ihnen nicht zu folgen. Dies ist - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden - auch nicht aus dem BGE 142 II 69 abzuleiten. Dieses Urteil setzt für die Erhältlichkeit der Informationen nach Art. 126 DBG nicht per se einen Durchgriff bzw. Rechtsmissbrauch voraus. In diesem Urteil hat sich das Bundesgericht lediglich deshalb auf den Durchgriff bezogen, um aufzeigen zu können, dass die erfragten Informationen die steuerliche Situation der Informationsinhaberin selbst beeinflussen können. Dies war ausschlaggebend dafür, dass die Informationsinhaberin - obwohl deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wurde - der umfassenden Mitwirkungspflicht nach Art. 126 DBG unterlag (vgl. E. 3.8.3.3). Die Unterscheidung des internen Rechts in Bezug auf die zulässigen Untersuchungsmaßnahmen nach Art. 123 ff. DBG knüpft an der Situation der auskunftserteilenden Person an (Urteil des BGer 2C\_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 4.3). Bei Bankunterlagen, welche von einer Bank als Informationsinhaberin ediert werden, greift Art. 25bis Abs. 5 DBA CH-ES. Diese Gegenausnahme sieht vor, dass keine innerstaatlichen

Normen - darunter zählen die Art. 123 ff. DBG - der Offenlegung von Bankinformationen entgegenstehen sollen (vgl. E. 3.8.4). Vorliegend wurden die ersuchten Bankinformationen in den Amtshilfeersuchen 1 und 2 bei der Bank als Informationsinhaberin ediert. Die ESTV war somit direkt gestützt auf Art. 25bis Abs. 5 DBA CH-ES und ungeachtet von Art. 25bis Abs. 3 DBA CH-ES befugt, diese Informationen bei der Bank einzuholen. Bei dieser Sachlage erübrigt es sich weiter auf die Behauptung der Beschwerdeführenden einzugehen, die entsprechenden Informationen hätten nach innerstaatlichem Recht nicht herausgegeben werden dürfen. Da die Informationen direkt von der Bank stammen, können die Beschwerdeführenden sich nicht mit Erfolg auf die Beschränkung der Mitwirkungspflicht der Bank als Dritte nach Art. 127 DBG berufen (vgl. E. 3.8.4). Die von der Bank erteilten Auskünfte bzw. die bei ihr edierten Unterlagen sind erhältlich, sofern sie auch voraussichtlich erheblich sind (vgl. E. 4.5). Die Vorinstanz ist zurecht auf die Amtshilfeersuchen eingetreten.

#### **E. 4.4.1**

Die Beschwerdeführenden erachten es als notwendig, dass die Vorinstanz aufgrund des Vertrauensprinzips und der geltenden Sorgfaltsmaxime von der AEAT weitere Abklärungen verlange, da erhebliche Zweifel an der Nicht-Verjährung des Steuerjahres 2019 bestünden (Beschwerde, S. 18, E. 3.4). Diese Zweifel leiten die Beschwerdeführenden daraus ab, dass aus dem spanischen Recht lediglich hervorgehe, dass die Verjährungsfrist vier Jahre betrage, jedoch sei unklar, wann diese Frist im vorliegenden Fall zu laufen begonnen habe bzw. geendet habe und welches die Folgen einer Unterbrechung seien (Beschwerde, S. 18, E. 3.5). Die Beschwerdeführenden vertreten den Standpunkt, die vierjährige Verjährungsfrist habe am Tag der Ablauf der Frist für die Einreichung der Steuererklärung 2019 zu laufen begonnen, mithin am 30. Juni 2020, weshalb sie am 30. Juni 2024 verjährt bzw. verwirkt sei (Beschwerde, S. 19, E. 3.6). Die Argumentation der Vorinstanz, dass es nicht Sache der schweizerischen Behörden sei, im Steueramtshilfeverfahren abzuklären, wie das relevante ausländische Recht angewendet werde, sei laut den Beschwerdeführenden nicht massgebend. Weder seien die Gerichte des ersuchenden Staates an das Ergebnis des Amtshilfeverfahrens gebunden, noch werde das völkerrechtliche Vertrauensprinzip aus den Angeln gehoben. Die meisten der von der ESTV vorgebrachten Gerichtsentscheide seien überdies gar nicht einschlägig, da sie sich gar nicht auf die Verjährung beziehen, sondern auf die Auslegung bzw. Anwendung des internen ausländischen Rechts im Allgemeinen. Schliesslich seien die durch die Beschwerdeführenden vorgebrachten Argumente bezüglich Verjährung konkret und beachtlich genug um ein Auskunftsinteresse der Vorinstanz im Sinne von Art. 6 Abs. 3 StAhiG zu begründen und nicht abstrakt, wie dies von der ESTV behauptet wurde (Beschwerde, S. 18, E. 3.7).

#### **E. 4.4.2**

Wie vorstehend ausgeführt (vgl. E. 3.5.1) hat sich der ersuchte Staat nach der bundesgerichtlichen Praxis im Rahmen des Amtshilfeverfahrens nicht zum innerstaatlichen Verfahrensrecht des ersuchenden Staates zu äussern. Für die voraussichtliche Erheblichkeit reicht vielmehr aus, dass die ersuchten Informationen für eine Verwendung im ausländischen Verfahren als potenziell geeignet erscheinen. Soweit das spanische Verfahrensrecht einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, hat die betroffene Person dies vor den spanischen Behörden geltend zu machen, was auch für Fragen der Verjährung gilt (vgl. E. 3.5.2). Eine andere Beurteilung

würde dazu führen, dass dem Steuerverfahren im ersuchenden Staat vorgegriffen würde, was die internationale Amtshilfe aushebeln würde. Folglich ist es nicht die Aufgabe des ersuchten Staats, die Frage der Verjährung nach dem ausländischen Recht (abschliessend) zu prüfen (vgl. Urteile des BVGer A-37/2024 vom 8. Januar 2025 E. 5.4.3, A-5153/2023 vom 11. November 2024 E. 3.3.2). Vorliegend bestand nach der Sachverhaltsschilderung der ersuchenden Behörde im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens ein Interesse an den gesuchten Informationen, weshalb auch unter Berücksichtigung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzip darauf abzustellen ist (vgl. E. 3.7). Entsprechend erscheint es unwahrscheinlich bzw. ist es nicht offenkundig (vgl. E. 3.5.3), dass die Verjährung zu diesem Zeitpunkt bereits eingetreten war. Daran vermag auch die Berechnung der Beschwerdeführenden, wonach die vierjährige Verjährungsfrist am 30. Juni 2024 abgelaufen sein soll, nichts zu ändern. Einerseits beruht diese Berechnung auf einer von den Beschwerdeführenden selbst erwähnten Unsicherheit, da die spanischen Verjährungsnormen «aus hiesiger Perspektive als erheblich uneindeutig einzustufen» seien. Andererseits erscheint eine Verjährungsfrist von gerade einmal vier Jahren objektiv betrachtet jedenfalls ungewöhnlich kurz zu sein, sodass es auch unter diesem Gesichtspunkt nachvollziehbar erscheint, dass die Informationen nach wie vor erheblich sind. Diese Fragen sind daher im Verfahren vor den Behörden des ersuchenden Staates zu klären. Bei Fragen der Verjährung kommen sodann auch nicht so elementare und gravierende Verfahrensmängel in Betracht, als dass ein möglicher Verstoss die Amtshilfe von vornherein ausschliessen würde (vgl. E. 3.5.1). Vor diesem Hintergrund kann auf weitere Abklärungen der Vorinstanz bei der AEAT verzichtet werden; der entsprechende Eventualantrag ist abzuweisen.

#### **E. 4.5.1**

Die Beschwerdeführenden rügen, dass die ersuchten Informationen für das spanische Steuerverfahren nicht voraussichtlich erheblich seien und stellen eventualiter verschiedene Schwärzungs- und Aussonderungsanträge. Zunächst seien sämtliche Bankkonten nicht zu übermitteln, welche keinen Zusammenhang zur Beschwerdeführerin 2 und 6 aufweisen. Zur Begründung führen sie an, es werde zwar formell der Beschwerdeführer 1 ins Visier genommen, doch bildet dieser nicht Gegenstand des Auskunftsinteresses. Im Amtshilfeersuchen 1 gehe es gemäss den Beschwerdeführenden nur um die Beschwerdeführerin 2 (Beschwerde, S. 25, E. 1.8) und im Amtshilfeersuchen 2 gehe es um die Beschwerdeführerin 6 (Beschwerde, S. 25, E. 2.1). Daher würde eine unzulässige spontane Amtshilfe vorliegen, wenn Bankkonten übermittelt werden - wie dasjenige der Beschwerdeführerin 4 -, welche keinen Zusammenhang zur Beschwerdeführerin 2 oder 6 aufweisen (Beschwerde, S. 25, E. 1.8 und S. 28, E. 2.5.3). Schliesslich fallen auch Unterlagen, welche die Beschwerdeführerin 5 betreffen unter das Verbot der spontanen Rechtshilfe, da über sie keine Auskünfte verlangt worden seien (Beschwerde, S. 28, E. 2.6). Weiter hänge nach Ansicht der Beschwerdeführenden die Frage, ob die Informationen über die Beschwerdeführerinnen 2 und 6 zu übermitteln seien, davon ab, ob die genannten Personen im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG «vom Ersuchen betroffen» seien. Gelten sie nicht als betroffen, so haben sie als Dritte zu gelten, mit Bezug auf welche keine Steueramtshilfe geleistet werde, da dies ansonsten eine unzulässige spontane Amtshilfe darstellen würde. Als Drittpersonen würden Bankmitarbeiter, Familienangehörige oder Kontomitinhaber gelten. Nicht zu Dritten seien Informationsinhaber wie namentlich Banken zu zählen (Beschwerde, S. 14, E. 2.2). Sie machen weiter geltend, es könne nicht massgeblich sein, ob personenbezogene Daten Dritter «rein zufällig» in den

weiterzuleitenden Dokumenten auftauchten. Dies sei mit der unklaren Unterscheidung von Zufall und Notwendigkeit nicht vereinbar und widerspreche dem StAhiG, das ausschliesslich auf die voraussichtliche Erheblichkeit einer Information abstelle. Die Argumentation der Vorinstanz erwecke hingegen fälschlich den Eindruck, Nicht-Zufälligkeit und voraussichtliche Erheblichkeit seien gleichwertige Voraussetzungen für die Amtshilfe (Beschwerde, S. 21, E. 4.6). Die Beschwerdeführenden bringen vor, es sei der Auffassung der Vorinstanz entschieden zu widersprechen, wonach es überhaupt nicht darauf ankomme, ob schutzwürdige Dritte offizielle Kontoinhaber, wirtschaftlich Berechtigte, Zeichnungsberechtigte oder bloss Bevollmächtigte seien. Diese Sichtweise sei nicht nur unverständlich - etwa mit Blick auf den Begriff eines «inoffiziellen Kontoinhabers» - sondern stehe auch im Widerspruch zu den differenzierten Ansätzen in Lehre und Rechtsprechung (Beschwerde, S. 21, E. 4.5). Ferner führen die Beschwerdeführenden aus, es sei evident unhaltbar, wenn die Vorinstanz behaupte, allgemeine Angaben wie Adressen, Telefonnummern oder Ausweisdokumente von berechtigten Drittpersonen seien allein deshalb voraussichtlich erheblich, weil sie Bestandteil der erbetenen Eröffnungsunterlagen seien. Nach ihrer Auffassung seien grundsätzlich nur kontobezogene Angaben (etwa betreffend Name und Adresse des Kontoinhabers, Kontonummer, Eröffnungsdatum, Kontowährung, Kontenstände etc.) erheblich, während personenbezogene und besonders schützenswerte Informationen Dritter (etwa in Personalausweisen enthaltene Fotografien und Angaben zu Geschlecht, Nationalität und Körpergrösse, ferner Wohnadressen oder rein private E-Mail-Adressen und Telefonnummern) nur ausnahmsweise und unter strengen Voraussetzungen übermittelt werden dürften (Beschwerde, S. 21 f., E. 4.7). In Bezug auf einzelne Informationen und Unterlagen bestreiten die Beschwerdeführenden deren voraussichtlichen Erheblichkeit: So seien die Angaben zum Konto der Beschwerdeführerin 6 nicht in der Lage die unbeschränkte Einkommens- und Vermögenssteuerpflicht des Beschwerdeführers 1 gemäss Artikel 4 DBA CH-ES darzutun oder glaubhaft zu machen. Darum seien die erbetenen Informationen nicht voraussichtlich erheblich, sondern offensichtlich Ziel einer «fishing expedition» (Beschwerde, S. 25, E. 2.2). Weiter seien der Name, die Kopie der Aufenthaltsbewilligung B sowie die spanische Identitätskarte der Beschwerdeführerin 3 (Ehefrau der betroffenen Person) nicht zu übermitteln, da diese Informationen nichts mit der Individualbesteuerung der betroffenen Person zu tun haben (Beschwerde, S. 26, E. 2.5.1). Ausserdem nicht zu übermitteln seien Angaben zu Konten der Beschwerdeführerin 4 (Tochter der betroffenen Person), an denen der Beschwerdeführer 1 nur bevollmächtigt sei sowie die Kopie des Ausländerausweis B, die Telefonnummer sowie der E-Mail-Account der Beschwerdeführerin 4. Diese Informationen seien für die Einkommens- und Vermögensbesteuerung nicht voraussichtlich erheblich. Die Herausgabe wäre abkommens- und bundesrechtswidrig sowie persönlichkeitsverletzend (Beschwerde, S. 27, E. 2.5.3). Ebenfalls zu schwärzen sei die (...) Wohnadresse der Beschwerdeführenden 1 und 3, da diese nicht voraussichtlich erheblich im Zusammenhang mit einer allfälligen Doppelbesteuerung im bilateralen Verhältnis der Schweiz und Spanien sei (Beschwerde, S. 27, E. 2.5.2). Weiter sei die persönliche Telefonnummer des Beschwerdeführers 1 zu schwärzen. Diese Daten seien nicht voraussichtlich erheblich und ihre Weitergabe verletze das Recht auf Privatsphäre gemäss Art. 13 BV und Art. 8 EMRK (Beschwerde, S. 23 f., E. 1.5). Im Zusammenhang mit dem Amtshilfeersuchen 3 wird gerügt, dass Informationen zum schweizerischen steuerrechtlichen Status des Jahres 2019 der betroffenen Person verlangt werden, was nicht voraussichtlich erheblich sei, da diese Informationen nicht

geeignet seien um eine unbeschränkte Steuerpflicht in Spanien im Sinne von Art. 4 DBA CH-ES zu begründen. Die Ansässigkeit oder Nicht-Ansässigkeit der betroffenen Person in der Schweiz liesse keinerlei Schlüsse auf die gleichzeitige Ansässigkeit in einem anderen DBA-Land als Spanien zu (Beschwerde, S. 30, E. 3.3 f.). Schliesslich machen die Beschwerdeführenden hinsichtlich verschiedener im vorliegenden Verfahren nicht anwaltlich vertretener Drittpersonen geltend, es sei nicht ersichtlich, inwiefern die Herausgabe sie betreffender höchstpersönlicher Daten (Namen, Passkopien sowie Kontaktdaten) voraussichtlich erheblich für die Besteuerung des Beschwerdeführers 1 sein solle, weshalb diese nicht zu übermitteln seien (Beschwerde, S. 24, E. 1.6 f. betreffend Amtshilfeersuchen 1, S. 28 f. E. 2.7 f. betreffend Amtshilfeersuchen 2).

#### **E. 4.5.2.1**

Den Amtshilfeersuchen 1, 2 und 3 ist in Ziff. 10 («Taxes or types of tax») zu entnehmen, dass sie die spanische Einkommens- und Vermögenssteuer («Individual Income Tax» und «Wealth Tax») für das Steuerjahr 2019 betreffend den Beschwerdeführer 1 zum Gegenstand haben. Bezweckt wird die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person in Spanien sowie die Klärung ihrer möglichen Ansässigkeit in Spanien (act. 1, 2 und 3 Ziff. 13: «In order to ensure the proper assessment of taxes in Spain for A. \_\_\_\_\_»; act. 1 und act. 2, Ziff. 14 sowie act. 3, Ziff. 12: «With the documentation in possession of our tax auditors, A. \_\_\_\_\_ would have significant economic interests in Spain, so he could be obliged to pay taxes in Spain in 2019 for his worldwide income»). Damit ist mit der Vorinstanz einherzugehen, dass vorliegend alle drei Amtshilfeersuchen den Beschwerdeführer 1 als betroffene Person zum Gegenstand haben (E. 1.3.1.1 und 1.3.2.1). Soweit die Beschwerdeführenden geltend machen, die Nicht-Übermittlung von Informationen sei deshalb angezeigt, weil die Amtshilfeersuchen 1 und 2 die Beschwerdeführerin 2 bzw. die Beschwerdeführerin 6 betreffen würden, ist dieser Argumentation nicht zu folgen.

#### **E. 4.5.2.2**

Die Amtshilfeersuchen der AEAT erfüllen die formellen Voraussetzungen gemäss Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls zum DBA CH-ES (vgl. E. 3.2.1). Etwas anderes wird von den Beschwerdeführenden auch nicht geltend gemacht. Sie beinhalten für einen bestimmten Zeitraum konkrete Fragen bzw. beschreiben konkret die verlangten Informationen, die sich auf eine identifizierte (betroffene) Person im Rahmen einer in Spanien laufenden Steueruntersuchung beziehen (vgl. Sachverhalt Bst. A). Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin kann somit nicht davon ausgegangen werden, dass die Amtshilfeersuchen als verpönte Beweisausforschung bzw. «fishing expedition» betrachtet werden können (vgl. E. 3.2.2 und E. 3.3.1; vgl. Urteil des BVGer A-5955/2023 vom 26. September 2024 E. 5.3.1 ff.).

#### **E. 4.5.2.3**

Die AEAT ersucht in den Amtshilfeersuchen 1 und 2 um Angaben zur Identität der Kontoinhaber, wirtschaftlich Berechtigten und Bevollmächtigten zu zwei mittels IBAN Nummern identifizierten Konten von den Beschwerdeführerinnen 2 und 6 bei der Bank. Sie ersucht weiter um Eröffnungsdokumente, Vermögensausweise und Kontoauszüge und Angabe von Kredit-, Debitkarten, die mit den genannten Konten verbunden sind. Zudem ersucht die AEAT um Offenlegung der übrigen Beziehungen mit der Bank, konkret ob weitere Konten, bei denen der Beschwerdeführer 1 Inhaber, wirtschaftlich Berechtigter

und/oder Bevollmächtigter ist, bestehen (vgl. Sachverhalt Bst. A.c). Die AEAT hat somit umfassende Auskünfte über sämtliche Bankverbindungen bei der Bank erbeten, zu denen der Beschwerdeführer 1 in Verbindung steht. In Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung umfassen die erbetenen Informationen grundsätzlich sämtliche von der Bank erhaltenen Bankunterlagen. Selbst die Details zu den Konten, bei denen der Beschwerdeführer 1 gemäss den edierten Unterlagen (nur) wirtschaftlich berechtigt ist, müssen - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden - rechtsprechungsgemäss als erfragt betrachtet werden (BGE 147 II 116 E. 5.3.1 ff.). In der Folge hat die ESTV keine Informationen zur Übermittlung vorgesehen, die nicht im Amtshilfeersuchen aufgeführt sind. Es kann daher auch kein spontaner Informationsaustausch vorliegen.

#### **E. 4.5.2.4**

4.5.2.4.1 Die Beschwerdeführenden fordern zunächst, dass die Konten der Beschwerdeführerinnen 2 - 6 nicht übermittelt werden sollen. Es ist festzuhalten, dass auch indirekt von der betroffenen Person gehaltene Konten für dessen Besteuerung in Spanien voraussichtlich erheblich sein können (vgl. für vergleichbare Sachverhalte: Urteile des BVGer A-4474/2021 vom 2. März 2023 E. 4.2.4, 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). Es besteht zumindest die Möglichkeit, dass der Beschwerdeführer 1 - alleine oder zusammen mit allfälligen weiteren wirtschaftlich berechtigten Personen - mittels der Konten steuerbare Einkünfte oder Vermögen vor dem spanischen Fiskus verborgen hat. Ziel des Amtshilfeersuchens ist es unter anderem, diesem Verdacht nachzugehen. Informationen zu Bankkonten wie Kontoauszüge können zudem Aufschluss über die Art der Verwendung der Karten und den Ort der getätigten Transaktionen geben, woraus möglicherweise Rückschlüsse auf den Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers 1 gezogen werden können (vgl. für einen ähnlichen Sachverhalt: Urteil des BVGer A-47/2025 vom 20. Mai 2025 E. 3.3.4). Die Informationen zu indirekt vom Beschwerdeführer 1 gehaltenen Konten erweisen sich somit als voraussichtlich erheblich für die Klärung der steuerlichen Ansässigkeit des Beschwerdeführers 1 und die Festsetzung seiner möglichen Steuerpflicht. Die voraussichtliche Erheblichkeit ergibt sich besonders deutlich mit Blick auf die Beschwerdeführerin 3. Gemäss den Bankunterlagen ist sie zusammen mit dem Beschwerdeführer 1 Mitinhaberin eines edierten Kontos sowie die Ehefrau des Beschwerdeführers 1. Zwischen dem den Beschwerdeführer 1 betreffenden Steuersachverhalt und der Beschwerdeführerin 3 besteht daher ein genügend enger Zusammenhang, zumal eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die Angaben zu ihr als für die Erhellung der steuerrechtlichen Situation ihres Ehemanns erheblich erweisen werden. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass in Spanien Ehegatten angeblich für die Individualbesteuerung optieren können. Gleiches ist mit Bezug auf die Beschwerdeführerin 4 zu erwägen, welche die Tochter des Beschwerdeführers 1 ist. So verfügt die betroffene Person über Vollmachten für die Konten seiner Tochter und hat somit Verfügungsmacht darüber. Ob das sich darauf befindliche Vermögen oder die damit getätigten Transaktionen tatsächlich der betroffenen Person zuzurechnen sind, wird im Rahmen des spanischen Verfahrens zu klären sein. Es bestehen in diesem Lichte hinreichend enge familiäre Verflechtungen zum von der Amtshilfe betroffenen Beschwerdeführer 1, sodass von einem genügend engen Zusammenhang zum Steuersachverhalt ausgegangen werden kann. Die Informationen betreffend die Beschwerdeführenden 2, 5 und 6, die allesamt Gesellschaften darstellen, sind entgegen der

Darstellung der Beschwerdeführenden ebenfalls relevant, da die AEAT darlegte, der Beschwerdeführer 1 sei «Kontrollinhaber» dieser Gesellschaften (vgl. act. 1, S. 3 sowie act. 2, S. 3; vgl. E. 3.3.8.3). Folglich sind auch Informationen betreffend die Bankkonten dieser Gesellschaften voraussichtlich erheblich, zumal der Beschwerdeführer 1 über Berechtigungen unterschiedlicher Art für die Konten der vorgenannten Gesellschaften verfügt. Der Eventualantrag auf Nicht-Übermittlung dieser Konten ist daher abzulehnen.

4.5.2.4.2 Die Beschwerdeführenden fordern im Zusammenhang mit den Bankunterlagen die Aussonderung der Kontaktangaben (Telefonnummer und die [...] Adresse) des Beschwerdeführers 1 sowie die persönlichen Informationen (etwa die Namen/Identität, die in Personalausweisen enthaltene Fotografien und Angaben zu Geschlecht, Nationalität und Körpergrösse, Aufenthaltsbewilligungen, Ausländerausweise, private E-Mail-Adressen und Telefonnummern) der Beschwerdeführerinnen 3 und 4. In diesem Zusammenhang ist mit der Vorinstanz festzuhalten, dass es sich dabei um Informationen zu den Eröffnungsmodalitäten bzw. zur Weiterführung der Kundenbeziehung zwischen der Bank und den an Bankkonten Berechtigten handelt, welche von der AEAT erbeten wurden (vgl. Sachverhalt Bst. A.c). So ist das Ersuchen nach Treu und Glauben dahingehend auszulegen, dass nicht nur die Kontoeröffnungsformulare, sondern auch dazugehörige Bankkontoeröffnungsunterlagen erfasst sind (vgl. Urteil des BVGer A-2425/2022 vom 10. März 2023 E. 4.1.3.1). Diese Informationen regeln das Verhältnis zwischen den an den Bankkonto Berechtigten und der Bank. Zum einen legen die Berechtigten so die von ihnen gestattete bzw. erwünschte Kommunikationsart (sowohl in Bezug auf den verwendeten Kanal [z. B. Telefon, E-Mail] als auch auf die Person, mit der der Kontakt erfolgen soll) innerhalb des vom Ersuchen betroffenen Zeitraums fest und zum anderen dienen sie der Identifikation der Kontoinhaber bzw. Berechtigten. Da es sich bei der Kundenbeziehung zwischen einer Bank und ihren Bankkunden um ein Vertragsverhältnis handelt, das auf Dauer ausgerichtet ist, sind die Kontaktangaben (Telefonnummer, Adresse, E-Mail) wie auch deren Änderungen sowie die persönlichen Informationen der Berechtigten rechtsprechungsgemäss (vgl. E. 3.3.7) und in Anwendung des Vertrauensprinzips (vgl. E. 3.7) - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden - als voraussichtlich erheblich zu qualifizieren (vgl. Urteil des BVGer A-3584/2021 vom 27. Juli 2023 E. 3.7.2.3).

Hinsichtlich der beantragten Schwärzung der (...) Adresse des Beschwerdeführers 1 ist zu erwähnen, dass für die Klärung der Frage, ob der Beschwerdeführer 1 in Spanien steuerpflichtig ist, auch Informationen voraussichtlich erheblich sein können, die auf eine mögliche Ansässigkeit in einem Drittstaat (wie etwa [...]) hinweisen. Der Eventual-Antrag auf Schwärzung dieser Angaben ist folglich abzuweisen.

4.5.2.4.3 Die Beschwerdeführenden fordern weiter, dass die Informationen zum schweizerischen steuerrechtlichen Status des Jahres 2019 des Beschwerdeführers 1 nicht übermittelt werden. Diese Information gilt rechtsprechungsgemäss unter den folgenden Vor-aussetzungen als voraussichtlich erheblich (vgl. E. 3.3.4 a.E.): die ausländische Steuerbehörde vermutet zumindest die Ansässigkeit der betroffenen Person im ersuchenden Staat; die ausländische Behörde strebt (unter anderem) die Klärung der steuerlichen Ansässigkeit an; die ausländische Behörde wirft die Frage auf, auf welcher Basis die betroffene Person in der Schweiz besteuert wird. Vorliegend geht die AEAT von einer Ansässigkeit des Beschwerdeführers 1 in Spanien aus und stellt das Amtshilfeersuchen auch, um diese Vermutung zu untermauern (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Überdies ersucht die AEAT in Frage 1.h. des Amtshilfeersuchens 3 (vgl. Sachverhalt Bst. A.c) um Informationen zum steuerlichen Regime, das auf den Beschwerdeführer 1 in der Schweiz anwendbar war, unter

Angabe, ob er verpflichtet war, sein weltweites Einkommen zu deklarieren, oder ob er einem besonderen Regime unterlag, das entweder eine Pauschalbesteuerung oder nur die Besteuerung des in der Schweiz erzielten Einkommens vorsieht. Der Antrag auf Schwärzung bzw. Nichtübermittlung der Angaben zum steuerrechtlichen Status ist ebenfalls abzuweisen, da deren voraussichtliche Erheblichkeit gegeben ist. 4.5.2.4.4 Schliesslich beantragen die Beschwerdeführenden die Schwärzung von Angaben zu Drittpersonen in den Bankunterlagen. Zunächst ist dabei festzuhalten, dass entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden, es für die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit nicht massgebend ist, ob eine Person Kontoinhaber, wirtschaftlich Berechtigter, Bevollmächtigter oder Zeichnungsberechtigter ist. In allen vorgenannten Fällen ist die Person berechtigt, über das Bankkonto zu verfügen und kann damit auf den über das Bankkonto erfolgten Zahlungsverkehr Einfluss nehmen. Rechtsprechungsgemäss bildet die Identität solcher Personen ein wesentliches Element bei der Überprüfung der Geldflüsse und es kann daher davon ausgegangen werden, dass solche Personen nicht rein zufällig in den Bankunterlagen auftauchen (vgl. Urteil des BGer 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 5.4.1). Es ist sodann mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass die Rechtsprechung zu nicht rein zufällig in den Unterlagen erscheinenden Personen mit dem Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit zusammenhängt. So weisen Informationen zu Personen, die nicht rein zufällig in den Unterlagen erscheinen, einen Zusammenhang zu der in Frage stehenden Steuerangelegenheit auf und könnten somit voraussichtlich erheblich sein. Bei den von den Beschwerdeführenden beantragten Schwärzungen von Angaben zu Drittpersonen liegt jeweils keine Konstellation vor, in der diese Drittpersonen nur zufällig in den Bankunterlagen auftauchen würden. Vielmehr handelt es sich bei den erwähnten Drittpersonen einerseits um Personen, die ein Informationsrecht besitzen, Teil der Versandinstruktionen sind oder die Bankbeziehung verwalten. Andererseits tauchen die Drittpersonen in ihrer Funktion als Direktoren oder Geschäftsführer der Beschwerdeführerinnen 2, 5 und 6 auf, von denen der Beschwerdeführer 1 gemäss den Angaben der AEAT «Kontrollinhaber» ist (vgl. act. 1, S. 3 sowie act. 2, S. 3). Gemäss geltender Rechtsprechung sind Informationen über die Identitäten vorgenannter Drittpersonen für die Überprüfung von Geldflüssen und der tatsächlichen wirtschaftlichen Verfügungsmacht und somit für die steuerliche Veranlagung der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person grundsätzlich relevant (vgl. E. 3.3.8.3; Urteil des BGer 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 3.5; vgl. für einen ähnlichen Sachverhalt: Urteil des BVGer A-5938/2022 vom 18. November 2024 E. 4.4.1). Die voraussichtliche Erheblichkeit dieser Information ist zu bejahen. Die von den Beschwerdeführenden genannten Drittpersonen sind somit vom Ersuchen betroffen, und die Übermittlung der sie betreffenden Angaben ist zulässig (Art. 4 Abs. 3 StAhiG e contrario; vgl. BGE 141 II 436 E. 4.6). Eine weitere Prüfung allfälliger der Übermittlung der Informationen entgegenstehender privater Interessen der betroffenen Drittpersonen erübrigt sich, da auf den Antrag auf Schwärzung der betroffenen Drittpersonen mangels Beschwerdeberechtigung der Beschwerdeführenden nicht weiter einzutreten ist (vgl. E. 1.3.3). 4.5.2.4.5 Die voraussichtliche Erheblichkeit ist damit insoweit gegeben, als ein klarer Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung besteht. Zum einen können die Informationen und Unterlagen Aufschluss über die Ansässigkeit des Beschwerdeführers 1 geben; zum anderem vermögen sie weitergehende Erkenntnisse über dessen Einkommens- und Vermögenssituation zur Bemessung der Besteuerungsgrundlage liefern. Eine Aussonderung der Unterlagen ist demgemäss nicht gerechtfertigt. Vielmehr würde eine solche Aussonderung den Zweck der

Amtshilfe vereiteln. Unter diesen Umständen überwiegt das Interesse des ersuchenden Staats das Interesse der Beschwerdeführenden sowie der Drittpersonen am Schutz ihrer Daten. Die Übermittlung sämtlicher edierter Informationen und Unterlagen ist demnach zulässig (zum Ganzen: E. 3.3).

#### **E. 4.5.2.5**

Wie vorstehend dargelegt, ist in allen drei Amtshilfeersuchen der Beschwerdeführer 1 Gegenstand der Untersuchung. Weiter handelt es sich bei den Amtshilfeersuchen weder um eine «fishing expedition» noch um eine spontane Amtshilfe. Die zur Übermittlung vorgesehenen Auskünfte und Unterlagen erweisen sich allesamt als voraussichtlich erheblich, um die Steuersituation des Beschwerdeführers 1 in Spanien zu beurteilen.

#### **E. 5**

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

#### **E. 6.1**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den unterliegenden Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten für das vereinigte Verfahren 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 in den vereinigten Verfahren geleisteten Kostenvorschüsse von je Fr. 4'000.-- sind zur Bezahlung der Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 8'000.-- zu verwenden.

#### **E. 6.2**

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).

#### **E. 7**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) 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 Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht. Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

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