



Urteil vom 10. August 2022

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),
Richter Raphaël Gani,
Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiberin Anna Begemann.

Parteien

A._____,
(...),
vertreten durch
Rechtsanwalt lic. iur. Jonas Vischer,
(...),
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-ES).

Sachverhalt:

A.

A.a Mit Eingabe vom 29. Oktober 2019 wandte sich die Agencia Tributaria, Oficina Nacional de Investigación del Fraude, Equipo Central de Información (nachfolgend: AT) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und stellte ein Amtshilfeersuchen betreffend die Inhaberin oder den Inhaber der Bankkarte Nr. (...) (nachfolgend: betroffene Person).

Sie ersuchte die ESTV um folgende Informationen betreffend den Zeitraum vom (...) bis (...):

Full details (name, family name, date of birth, address and, where appropriate, Spanish TIN) of the identity of the individual registered as holder of the bank card number (...).

Identification of the bank account linked to the above mentioned bank card.

Full details (name, family name, date of birth, address and, where appropriate, Spanish TIN) of the identity of the individuals registered as holders and/or beneficial owners of the bank account linked to the above mentioned bank card.

Identification of any other bank account that may be registered under the name of any of the above mentioned individuals.

A.b In Bezug auf den Sachverhalt führte die AT aus, dass eine Untersuchung zu Transaktionen mittels ausländischer Bankkarten, mit denen in Spanien vor allem Bargeld von (...) abgehoben wurde, durchgeführt werde. Die Bankkarte Nr. (...), ausgestellt von der (...) (nachfolgend: B. _____), sei in diesem Zusammenhang identifiziert worden. Es seien damit regelmässig Geldbeträge in der Region (...) abgehoben worden. Die Häufigkeit der Abhebungen, die Höhe der Beträge (insgesamt EUR [...]) sowie die Tatsache, dass die Karte nie in spanischen Geschäften oder Restaurants gebraucht wurde, liessen den Verdacht entstehen, dass die betroffene Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in Spanien habe.

Die AT habe alle verfügbaren innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft, um an die angeforderten Informationen zu gelangen.

Falls die betroffene Person tatsächlich ihren Wohnsitz in Spanien habe, unterliege sie in Bezug auf ihr weltweites Einkommen und Vermögen der spanischen Einkommens- und Vermögenssteuer. Damit seien die geforderten Informationen voraussichtlich erheblich für die Durchsetzung der spanischen Steuergesetze.

B.

B.a Mit Editionsverfügung vom 8. November 2019 forderte die ESTV die B._____ dazu auf, ihr die ersuchten Informationen zuzustellen und die im Ausland ansässige betroffene Person über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren.

B.b Mit Schreiben vom 19. November 2019 lieferte die B._____ einen Teil der geforderten Informationen und teilte der ESTV mit, dass das Aufladen der in Frage stehenden Prepaid-Karte über ein bei ihrem Vertriebspartner, der (...) in (...) (nachfolgend: C._____), geführtes Konto abgebucht werde. Dem Schreiben beigelegt war eine Kopie des eingeschriebenen Briefes, mit welchem die B._____ die betroffene Person über das Amtshilfeverfahren informierte, jedoch ohne Zustellungsnachweis.

C.

C.a Mit Editionsverfügung vom 22. November 2019 forderte die ESTV die C._____ dazu auf, ihr die übrigen ersuchten Informationen zuzustellen und die im Ausland ansässige betroffene Person über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren.

C.b Mit Schreiben vom 5. Dezember 2019 lieferte die C._____ der ESTV die geforderten Informationen und wies darauf hin, dass sie die betroffene Person telefonisch sowie per E-Mail über das Amtshilfeverfahren informiert habe.

D.

Am 17. Dezember 2019 informierte die ESTV die betroffene Person mittels Publikation im Bundesblatt über das Amtshilfeersuchen und setzte ihr eine Frist von 10 Tagen zur Bezeichnung einer zur Zustellung bevollmächtigten Person in der Schweiz.

E.

E.a Mit E-Mail vom 17. Dezember 2019 teilte der Rechtsvertreter der betroffenen Person der ESTV mit, dass er mit der Interessenwahrung betraut worden sei und bat um Akteneinsicht.

E.b Mit Schreiben vom 31. Dezember 2019 gewährte die ESTV der betroffenen Person bzw. ihrem Rechtsvertreter Akteneinsicht und setzte ihr eine Frist bis zum 13. Januar 2020, um zur beabsichtigten Übermittlung der Informationen Stellung zu nehmen.

F.

Mit Schlussverfügung vom 23. Januar 2020 hielt die ESTV fest, dass der AT Amtshilfe in Bezug auf die betroffene Person geleistet werde. Diese Verfügung wurde durch die Wiedererwägungsverfügung vom 26. Februar 2020 ersetzt, mit welcher die ESTV ebenfalls festhielt, dass der AT Amtshilfe in Bezug auf die betroffene Person geleistet werde, jedoch die gemäss Ziff. 2 Bst. d der Schlussverfügung zu übermittelnden Informationen korrigierte.

G.

G.a Mit Eingabe vom 30. März 2020 beantragte die betroffene Person (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht die Wiederherstellung der Frist zur Einreichung einer Beschwerde gegen die Wiedererwägungsverfügung vom 26. Februar 2020.

G.b Mit Verfügung vom 2. April 2020 hielt das Bundesverwaltungsgericht fest, dass die Beschwerdefrist soweit ersichtlich eingehalten und ein Beschwerdewille ersichtlich sei, aber die Voraussetzungen, die das Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021) in Art. 52 VwVG an eine Beschwerde stelle, nicht erfüllt seien. Es forderte die Beschwerdeführerin dazu auf, bis zum 4. Mai 2020 eine Beschwerdeverbesserung einzureichen.

H.

Mit Beschwerde vom 4. Mai 2020 beantragt die Beschwerdeführerin, die Wiederwägungsverfügung vom 26. Februar 2020 sei aufzuheben und auf das Amtshilfeersuchen vom 29. Oktober 2019 sei nicht einzutreten. Eventualiter sei die Wiedererwägungsverfügung aufzuheben und das Amtshilfeersuchen vom 29. Oktober 2019 abzuweisen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zzgl. Mehrwertsteuer zulasten der Vorinstanz.

In prozessualer Hinsicht beantragt die Beschwerdeführerin die Ansetzung einer «Nachfrist von vorerst 40 Tagen», um die in der Beschwerdeschrift vorgebrachte Begründung zu ergänzen.

I.

Mit Zwischenverfügung vom 6. Mai 2020 wies das Bundesverwaltungsgericht den prozessualen Antrag zur Ansetzung einer Nachfrist ab.

J.

Mit Vernehmlassung vom 18. Juni 2020 beantragt die ESTV (nachfolgend:

Vorinstanz), auf die «Beschwerde vom 30. März 2020 bzw. 4. Mai 2020» sei nicht einzutreten. Eventualiter sei diese kostenpflichtig abzuweisen.

Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird, soweit entscheidungswesentlich, im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der AT gestützt auf das Abkommen vom 26. April 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.933.21; nachfolgend: DBA CH-ES) zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG, SR 651.1). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA CH-ES (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

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 vor diesem Gericht richtet sich dabei nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz, 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 somit gegeben.

1.3 Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und ist mit Blick auf die sie betreffenden, gemäss der angefochtenen Schlussverfügung an die AT zu übermittelnden Informationen materiell beschwert. Sie ist damit und als Adressatin der angefochtenen Verfügung zur Beschwerdeführung berechtigt (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG).

1.4 Zunächst ist zu prüfen, ob die vorliegende Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht wurde:

1.4.1 Die Vorinstanz beantragt in der Vernehmlassung vom 18. Juni 2020, auf die Beschwerde vom 30. März 2020 bzw. 4. Mai 2020 sei nicht einzutreten. Die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin habe mit Eingabe vom 30. März 2020 die Wiederherstellung der Frist zur Einreichung einer Beschwerde gegen die Wiedererwägungsverfügung vom 26. Februar 2020 beantragt und dies unter anderem mit der COVID-19 Pandemie und dem damit verbundenen weltweiten Ausnahmezustand begründet. Vorliegend seien aber die formellen Voraussetzungen für einen Antrag zur Fristwiederherstellung nicht erfüllt gewesen, da die Eingabe binnen Rechtsmittelfrist eingereicht worden sei. Der Vertreter der Beschwerdeführerin habe zudem vor Eintreten des Ausnahmezustands ausreichend Zeit gehabt, um die Beschwerde auszuarbeiten.

1.4.2 Gemäss Art. 52 Abs. 1 VwVG hat die Beschwerdeschrift die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung der angefochtenen Verfügung und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat. Genügt die Beschwerde diesen Anforderungen nicht oder lassen die Begehren des Beschwerdeführers oder deren Begründung die nötige Klarheit vermissen und stellt sich die Beschwerde nicht als offensichtlich unzulässig heraus, so räumt die Beschwerdeinstanz dem Beschwerdeführer eine kurze Nachfrist zur Verbesserung ein (Art. 52 Abs. 2 VwVG). Sie verbindet die Nachfrist mit der Androhung, nach unbenutztem Fristablauf auf Grund der Akten zu entscheiden oder, wenn Begehren, Begründung oder Unterschrift fehlen, auf die Beschwerde nicht einzutreten (Art. 52 Abs. 3 und Art. 23 erster Satz VwVG).

Die Ansetzung einer Nachfrist soll die Formenstrenge dort mildern, wo sie sich nicht durch schutzwürdige Interessen rechtfertigen lässt. Es handelt sich dabei um eine Verpflichtung, welcher die Rechtsmittelbehörde zwingend nachzukommen hat, bzw. um einen Anspruch der Beschwerdeführerin. Unterlässt es eine Behörde zu Unrecht, der Beschwerdeführerin die Möglichkeit einer Verbesserung einzuräumen, kann die nächsthöhere Instanz wegen überspitztem Formalismus bzw. formeller Rechtsverweigerung angerufen werden (Urteile des BGer 2C_496/2021 vom 30. November 2021 E. 4.3; 1C_380/2005 vom 19. Mai 2008 E. 2.4; 1P.254/2005 vom 30. August 2005 E. 2; Urteil des BVer A-174/2020 vom 2. Februar 2021 E. 2.3). Ein Nichteintretensentscheid gemäss Art. 52 Abs. 3 VwVG darf nur gefällt werden, wenn auch nach Ablauf der Nachfrist Begehren, Begrün-

derung oder Unterschrift immer noch fehlen und diese Rechtsfolge bei Ansetzung der Nachfrist angedroht wurde (Urteil des BGer 9C_553/2008 vom 6. Juli 2009 E. 2.2; Urteil des BVGer A-174/2020 vom 2. Februar 2021 E. 2.3.2).

Die Aufforderung zur Verbesserung der Beschwerde kommt freilich nur dann in Betracht, wenn überhaupt eine – gegebenenfalls mangelhafte – Beschwerde vorliegt. Damit eine Eingabe als Beschwerde qualifiziert werden kann, muss daraus der klare Wille einer individualisierten Person hervorgehen, als Beschwerdeführende aufzutreten und die Änderung einer bestimmten, sie betreffenden und mittels Verfügung geschaffenen Rechtslage anzustreben (Urteil des BGer 2C_770/2021 vom 19. Oktober 2021 E. 2.2 und 2.3).

1.4.3 Aus der innert gesetzlicher Beschwerdefrist beim Bundesverwaltungsgericht eingegangenen Eingabe vom 30. März 2020 geht ein Beschwerdewille hervor. Die Beschwerde stellt sich auch nicht als offensichtlich unzulässig heraus. Das Bundesverwaltungsgericht war demnach verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine kurze Nachfrist einzuräumen (vgl. E. 1.4.2), was es mit Verfügung vom 2. April 2020 auch tat (vgl. Sachverhalt G.b). Aufgrund der damals aktuellen Situation («Corona») wurde die praxisgemässe Frist von 5 Tagen ausnahmsweise auf 30 Tage verlängert. Die Beschwerdeführerin reichte innerhalb der angesetzten Nachfrist eine verbesserte, nunmehr formgerechte Beschwerde ein. Die Beschwerde wurde somit form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Ab. 1 VwVG).

1.4.4 Auf die Beschwerde ist demnach einzutreten.

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

2.

2.1

2.1.1 Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber Spanien ist vorliegend Art. 25^{bis} DBA CH-ES sowie Ziff. IV des dazugehörigen Protokolls vom 29. Juni 2006 (nachfolgend:

Protokoll zum DBA CH-ES). Die aktuell geltenden Fassungen sind diejenigen gemäss Art. 9 bzw. Art. 10-12 des Protokolls vom 27. Juli 2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Spanien zur Änderung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (AS 2013 2367, nachfolgend: Änderungsprotokoll vom 27. Juli 2011). Diese sind am 24. August 2013 in Kraft getreten und auf das vorliegende Amtshilfeersuchen, welches Einkommens- und Vermögenssteuern für das Jahr (...) betrifft, anwendbar (vgl. Art. 13 Abs. 2 Bst. [iii] des Änderungsprotokolls vom 27. Juli 2011).

2.1.2 Artikel 25^{bis} DBA CH-ES entspricht weitgehend dem Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens (vgl. Botschaft des Bundesrats vom 23. November 2011 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens vom 26. April 1966 zwischen der Schweiz und Spanien auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BBl 2011 9153 9160). Gemäss Art. 25^{bis} 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.

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

2.3 Gemäss Art. 25^{bis} Abs. 1 DBA CH-ES tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts über Steuern jeder Art und Bezeichnung *voraussichtlich erheblich sind*.

2.3.1 Gemäss Ziff. IV Abs. 3 des Protokolls zum DBA CH-ES besteht Einvernehmen darüber, dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls sieht zwar wichtige verfahrenstechnische Voraussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions» vor; seine Buchstaben a–e sind jedoch nicht so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern.

2.3.2 Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften bezieht sich auf die Erhebung der Steuer durch den ersuchenden Staat (BGE 141 II 436 E. 4.4.3). Sie muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.4.3, je mit Hinweisen). Dem «voraussichtlich» kommt eine doppelte Bedeutung zu. Zum einen bezieht es sich darauf, dass der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und diese dem Amtshilfegesuch zu entnehmen sein muss, wobei im Einklang mit dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip (vgl. nachfolgend E. 2.5) vermutet wird, dass der ersuchende Staat nach Treu und Glauben handelt. Zum anderen sind nur solche Informationen zu übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind (vgl. zum Ganzen statt vieler: BGE 143 II 185 E. 3.3.2 mit Hinweisen).

2.3.3 Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen werden (BGE 144 II 206 E. 4.3; 143 II 185 E. 3.3.2). Hingegen spielt es keine Rolle, wenn sich – einmal beschafft – herausstellt, dass die Informationen nicht

relevant sind. Es liegt nicht am ersuchten Staat, ein Ersuchen oder die Übermittlung von Auskünften zu verweigern, weil er der Meinung ist, es fehle an der Erheblichkeit der Anfrage oder der dieser zugrundeliegenden Überprüfung. Die ersuchte Behörde hat somit nicht zu entscheiden, ob der im Amtshilfegesuch dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, sondern muss nur überprüfen, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zu diesem Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (BGE 144 II 29 E. 4.2.2; 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1 ff.). Der ersuchte Staat kann Auskünfte daher nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich bzw. unwahrscheinlich erscheint (BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 141 II 436 E. 4.4.3). Die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen kommt demnach in erster Linie dem ersuchenden Staat zu. Der Begriff (der voraussichtlichen Erheblichkeit) bildet dabei eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1).

2.3.4 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 dem Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; BVGE 2011/14 E. 2; statt vieler: Urteil des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.7). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern sie muss nur (aber immerhin) hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1; 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.7).

2.4

2.4.1 Einem Amtshilfeersuchen fehlt es namentlich dann an der voraussichtlichen Erheblichkeit, wenn es zur Beschaffung von Beweismitteln auf Gerätewohl und ohne konkreten Zusammenhang zu laufenden Steuerverfahren gestellt wird (BGE 146 II 150 E. 6.1.2). Das Verbot der Beweisausforschung ist Ausdruck des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes. Es sollen soweit als möglich relevante Informationen ausgetauscht werden können, ohne dass ein Vertragsstaat «fishing expeditions» eines anderen Staates unterstützen oder Informationen liefern muss, deren Relevanz unwahrscheinlich ist (BGE 144 II 206 E. 4.2; Urteil des BVGer A-4987/2021 vom

20. Mai 2022 E. 2.2.1 mit weiteren Hinweisen). Art. 7 Bst. a StAhiG sieht – in Umsetzung des Verbots der «fishing expeditions» – vor, dass auf Ersuchen nicht eingetreten wird, wenn diese zum Zweck der Beweisausforschung gestellt wurden.

2.4.2 Um bei Gruppensuchen, welche die betroffenen Personen nicht namentlich identifizieren, unzulässige Beweisausforschungen, d.h. «fishing expeditions», auszuschliessen, ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verlangt (BGE 143 II 136 E. 6.1.2), dass die ersuchende Behörde in ihrem Ersuchen

- (i) eine detaillierte Beschreibung der Gruppe geben, welche die spezifischen Tatsachen und Umstände beschreibt, die zum Ersuchen geführt haben;
- (ii) das anwendbare (Steuer-)Recht erläutern und aufzeigen, weshalb Gründe vorliegen, welche annehmen lassen, die Steuerpflichtigen in der Gruppe hätten ihre Verpflichtungen nicht erfüllt, d.h. das Steuerrecht verletzt; und
- (iii) aufzeigen, dass die eingeforderten Informationen zur Erfüllung der Verpflichtungen der Steuerpflichtigen der Gruppe führen können.

Diese Kriterien gelten aus Kohärenzgründen nicht nur für die ursprünglich ins Auge gefassten Gruppensuchen nach Art. 3 Bst. c StAhiG, sondern finden nach der Rechtsprechung ebenfalls auf sog. Listenersuchen Anwendung (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.1.3; 143 II 628 E. 5.1). Als Listenersuchen bezeichnet werden Ersuchen, die eine Mehrzahl von Personen betreffen und welche die betroffenen Personen namentlich oder mittels einer Liste mit Nummern – etwa Kreditkarten- oder Bankkontonummern – identifizieren (BGE 146 II 150 E. 4.3).

2.5

2.5.1 Ein wichtiges Element in der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 146 II 150 E. 7; 144 II 206 E. 4.4; 143 II 224 E. 6.3, je mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.3). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Die Vermutung des guten Glaubens kann nur aufgrund konkreter, nachgewiesener Anhaltspunkte

umgestossen werden (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1; 144 II 206 E. 4.4). Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.3; A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.3). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteil des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9). Es liegt dabei an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (zum Ganzen vgl. Urteile des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9; A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 2.2 mit Hinweisen).

2.5.2 Auf ein Ersuchen ist nach Art. 7 Bst. c StAhiG nicht einzutreten, wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, «insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind». Letzteres bedeutet, dass die objektiven Tatbestandsmerkmale eines Straftatbestandes des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) erfüllt sein müssen und die Delikte unter die schweizerische Straf- bzw. Gerichtshoheit gemäss Art. 3 bis 8 StGB fallen (BGE 143 II 202 E. 8.5.6; Urteil des BVGer A-1450/2021 vom 3. Mai 2022 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist jedoch nur dann in jedem Fall von einem treuwidrigen Verhalten auszugehen, wenn ein Staat schweizerische Bankdaten kauft, um sie danach für ein Amtshilfegesuch zu verwenden. Ansonsten ist die Frage, ob ein Staat den Grundsatz von Treu und Glauben bei von Art. 7 Bst. c StAhiG erfassten Konstellationen verletzt hat, nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen (BGE 143 II 224 E. 6.4; Urteile des BGer 2C_979/2021 vom 13. Dezember 2021 E. 2.2 und 2C_750/2020 vom 25. März 2021 E. 5.1).

3.

Im vorliegenden Fall beantragt die Beschwerdeführerin, die Wiedererwägungsverfügung vom 26. Februar 2020 sei aufzuheben und es sei auf das Amtshilfeersuchen vom 29. Oktober 2019 nicht einzutreten, da es zum Zweck der Beweisausforschung gestellt worden sei. Eventualiter sei die Wiedererwägungsverfügung vom 26. Februar 2020 aufzuheben und das Amtshilfeersuchen vom 29. Oktober 2019 abzuweisen, da die betroffene Person bzw. sie selbst im Ersuchen nicht mit Namen identifiziert werde. Auch habe die ESTV «mangels Unterlegung mit Beweisen» nicht auf das

Amtshilfeersuchen eintreten dürfen; eventualiter hätte sie das Amtshilfeersuchen gemäss Art. 6 Abs. 3 StAhiG zur schriftlichen Ergänzung an die AT zurückweisen müssen. Zudem müsse davon ausgegangen werden bzw. bestehe die Möglichkeit, dass die AT Informationen durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt habe, weshalb gemäss Art. 7 Bst. c StAhiG nicht auf das Amtshilfeersuchen einzutreten sei.

Zunächst wird geprüft, ob das Amtshilfeersuchen vom 29. Oktober 2019 die formellen Voraussetzungen gemäss DBA CH-ES erfüllt (E. 3.1). Anschliessend wird auf die Rügen der Beweisausforschung (E. 3.2), der fehlenden voraussichtlichen Erheblichkeit (E. 3.3) und der Verletzung von Treu und Glauben (E. 3.4) eingegangen.

3.1

3.1.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass sämtliche Amtshilfeersuchen, welche auf dem DBA CH-ES basieren, die betroffene Person mit Namen identifizieren müssten. So schreibe der klare Wortlaut von Abs. IV Abs. 2 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-ES vor, dass der ersuchende Staat die Identität der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person zu liefern habe. Nach allgemeingültigem sprachlichem Verständnis werde eine Person durch ihren Namen und nicht durch die Nummer einer Bank- oder Kreditkarte identifiziert.

Weder – so die Beschwerdeführerin weiter – das OECD Musterabkommen noch dessen Kommentierung hätten ursprünglich «Gruppenanfragen bzw. Einzlersuchen ohne Namensnennung» vorgesehen. Erst der am 17. Juli 2012 geänderte Kommentar zu Art. 26 des OECD Musterabkommens habe klargestellt, dass die Amtshilfe fortan sowohl einzelne, durch Namensnennung oder auf andere Art identifizierte Steuerpflichtige als auch mehrere, durch Namensnennung oder auf andere Art identifizierte Steuerpflichtige betreffen könne. Der OECD-Kommentar sei statisch und nicht dynamisch zu verwenden. In seiner am 17. Juli 2012 geänderten Fassung dürfe der Kommentar daher vorliegend nicht für die Auslegung des DBA CH-ES verwendet werden. Die in den Urteilen des Bundesverwaltungsgerichts A-6306/2015 vom 15. Mai 2017 und A-6733/2015 vom 29. Juni 2017 wiedergegebene Rechtsprechung sei deshalb zu revidieren.

3.1.2 Die Vorinstanz vertritt die Ansicht, dass das Protokoll zum DBA CH-ES nicht dahingehend interpretiert werden könne, dass die Amtshilfe grundsätzlich nur zu leisten sei, wenn eine Person mittels Namen identifiziert werde. Vielmehr präzisiere Ziff. IV Abs. 3 des Protokolls zum DBA CH-

ES gerade, dass soweit als möglich relevante Informationen ausgetauscht werden sollen, ohne jedoch «fishing expeditions» zuzulassen.

3.1.3 Das Bundesverwaltungsgericht sieht keinen Anlass, im vorliegenden Fall von seiner ständigen Rechtsprechung abzuweichen:

3.1.3.1 Im Urteil A-6306/2015 vom 15. Mai 2017 rief das Bundesverwaltungsgericht die Entwicklung des Informationsaustausches in Steuerangelegenheiten in Erinnerung (E. 5.1). Der Bundesrat habe auf Antrag des EFD vom 15. Februar 2011 hin entschieden, die Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen dahingehend anzupassen, dass die Identifikation der Steuerpflichtigen und der Informationsinhaber auch durch andere Mittel als durch Nennung von Namen und Adressen zugelassen werde. Damit habe den Anforderungen des «Peer-Review-Prozesses» des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) Rechnung getragen werden sollen. Im Rahmen dieses Prozesses sei festgestellt worden, dass gewisse von der Bundesversammlung am 18. Juni 2010 verabschiedete Doppelbesteuerungsabkommen ausdrücklich die Angabe des Namens forderten und damit zu restriktive Bedingungen betreffend die Identifikation der steuerpflichtigen Person enthielten. Die betreffenden Abkommen seien in Folge angepasst worden (vgl. Botschaft des Bundesrats vom 6. April 2011 zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen, BBl 2011 3749). Das DBA CH-ES sei zu diesem Zeitpunkt ebenfalls überarbeitet worden, was es möglich gemacht habe, eine dem OECD-Standard entsprechende Auslegungsregel aufzunehmen (vgl. das Änderungsprotokoll vom 27. Juli 2011). Alle später von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen seien nach diesem Muster gestaltet und präzisierten – gemäss der in Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls zum DBA CH-ES verwendete Formulierung –, dass Angaben «zur Identität der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person» erforderlich sind. Eine Klarstellung, wonach die Identität der steuerpflichtigen Person auch durch andere Mittel als durch Nennung des Namens erfolgen könne, sei nicht enthalten. Eine solche Klarstellung habe nämlich nur bei denjenigen Doppelbesteuerungsabkommen Sinn ergeben, die vorgängig die Angabe des Namens forderten, was beim DBA CH-ES nicht der Fall gewesen sei. Zudem sei mit dem Änderungsprotokoll vom 27. Juli 2011 die vormals im Verhältnis mit Spanien geltende Meistbegünstigtenklausel ausser Kraft gesetzt worden. Diese hatte Spanien garantiert, automatisch von der weitergehenden Amtshilfe für Steuerfragen pro-

fitieren zu können, die die Schweiz allenfalls mit einem anderen EU-Mitgliedstaat vereinbart hatte. Diese Klausel sei ausser Kraft gesetzt worden, weil mit den mit dem Änderungsprotokoll vom 27. Juli 2011 eingeführten Änderungen der OECD-Standard vollumfänglich übernommen worden sei. Somit könnten von den spanischen Steuerbehörden nicht weitergehende Informationen gefordert werden als von anderen Staaten. Demgemäss sei die Angabe des Namens der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person kein formelles Erfordernis für die Gewährung der Amtshilfe an Spanien (Urteil des BVGer A-6306/2015 vom 15. Mai 2017 E. 5.1.6).

Dieses Urteil wurde durch zahlreiche Urteile bestätigt (vgl. u.a. die Urteile des BVGer A-2451/2021 vom 15. Februar 2022 E. 4.4; A-1866/2018 vom 24. August 2020 E. 6.2.2.2; A-2591/2017 vom 5. März 2019 E. 5.1.1; A-6733/2015 vom 29. Juni 2017 E. 5.2).

3.1.3.2 Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers stützt sich diese Rechtsprechung nicht oder zumindest nicht in erster Linie auf die Kommentierung des OECD Musterabkommens, sondern vielmehr auf den Wortlaut des DBA CH-ES bzw. dessen Protokolls (vgl. Urteil des BVGer A-6306/2015 vom 15. Mai 2017 E. 5.1.5). Ob der Kommentar zu Art. 26 des OECD Musterabkommens in der am 17. Juli 2012 geänderten Fassung vorliegend als Auslegungshilfe beizuziehen wäre, kann somit offengelassen werden. Gemäss Ziff. IV Abs. 2 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-ES haben die Steuerbehörden des ersuchenden Staats bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Artikel 25^{bis} den Steuerbehörden des ersuchten Staats «die Identität der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person» zu liefern (vgl. oben E. 2.2). Die Angabe des Namens der betroffenen Person wird jedoch – anders als bei anderen DBA, welche im Anschluss an den Entscheid des Bundesrats vom Februar 2011 angepasst wurden – nicht ausdrücklich vorausgesetzt. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, präzisiert Ziff. IV Abs. 3 des Protokolls zum DBA CH-ES zudem, dass Ziff. IV Abs. 2 Bst. a–e des Protokolls nicht so auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern. Daraus folgt ohne weiteres, dass ein Amtshilfeersuchen nicht bereits aus formellen Gründen abgelehnt werden darf, weil der Name der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person fehlt (vgl. Urteile des BVGer A-1866/2018 vom 24. August 2020 E. 6.2.2.2; A-6306/2015 vom 15. Mai 2017 E. 5.1.6).

Insoweit als die Beschwerdeführerin auf den Bundesgerichtsentscheid BGE 143 II 136 verweist und geltend macht, aus diesem seien für Amtshil-

feersuchen gestützt auf das DBA CH-ES falsche Schlüsse gezogen worden, ist ihr nicht zu folgen. In diesem Urteil setzte sich das Bundesgericht vertieft mit dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und dem Königreich der Niederlande auseinander (Abkommen vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht [SR 0.672.963.61, nachfolgend: DBA CH-NL]). Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass das DBA CH-NL in Verbindung mit der Verständigungsvereinbarung vom 31. Oktober 2011 über die Auslegung von Paragraph XVI Buchstabe b des Protokolls zum Abkommen vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (AS 2012 4079) Amtshilfe auch ohne Identifikation durch Namen erlaubt (BGE 143 II 136 E. 5.4). Der Abschluss einer solchen Verständnisvereinbarung war jedoch – wie im Urteil des BVGer A-6306/2015 vom 15. Mai 2017 dargelegt – für das DBA CH-ES nicht notwendig, weil dieses die Nennung des Namens nicht ausdrücklich voraussetzt. Die Beschwerdeführerin kann demnach aus dem Fehlen einer solchen Verständigungsvereinbarung in Bezug auf das DBA CH-ES nichts zu ihren Gunsten ableiten.

3.1.4 Nach dem Gesagten ist festzuhalten, dass das Amtshilfeersuchen vom 29. Oktober 2019 nicht bereits aus formellen Gründen abzuweisen ist, weil der Name der betroffenen Person nicht genannt wird. Ob die angegebenen Informationen vorliegend ausreichend sind, um die betroffene Person zu identifizieren, wird im Zusammenhang mit dem Verbot der Beweisausforschung geprüft werden (vgl. nachfolgend E. 3.2).

3.1.5

3.1.5.1 Auch die übrigen formellen Voraussetzungen des Amtshilfeersuchens gemäss Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls zum DBA CH-ES sind vorliegend erfüllt (vgl. oben E. 2.2). Die AT nennt die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden (das Steuerjahr (...)); den Steuerzweck (die Einkommens- und Vermögensbesteuerung auf das weltweite Einkommen und Vermögen); den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers (die B.____) und sie beschreibt die verlangten Informationen.

3.1.5.2 Die Beschwerdeführerin macht geltend, die ESTV habe «mangels Unterlegung mit Beweisen» nicht auf das Amtshilfeersuchen eintreten dürfen bzw. hätte dieses «eventualiter» gemäss Art. 6 Abs. 3 StAhiG zur schriftlichen Ergänzung an die AT zurückweisen müssen (vgl. Beschwerde vom 4. Mai 2020, S. 7).

Hierzu ist festzuhalten, dass Art. 6 Abs. 2 StAhiG aufgrund der in Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls zum DBA CH-ES statuierten Regelung nicht einschlägig ist, soweit er strengere Anforderungen aufstellt (Art. 1 Abs. 2 StAhiG; vgl. BGE 142 II 218 E. 3.4; 142 II 161 E. 2.1.4; Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen). Ohnehin wird aber die Unterlegung durch Beweise auch durch Art. 6 Abs. 2 StAhiG nicht vorausgesetzt, weshalb ein Ersuchen um schriftliche Ergänzung des Amtshilfeersuchens gemäss Art. 6 Abs. 3 StAhiG in dem von der Beschwerdeführerin geforderten Sinn von Vorhinein ausgeschlossen ist.

3.1.6 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Amtshilfeersuchen die formellen Voraussetzungen gemäss Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls zum DBA CH-ES erfüllt.

3.2

3.2.1 Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, das Amtshilfeersuchen vom 29. Oktober 2019 sei «klarerweise zum Zweck der Beweisausforschung gestellt worden». Spanien führe offensichtlich eine flächendeckende Untersuchung aufgrund eines fiskalpolitischen Generalverdachts durch. Ein Anfangsverdacht gegen die von der Untersuchung betroffenen Personen habe nicht bestanden. Das Ersuchen sei als Listenersuchen zu qualifizieren. Es handle sich zwar um ein sie betreffendes Einzelersuchen, dieses sei aber materiell im Rahmen einer Listenanfrage gestellt worden. Die Rechtsprechung verlange bei Listenersuchen den Nachweis von Tatsachen, die auf ein gesetzeswidriges Verhalten der Gruppenangehörigen hindeuteten. Diesen Nachweis habe die AT vorliegend nicht erbracht.

3.2.2 Die Vorinstanz hält dagegen, es könne von einem reinen spekulativen Ersuchen keine Rede sein. Das Amtshilfeersuchen sei genügend ausführlich formuliert und begründet. Das Amtshilfeersuchen sei nicht zum Zwecke der Beweisausforschung gestellt worden und sie sei zu Recht darauf eingetreten.

3.2.3

3.2.3.1 Das Amtshilfeersuchen vom 29. Oktober 2019 bezieht sich auf eine einzige Bankkarte bzw. deren Inhaberin (vgl. Sachverhalt Bst. A). Die Begründung bezieht sich auf konkrete, angeblich mit dieser Karte getätigte Bezüge. Damit betrifft das Ersuchen – anders als ein Listen- oder Gruppensuchen (vgl. E. 2.4.2) – keine Mehrzahl von Personen, sondern nur die Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin begründet auch nicht näher, weshalb das Ersuchen Teil einer Liste sein soll, sondern verweist lediglich darauf, dass die AT eine Untersuchung zu Transaktionen mittels ausländischer Bankkarten, mit denen in Spanien vor allem Bargeld von (...) abgehoben wurde, durchführe (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Zudem seien derzeit «unzählige solche durch die AT übermittelte Amtshilfeersuchen pendent bzw. bereits erledigt» worden (Beschwerde vom 4. Mai 2020, S. 5). Damit ist aber nicht erstellt, dass sich die AT vorliegend in irgendeiner Form auf eine Liste mit Bankkartennummern stützte. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin handelt es sich somit vorliegend nicht um ein Listenersuchen.

3.2.3.2 Diese Frage kann aber letztlich offenbleiben. Die an Gruppen- und Listenersuchen gestellten höheren Anforderungen (vgl. oben E. 2.4.2) sind nämlich vorliegend ohne weiteres erfüllt, soweit sie auf ein Einzellersuchen, wie das Vorliegende, überhaupt angewandt werden können.

Erstens nennt die AT spezifische Tatsachen und Umstände, welche zu der Anfrage geführt haben: Sie verweist auf Untersuchungen zu Transaktionen mittels ausländischer Bankkarten, die in Spanien im Jahr (...) hauptsächlich zum Bezug von Bargeld verwendet wurden. Aufgrund der Art und Weise ihrer Verwendung sei die fragliche Bankkarte in diesem Rahmen identifiziert worden. Die AT nennt die Nummer der identifizierten Bankkarte, welche der Beschwerdeführerin zuordenbar ist.

Zweitens erläutert die AT in knapper, jedoch ausreichender Form das anwendbare Steuerrecht und zeigt auf, weshalb Gründe vorliegen, welche sie annehmen lassen, dass die Beschwerdeführerin ihre Verpflichtungen nicht erfüllt, d.h. das Steuerrecht verletzt habe: Die AT weist darauf hin, dass die Inhaberin der Bankkarte Einkommens- und Vermögenssteuern auf das weltweite Einkommen und Vermögen zu entrichten habe, sollte sie ihren steuerlichen Wohnsitz in Spanien haben. Aufgrund der Art und Weise der Verwendung der Karte ergäben sich konkrete Anhaltspunkte, welche darauf hindeuteten, dass die betroffene Person ihren steuerlichen Wohnsitz in Spanien haben könnte. So seien im Jahr (...) (...) Geldbezüge in der

Höhe von insgesamt EUR (...) mit der genannten Bankkarte getätigt worden. Die AT gibt für jeden Monat die Anzahl und die Höhe der getätigten Bezüge an. Des Weiteren führt die AT aus, dass sämtliche Bezüge in der Region (...) getätigt worden seien und dass die Karte nie in spanischen Geschäften (Läden, Restaurants, Tankstellen etc.) verwendet worden sei. Solche Informationen sind gemäss der Rechtsprechung geeignet, um einen Verdacht der Steuerpflicht bzw. deren Missachtung zu begründen (vgl. für vergleichbare Konstellationen die Urteile des BVGer A-2376/2021 vom 1. Februar 2022 E. 4.6.4; A-2076/2020 vom 16. Juni 2021 E. 5.3.2.6; A-1866/2018 vom 24. August 2020 E. 6.2.1.2)). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin war die AT nicht verpflichtet, auf die (hypothetische) Frage eines nur partiellen steuerlichen Wohnsitzes in Spanien einzugehen und in diesem Zusammenhang einschlägige Gesetzesbestimmungen zu nennen.

Drittens geht auch ohne Weiteres aus dem Amtshilfeersuchen hervor, dass die eingeforderten Informationen zur Erfüllung der Verpflichtungen der Beschwerdeführerin führen können: Anhand der Informationen zur Inhaberin der Bankkarte und zum dazugehörenden Bankkonto kann die AT nämlich Aufschluss über die Gründe der auffälligen Bankkartenverwendung erlangen und dem Verdacht auf eine Steuerpflicht bzw. deren Missachtung nachgehen.

Das Amtshilfeersuchen vom 29. Oktober 2019 ist folglich genügend präzise und ausführlich formuliert, damit es von einer verpönten Beweisausforschung abgegrenzt werden kann.

3.2.4 Nach dem Gesagten ist festzuhalten, dass das Amtshilfeersuchen vom 29. Oktober 2019 das Verbot der Beweisausforschung nicht verletzt.

3.3

3.3.1 Die Beschwerdeführerin macht weiter sinngemäss geltend, dass die ersuchten Informationen nicht voraussichtlich erheblich seien (vgl. Beschwerde vom 4. Mai 2020 S. 7). Die von der AT beigelegte Liste mit angeblichen Transaktionen sei «nichts weiter als eine Auflistung von Behauptungen der AT», welche sie bestreite. Auch stelle alleine der Umstand, dass mit einer in der Schweiz herausgegebenen Bankkarte (angeblich) in Spanien Bargeldbezüge getätigt wurden, kein Indiz dafür dar, dass ein allenfalls diese Bankkarte alimentierendes Konto nicht ordnungsgemäss versteuert worden sei, geschweige denn überhaupt zu versteuern wäre.

3.3.2 Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist die Vorinstanz an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (vgl. oben E. 2.5.1). Die Beschwerdeführerin bestreitet vorliegend zwar den von der AT dargelegten Sachverhalt, weist aber weder auf offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche hin noch reicht sie Unterlagen (wie z.B. Kartenabrechnungen) zu den Akten, welche geeignet wären, ihre Bestreitung zu untermauern. Die AT ist als ersuchende Behörde nicht verpflichtet, den strikten Beweis des Sachverhalts zu erbringen (vgl. oben E. 2.3.4). Sie war lediglich verpflichtet, hinreichende Verdachtsmomente für das Vorliegen des Sachverhalts darzutun, was sie mit den detaillierten Angaben zu den angeblichen Bezügen (inkl. Höhe und Ort der Bezüge, vgl. oben E. 3.2.3.2) auch tat. Unter diesen Umständen kam die Vorinstanz zu Recht zum Schluss, dass kein Anlass bestehe, an den Sachverhaltsdarstellungen der AT zu zweifeln.

3.3.3 Mit dem Amtshilfeersuchen vom 29. Oktober 2019 ersuchte die AT um Informationen zur Identität der betroffenen Person, zu dem mit der Bankkarte verbundenen Konto sowie zu allfälligen weiteren Konten der betroffenen Person (vgl. Sachverhalt Bst. A). Es besteht eine Verbindung zwischen dem dargelegten Sachverhalt und den ersuchten Informationen. Es besteht auch eine vernünftige Möglichkeit, dass sich die angefragten Angaben als für die Erhebung der Steuer in Spanien erheblich erweisen werden (vgl. oben E. 2.3). Die Informationen sind nämlich zielführend im Hinblick auf die Abklärung, ob die betroffene Person tatsächlich ihren Wohnsitz in Spanien hat. Zudem besteht die Möglichkeit, dass die AT dadurch Klarheit über den Ursprung der abgehobenen Gelder erlangt. Damit erweisen sich die geforderten Informationen als voraussichtlich erheblich (vgl. für eine vergleichbare Konstellation anstelle vieler: Urteil des BVGer A- 2519/2019 vom 2. Juni 2021 E. 5.2.1.2).

3.4

3.4.1 Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin vor, es stelle sich die Frage, wie die AT an die «durchaus nicht öffentliche» Information gelangt sei, dass mit einer Bankkarte, deren Inhaberin sie sei, in Spanien Bargeldbezüge getätigt worden seien. Es handle sich um höchst sensitive Informationen, die bestimmt auch in Spanien mindestens aus datenschutzrechtlichen Gründen geschützt seien. Es müsse davon ausgegangen werden bzw. es bestehe die Möglichkeit, dass die ersuchende Behörde diese In-

formation durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt habe, was gemäss Art. 7 Bst. c StAhiG zu einem Nichteintreten führen müsse.

3.4.2 Wie die Vorinstanz in der Vernehmlassung vom 18. Juni 2020 zu Recht darlegt, kann die auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip gestützte Vermutung, dass ein ersuchender Staat in Treu und Glauben handelt, nur auf der Grundlage fundierter und konkreter Beweise widerlegt werden (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1; 144 II 206 E. 4.4; siehe oben E. 2.5). Die vorliegend von der Beschwerdeführerin geäusserte Vermutung, welche sich weder auf konkrete Hinweise noch Beweise stützt, ist offensichtlich nicht geeignet, diese Vermutung umzustossen. Hinzu kommt, dass für einen Nichteintretensentscheid gestützt auf Art. 7 Bst. c StAhiG nach der Rechtsprechung die objektiven Tatbestandsmerkmale eines Straftatbestandes des StGB erfüllt sein und die Delikte unter die schweizerische Straf- bzw. Gerichtshoheit fallen müssen (vgl. oben E. 2.5.2). Insoweit als die Beschwerdeführerin mutmasst, die Informationen seien in Verletzung datenschutzrechtlicher Bestimmungen in Spanien erlangt worden, ist ihren Ausführungen auch aus diesem Grund nicht zu folgen. Die diesbezügliche Rüge der Beschwerdeführerin erweist sich als offensichtlich haltlos.

3.5 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Amtshilfeersuchen vom 29. Oktober 2019 die formellen und materiellen Voraussetzungen erfüllt. Die Vorinstanz ist demnach zu Recht darauf eingetreten. Die Anträge der Beschwerdeführerin auf Aufhebung der Wiedererwägungsverfügung vom 26. Februar 2020 und auf Nichteintreten auf das Amtshilfeersuchen vom 29. Oktober 2019 bzw. auf Abweisung desselben sind abzuweisen.

4.

Das in Art. 25^{bis} Abs. 2 DBA CH-ES enthaltene Spezialitätsprinzip bedeutet, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (Urteil des BGer 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7; statt vieler: Urteile des BVGer A-6925/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 3.2.6; A-1502/2020 vom 17. August 2021 E. 2.2.2). Nachdem aber international wie national unterschiedliche Auffassungen darüber bestehen, wie weit dieser Spezialitätsvorbehalt reicht und insbesondere, ob ihm eine persönliche Dimension zukommt, ist es angezeigt, dass die ESTV die AT anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert (vgl. BGE 147 II 13 E. 3.7; Urteil des BGer 2C_545/2019 vom

13. Juli 2020 E. 4.7; Urteile des BVGer A-2258/2020 vom 19. Februar 2021 E. 4; A-5522/2019 vom 18. August 2020 E. 3.4.3). Die Vorinstanz wird Ziffer 3 des Dispositivs der angefochtenen Wiedererwägungsverfügung entsprechend zu präzisieren haben.

5.

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.– festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

6.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen in Steuersachen 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 Sinn 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.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die ESTV wird angewiesen, die AT zusätzlich darauf hinzuweisen, dass die im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zu übermittelnden Informationen nur gemäss Art. 25^{bis} Abs. 2 DBA CH-ES in Verfahren betreffend A. _____ verwendet werden dürfen.

3.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.– werden der Beschwerdeführerin aufgelegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

5.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Begemann

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt 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. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: