

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 287/2019, 2C 288/2019

Urteil vom 13. Juli 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd, Bundesrichterin Aubry Girardin, Bundesrichter Donzallaz, Stadelmann,  
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte  
Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,  
Beschwerdeführerin,

gegen

2C 287/2019  
A. \_\_\_\_\_, Spanien, Beschwerdegegnerin 1,

und

2C 288/2019  
B. \_\_\_\_\_, 53rd Street,  
Panama,  
Beschwerdegegnerin 2,

beide vertreten durch Rechtsanwalt Jonas Vischer,

Gegenstand  
Amtshilfe DBA (CH-ES),

Beschwerden gegen die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,  
vom 5. März 2019 (A-2117/2018).

Sachverhalt:

A.

A.a. Am 30. Oktober 2017 reichte die spanische Steuerverwaltung Agencia Tributaria (nachfolgend: 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 (DBA CH-ES; SR 0.672.933.21) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ein Amtshilfeersuchen ein. Die AT ersuchte dabei um Informationen betreffend die in Spanien steuerpflichtige A. \_\_\_\_\_.

Zur Begründung des Amtshilfeersuchens erklärt die AT, die spanischen Steuerbehörden würden eine die Einkommenssteuern der Jahre 2012 und 2013 betreffende Untersuchung gegen A. \_\_\_\_\_ führen. A. \_\_\_\_\_ habe, obschon sie aufgrund Ansässigkeit in Spanien steuerpflichtig sei, keine Steuererklärungen für diese beiden Jahre eingereicht und den Steuerbehörden nicht die von ihnen gewünschten Informationen übermittelt. Gemäss den verfügbaren Informationen sei A. \_\_\_\_\_ Inhaberin ("holder") der von der "C. \_\_\_\_\_ S.A." ausgestellten Karte Nr. xxx. Diese Karte sei in Spanien für verschiedene Ausgaben benutzt worden. A. \_\_\_\_\_ bestreite jedoch, Inhaberin dieser Karte oder Inhaberin des mit dieser Karte verbundenen Kontos zu sein. Sie habe erklärt, sie sei stattdessen lediglich eine bevollmächtigte Person. Die spanischen Steuerbehörden würden vor diesem Hintergrund Angaben darüber benötigen, ob A. \_\_\_\_\_ Inhaberin eines Bankkontos in der Schweiz sei.

Im Einzelnen fordert die AT für die Jahre 2012 und 2013 die im Amtshilfeersuchen wie folgt

umschriebenen Informationen und Unterlagen:

"- Identification of the bank account at the entity C. \_\_\_\_\_ S.A. linked to the above mentioned card, being A. \_\_\_\_\_ holder, signatory or beneficial owner.  
 - Date on which the bank account was opened and closed, if this is the case.  
 - Bank statements of the bank account.  
 - Identification of any other bank accounts held by A. \_\_\_\_\_ at the C. \_\_\_\_\_ S.A. as holder, signatory or beneficial owner."

A.b. Mit Editionsverfügung vom 21. November 2017 verlangte die ESTV von der C. \_\_\_\_\_ SA (V. \_\_\_\_\_) nebst der Information von A. \_\_\_\_\_ über das Amtshilfeverfahren die Herausgabe folgender Informationen und Unterlagen betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Dezember 2013:

"a) Identification of the bank account linked (including used to reload) to the [...] banking card [xxx]  
 b) Identification of any other bank account (banking card) held by Miss A. \_\_\_\_\_ at C. \_\_\_\_\_ SA."

Auf diese Aufforderung hin teilte die C. \_\_\_\_\_ SA der ESTV mit Schreiben vom 1. Dezember 2017 mit, dass A. \_\_\_\_\_ Inhaberin einer einzigen Karte sei, nämlich der "VISA Gold n. xxx". Die mit der Karte getätigten Einkäufe seien über ein auf die B. \_\_\_\_\_ lautendes Konto mit der Nr. zzz bei der D. \_\_\_\_\_ SA (V. \_\_\_\_\_) bezahlt worden. Die C. \_\_\_\_\_ SA bestätigte ferner, dass A. \_\_\_\_\_ über das Amtshilfeverfahren in Kenntnis gesetzt wurde.

Am 8. Dezember 2017 erliess die ESTV eine weitere Editionsverfügung. Damit forderte sie die D. \_\_\_\_\_ AG (U. \_\_\_\_\_) auf, ihr aufgrund des Amtshilfeersuchens bestimmte Informationen und Unterlagen zum Konto Nr. zzz zu übermitteln. Ferner verlangte sie Angaben darüber, ob A. \_\_\_\_\_ im Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2013 Inhaberin, Bevollmächtigte oder wirtschaftlich Berechtigte betreffend ein anderes Konto bei der D. \_\_\_\_\_ AG war.

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2017 erklärte die D. \_\_\_\_\_ AG, dass das Konto Nr. zzz am 15. August 2005 bei ihr eröffnet worden sei, die Kontoinhaberin die B. \_\_\_\_\_ sei und eine (weitere) Bankverbindung zwischen der D. \_\_\_\_\_ AG und A. \_\_\_\_\_ weder in den letzten zehn Jahren bestanden habe noch zurzeit existiere. Weiter sandte diese Bank der ESTV die eingeforderten Auszüge zum genannten Konto.

B.

Am 9. März 2018 erliess die ESTV gegenüber A. \_\_\_\_\_ und der B. \_\_\_\_\_ je eine Schlussverfügung. In Ziffer 1 des Dispositivs dieser beiden Verfügungen sieht die ESTV jeweils die Leistung von Amtshilfe an die AT vor betreffend A. \_\_\_\_\_ bzw. die B. \_\_\_\_\_. In Ziffer 2 des Dispositivs der Verfügungen ordnet die ESTV an, dass sie der AT die folgenden, von der C. \_\_\_\_\_ SA (V. \_\_\_\_\_) und der D. \_\_\_\_\_ AG (U. \_\_\_\_\_) edierten Informationen und Unterlagen übermitteln werde:

"a. Identification of the bank account at the entity C. \_\_\_\_\_ SA linked to the card (xxx), being A. \_\_\_\_\_ holder, signatory or beneficial owner.

The banking card number xxx has been credited from the account no zzz opened in the name of the company B. \_\_\_\_\_ CORP. held with D. \_\_\_\_\_ SA.

b. Date on which the bank account was opened and closed, if this [is the] case.

The bank account number xxx has been opened before the period concerned.

c. Bank statements of the bank account.

Please find enclosed the bank statements (annex).

d. Identification of any other bank account held by A. \_\_\_\_\_ at the D. \_\_\_\_\_ AG as holder, signatory or beneficial owner.

Ms A. \_\_\_\_\_ has no another [recte: no other] bank account at the D. \_\_\_\_\_ AG (as holder, signatory and/or beneficial owner)."

A. \_\_\_\_\_ und die B. \_\_\_\_\_ führten gegen die sie betreffenden Schlussverfügungen Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragten, dass die Schlussverfügungen für nichtig zu erklären oder - eventualiter - aufzuheben seien. Mit Urteilen vom 5. März 2019 stellte das Bundesverwaltungsgericht die Nichtigkeit der angefochtenen Schlussverfügungen fest und trat auf die Beschwerden nicht ein.

C.

Mit Beschwerden in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (2C 287/ 2019 und 2C 288/2019) vom 21. März 2019 beantragt die ESTV, dass ihre Beschwerden gutzuheissen, die Urteile des

Bundesverwaltungsgerichts A-2117/2018 und A-2138/2018 vom 5. März 2019 aufzuheben und die Schlussverfügungen der ESTV vom 9. März 2018 zu bestätigen seien.

A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: die Beschwerdegegnerin 1) und die B. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: die Beschwerdegegnerin 2) haben sich vernehmen lassen und beantragen, dass auf die Beschwerden nicht einzutreten sei, eventualiter sie abzuweisen seien. Ausserdem beantragt die B. \_\_\_\_\_, dass die Beschwerdeführerin anzuhalten sei darzulegen, dass und auf welche Art und Weise sie ihrer Informationspflicht gemäss Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 651.1) nachgekommen sei. Falls sie ihrer Informationspflicht nicht nachgekommen sei, sei dies nachzuholen. Sodann seien im Falle der Übermittlung an die ersuchende Behörde in der von der Beschwerdeführerin zur Übermittlung vorgesehenen Kontounterlagen gewisse, von der Beschwerdegegnerin gekennzeichnete Stellen zu schwärzen.

Erwägungen:

1.

1.1. Nach Art. 90 BGG ist die Beschwerde an das Bundesgericht zulässig gegen Entscheide, die das Verfahren ganz abschliessen (Endentscheide). Gegen Vor- und Zwischenentscheide, die nicht die Zuständigkeit oder den Ausstand betreffen, ist die Beschwerde demgegenüber nach Art. 93 Abs. 1 BGG nur zulässig, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde. Entscheide, mit denen eine Sache zur neuen Entscheidung an die Vorinstanz zurückgewiesen wird, sind grundsätzlich Zwischenentscheide, die nur unter den genannten Voraussetzungen beim Bundesgericht angefochten werden können (BGE 144 V 280 E. 1.2 S. 283; 140 V 282 E. 2 S. 283 f. mit Hinweisen). Anders verhält es sich, wenn der unteren Instanz, an welche zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt und die Rückweisung lediglich noch der Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient (BGE 144 V 280 E. 1.2 S. 283; 135 V 141 E. 1.1 S. 143). Diesfalls liegt ein selbstständig anfechtbarer Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG vor (BGE 144 V 280 E. 1.2 S. 283; 134 II 124 E. 1.3 S. 127).

1.2. Die Vorinstanz hat in ihrem Urteil die Nichtigkeit der Schlussverfügungen der ESTV festgestellt und ist folglich auf die Beschwerden dagegen nicht eingetreten (unter Hinweis auf u.a. BGE 132 II 342 E. 2.3 S. 349). Mit der Feststellung der Nichtigkeit der Verfügungen der ESTV hat die Vorinstanz das Verfahren beendet, sodass die angefochtenen Urteile taugliche Beschwerdeobjekte darstellen (Art. 90 BGG). Daran ändert nichts, dass die ESTV gemäss den Erwägungen der Vorinstanz nach Eintritt der Rechtskraft der beiden Urteile allenfalls neue Schlussverfügungen zu erlassen haben wird, mithin also die Amtshilfe gestützt auf das streitbetreffene Ersuchen der AT durch die angefochtenen Urteile nicht gänzlich ausgeschlossen werden soll (vgl. E. 4 der angefochtenen Urteile).

1.3.

1.3.1. Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde nur zulässig, 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 BGG). Gemäss Art. 42 Abs. 2 BGG ist in der Begründung in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt. Ist eine Beschwerde nur unter der Voraussetzung zulässig, dass sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder aus anderen Gründen ein besonders bedeutender Fall vorliegt, so ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Wie Art. 84 BGG bezweckt auch Art. 84a BGG die wirksame Begrenzung des Zugangs zum Bundesgericht. Ein besonders bedeutender Fall ist daher mit Zurückhaltung anzunehmen. Bei der Beantwortung der Frage, ob ein besonders bedeutender Fall gegeben ist, steht dem Bundesgericht ein weiter Ermessensspielraum zu. Gemäss Art. 84 Abs. 2 BGG liegt ein besonders bedeutender Fall insbesondere vor, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass elementare Verfahrensgrundsätze verletzt worden sind oder das Verfahren im Ausland schwere Mängel aufweist. Das Gesetz enthält somit eine nicht abschliessende Aufzählung von möglichen besonders bedeutenden Fällen. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist regelmässig zu bejahen, wenn der Entscheid für die Praxis begleitend sein kann, namentlich wenn von unteren Instanzen viele gleichartige Fälle zu beurteilen sein werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist

unter Umständen auch anzunehmen, wenn es sich um eine erstmals zu beurteilende Frage handelt, die einer Klärung durch das Bundesgericht bedarf. Es muss sich allerdings um eine Rechtsfrage handeln, deren Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann und die von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung können sich ebenfalls nach dem Erlass neuer materiell- oder verfahrensrechtlicher Normen stellen. Das Gleiche gilt, wenn sich aufgrund der internationalen Entwicklungen Fragen von grundsätzlicher Bedeutung stellen (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342 f. mit weiteren Hinweisen). Die zu beurteilende Frage muss sodann entscheidrelevant sein (BGE 142 II 161 E. 3 S. 173; Urteile 2C 286/2019 vom 9. April 2019 E. 2.1; 2C 20/2017 vom 25. Januar 2017 E. 2.1 am Ende).

1.3.2. Die ESTV bringt in ihren Beschwerden zwei Rechtsfragen vor, denen sie grundsätzliche Bedeutung zumisst. Erstens stellt sie in Frage, dass sie sich bei der Beschaffung von Informationen im Amtshilfeverfahren auf den der ersuchenden Behörde bekannten und im Ersuchen namentlich genannten Informationsinhaber beschränken muss. Zweitens will die ESTV wissen, ob sie die Fragen der ersuchenden Behörde im Sinne des Kontexts des Ersuchens interpretieren bzw. modifizieren darf.

Das Bundesgericht hat sich bislang noch nicht mit der Frage auseinandersetzen müssen, ob sich die ESTV an den im Amtshilfeersuchen erwähnten Informationsinhaber halten muss oder auch bei anderen Personen Informationen beschaffen darf, um ein Amtshilfeersuchen zu beantworten. Es ist davon auszugehen, dass sich diese Frage in einer Vielzahl gleichartiger Fälle wieder stellen kann und ein bundesgerichtlicher Entscheid wegleitend wirken wird. Das Vorliegen einer Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung ist deshalb zu bejahen. Diese Rechtsfrage war sodann für die Urteile der Vorinstanz entscheidrelevant, begründete sie doch die Nichtigkeit der Schlussverfügungen gerade mit der Einholung von Informationen bei einer anderen Bank als jener, die im Amtshilfeersuchen angegeben war.

Da das Vorliegen bereits einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung für die Zulässigkeit der Beschwerde nach Art. 84a BGG genügt, kann offenbleiben, ob auch der anderen aufgeworfenen Rechtsfrage grundsätzliche Bedeutung zukommt (BGE 141 II 14 E. 1.2.2.4 S. 22 f.; Urteile 2C 616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 1.3.3; 2C 893/2015 vom 16. Februar 2017 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 143 II 202, aber in: RDAF 2017 II S. 336, StE 2017 A 31.2 Nr. 14, StR 72/2017 S. 612).

1.4. Die ESTV ist gemäss Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 und Art. 12 f. der Organisationsverordnung vom 17. Februar 2010 für das Eidgenössische Finanzdepartement (OV-EFD; SR 172.215.1) zur Beschwerdeführung berechtigt (BGE 136 II 359 E. 1.2 S. 362).

1.5. Auf die nach Art. 100 Abs. 1 und Art. 42 BGG frist- und formgerecht eingereichten Beschwerden ist somit einzutreten.

1.6. Die zwei Beschwerdeverfahren 2C 287/2019 und 2C 288/2019 beruhen auf demselben Sachverhalt. Es stellen sich weitestgehend dieselben Rechtsfragen. Die Vorinstanz hat zwar von einer Verfahrensvereinigung abgesehen und zwei separate Urteile gefällt. Diese Urteile wie auch die Rechtsschriften der ESTV und der Beschwerdegegnerinnen sind inhaltlich aber über weite Strecken identisch. Es rechtfertigt sich daher, die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu erledigen (Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [BZP; SR 279]; vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2 S. 296; 128 V 192 E. 1 S. 194; 105 V 127 E. 2.b S. 129).

## 2.

Die Vorinstanz hielt die Schlussverfügungen für nichtig, weil sie ihr zufolge das Verbot der spontanen Amtshilfe verletzen. Die ESTV ist der Auffassung, dass die Übermittlung der bei der D. \_\_\_\_\_ AG beschafften Informationen keine spontane Amtshilfe darstelle.

2.1. Fehlerhafte Entscheide sind nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung in der Regel nur anfechtbar. Als nichtig erweisen sie sich erst dann, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer wiegt, wenn er sich als offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Inhaltliche Mängel einer Entscheidung führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe kommen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht (Urteil 5A 977/2018 vom 22. August 2019 E. 4, zur Publikation vorgesehen; BGE 144 IV 362 E. 1.4.3 S. 368; 139 II 243 E. 11.2 S. 260; 138 II 501 E. 3.1 S. 503; 137 I 273 E. 3.1 S. 275).

2.2. Die Schweiz ist unter den Voraussetzungen von Art. 25bis Abs. 1 DBA CH-ES gegenüber Spanien zur Amtshilfe verpflichtet. Diese Verpflichtung umschliesst jedoch nicht die spontane Amtshilfe (Ziff. IV Abs. 4 Protokoll DBA CH-ES). Ausserdem ist die Schweiz dem Übereinkommen vom 25. Januar 1988 (geändert durch das Protokoll vom 27. Mai 2010) über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (SR 0.652.1; nachfolgend: Amtshilfe-Übereinkommen) beigetreten. Das Amtshilfe-Übereinkommen trat für die Schweiz am 1. Januar 2017 in Kraft. Für Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2018 ist die Schweiz gegenüber den anderen Konventionsstaaten - darunter Spanien - unter den Voraussetzungen gemäss Art. 7 Abs. 1 Amtshilfe-Übereinkommen zur Leistung spontaner Amtshilfe verpflichtet (vgl. Art. 28 Abs. 6 Amtshilfe-Übereinkommen).

Im Zuge des Beitritts zum Amtshilfe-Übereinkommen änderte die Schweiz per 1. Januar 2017 auch ihr innerstaatliches Recht. Namentlich wurde Art. 4 Abs. 1 StAhiG, der die spontane Amtshilfe verboten hatte, aufgehoben. Art. 22a Abs. 1 StAhiG sieht nunmehr vor, dass der Bundesrat die Pflichten im Zusammenhang mit dem spontanen Informationsaustausch im Einzelnen regelt, wobei er sich an den internationalen Standards und an der Praxis anderer Staaten orientiert. Der Bundesrat ist diesem Auftrag nachgekommen und hat die spontan auszutauschenden Informationen in Art. 9 der Verordnung vom 23. November 2016 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfeverordnung, StAhiV; SR 651.11) definiert. Auszutauschen sind danach lediglich bestimmte Steuervorbescheide (vgl. zum Begriff Art. 8 StAhiV).

2.3. Die Informationen, welche die ESTV gemäss ihren Schlussverfügungen übermitteln will, betreffen weder einen Besteuerungszeitraum seit dem 1. Januar 2018 (vgl. Art. 28 Abs. 6 Amtshilfe-Übereinkommen) noch einen Steuervorbescheid gemäss Art. 9 StAhiV. Mit der Vorinstanz ist demnach zu konstatieren, dass die Voraussetzungen für einen spontanen Informationsaustausch offensichtlich nicht erfüllt sind. Damit die ESTV die fraglichen Informationen übermitteln kann, muss folglich ein Amtshilfeersuchen vorliegen, das den Anforderungen des DBA CH-ES gerecht wird.

2.3.1. Ziff. IV Abs. 2 Protokoll DBA CH-ES umschreibt den Inhalt, den ein Amtshilfeersuchen aufweisen muss. Unter anderem muss der ersuchende Staat die in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogene Person identifizieren (lit. a) und den Namen und die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen mitteilen, soweit sie ihm bekannt sind (lit. e). Hieraus folgt, dass der ersuchende Staat den Informationsinhaber im Unterschied zur betroffenen Person nicht zwingend identifizieren muss. Immerhin muss sich aber der Aufwand des ersuchten Staats für die Identifizierung des Informationsinhabers im Rahmen des Zumutbaren halten (Grundsatz der Verhältnismässigkeit; BGE 139 II 404 E. 7.3.2 S. 430). Braucht der ersuchende Staat den Informationsinhaber nicht zu nennen und kann der ersuchte Staat den oder die wahren Informationsinhaber mit zumutbarem Aufwand identifizieren, darf der ersuchte Staat dem ersuchenden Staat nicht vorhalten, dass sein Ersuchen irrtümlicherweise eine andere Person als Informationsinhaber bezeichnet hat. Eine andere Sichtweise lässt sich kaum mit dem völkergewohnheitsrechtlichen Grundsatz vereinbaren, wonach Vertragsstaaten völkerrechtliche Verträge nach Treu und Glauben zu erfüllen haben (*pacta sunt servanda*, kodifiziert in Art. 26 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [VRK; SR 0.111]; vgl. BGE 143 II 136 E. 5.2.1 S. 148; 142 II 35 E. 3.2 S. 38, je mit Hinweisen).

2.3.2. Die von der ESTV aufgeworfene Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung (vgl. oben E. 1.3.2) ist daher wie folgt zu beantworten: Liegt der ESTV ein Amtshilfeersuchen vor, welches den völkerrechtlichen Anforderungen von Art. 25bis DBA CH-ES und Ziff. IV Abs. 2 Protokoll DBA CH-ES genügt, ist die Schweiz auch dann zur Amtshilfe verpflichtet, wenn sich die ersuchte Information bei einer anderen Person als dem im Ersuchen genannten Informationsinhaber befindet. Weder das DBA CH-ES noch das innerstaatliche Recht (vgl. Art. 8 Abs. 3 i.V.m. Art. 10 StAhiG) beschränken die Untersuchungen der ESTV auf den im Ersuchen genannten Informationsinhaber. Erfüllt das Ersuchen die Anforderungen von Art. 25bis DBA CH-ES, hat die ESTV die voraussichtlich erheblichen Informationen nötigenfalls bei anderen Informationsinhabern zu beschaffen, wenn sich diese mit zumutbarem Aufwand identifizieren lassen. Soweit die Vorinstanz aus ihrer gegenteiligen Rechtsauffassung den Schluss gezogen hat, die beiden Schlussverfügungen seien nichtig, kann ihr nicht zugestimmt werden.

### 3.

Zu prüfen bleibt, inwieweit die AT um die Informationen tatsächlich ersucht hat, deren Lieferung die ESTV verfügt hat, und ob diese Informationen für den geltend gemachten Steuerzweck voraussichtlich erheblich im Sinne von Art. 25bis Abs. 1 DBA CH-ES sind. Die Vorinstanz und die

ESTV verstehen das Amtshilfeersuchen der AT unterschiedlich: Die Vorinstanz legte den Fokus auf den Abschnitt 5 "Requested Information" des Ersuchens, in welchem die AT die ersuchten Informationen spezifiziert und Informationen über das Bankkonto bei der C. \_\_\_\_\_ SA verlangt, das mit der Bankkarte verbunden ist und deren Inhaberin (holder), Zeichnungsberechtigte (signatory) oder wirtschaftlich Berechtigte (beneficial owner) die Beschwerdegegnerin 1 ist. Die ESTV interpretiert das Ersuchen der AT unter Berücksichtigung der Begründung des Ersuchens im Abschnitt 4 "Case description" hingegen so, dass die AT an Informationen über das Bankkonto interessiert sei, das die im Ersuchen genannte Bankkarte alimentiere. Folglich seien die Informationen zum Bankkonto zu übermitteln, obschon es bei einem anderen Finanzinstitut unterhalten werde.

3.1. Nach Art. 25bis Abs. 1 DBA CH-ES tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten 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 diese Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit bezweckt, einen möglichst umfassenden Informationstausch zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, Informationen auf Geratewohl oder Auskünfte zu verlangen, von denen wenig wahrscheinlich ist, dass sie Licht in die Steuerangelegenheiten einer bestimmten steuerpflichtigen Person bringen würden (vgl. Ziff. IV Abs. 3 Protokoll DBA CH-ES; vgl. auch BGE 143 II 185 E. 3.3.1 S. 193; 142 II 161 E. 2.1.1 S. 165; 141 II 436 E. 4.4.3 S. 445; Kommentar der OECD, N. 5 zu Art. 26; vgl. auch DANIEL HOLENSTEIN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, N. 93 zu Art. 26 OECD-MA; XAVIER OBERSON, in: Danon und andere [Hrsg.], Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, 2014, N. 35 zu Art. 26 OECD-MA). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit bildet dementsprechend eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2 S. 195; 142 II 161 E. 2.1.1 S. 166 mit Hinweisen).

3.2. Die Vertragsstaaten des DBA CH-ES haben den Vertrag nach Treu und Glauben zu erfüllen und demnach die Erklärungen ihres Vertragspartners nach Treu und Glauben zu interpretieren (Art. 26 VRK; vgl. oben E. 2.3.1). Diesem Grundsatz wird das Verständnis der ESTV besser gerecht als die eher formal geprägte Lesart der Vorinstanz. Denn im Lichte der Schilderung des Steuerzwecks in Abschnitt 4 beruht die Formulierung der AT in Abschnitt 5 des Ersuchens aller Wahrscheinlichkeit nach auf der irrigen Annahme, dass die Kartenausstellerin mit dem Finanzinstitut identisch sei, bei welchem das für den Kartengebrauch belastete Bankkonto unterhalten wird. Es gibt jedoch keinen Grund zur Annahme, dass es für den im Ersuchen beschriebenen Steuerzweck von Bedeutung sein könnte, bei welchem Schweizer Finanzinstitut das fragliche Bankkonto unterhalten wird. Nach Treu und Glauben ist das Ersuchen der AT demnach so zu verstehen, dass sie Informationen zum Bankkonto verlangt, das mit der fraglichen Bankkarte verbunden war und deren Inhaberin, Zeichnungsberechtigte oder wirtschaftlich Berechtigte die Beschwerdegegnerin 1 war.

3.3. Es ist also nicht zu beanstanden, dass sich die ESTV im vorliegenden Fall an die kontoführende Bank wendete, nachdem sich die im Ersuchen erwähnte Bank als blosse Kartenausstellerin entpuppt hatte. Laut dem Amtshilfeersuchen konnte die Beschwerdegegnerin 1 die Kreditkarte einsetzen und so das Bankkonto belasten. Das begründet eine hinreichende Wahrscheinlichkeit dafür, dass die Mittel und Erträge auf diesem Bankkonto ihr ganz oder teilweise steuerlich zuzurechnen sind, sodass die ersuchten Informationen für den angegebenen Steuerzweck (Besteuerung des Einkommens der Beschwerdegegnerin 1) grundsätzlich voraussichtlich erheblich sind (vgl. aber unten E. 5).

#### 4.

Die Beschwerdegegnerin 2 macht des Weiteren geltend, dass sie vom Ersuchen der AT gar nicht betroffen sei.

4.1. In der Tat ist nicht verständlich, weshalb die ESTV der AT betreffend die Beschwerdegegnerin 2 separat Amtshilfe erteilen will. Es ist zwar denkbar, dass die spanischen Steuerbehörden für die Besteuerung der Beschwerdegegnerin 1 durch die Beschwerdegegnerin 2 hindurchgreifen und der Beschwerdegegnerin 1 Einkünfte zurechnen, die formell der Beschwerdegegnerin 2 zustehen. Hingegen gibt es keine Anhaltspunkte dafür, dass die Beschwerdegegnerin 2 - eine Gesellschaft mit Sitz in Panama - in Spanien steuerlich ansässig oder dort aus anderen Gründen selbst steuerpflichtig sein könnte. Die AT macht in ihrem Ersuchen denn auch gar nicht geltend, die Beschwerdegegnerin 2 besteuern zu wollen. Vielmehr handelt es sich bei der Beschwerdegegnerin 2 um eine vom Ersuchen nicht betroffene Drittperson. Die ESTV brauchte die Beschwerdegegnerin 2 nur dann aktiv in das

Verfahren einzubeziehen und ihr eine eigene Verfügung zu eröffnen, falls sie von ihrer Beschwerdeberechtigung ausgehen musste, die Beschwerdeberechtigung mithin also auf Basis der Akten evident war (vgl. Art. 14 Abs. 2, Art. 17 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]; vgl. ferner

Urteile 2C 376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 7.2; 2C 687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2). Dadurch wird sie aber nicht zur betroffenen Person im Sinne von Art. 3 lit. a StAhiG. Informationen, welche eine Drittperson betreffen, sind nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG vielmehr nur zu übermitteln, soweit sie für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person voraussichtlich relevant sind und der Übermittlung keine höherwertigen Interessen der Drittperson oder anderen Drittpersonen entgegenstehen (vgl. dazu BGE 144 II 29 E. 4.2.3 S. 36; 143 II 506 E. 5.2.1 S. 512; 142 II 161 E. 4.6.1 S. 180; Urteil 2C 616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 3.1).

4.2. Die Vorinstanz hat somit zu Recht festgehalten, dass die Schlussverfügung der ESTV betreffend die Beschwerdeführerin 2 rechtswidrig war. Hätte die Vorinstanz diesen Rechtsmangel zum Anlass genommen, die angefochtene Schlussverfügung aufzuheben statt ihre Nichtigkeit festzustellen, wäre die Schlussverfügung der ESTV betreffend die Beschwerdeführerin 2 ebenfalls dahingefallen. Die Frage, ob der Rechtsmangel so gravierend ist, dass er die Nichtigkeit der Schlussverfügung nach sich zieht (vgl. dazu oben E. 2.1), ist daher im vorliegenden Fall lediglich von theoretischem Interesse und braucht nicht geklärt zu werden.

## 5.

Die Beschwerdegegnerin 2 stellt neben ihrem Hauptantrag auf Abweisung der Beschwerde drei weitere Anträge (vgl. oben Sachverhalt C.). Namentlich verlangt sie, dass die ESTV mitteile, ob sie die in den zu übermittelnden Informationen erwähnten Drittpersonen ordnungsgemäss über das Amtshilfeverfahren informiert hat. Sollte dies nicht der Fall sein, habe sich die ESTV zu erklären. Sodann seien gewisse Stellen in den zu übermittelnden Unterlagen mangels voraussichtlicher Erheblichkeit zu schwärzen.

5.1. Der Antrag auf Nicht-Übermittlung der Informationen über nicht betroffene Dritte geht im Streitgegenstand - Erteilung der Amtshilfe gemäss den Schlussverfügungen der ESTV vom 9. März 2018 - und im Hauptantrag der Beschwerdegegnerinnen auf Verweigerung der Amtshilfe - d.h. Nicht-Übermittlung sämtlicher Informationen - auf. Die Rechtsfrage der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen über Drittpersonen ist von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG) zu prüfen. Falls diese Prüfung ergibt, dass die betreffenden Informationen nicht voraussichtlich erheblich und deshalb nicht zu übermitteln sind, entfiele die Beschwerdelegitimation dieser Drittpersonen (vgl. Art. 19 Abs. 1 StAhiG i.V.m. Art. 48 VwVG). Selbst wenn die Beschwerdeberechtigung dieser Personen ansonsten evident gewesen wäre (vgl. zu diesem Massstab Urteil 2C 687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2), bräuchte die ESTV sie also nicht zu informieren (vgl. Art. 14 Abs. 2 StAhiG).

5.2. Aus Art. 25bis Abs. 1 DBA CH-ES ergibt sich keine Verpflichtung, die Namen von nicht betroffenen Personen zu übermitteln, wenn diese Namen für die Besteuerung der betroffenen Person nicht voraussichtlich erheblich sind. Gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG sind Informationen über nicht betroffene Personen nicht zu übermitteln, es sei denn, sie wären für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person voraussichtlich relevant (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.3 S. 35 f.; vgl. auch oben E. 3.1 und dortige Hinweise). Ob Informationen über nicht betroffene Personen für den im Ersuchen geltend gemachten Steuerzweck voraussichtlich erheblich sind, ist im Einzelfall zu beurteilen (vgl. Übersicht zu bisher beurteilten Situationen in BGE 144 II 29 E. 4.2.4 S. 36 f.).

5.3. Auf dem Kontoauszug, den die ESTV der AT übermitteln will, finden sich die Namen gewisser vom Ersuchen nicht betroffener Personen, die Zahlungen von der Beschwerdegegnerin 2 erhalten haben. Gemäss ihrer Schlussverfügung hat die ESTV nicht vor, diese Namen vor der Übermittlung unkenntlich zu machen. Weder macht die AT geltend, noch bestehen sonstige Anhaltspunkte dafür, dass zwischen diesen Drittpersonen und der Beschwerdegegnerin 1 eine steuerlich relevante Beziehung bestanden haben könnte. Die Übermittlung dieser voraussichtlich nicht erheblichen Informationen verstösst somit gegen Art. 4 Abs. 3 StAhiG. Die betreffenden Stellen in den zu übermittelnden Unterlagen sind zu schwärzen.

## 6.

6.1. Abgesehen von den Namen und übrigen Informationen der nicht betroffenen Personen (vgl. oben E. 5.3) erweist sich die Beschwerde der ESTV im Verfahren 2C 287/2019 als begründet und ist in

diesem Umfang gutzuheissen. Das Urteil der Vorinstanz betreffend die Beschwerdegegnerin 1 ist aufzuheben. Die Namen und sonstigen Identifikationsmerkmale nicht betroffener Personen auf dem zu übermittelnden Kontoauszug sind zu schwärzen. Im Übrigen ist die Schlussverfügung der ESTV vom 9. März 2018 betreffend die Beschwerdegegnerin 1 zu bestätigen. Hingegen ist die Beschwerde im Verfahren 2C 288/2019 unbegründet und abzuweisen.

6.2. Bei diesem Verfahrensausgang trägt die Beschwerdegegnerin 1 die Kosten des Verfahrens 2C 287/2019, da die ESTV nur im Nebenpunkt der Namen nicht betroffener Dritter unterliegt, jedoch weitestgehend obsiegt (Art. 66 Abs. 1 BGG). Da die ESTV im Verfahren 2C 288/2019 unterliegt, sind insoweit keine Gerichtskosten zu erheben (Art. 66 Abs. 4 BGG). Die ESTV hat für das Verfahren 2C 287/2019 keinen Anspruch auf Parteientschädigung, muss aber für das Verfahren 2C 288/2019 der Beschwerdegegnerin 2 eine Parteientschädigung bezahlen (Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C 287/2019 und 2C 288/2019 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde im Verfahren 2C 287/2019 wird teilweise gutgeheissen. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2117/2018 vom 5. März 2019 wird aufgehoben. Die ESTV hat die Informationen zu nicht betroffenen Personen auf dem zu übermittelnden Kontoauszug zu schwärzen. Im Übrigen wird die Schlussverfügung der ESTV vom 9. März 2018 betreffend die Beschwerdeführerin 1 bestätigt.

3.

Die Beschwerde im Verfahren 2C 288/2019 wird abgewiesen.

4.

Der Beschwerdegegnerin 1 werden für das Verfahren 2C 287/2019 Gerichtskosten von Fr. 5'000.-- auferlegt.

5.

Die ESTV hat der Beschwerdegegnerin 2 eine Parteientschädigung von Fr. 2'500.-- zu bezahlen.

6.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 13. Juli 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Seiler