



Urteil vom 19. Februar 2021

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Marianne Ryter, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

Parteien

1. **A.** _____,
2. **B.** _____ **S.A.**,
beide vertreten durch
Dr. Dirk Hartmann und lic. iur. Annina Largo,
Beschwerdeführende,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-ES).

Sachverhalt:**A.**

Am (Datum) reichte die Agencia Tributaria, Oficina Nacional de Investigación del Fraude, Equipo Central de Información, Madrid, Spanien (nachfolgend: AT), gestützt auf Art. 25^{bis} des Abkommens 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) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) insgesamt vier Amtshilfeersuchen ein. In sämtlichen Ersuchen bittet die AT um Informationen betreffend A._____ und führt jeweils dieselbe Begründung an: Die AT erklärt, dass A._____ im geprüften Zeitraum keine Steuererklärung als «resident», sondern als «non-resident» eingereicht und dabei nur die sich in Spanien befindlichen Immobilien deklariert habe. Hingegen vermute die AT aufgrund mehrerer Anhaltspunkte, dass die betroffene Person in Spanien (steuerlich) ansässig sei. So seien dem Familienarzt in Spanien monatliche Beträge von EUR 4'000.-, EUR 5'000.- und EUR 6'000.- bezahlt worden, zudem arbeite eine Haushälterin in der spanischen Liegenschaft und würden in Spanien eine Vielzahl von Transaktionen mit Bankkarten sowie Bargeldbezüge getätigt.

B.

Nach Durchführung des Verfahrens der Informationsbeschaffung hiess die ESTV die Amtshilfegesuche mit einer an A._____ und die B._____ S.A. adressierten Schlussverfügung am 19. Juni 2018 gut.

C.

Am 20. Juli 2018 liessen A._____ (Beschwerdeführer 1) und die B._____ S.A. (Beschwerdeführerin 2) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben und im Wesentlichen beantragen, die Schlussverfügung der ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) vom 19. Juni 2018 sei aufzuheben und die Amtshilfe zu verweigern.

D.

Mit Urteil A-4228/2018 vom 26. August 2019 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde teilweise gut und ordnete an, dass im Sinne der Erwägungen bestimmte, von der ESTV zur Übermittlung an die AT vorgesehene Antworten auf die Amtshilfeersuchen auf den Beschwerdeführer 1 zu beschränken seien. Im Übrigen wies es die Beschwerde ab.

E.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht vom 12. September 2019 beantragten die Beschwerdeführenden im Hauptpunkt, unter Aufhebung des Urteils A-4228/2018 vom 26. August 2019 sei die ersuchende Behörde im Sinne von Art. 6 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAHiG; SR 651.1) zu einer Gesuchsergänzung aufzufordern.

F.

Mit Urteil 2C_765/2019 vom 8. April 2020 hiess das Bundesgericht die Beschwerde teilweise gut. Das Urteil A-4228/2018 vom 26. August 2019 wurde insoweit aufgehoben, als danach dem Ersuchen (...) der AT vom (Datum) Folge zu leisten sei. Das Bundesgericht wies die Sache im Sinne der Erwägungen zur Vervollständigung dieses Ersuchens sowie zu neuem Entscheid über dieses Ersuchen (und die Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens) an das Bundesverwaltungsgericht zurück. Im Übrigen wies es die Beschwerde ab.

Zur Begründung legte das Bundesgericht im Wesentlichen dar, es gebe im Ersuchen (...) der AT vom (Datum) selbst mehrere Hinweise, dass dieses nicht vollständig sei. Insbesondere sei denkbar, dass eine Seite des Ersuchens fehle. Ein Amtshilfeersuchen müsse zwar nicht lückenlos und widerspruchsfrei sein. Im Amtshilfeersuchen müsse aber der Sachverhalt in einer Art und Weise dargestellt werden, dass ein genügender Zusammenhang mit den verlangten Informationen ersichtlich sei. Daran fehle es beim erwähnten Ersuchen. Aus der vorhandenen (unvollständigen) Sachverhalts-schilderung sei nicht ersichtlich, weshalb der dem Ersuchen zugrundeliegende Sachverhalt nach Ansicht der AT die amtshilfeweise Übermittlung von Informationen zu den unter dem Abschnitt «Requested information» aufgelisteten Kreditkarten erforderlich machen soll. Bei dieser Sachlage sei davon auszugehen, dass das aktenkundige Ersuchen (...) keine hinreichende Angabe des damit verfolgten Steuerzwecks enthalte (E. 4.3). Das Bundesverwaltungsgericht habe die AT auf die Unvollständigkeit des Ersuchens (...) sowie die weiteren, von den Beschwerdeführenden genannten Ungereimtheiten dieses Ersuchens aufmerksam zu machen, dieser Behörde Gelegenheit zur Ergänzung des genannten Ersuchens einzuräumen und anschliessend unter Wahrung der Verfahrensrechte der Beschwerdeführenden neu über dieses Ersuchen zu entscheiden (E. 6).

G.

Das Bundesverwaltungsgericht nimmt das Verfahren unter der Geschäftsnummer A-2258/2020 wieder auf.

H.

Mit Zwischenverfügung vom 8. Mai 2020 nimmt das Bundesverwaltungsgericht Bezug auf das Urteil 2C_765/2019 des Bundesgerichts vom 8. April 2020 und fordert die ESTV auf, die AT auf die folgenden von den Beschwerdeführenden dargelegten Ungereimtheiten ihres Ersuchens aufmerksam zu machen:

- Referenznummer: Als Referenznummer auf der ersten Seite wird (...) angegeben, auf der zweiten Seite (...).
- Kreditkarte mit der Nummer (...): Diese Kreditkartennummer wird unter Ziff. 4 "Description of the case" nicht erwähnt, dann aber unter Ziff. 5 "Requested information" aufgeführt.
- Informationsinhaberin: Die unter Ziff. 3 "Persons believed to be in possession of the requested information" genannte Inhaberin (C. _____ AG) stimmt nicht mit der unter Ziff. 5 "Requested Information" genannten Person (D. _____ SA) überein.
- Nicht zu Ende geführter Satz bzw. Tabelle ohne Einführung: Der Satz am Ende der Seite unter Ziff. 4 "Description of the case" wird nicht zu Ende geführt ("The mentioned card is prepayment card made through a bank account open under the name of a Panamanian entity at"). Die anschliessende Tabelle auf der nächsten Seite hat keine Einführung. Es besteht deshalb die Möglichkeit, dass eine Seite fehlt. Im Weiteren wird die unter Ziff. 4 "Description of the case" erwähnte "Panamanian entity" nicht weiter präzisiert.

I.

Am 29. Juni 2020 reicht die ESTV die Antwort der AT ein. Diese legt in ihrer E-Mail vom (Datum) dar, das Ersuchen (...) habe eine falsche zweite Seite enthalten. Sie habe diese nun ersetzt.

J.

Mit Eingabe vom 24. August 2020 nehmen die Beschwerdeführenden Stellung zum berichtigten Ersuchen der AT. Sie stellen den Antrag, die Schlussverfügung der ESTV vom 19. Juni 2018 sei betreffend das Ersuchen (...) vom (Datum) aufzuheben und die Amtshilfe betreffend dieses Ersuchens

zu verweigern. Der AT sei es nicht gelungen aufzuzeigen, wieso der dem Ersuchen zugrundeliegende Sachverhalt die amtshilfweise Übermittlung der Kreditkartenauszüge sowie die Identifizierung der mit den Kreditkarten verbundenen Bankkonten erforderlich machen soll. Auch das berichtigte Ersuchen genüge weiterhin den Anforderungen nicht. Den Beschwerdeführenden sei nach wie vor insbesondere unerklärlich, weshalb die Kreditkartennummer eines E. _____ im Ersuchen enthalten sei. Diese Person stehe in keinerlei Verhältnis zu den Beschwerdeführenden.

K.

Mit Eingabe vom 25. September 2020 stellt die Vorinstanz den Antrag auf Abweisung der Beschwerde, soweit sie noch Bestand habe. Die von der AT neu eingereichte korrekte Seite 2 des Ersuchens beantworte sämtliche Fragen des Bundesgerichts. Die AT hätte deshalb nicht mehr näher auf die einzelnen Fragen eingehen müssen. Es seien nun alle Ungereimtheiten, die im Urteil 2C_765/2019 vom 8. April 2020 erwähnt worden seien, geklärt.

L.

Die Beschwerdeführenden halten mit Schreiben vom 16. November 2020 und die Vorinstanz mit Stellungnahme vom 30. November an ihren Standpunkten fest.

M.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts im vorliegenden Verfahren ist aufgrund der Rückweisung durch das Bundesgericht ohne Weiteres gegeben.

1.2 Heisst das Bundesgericht die Beschwerde (teilweise) gut und weist es die Sache an die Vorinstanz zurück, ist Letztere an die Erwägungen im Rückweisungsentscheid gebunden. Würde sich die Rückweisungsinstanz – im vorliegenden Fall das Bundesverwaltungsgericht – über die verbindlichen Erwägungen des bundesgerichtlichen Urteils hinwegsetzen, läge eine Rechtsverweigerung vor. Von den verbindlichen Erwägungen könnte nur dann abgewichen werden, wenn ein Revisionsgrund vorläge (Urteile

des BVGer A-5311/2015 vom 28. Oktober 2015 E. 1.2, A-850/2014 vom 20. August 2014 E. 1.1, A-268/2012 vom 22. Oktober 2012 E. 1.2, mit Hinweisen auf die Literatur), was hier nicht der Fall ist. Es ist dem Bundesverwaltungsgericht infolge der Bindung an die rechtlichen Erwägungen im Rückweisungsentscheid verwehrt, der Beurteilung des Rechtsstreits einen anderen als den bisherigen Sachverhalt zugrunde zu legen oder die Sache unter rechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen, die im Rückweisungsentscheid ausdrücklich abgelehnt oder überhaupt nicht in Erwägung gezogen wurden (BGE 135 III 334 E. 2; Urteil des BGer 1C_398/2012 vom 27. Mai 2013 E. 1; Urteile des BVGer A-2905/2020 vom 5. August 2020 E. 1.2, A-850/2014 vom 20. August 2014 E. 1.1, mit Hinweisen auf die Literatur).

2.

2.1

2.1.1 Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber Spanien ist für die fraglichen Steuerperioden 2012 bis 2014 Art. 25^{bis} DBA CH-ES sowie Ziff. IV des dazugehörigen Protokolls vom 29. Juni 2009 in den geltenden Fassungen gemäss Art. 9 bzw. Art. 10-12 des Änderungsprotokolls vom 27. Juli 2011, von der Bundesversammlung genehmigt am 15. Juni 2012, in Kraft seit 24. August 2013 und im Fall von Einkommens- und Vermögenssteuern Anwendung findend auf die Steuerjahre seit 1. Januar 2010 (Art. 13 Abs. 2 Bst. [iii] des Änderungsprotokolls, AS 2013 2365 2375 f.; BBI 2011 9153).

2.1.2 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. Der Informationsaustausch ist dabei durch die Art. 1 und 2 DBA CH-ES nicht eingeschränkt (Urteil des BVGer A-5772/2019 vom 26. August 2020 E. 3.2).

2.1.3 Gemäss Art. 6 Abs. 1 StAhiG muss ein Amtshilfeersuchen die im anwendbaren Abkommen vorgesehenen Angaben enthalten. Zu diesen Angaben zählt nach Ziff. IV Unterziff. 2 Bst. d des Protokolls zum DBA CH-ES insbesondere der Steuerzweck, für welchen die Informationen verlangt werden (Urteil des Bundesgerichts 2C_765/2019 vom 8. April 2020 E. 3.1).

2.2 Im Rahmen der internationalen Behördenzusammenarbeit besteht grundsätzlich kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip). Die Vorinstanz ist deshalb an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüchen sofort entkräftet werden kann. Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen. Es liegt dabei an der beschwerdeführenden Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. zum Ganzen statt vieler Urteil des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 4.2 mit Hinweisen).

2.3 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 berechnigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen.

Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der nicht betroffenen Person nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv auszulegen (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 Steuer-sachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes] BBl 2015 5585 ff., 5623 und statt vieler Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 3.1 mit Hinweisen). In gewissen Konstellationen ist es indes unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird. Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person voraussichtlich erheblich sein, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3 f. und BGE 143 II 506 E. 5.2.1 in Bezug auf Daten von Bankangestellten sowie Urteile des BVGer A-6871/2018 vom 8. April 2019 E. 6.1.1 und A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 3.1, je mit Hinweisen).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall hat das Bundesgericht in seinem Urteil 2C_765/2019 vom 8. April 2020 festgehalten, dass das Ersuchen (...) der AT die Anforderungen von Ziff. IV Unterziff. 2 Bst. d des Protokolls zum DBA CH-ES in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 StAhiG nicht erfülle. Aus dem Ersuchen gehe nicht genügend hervor, weshalb der diesem zugrunde liegende Sachverhalt nach Ansicht der AT die amtshilfweise Übermittlung von Informationen zu den unter dem Abschnitt «Requested information» aufgelisteten Kreditkarten erforderlich machen soll (E. 4.3). Es hob das Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-4228/2018 vom 26. August 2019 insoweit auf, als danach dem Ersuchen (...) der AT Folge zu leisten sei. Das Bundesgericht hat die Sache diesbezüglich mit verbindlichen Anweisungen an das Bundesverwaltungsgericht zu weiteren Abklärungen zurückgewiesen. Betreffend die übrigen drei Amtshilfeersuchen hat es die Beschwerde abgewiesen.

3.2 Im Rückweisungsentscheid des Bundesgerichts nicht in Frage gestellt wurde, dass genügend Anhaltspunkte bestehen, die eine unbeschränkte Steuerpflicht des Beschwerdeführers 1 in Spanien zumindest wahrscheinlich erscheinen lassen. Insofern wurde das Urteil des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 bestätigt. Im Übrigen ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer 1 in Spanien aufgrund seines Eigentums an Liegenschaften zumindest beschränkt steuerpflichtig ist. Die Amtshilfeverpflichtung der Schweiz ist im vorliegenden Fall demnach grundsätzlich zu bejahen (vgl. auch Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.3.1 und A-3275/2018 vom 28. November 2018 E. 2.3.1).

3.3 Aufgrund der Anweisungen des Bundesgerichts in seinem Rückweisungsentscheid (vgl. E. 6) hat das Bundesverwaltungsgericht mit Zwischenverfügung vom 8. Mai 2020 die ESTV (vgl. oben Sachverhalt Bst. H) aufgefordert, die AT auf die Unvollständigkeit und Ungereimtheiten des Ersuchens (...) aufmerksam zu machen und dieser Gelegenheit zur Ergänzung ihres Ersuchens einzuräumen. Die AT kam der Aufforderung der ESTV nach, indem sie eine neue Seite 2 des Ersuchens einreichte, welche die korrekte sei (vgl. Sachverhalt Bst. I).

3.4 Gemäss den verbindlichen Erwägungen des Rückweisungsentscheids des Bundesgerichts war ein genügender Zusammenhang zwischen dem im bisherigen Ersuchen dargestellten Sachverhalt und den verlangten Informationen nicht ersichtlich (vgl. E. 4.3 des Rückweisungsentscheids). Zu prüfen ist in der Folge, ob aufgrund der Berichtigung des Ersuchens (durch

die neue Seite 2) ein genügender Zusammenhang ersichtlich geworden und die von der AT beantragte Amtshilfe zu leisten ist.

3.4.1 Zunächst ist festzuhalten, dass aufgrund der Berichtigung des Ersuchens durch die korrekte Seite 2 die vom Bundesgericht bemängelten Ungereimtheiten bereinigt wurden. Alle Seiten des Ersuchens beziehen sich nun auf die richtige Referenznummer (...). Die Kreditkartennummer (...) wird sowohl unter «Description of the case» als auch unter «Requested information» aufgeführt. Die unter «Persons believed to be in possession of the requested information» genannte Inhaberin ("D._____") stimmt nun mit der unter «Requested Information» genannten Person überein. Der Inhalt der einzelnen Seiten setzt sich logisch fort. Entgegen dem ursprünglichen Ersuchen gibt es keine Sätze mehr, die sprachlich unvollständig sind.

3.4.2 Im Weiteren führt die AT unter «Description of the case» aus, dass der Beschwerdeführer 1 bei Bejahung seiner steuerlichen Ansässigkeit in Spanien sein weltweites Einkommen und Vermögen in Spanien zu versteuern habe («...must be taxed in Spain for his worldwide income and assets»). Nach den ihnen vorliegenden Informationen habe er die aufgeführten sechs Bankkarten («banking cards») benutzt, welche von der D._____ SA ausgegeben worden seien. Unter «Requested Information» ersucht die AT in der Folge um Übermittlung der entsprechenden Kreditkartenabrechnungen sowie Identifikation der mit diesen Kreditkarten verbundenen Bankkonten. Die AT hat somit in ihrem Ersuchen dargelegt, dass sie die verlangten Informationen für die Ermittlung des weltweiten Einkommens und Vermögens des Beschwerdeführers 1 benötige, welches dieser bei Bejahung seiner steuerlichen Ansässigkeit in Spanien zu versteuern habe.

Grundsätzlich ist es Sache des ersuchenden Staats zu bestimmen, welche Informationen für die Besteuerung voraussichtlich erheblich sind. Es ist indessen offensichtlich, dass die betreffenden Kreditkarten- und Bankinformationen der AT ermöglichen, die finanzielle Situation des Beschwerdeführers näher abzuklären. Der ESTV ist deshalb beizupflichten, dass die verlangten Informationen für die Besteuerung des Beschwerdeführers 1 voraussichtlich erheblich sind. Zudem ist es nicht ausgeschlossen, dass die betreffenden Informationen auch für die Beantwortung der Frage der steuerlichen Ansässigkeit des Beschwerdeführers 1 erheblich sein können (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3275/2018 vom 28. November 2018 E. 3.4).

Es ist demnach ein genügender Zusammenhang zwischen dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt und den verlangten Informationen bzw. dem Steuerzweck ersichtlich. Die ersuchten Informationen sind voraussichtlich erheblich i.S.v. Art. 25^{bis} Abs. 1 DBA CH-ES und grundsätzlich zu übermitteln.

Im Übrigen wird die «Panamanian entity» im nun berichtigten Ersuchen (...) nicht mehr aufgeführt und ist somit vorliegend nicht mehr relevant.

3.5 Die Beschwerdeführenden wenden ein, das Amtshilfeersuchen müsse zumindest die Identität der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person enthalten. Vorliegend habe die ersuchende Behörde weder im Ersuchen noch in ihrer Antwort auf die Nachfrage der ESTV E._____ benannt oder identifiziert. Den Beschwerdeführenden sei nach wie vor unerklärlich, wieso die Kreditkartennummer (...) lautend auf E._____ in ihrer Sache angefragt werde.

Zunächst verkennen die Beschwerdeführenden, dass nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts die Angabe einer Kreditkartennummer im Amtshilfeersuchen zur Identifikation einer Person ausreicht (Urteile des BVGer A-1272/2019 vom 2. September 2020 E. 5.3, A-2591/2017 vom 5. März 2019 E. 5.3.1.2). Im vorliegenden Fall wurde die betroffene Person, der Beschwerdeführer 1, indessen namentlich durch die AT und nicht durch die Angabe einer Kreditkartennummer identifiziert. Die AT nennt den Beschwerdeführer 1 im Ersuchen namentlich als betroffene Person und gibt an, dass er auch die Kreditkarte mit der Nummer (...) verwendet habe. Die Tatsache, dass E._____ letztlich Inhaber dieser Kreditkarte sein soll und nicht der Beschwerdeführer 1, stellt keinen Verstoss gegen die formalen Anforderungen an das Amtshilfeersuchen dar (Urteil des BVGer A-1272/2019 vom 2. September 2020 E. 5.3).

Im Weiteren verstösst die Übermittlung der Informationen zur Kreditkarte von E._____ auch nicht gegen Art. 4 Abs. 3 StAhiG (vgl. E. 2.3). Zweck des spanischen Amtshilfeersuchens ist die Abklärung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Beschwerdeführers 1. Nach den Darlegungen der AT in ihrem Ersuchen wurde auch die besagte Kreditkarte vom Beschwerdeführer 1 verwendet («According to the available information A._____ used the following banking cards....»). Es kann demnach davon ausgegangen werden, dass auch die bezeichnete Kreditkarte nach dem Dafürhalten der AT in ihren Abklärungen im Zusammenhang mit dem

Beschwerdeführer 1 eine Rolle spielt. Im Sinne des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips kann die ESTV also darauf vertrauen, dass auch die betreffenden Kreditkarten- und Bankinformationen für die Abklärung der Steuerpflicht des Beschwerdeführers 1 und der Bemessung seiner Steuern voraussichtlich erheblich sein können.

Sodann ist die Übermittlung auch unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich (E. 2.3). Denn eine Schwärzung des Namens wäre nicht zielführend, verlangt die AT doch gerade eine Identifikation zumindest des mit der Kreditkarte verbundenen Bankkontos. Zudem hat die Überprüfung der Frage, wer die Kreditkarte effektiv verwendet hat, nicht im Amtshilfverfahren zu erfolgen, sondern obliegt der ersuchenden Behörde, welche mit den ihr übermittelten Dokumenten ihren Verdacht erhärten oder aber ausräumen kann (Urteil des BVerfG A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 3.4.5.2). Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass E._____ nach der jüngsten Rechtsprechung des Bundesgerichts durch das Spezialitätsprinzip geschützt ist (vgl. unten E. 4).

Auch die Informationen betreffend die Kreditkarte und das damit zusammenhängende Bankkonto lautend auf E._____ sind demnach voraussichtlich erheblich für die Abklärung der Steuerpflicht des Beschwerdeführers 1 in Spanien bzw. zur Bemessung der Steuer.

3.6 Nach dem Gesagten erfüllt das Amtshilfeersuchen (...) die formellen Anforderungen und enthält nach der Berichtigung durch die AT keine Unstimmigkeiten mehr. Sämtliche darin ersuchten Informationen sind voraussichtlich erheblich für die Abklärung der Steuerpflicht des Beschwerdeführers 1 und zur Bemessung der allfällig in Spanien geschuldeten Steuer. Die Amtshilfe ist dementsprechend zu gewähren. Folglich ist die Beschwerde abzuweisen.

4.

Die in den zu übermittelnden Unterlagen genannten Personen sind durch das Spezialitätsprinzip geschützt, welches auch eine persönliche Dimension aufweist (Urteile des BVerfG 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3.4.3 und 3.5, 2C_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 7.1.3). Die zu übermittelnden Informationen dürfen von der AT nur im Zusammenhang mit der direkt betroffenen Person, d.h. den Beschwerdeführer 1, und insbesondere nicht gegenüber E._____ verwendet werden. Nachdem 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 den AT anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert (Urteile des BGer 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3.7, 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7). Die ESTV wird das Dispositiv der angefochtenen Verfügung entsprechend zu präzisieren haben.

5.

Gemäss dem Rückweisungsentscheid 2C_765/2019 vom 8. April 2020 hat das Bundesverwaltungsgericht neu über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des Verfahrens A-4228/2018 zu entscheiden. Die Beschwerdeführenden unterliegen nach dem oben Ausgeführten mit Bezug auf die Beschwerde betreffend das Ersuchen (...) der AT. Dennoch hätte die ESTV bereits im vorinstanzlichen Verfahren die AT auf die Ungereimtheiten im betreffenden Ersuchen aufmerksam machen und dieser Gelegenheit zur Ergänzung im Sinn von Art. 6 Abs. 3 StAhiG geben müssen. Dieser Verfahrensfehler wurde nun im vorliegenden Beschwerdeverfahren geheilt. Es rechtfertigt sich, diesen Umstand bei der Kostenverlegung im Verfahren A-4228/2018 zu berücksichtigen. Die Verfahrenskosten des Verfahrens A-4228/2018 von CHF 5'000.- werden den Beschwerdeführenden aufgrund der teilweisen Guttheissung (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und des erwähnten Verfahrensfehlers in reduziertem Umfang von CHF 3'200.- auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss im Verfahren A-4228/2018 von CHF 5'000.- ist im Umfang von CHF 3'200.- zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Im Mehrbetrag (CHF 1'800.-) ist der Kostenvorschuss zurückzuerstatten. Der Vorinstanz sind keine Kosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Sodann hat die Vorinstanz den Beschwerdeführenden eine reduzierte Parteientschädigung (unter Berücksichtigung des teilweisen Obsiegens und der zusätzlichen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Verfahrensfehler) für das Verfahren A-4228/2018 vor Bundesverwaltungsgericht in der Höhe von CHF 2'000.- auszurichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 2 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]).

6.

Für das vorliegende Verfahren sind keine Kosten zu erheben (Art. 6 Bst. b VGKE) und keine Parteientschädigungen zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario sowie Art. 7 VGKE).

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 (Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110) inner-halb von zehn Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen An-gelegenheiten 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.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen und dem Ersuchen (...) der AT vom (Da-tum) wird Folge geleistet.

2.

Die ESTV wird angewiesen, das Dispositiv der angefochtenen Schlussver-fügung dahingehend zu ergänzen, als die AT zusätzlich darauf hinzuweisen ist, dass die im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zu übermit-telnden Informationen unter Beachtung von Art. 25^{bis} Abs. 2 DBA CH-ES nur in Verfahren betreffend den Beschwerdeführer 1 verwendet werden dürfen.

3.

Für das Verfahren A-4228/2018 werden die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- den Beschwerdeführenden im Umfang von CHF 3'200.- aufer-legt. Der entsprechende Betrag wird dem Kostenvorschuss von CHF 5'000.- entnommen. Der Restbetrag von CHF 1'800.- wird den Be-schwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden für das Verfah-ren A-4228/2018 eine reduzierte Parteientschädigung von CHF 2'000.- zu bezahlen.

5.

Für das vorliegende Verfahren werden keine Kosten erhoben und keine Parteientschädigungen zugesprochen.

6.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführenden (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

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: