



## **Urteil vom 26. August 2019**

---

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, Rechtsanwalt, und  
lic. iur. Annina Largo, Rechtsanwältin,  
Beschwerdeführende,

gegen

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

---

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-ES).

**Sachverhalt:****A.**

Am 15. Dezember und 21. Dezember 2017 reichte die Agencia Tributaria, Oficina Nacional de Investigación del Fraude, Equipo Central de Información, Madrid, Spanien (nachfolgend: AT), gestützt auf Art. 25<sup>bis</sup> 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.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: betroffene Person) und führt jeweils dieselbe Begründung an:

Die AT erklärt, dass die betroffene Person 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, 5'000 und 6'000 bezahlt worden, arbeite eine Haushälterin in der spanischen Liegenschaft und würden in Spanien eine Vielzahl von Transaktionen mit Bankkarten sowie Bargeldbezüge getätigt.

**A.a** Im Einzelnen verlangt die AT mit dem ersten Ersuchen vom 15. Dezember 2017 (Ref. [...]; Akten Vorinstanz, act. 1) Folgendes:

«In order to ensure the proper assessment of the tax situation for A.\_\_\_\_\_, we would be grateful if you could provide us with the following information, from C.\_\_\_\_\_ AG for the years 2012, 2013 and 2014:

- Statements for the banking cards over the period under audit

(...)	VISA PREMIER EXTRANJERA

(...)	VISA PREMIER EXTRANJERA
-------	----------------------------

- Identification of the banks account the mentioned banking card are linked to»

**A.b** Mit dem zweiten Ersuchen vom 15. Dezember 2017 (Ref. [...]; Akten Vorinstanz, act. 2) wird Folgendes erbeten:

«In order to ensure the proper assessment of the tax situation for A.\_\_\_\_\_, we would be grateful if you could provide us with the following information, from D.\_\_\_\_\_ AG for the years 2012, 2013 and 2014:

- Copy of the contract agreed by A.\_\_\_\_\_ and D.\_\_\_\_\_ AG concerning the management and administration of the personal assets of the mentioned Spanish taxpayer, either by direct participation or indirectly through fiduciary entities.
- Amounts received by D.\_\_\_\_\_ AG for the services rendered to A.\_\_\_\_\_ and means of payment
- Investments and disinvestments carried out by D.\_\_\_\_\_ AG complying the orders of the contract with A.\_\_\_\_\_
- Value of A.\_\_\_\_\_’s portfolio»

**A.c** Mit dem ersten Ersuchen vom 21. Dezember 2017 (Ref. [...]; Akten Vorinstanz, act. 3) ersucht die AT was folgt:

«In order to ensure the proper assessment of the tax situation for A.\_\_\_\_\_, we would be grateful if you could provide us with the following information, from E.\_\_\_\_\_ GROUP SA for the years 2012, 2013 and 2014:

- Identification of the bank account open in the name of a Panamanian entity whose beneficial owner is A.\_\_\_\_\_
- If appropriate, bank statements for the mentioned account over the period under audit
- Identification of any other bank accounts whose account holder, beneficial owner or person linked to the account is A.\_\_\_\_\_»

**A.d** Letztlich ersucht die AT mit dem zweiten Ersuchen vom 21. Dezember 2017 (Ref. [...]; Akten Vorinstanz, act. 3) um Folgendes:

«In order to ensure the proper assessment of the tax situation for A. \_\_\_\_\_, we would be grateful if you could provide us with the following information, from F. \_\_\_\_\_ SA for the years 2012, 2013 and 2014:

- Statements for the banking card (...) over the period under audit
- Identification of the bank account the mentioned bank card is linked to
- Identification of any other bank cards issued by F. \_\_\_\_\_ SA A. \_\_\_\_\_ is the holder of»

## **B.**

Mit Editionsverfügung vom 22. Januar 2018 verlangte die ESTV von der F. \_\_\_\_\_ SA die Herausgabe folgender Informationen und Unterlagen betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2014 (Akten Vorinstanz, act. 5):

- «a) *Statements for the banking card (...) over the period under audit.*
- b) *Identification of the bank account the mentioned bank card is linked to.*
- c) *Identification of any other bank cards issued by F. \_\_\_\_\_ SA A. \_\_\_\_\_ is the holder of.»*

Auf diese Aufforderung hin übermittelte die F. \_\_\_\_\_ SA der ESTV mit Schreiben vom 31. Januar 2018 die geforderten Auszüge und teilte mit, dass die betroffene Person nur Inhaber einer einzigen Karte sei, nämlich der Karte «(...)». Diese wurde im Juni 2014 durch die «(...)» ersetzt. Überdies teilte die F. \_\_\_\_\_ SA mit, dass sich das mit der Bankkarte verknüpfte Konto bei der E. \_\_\_\_\_ Switzerland AG befinde (Akten Vorinstanz, act. 12).

## **C.**

Ebenfalls mit Editionsverfügung vom 22. Januar 2018 verlangte die ESTV von der E. \_\_\_\_\_ AG die Herausgabe folgender Informationen und Unterlagen in Verbindung mit der Kartenummer (...) und betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2014 (Akten Vorinstanz, act. 6):

- «a) *Identification of the bank account opened in the name of a Panamanian entity whose beneficial owner is A. \_\_\_\_\_.*
- b) *If appropriate, bank statements for the mentioned account over the period under audit.*

- c) *Identification of any other bank accounts whose account holder, beneficial owner or person linked to the account is A.\_\_\_\_\_.»*

Die E.\_\_\_\_\_ Switzerland AG teilte mit Schreiben vom 1. Februar 2018 mit, dass es sich bei der bezeichneten Karte nicht um eine E.\_\_\_\_\_ Kreditkarte handle, kein Konto mit dieser Karte in Verbindung stehe und die gestellten Fragen deshalb nicht beantwortet werden könnten (Akten Vorinstanz, act. 13 f.).

Nach Rücksprache mit der E.\_\_\_\_\_ AG erliess die ESTV am 15. Februar 2018 eine ergänzende Editionsverfügung mit dem Hinweis, dass die Informationen der E.\_\_\_\_\_ AG aufgrund eines Hinweises der F.\_\_\_\_\_ SA im Zusammenhang mit der Kreditkarte mit der Nummer (...) ersucht würden. Darüber hinaus ersuchte die ESTV die E.\_\_\_\_\_ AG, eine generelle Abklärung nach allfällig weiteren Kontobeziehungen der betroffenen Person bei der E.\_\_\_\_\_ AG und der E.\_\_\_\_\_ Switzerland AG vorzunehmen (Akten Vorinstanz, act. 19).

Zur Ergänzung der Mitteilung vom 1. Februar 2018 übermittelte die E.\_\_\_\_\_ Switzerland AG mit Schreiben vom 8. März 2018 die ersuchten Informationen (Akten Vorinstanz, act. 24).

#### **D.**

Die Editionsverfügung an die D.\_\_\_\_\_ AG erfolgte ebenfalls am 22. Januar 2018, wobei die ESTV die Herausgabe folgender Informationen für den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2014 verlangte (Akten Vorinstanz, act. 7):

- «a) *Copy of the contract agreed by A.\_\_\_\_\_ and D.\_\_\_\_\_ AG concerning the management and administration of the personal assets of the mentioned Spanish taxpayer, either by direct participation or indirectly through fiduciary entities.*
- b) *Amounts received by D.\_\_\_\_\_ AG for the services rendered to A.\_\_\_\_\_ and means of payment.*
- c) *Investments and disinvestments carried out by D.\_\_\_\_\_ AG complying the orders of the contract with A.\_\_\_\_\_.*
- d) *Value of A.\_\_\_\_\_’s portfolio.»*

Mit Schreiben vom 8. Februar 2018 übermittelte die D. \_\_\_\_\_ AG die von der ESTV verlangten Unterlagen und teilte gleichzeitig mit, dass die betroffene Person am 29. Januar 2018 mittels Kurier über die Angelegenheit informiert wurde (Akten Vorinstanz, act. 16).

#### **E.**

Am 22. Januar 2018 erfolgte letztlich auch die Editionsverfügung an die C. \_\_\_\_\_ AG, in der die ESTV um Herausgabe folgender Informationen betreffend die Kartennummern (sechs Kreditkartennummern) für den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2014 ersuchte (Akten Vorinstanz, act. 8):

«a) *Statements for the banking cards over the period under audit.*

b) *Identification of the bank accounts the mentioned banking cards are linked to.»*

Die C. \_\_\_\_\_ AG übermittelte mit Schreiben vom 13. Februar 2018 die gewünschten Rechnungen zu den erwähnten Kreditkarten und teilte Folgendes mit (Akten Vorinstanz, act. 17):

«Die in Ihrer Verfügung erwähnten Kreditkarten mit den Nummern (...), (...), (...) und (...) gehören zur Kartenbeziehung mit der Kartenkontonummer (...) lautend auf A. \_\_\_\_\_, geboren am (...), welche am 8. April 2010 eröffnet wurde.

Die in Ihrer Verfügung erwähnte Kreditkarte mit der Nummer (...) gehört zur Kartenbeziehung mit der Kartenkontonummer (...) lautend auf G. \_\_\_\_\_, geboren am (...), welche am 22. Oktober 2010 eröffnet und am 11. Januar 2017 beendet wurde.»

Zudem erklärte die C. \_\_\_\_\_ AG, dass die Kreditkarte mit der Nummer (...) nicht von der C. \_\_\_\_\_ AG herausgegeben wurde. Kreditkarten mit den Initialziffern (...) würden von der H. \_\_\_\_\_ AG herausgegeben.

#### **F.**

Anlässlich der Information der C. \_\_\_\_\_ AG erliess die ESTV die Editionsverfügung vom 22. Februar 2018 an die H. \_\_\_\_\_ AG, Zweigniederlassung Zürich, betreffend die Kreditkarte mit der Nummer (...) und ersuchte um folgende Informationen (Akten Vorinstanz, act. 20):

«a) *Statements for the banking cards over the period under audit.*

- b) Identification of the bank accounts the mentioned banking card are linked to.»

Mit E-Mail vom 2. März 2018 antwortete die H. \_\_\_\_\_ AG, Zweigniederlassung Zürich, dass sie keine Maestro- oder Kreditkarten ausstellen könne und deshalb über keine Informationen verfüge, diese aber evtl. bei der H. \_\_\_\_\_ AG in (...) einzuholen seien (Akten Vorinstanz, act. 21).

#### **G.**

Mit Eingabe vom 2. Februar 2018 erhob die betroffene Person erstmals «Einspruch / Widerspruch» und begründete dies damit, dass die Wohnadresse in Spanien nicht zutreffe, sondern sich ihr Wohnsitz ausschliesslich in Deutschland, (Adresse), befinde, weshalb keine rechtliche Grundlage für die Anforderung von Unterlagen oder Informationen durch die spanische Verwaltung bestehe (Akten Vorinstanz, act. 15).

Mit drei separaten Eingaben vom 9. März 2018 und derselben Begründung erhob die betroffene Person erneut «Einspruch / Widerspruch» gegen das Auskunftersuchen (Akten Vorinstanz, act. 25-27).

#### **H.**

Mit Schreiben vom 2. März 2018 erklärten die Rechtsvertreter der betroffenen Person, dass sie mit der Wahrung ihrer Interessen beauftragt worden seien und ersuchten um Akteneinsicht (Akten Vorinstanz, act. 22). Die ESTV kam dem Ersuchen mit Schreiben vom 28. März 2018 nach, teilte gleichzeitig mit, welche Informationen sie der AT zu übermitteln beabsichtige und setzte eine Frist zur Rücksendung der Zustimmungserklärung oder zur Mitteilung von Einwänden (Akten Vorinstanz, act. 30).

#### **I.**

Zur Gewährung des rechtlichen Gehörs forderte die ESTV G. \_\_\_\_\_ am 27. März 2018 mittels Publikation im Bundesblatt auf, eine zur Zustellung berechnete Person in der Schweiz zu bezeichnen bzw. eine aktuelle Adresse in der Schweiz mitzuteilen (Akten Vorinstanz, act. 29).

#### **J.**

Mit Schreiben vom 6. April 2018 teilte die betroffene Person mit, dass sie der Weiterleitung der Informationen nicht zustimme, da sie ausschliesslich in (Ort in Deutschland) steuerpflichtig sei (Akten Vorinstanz, act. 32).

#### **K.**

Auf Nachfrage der ESTV hin erklärte der Rechtsvertreter der betroffenen

Person mit E-Mail vom 7. Mai 2018, dass er auch die Vertretung der Gesellschaft B.\_\_\_\_\_ S.A. wahrnehme (Akten Vorinstanz, act. 36).

**L.**

Am 19. Juni 2018 erliess die ESTV gegenüber der betroffenen Person und der B.\_\_\_\_\_ S.A. eine Schlussverfügung, die den Genannten am 20. Juni 2018 zugestellt wurde. In deren Dispositiv-Ziff. 1 sieht die ESTV die Leistung von Amtshilfe an die AT betreffend die betroffene Person vor. In Dispositiv-Ziff. 2 der Schlussverfügung ordnet die Vorinstanz sodann an, dass sie der AT die gemäss Editionsverfügungen edierten Informationen und Unterlagen – in denen auch G.\_\_\_\_\_ erscheine – übermitteln werde (vgl. Sachverhalt Bst. B, C, D, E und F).

Die gegenüber G.\_\_\_\_\_ erlassene Schlussverfügung wurde am 19. Juni 2018 im Bundesblatt publiziert und erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

**M.**

Am 20. Juli 2018 liessen die betroffene Person (nachfolgend: Beschwerdeführer 1) und die B.\_\_\_\_\_ S.A. (nachfolgend: 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, unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz.

Die Beschwerdeführenden bringen vor, die AT habe nicht plausibel begründen können, dass die verlangten Informationen voraussichtlich erheblich seien. Insbesondere könnten keine plausiblen Gründe bzw. genügende Indizien für die Ansässigkeit des Beschwerdeführers 1 in Spanien vorgebracht werden, weshalb es sich bei den Amtshilfeersuchen um «fishing expeditions» handle. Überdies habe die AT nicht nachgewiesen, dass alle innerstaatlich vorgesehenen Mittel zur Informationsbeschaffung ausgeschöpft worden seien.

**N.**

Die Vorinstanz beantragt mit Vernehmlassung vom 1. Oktober 2018, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen.

**O.**

In ihrer Stellungnahme bzw. Beschwerdereplik vom 19. Dezember 2018 halten die Beschwerdeführenden an ihren Anträgen gemäss Beschwerdeschrift vom 20. Juli 2018 fest.

**P.**

Die Vorinstanz hält in ihrer Duplik vom 25. Januar 2019 ebenfalls an ihrem Antrag, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen, fest.

**Q.**

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die vorliegenden Unterlagen wird – sofern sie für den Entscheid relevant sind – in den folgenden Erwägungen eingegangen.

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

**1.1** Auf das vorliegende Verfahren ist das Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG, SR 651.1) anwendbar. Allenfalls abweichende Bestimmungen des im hier zu beurteilenden Fall anwendbaren DBA CH-ES gehen dabei vor (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach den Bestimmungen über die Bundesrechtspflege (Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

**1.2** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört damit auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG im Umkehrschluss und Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

**1.3** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

**1.4** Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und sind mit Blick auf die sie betreffenden, nach der angefochtenen Schlussverfügung an die AT zu übermittelnden Informationen materiell beschwert. Sie sind damit und als Adressaten der angefochtenen Verfügung zur Beschwerdeführung berechtigt (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die form- und fristgerecht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

**1.5** Auf das vorliegende Verfahren kommt das DBA CH-ES in seiner seit dem 24. August 2013 in Kraft stehenden Fassung gemäss dem Protokoll vom 27. Juli 2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Spanien zur Änderung des DBA CH-ES (AS 2013 2367; im Folgenden: Änderungsprotokoll 2011) zur Anwendung. Dies gilt auch für die Amtshilfeklausel des DBA CH-ES, nämlich Art. 25<sup>bis</sup> DBA CH-ES (Art. 9 Änderungsprotokoll 2011). Diese Amtshilfeklausel findet hinsichtlich der unter Art. 2 DBA CH-ES fallenden spanischen Steuern Anwendung auf Steuerjahre, welche am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen, oder auf Steuern, welche auf Beträgen geschuldet sind, die am oder nach dem 1. Januar 2010 gezahlt oder gutgeschrieben werden (Art. 13 Abs. 2 Ziff. iii Änderungsprotokoll 2011).

**1.6** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer 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). Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. zum Ganzen: ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 1146 ff.; PIERRE TSCHANNEN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 N. 23), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG).

## **2.**

**2.1** Nach Art. 25<sup>bis</sup> Abs. 1 Satz 1 DBA CH-ES tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses 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 nicht durch Art. 1 DBA CH-ES (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA CH-ES (sachlicher Geltungsbereich bzw. unter das Abkommen fallende Steuern) beschränkt (Art. 25<sup>bis</sup> Abs. 1 Satz 2 DBA CH-ES).

**2.2** Ein wichtiges Element 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 144 II 206 E. 4.4, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 142 II 218 E. 3.1, 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.6 und A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteile des BVGer A-769/2017, A-776/2017, A-777/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.1 sowie A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 3.5).

Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe (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, 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 2.2.3). Daher ist gemäss Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht der strikte Beweis des Sachverhalts zu verlangen, doch muss diese hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.2.1; 139 II 404 E. 9.5).

Es liegt an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-769/2017, A-776/2017, A-777/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.2 und A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2).

## **2.3**

**2.3.1** Gemäss Paragraph IV Ziff. 2 zu Artikel 25<sup>bis</sup> des Protokolls zum DBA CH-ES hat das Ersuchen unter anderem folgende Angaben zu enthalten:

- a) die Identität der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person;

- c) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;
- e) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.

**2.3.2** Die in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogene Person muss nicht zwingend durch Angabe des Namens identifiziert werden (vgl. Urteil des BVGer A-2591/2017 vom 5. März 2019 E. 5.1.1 und 5.3.1.1; DANIEL HOLENSTEIN in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 26 OECD-MA N. 154). Zur Identifikation ausreichend ist die Angabe jeder Nummer, die einer bestimmten Person zugeordnet werden kann – mithin auch die Nummer einer Kreditkarte (vgl. Urteile des BVGer A-2591/2017 vom 5. März 2019 E. 5.3.1.2, A-6733/2015 vom 29. Juni 2017 E. 5.2 und A-6306/2015 vom 15. Mai 2017 E. 5.1.1 und 5.1.6; DANIEL HOLENSTEIN, a.a.O, Art. 26 OECD-MA N. 155).

**2.3.3** Zur Identifikation des Informationsinhabers ist die Angabe von Namen und Adresse ebenfalls nicht zwingend. Die ersuchende Behörde hat indes Angaben zu liefern, welche es der ersuchten Behörde ermöglichen, den Informationsinhaber mit «verhältnismässigem Aufwand» zu ermitteln (DANIEL HOLENSTEIN, a.a.O, Art. 26 OECD-MA N. 156).

**2.3.4** Werden die genannten Voraussetzungen durch die ersuchende Behörde nicht erfüllt, so wird ihr dies durch die ESTV mitgeteilt und Gelegenheit gegeben, das Ersuchen schriftlich zu ergänzen (Art. 6 Abs. 3 StAhiG).

**2.4** Nach der Rechtsprechung als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (BGE 143 II 185 E. 3.3.1, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2).

**2.4.1** Die «voraussichtliche Erheblichkeit» von geforderten Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfesuch ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.5, je mit Hinweisen). Würde dies nicht verlangt, könnten Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden («fishing expedition») und die ersuchte Behörde müsste die Unterlagen auch dann zur Verfügung stellen, wenn sie erst nach deren Erhebung deren voraussichtliche Erheblichkeit

feststellen würde. Dem «voraussichtlich» kommt somit eine doppelte Bedeutung zu: Zum einen bezieht es sich darauf, dass der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und diese dem Amtshilfegesuch zu entnehen sein muss (wobei im Einklang mit dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip 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: Urteil des BVGer A-4331/2017 vom 16. November 2017 E. 4.1, mit Hinweisen).

**2.4.2** Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-2676/2017 vom 3. April 2019 E. 3.3.1). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3, 142 II 161 E. 2.1.1).

**2.4.3** Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6). Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.2, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BGer 2C\_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.2; Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6 und A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4, mit Hinweisen). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich» nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (BGE 143 II 185 E. 3.2.2; 142 II 161 E. 2.1.1; Urteile des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.3.2, A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2 und A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4).

**2.4.4** Da der Informationsaustausch im Sinne von Art. 25<sup>bis</sup> DBA CH-ES nicht durch Art. 1 DBA CH-ES (persönlicher Geltungsbereich) beschränkt

(vgl. Art. 25<sup>bis</sup> Abs. 1 Satz 2 DBA CH-ES; E. 2.1) ist, ist für die Amtshilfeverpflichtung nicht erforderlich, dass die vom Amtshilfeersuchen betroffene Person in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist; vielmehr genügt eine wirtschaftliche Anknüpfung an einen dieser beiden Staaten (Urteil des BVGer A-2676/2017 vom 3. April 2019 E. 3.3.2; DANIEL HOLENSTEIN, a.a.O., Art. 26 OECD-MA N. 122).

**2.4.5** Informationen können im abkommensrechtlichen Sinne nur dann als voraussichtlich erheblich qualifiziert werden, wenn sie (unter anderem oder ausschliesslich) Personen betreffen, deren unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat während der massgebenden Zeitspanne wahrscheinlich ist (vgl. Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.1.2). Dafür genügt bereits, dass der ersuchende Staat Anhaltspunkte nennt, die eine (beschränkte oder unbeschränkte) Steuerpflicht der betroffenen Person in diesem Staat begründen könnten (Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.3.1 und A-3275/2018, A-3276/2018 vom 28. November 2018 E. 2.3.1). Sodann hat der ersuchte Staat aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.2) nur zu prüfen, ob dem Ersuchen Kriterien dafür zu entnehmen sind, dass im ersuchenden Staat gemäss Abkommen eine Steuerpflicht bestehen könnte und kann – sofern keine offensichtlichen Fehler, Lücken oder Widersprüche vorliegen bzw. die betroffene Person nicht sofort beweisen kann, dass die Vorbringen des ersuchenden Staates falsch sind – auf den im Ersuchen dargestellten Sachverhalt abstellen (vgl. Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.3.2 und A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.3).

**2.4.6** Es genügt zur Klärung der Frage, ob eine betroffene Person im ersuchenden Staat ansässig (unbeschränkt steuerpflichtig) ist, nicht, wenn diese nachzuweisen versucht, dass sie in einem anderen Staat ansässig ist, damit von einer unrichtigen Sachverhaltsdarstellung ausgegangen werden kann (Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.3.2 und A-3275/2018, A-3276/2018 vom 28. November 2018 E. 2.3.2). Der Umstand, dass eine Person in einem Staat als steuerlich ansässig gilt, schliesst nicht aus, dass diese Ansässigkeit von einem anderen Staat in Abrede gestellt wird oder dass in anderen Staaten eine beschränkte Steuerpflicht gegeben ist (Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.3.1 und A-3275/2018, A-3276/2018 vom 28. November 2018 E. 2.3.1). Ein möglicher Ansässigkeitskonflikt ist nicht im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens, sondern eines Verständigungsverfahrens zu lösen. Ein Amtshilfeersuchen kann dem ersuchenden Staat auch dazu dienen, Argumente für die Lösung des Ansässigkeitskonflikts zu erhalten (BGE 142 II 218

E. 3.1 und E. 3.6 f.; Urteil des BVGer A-3275/2018, A-3276/2018 vom 28. November 2018 E. 2.3.1).

## **2.5**

**2.5.1** Gemäss Abs. IV Ziff. 1 zu Artikel 25<sup>bis</sup> des Protokolls zum DBA CH-ES (in der Fassung gemäss Art. 12 des Änderungsprotokolls 2011) stellt der ersuchende Staat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen, die nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbunden sind, ausgeschöpft hat (sog. Subsidiaritätsprinzip). Der ersuchende Staat muss deshalb gemäss Abs. IV Ziff. 1 zu Artikel 25<sup>bis</sup> des Protokolls zum DBA CH-ES in der erwähnten Fassung seine im innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen Mittel mindestens so weit ausüben, bis er das Ermittlungsobjekt genügend präzisiert hat. Ansonsten ist keine Amtshilfeleistung möglich (vgl. Urteil des BVGer A-7164/2018 vom 20. Mai 2019 E. 2.5).

**2.5.2** Laut Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist das Subsidiaritätsprinzip dann nicht verletzt, wenn die Frist zur Abgabe der Steuererklärung im ersuchenden Staat abgelaufen ist und Zweifel an der Selbstdeklaration bestehen (sofern sich die Informationen im ersuchten und nicht im ersuchenden Staat befinden). Auch steht der Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips nicht entgegen, dass ein ersuchender Staat in der Phase der Überprüfung der Selbstdeklaration des Steuerpflichtigen – selbst wenn bereits ein Amtshilfeersuchen gestellt worden ist – mit diesem in Kontakt bleibt bzw. diesen befragt (Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.1, A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 2.3 sowie A-197/2018, A-200/2018 vom 2. Mai 2018 E. 2.6).

Ebenso wenig widerspricht dem Subsidiaritätsprinzip, dass im Zeitpunkt des Amtshilfeersuchens noch kein Verständigungsverfahren durchgeführt wurde, kann doch das Amtshilfeverfahren gerade auch den Zweck haben, die steuerliche Ansässigkeit der betroffenen Person zu bestätigen (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.2.2).

**2.5.3** Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (E. 2.2) besteht kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen, nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbundenen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liege ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes, ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes

konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2, Urteil des BGer 2C\_904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 7.2; Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.1, A-2676/2018 vom 3. April 2019 E. 3.3.4 sowie A-6037/2017 vom 8. Januar 2019 E. 2.7.2).

## **2.6**

**2.6.1** Nach Art. 3 Bst. a StAhiG gilt als betroffene Person diejenige Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden. Die Übermittlung von Informationen zu nicht betroffenen Personen ist laut Art. 4 Abs. 3 StAhiG unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn das Interesse der nicht betroffenen Person das Interesse an der Übermittlung überwiegt (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.3, 143 II 506 E. 5.2.1).

**2.6.2** Durch diese Einschränkung sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des StAhiG], BBl 2015 5585, 5623; vgl. Urteil des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.4.2.1).

**2.6.3** Im Interesse des Abkommenszwecks muss sich die Auslegung des Begriffs der «nicht betroffenen Person» nach dem Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit richten (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.1, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BGer 2C\_615/2018 vom 29. März 2019 E. 3.1; Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2). So ist es in gewissen Konstellationen unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird (Urteil des BVGer A-769/2017, A-776/2017, A-777/2017 vom 23. April 2019 E. 2.3.3). Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person voraussichtlich erheblich sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich – d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würde – so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff.; 141 II 436 E. 4.4.3 f., Urteil des BGer 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1;

Urteile des BVGer A-3095 vom 29. Mai 2019 E. 2.4.2.1 sowie A-1231/2018 vom 26. November 2018 E. 3.7). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann die voraussichtliche Erheblichkeit von Informationen im Zusammenhang mit nicht betroffenen Personen im Sinne des Vertrauensprinzips auch dann nicht ausgeschlossen werden, wenn die ersuchende Behörde keine Begründung liefert (Urteil des BGer 2C\_904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 6.4).

**2.7** Laut Paragraph IV Ziff. 4 zu Artikel 25<sup>bis</sup> des Protokolls zum DBA CH-ES besteht unter den Vertragsparteien des Abkommens Einvernehmen darüber, dass Art. 25<sup>bis</sup> DBA CH-ES «die Vertragsstaaten nicht dazu verpflichtet, Informationen auf automatischer oder spontaner Basis auszutauschen».

Da das DBA CH-ES bzw. das einschlägige Protokoll die spontane Amtshilfe jedoch auch nicht ausschliesst, ist zu prüfen, ob die Schweiz aufgrund einer anderen internationalen oder innerstaatlichen Vorschrift spontane Amtshilfe leisten darf (vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 3.7).

**2.7.1** Für die Schweiz ist am 1. Januar 2017 das Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfeübereinkommen, SR 0.652.1, [geändert durch das Protokoll vom 27. Mai 2010]) in Kraft getreten (welches für Spanien bereits seit dem 1. Januar 2013 gilt). Dessen Art. 7 enthält eine Regelung zum spontanen Informationsaustausch. Weiter enthält das Abkommen mit Art. 28 eine Regelung zum zeitlichen Anwendungsbereich. Für die Schweiz gilt dieses Abkommen somit grundsätzlich für Steuerforderungen ab dem 1. Januar 2018. Die Schweiz hat sodann gestützt auf Art. 30 des Amtshilfeübereinkommens verschiedene Vorbehalte angebracht, so auch zu Art. 28 Abs. 7 des Amtshilfeübereinkommens (vorsätzliches Verhalten, das der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt).

Im vorliegenden Fall sind Amtshilfeersuchen zu beurteilen, die die Steuerperioden 2012 bis 2014 betreffen. Gestützt auf Art. 28 Abs. 6 Amtshilfeübereinkommen findet das Abkommen im vorliegenden Fall demnach noch keine Anwendung (Urteil des BVGer A-2117/2018 vom 5. März 2019 E. 2.3), weshalb nicht weiter auf das Verhältnis zwischen DBA CH-ES und dem Amtshilfeübereinkommen einzugehen ist.

**2.7.2** Das StAhiG regelt gemäss Art. 1 Abs. 1 Bst. a den Vollzug der Amtshilfe nach den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, wobei nach Art. 1 Abs. 3 StAhiG abweichende Bestimmungen des im Einzelfall anwendbaren Abkommens vorbehalten sind. Das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit der Zulässigkeit von Gruppensuchen festgehalten, dass der Wortlaut der genannten Bestimmung eindeutig sei. Die im StAhiG aufgeführten materiellen Definitionen seien nur von Interesse, soweit sie die Bestimmungen gemäss den anwendbaren internationalen Abkommen erläutern. Die Bestimmungen des StAhiG betreffend Gruppensuchen kämen somit nur zum Tragen, soweit das einschlägige Abkommen selbst Gruppensuchen zulasse. Eine eigenständige Rechtsgrundlage für eine autonome Amtshilfe sei dem StAhiG nicht zu entnehmen. Die rechtliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe bei Gruppensuchen müsse sich somit aus dem einschlägigen DBA ergeben (BGE 143 II 136 E. 4.1 ff.). Diese Überlegungen können auch für die Frage des spontanen Informationsaustauschs übernommen werden (Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 3.7.2).

**2.7.3** Per 1. Januar 2017 entfiel insbesondere Art. 4 Abs. 1, der unter anderem die spontane Amtshilfe untersagte (vgl. CHARLOTTE SCHODER, StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG], 2014, Art. 4 N. 42 mit Hinweis auf die Botschaft). Gleichzeitig wurde auch die Selbstbeschränkung nach Art. 22 StAhiG modifiziert und in Art. 22a ff. StAhiG verschiedene Regelungen zum spontanen Informationsaustausch eingeführt. Art. 22a Abs. 1 StAhiG überlässt es dem Bundesrat, in einer Verordnung die Pflichten im Zusammenhang mit dem spontanen Informationsaustausch näher zu regeln (aber Botschaft vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes], BBl 2015 5585, 5607). Gestützt darauf hat der Bundesrat Art. 5 ff. StAhiV erlassen. Aufgrund des Vollzugscharakters des StAhiG bzw. der StAhiV kommt den darin enthaltenen Pflichten im Zusammenhang mit dem spontanen Informationsaustausch nur präzisierender Charakter zu (vgl. Urteil des BGer 2C\_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 6.2). Sie können daher im hier zu beurteilenden Fall nicht als eigenständige Rechtsgrundlage für die Gewährung der spontanen Amtshilfe herangezogen werden. Zum einen, weil sich das vorliegende Gesuch auf das DBA CH-ES stützt und das DBA CH-ES in der hier anwendbaren Fassung keine Verpflichtung zur Leistung eines spontanen Informationsaustauschs enthält und zum andern, weil das Amtshilfeübereinkommen im vorliegenden

Fall zeitlich ohnehin noch nicht anwendbar ist (vgl. E. 2.7.1). Vielmehr besteht mit Art. 110 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) und Art. 39 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) eine innerstaatliche Verpflichtung zur Wahrung des Steuergeheimnisses (Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 3.7.3).

### **3.**

Im vorliegenden Verfahren gilt es zu prüfen, ob die Vorinstanz den spanischen Amtshilfeersuchen zurecht stattgegeben hat bzw. sich die angefochtene Schlussverfügung als bundesrechtskonform erweist. Bestritten ist im Wesentlichen, ob die von der AT verlangten Informationen voraussichtlich erheblich sind (E. 3.1 und 3.2) und ob das Prinzip der Subsidiarität seitens der AT gewahrt worden ist (E. 3.3). Überdies rügen die Beschwerdeführenden, die AT habe sich nicht zur Form geäußert, in welcher die ersuchten Informationen übermittelt werden sollen, und habe die Adresse der F. \_\_\_\_\_ SA im Gesuch nicht angegeben (E. 3.4). Zunächst ist auf die Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit einzugehen.

**3.1** Betreffend das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit bringen die Beschwerdeführenden vorab vor, diese könne per se nicht gegeben sein, weil der Beschwerdeführer 1 nicht in Spanien ansässig sei. Keiner der drei in den Amtshilfeersuchen genannten Gründe (vgl. Sachverhalt Bst. A) könne als ernsthafter Anhaltspunkt für die Ansässigkeit des Beschwerdeführers 1 in Spanien bezeichnet werden.

**3.1.1** Hierzu gilt es vorweg festzuhalten, dass es für die Amtshilfeverpflichtung nicht erforderlich ist, dass die vom Amtshilfeersuchen betroffene Person in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist; denn der Informationsaustausch im Sinne von Art. 25<sup>bis</sup> DBA CH-ES ist nicht durch Art. 1 DBA CH-ES (persönlicher Geltungsbereich) beschränkt. Vielmehr genügt eine wirtschaftliche Anknüpfung an einen dieser beiden Staaten, i.e. wenn eine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat während der massgebenden Zeitspanne wahrscheinlich ist. Für das Vorliegen der genannten Wahrscheinlichkeit genügt bereits, dass der ersuchende Staat Anhaltspunkte nennt, die eine (beschränkte oder unbeschränkte) Steuerpflicht der betroffenen Person in diesem Staat begründen könnten. Sodann hat der ersuchte Staat aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.2) nur zu prüfen, ob dem Ersuchen Kriterien dafür zu entnehmen sind, dass im ersuchenden Staat gemäss Abkommen eine

Steuerpflicht bestehen könnte und kann – sofern keine offensichtlichen Fehler, Lücken oder Widersprüche vorliegen bzw. die betroffene Person nicht sofort beweisen kann, dass die Vorbringen des ersuchenden Staates falsch sind – auf den im Ersuchen dargestellten Sachverhalt abstellen (E. 2.4.4 ff.). Diese Rechtsprechung gilt im Übrigen – anders als seitens der Beschwerdeführenden geltend gemacht (vgl. Replik, Rz. 18) – auch für Sachverhalte, bei denen die betroffenen Personen ihren Wohnsitz nicht in der Schweiz haben, i.e. auch im vorliegenden Falle (vgl. dazu Urteil des BVGer A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.4.1).

**3.1.2** Im vorliegenden Verfahren ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer 1 Eigentümer einer Liegenschaft in Spanien und damit zumindest beschränkt steuerpflichtig ist. Der Beschwerdeführer 1 reichte dazu jeweils die Steuererklärung als «non-resident» ein (vgl. Sachverhalt Bst. A). Schon deshalb ist die Amtshilfeverpflichtung der Schweiz im vorliegenden Fall – bei erfüllten weiteren Voraussetzungen – grundsätzlich gegeben.

**3.1.3** Die AT macht in ihren Ersuchen jedoch geltend, es liege nicht nur eine beschränkte Steuerpflicht vor, sondern es lägen bedeutende Anhaltspunkte dafür vor, dass der Beschwerdeführer 1 in Spanien unbeschränkt steuerpflichtig sei. Sie gründet dies darauf, dass der Beschwerdeführer 1 – nebst dem Besitz einer Liegenschaft – in Spanien einen Familienarzt beschäftige, welcher nach eigenen Aussagen vom Beschwerdeführer 1 monatlich zwischen EUR 4'000.- und EUR 6'000.- für seine Dienste erhalte. Sodann beschäftige der Beschwerdeführer 1 in Spanien eine Haushälterin und tätige eine Vielzahl an Transaktionen mittels Kredit- und Bankkarten in Spanien.

Die genannten Anhaltspunkte deuten darauf hin, dass der Beschwerdeführer 1 einen beträchtlichen Teil seiner Zeit in Spanien verbringt und sind somit ohne Weiteres dazu geeignet, es zumindest wahrscheinlich erscheinen zu lassen, dass der Beschwerdeführer 1 in Spanien unbeschränkt steuerpflichtig ist.

**3.1.4** Da dem seitens der AT dargestellten Sachverhalt keine offensichtlichen Fehler, Lücken oder Widersprüche anhaften, ist darauf abzustellen, es sei denn, die Beschwerdeführenden könnten sofort beweisen, dass die Vorbringen des ersuchenden Staates falsch sind.

Letzteres gelingt den Beschwerdeführenden hingegen nicht. Vielmehr deuten ihre Vorbringen darauf hin, dass Anknüpfungspunkte bestehen, die für

eine unbeschränkte Steuerpflicht in Spanien sprechen könnten. So habe der Arzt die spanischen Steuerbehörden informiert, dass er dem Beschwerdeführer 1 immer zur Verfügung gestanden habe, und zwar nicht nur in der Zeit, in der dieser in Spanien vor Ort gewesen sei, sondern auch per Telefon oder Videokonferenz in der restlichen Zeit. Dies kann auch als Indiz gewertet werden, dass der Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers 1 in Spanien liegt. Sodann wird seitens der Beschwerdeführenden lediglich behauptet, die Kredit- und Bankkarten seien an die Angestellten des Hotels des Beschwerdeführers 1 verteilt worden, womit unklar bleibt, wer die Transaktionen tatsächlich getätigt hat. Vielmehr führen die Beschwerdeführenden an anderer Stelle aus, die Kreditkarten dienten «lediglich der Bestreitung der privaten Lebensführung» (Replik, Rz. 8). Damit können die von der AT dargelegten Anhaltspunkte nicht entkräftet werden.

**3.1.5** Im Übrigen genügt es zur Klärung der Frage, ob eine betroffene Person im ersuchenden Staat ansässig (unbeschränkt steuerpflichtig) ist, nicht, wenn diese nachzuweisen versucht, dass sie in einem anderen Staat ansässig ist, damit von einer unrichtigen Sachverhaltsdarstellung ausgegangen werden kann. Der Umstand, dass eine Person in einem Staat als steuerlich ansässig gilt, schliesst nicht aus, dass diese Ansässigkeit von einem anderen Staat in Abrede gestellt wird oder dass in anderen Staaten eine beschränkte Steuerpflicht gegeben ist. Ein möglicher Ansässigkeitskonflikt ist nicht im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens, sondern eines Verständigungsverfahrens zu lösen. Ein Amtshilfeersuchen kann dem ersuchenden Staat auch dazu dienen, Argumente für die Lösung des Ansässigkeitskonflikts zu erhalten (E. 2.4.6). Diese Rechtsprechung gilt im Übrigen – anders als seitens der Beschwerdeführenden geltend gemacht (vgl. Replik, Rz. 23) – auch für Sachverhalte, bei denen die betroffene Person im ersuchten Staat nicht als steuerlich ansässig gilt, i.e. auch im vorliegenden Falle (vgl. dazu Urteil des BVGer A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.4.1 f.).

Damit braucht auf die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführenden, wonach das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit im vorliegenden Fall schon deshalb nicht erfüllt sei, weil der Beschwerdeführer 1 in Deutschland ansässig sei, nicht weiter eingegangen zu werden.

**3.1.6** Dem Gesagten nach ist auf den seitens der AT dargelegten Sachverhalt abzustellen. Damit besteht die rechtsgenügende Wahrscheinlichkeit, dass der Beschwerdeführer 1 in Spanien unbeschränkt steuerpflichtig ist, womit die Schweiz grundsätzlich zur Leistung von Amtshilfe betreffend den

Beschwerdeführer 1 verpflichtet ist bzw. das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen insoweit erfüllt ist (E. 2.4.5).

**3.2** Weiter bestreiten die Beschwerdeführenden die voraussichtliche Erheblichkeit der erfragten Informationen im Einzelnen.

**3.2.1** Erstens bringen sie vor, die Kreditkartenabrechnungen seien nicht erheblich, da die Kreditkarten von Angestellten des Hotels und nicht vom Beschwerdeführer 1 verwendet worden seien. Im Falle einer Steuerpflicht würden sie zudem keinerlei Auskunft über Vermögen oder steuerliche Erträge liefern.

Wie die Vorinstanz bereits in ihrer Schlussverfügung richtigerweise festgehalten hat, dienen die Informationen, welche sich aus einer Kreditkartenabrechnung ergeben, in erster Linie der Abklärung der steuerlichen Ansässigkeit des Beschwerdeführers 1. In dieser Hinsicht können diese Informationen notwendig sein, um den Beschwerdeführer 1 korrekt – unter gegebenen Umständen unbeschränkt – zu besteuern (vgl. E. 2.4). Dass daraus direkt kein Vermögen oder steuerliche Erträge sichtbar werden, ist deshalb unbeachtlich.

**3.2.2** Sodann bringen die Beschwerdeführenden vor, dass die Informationsübermittlung betreffend die Vermögensverwaltungsverträge mit der D. \_\_\_\_\_ AG und die entsprechenden Vergütungen für die Festsetzung der Einkommens- und Vermögenssteuer des Beschwerdeführers 1 unerheblich seien.

Die D. \_\_\_\_\_ AG verwaltet sowohl das Vermögen des Beschwerdeführers 1 als auch das Vermögen der von diesem beherrschten Beschwerdeführerin 2. Informationen über die Vermögens- und Einkommensverhältnisse der Beschwerdeführenden weisen den nötigen Zusammenhang mit dem dargestellten Sachverhalt auf und sind entsprechend voraussichtlich erheblich, um eine korrekte Besteuerung vornehmen zu können (vgl. E. 2.4.3). Die Vermögensverwaltungsverträge geben nach eigener Aussage der Beschwerdeführenden unter anderem Aufschluss über den Verwaltungsauftrag und –umfang sowie die Vergütung. Auch solche Informationen lassen Schlüsse auf die Vermögens- und Einkommenssituation des Beschwerdeführers 1 zu, weshalb sie als voraussichtlich erheblich zu qualifizieren sind.

**3.2.3** Die Beschwerdeführenden verlangen weiter, dass keine Informationen über Konten bei der E.\_\_\_\_\_ AG oder in Verbindung mit der F.\_\_\_\_\_ SA übermittelt werden dürften, da diese nichts über die Aufenthaltsorte des Beschwerdeführers 1 aussagen würden und die spanischen Behörden kein legitimes Interesse an diesen Unterlagen hätten.

Diese Argumentation der Beschwerdeführenden geht fehl. Auch wenn diese Informationen keine weiteren Schlüsse betreffend die Ansässigkeit des Beschwerdeführers 1 zulassen sollten, so sind sie trotzdem geeignet, die Vermögens- und Einkommenssituation der Beschwerdeführenden zu erhellen. Aufgrund der Wahrscheinlichkeit, dass der Beschwerdeführer 1 in Spanien unbeschränkt steuerpflichtig ist (E. 3.1.6), sind Unterlagen zur Steuerberechnung ohne Weiteres voraussichtlich erheblich. Die Übermittlung der Informationen ist deshalb nicht auf jene zu beschränken, welche der Festlegung der steuerlichen Ansässigkeit dienen.

### **3.2.4**

**3.2.4.1** Schliesslich halten die Beschwerdeführenden das Ersuchen im Zusammenhang mit G.\_\_\_\_\_ für einen Irrtum seitens der AT, da der Beschwerdeführer 1 in keinerlei Verhältnis zu dieser Person stehe. Die Beschwerdeführenden sehen den Beweis für den Irrtum in der angeblichen Fehlerhaftigkeit des Amtshilfeersuchens selbst.

**3.2.4.2** Laut Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichtes reicht die Angabe einer Kreditkartennummer im Amtshilfegesuch zur Identifikation einer Person aus (E. 2.3.2). Die AT listet die umstrittene Kreditkartennummer im Amtshilfeersuchen unter «5. Requested information» auf und verlangt die dazugehörigen Abrechnungen sowie verbundene Bankkonten. Augenscheinlich reichte diese Angabe für die Vorinstanz auch aus, um das mit der Kreditkarte verbundene Konto G.\_\_\_\_\_ zuordnen zu können. Zudem besteht kein Anlass daran zu zweifeln, dass die Informationen zur Kreditkarte von G.\_\_\_\_\_ von der AT bewusst ersucht wurden.

**3.2.4.3** Die Beschwerdeführenden führen weiter aus, dass es sich bei G.\_\_\_\_\_ nicht um eine betroffene Person im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG handeln könne und die Übermittlung von Informationen zu dieser Person deshalb unzulässig sei.

**3.2.4.4** Die Auslegung des Begriffs der nicht betroffenen Person hat sich nach der voraussichtlichen Erheblichkeit zu richten (E. 2.6.3). Zweck der

spanischen Amtshilfeersuchen ist die Abklärung der steuerlichen Ansässigkeit des Beschwerdeführers 1 und dessen Vermögens- und Einkommensverhältnisse. Die AT ersuchte dabei um Informationen zu besagter Kreditkarte, woraufhin das mit der Kreditkarte verbundene Konto von G. \_\_\_\_\_ zum Vorschein kam. Es kann davon ausgegangen werden, dass 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 Vorinstanz also darauf vertrauen, dass auch die Kreditkarteninformationen von G. \_\_\_\_\_ für die Abklärung der Steuerpflicht des Beschwerdeführers 1 voraussichtlich erheblich sein können (vgl. E. 2.6.3).

Die diesbezüglichen Einwände der Beschwerdeführenden sind demnach nicht zu hören. Die Informationen betreffend die Kreditkarte und das damit zusammenhängende Bankkonto von G. \_\_\_\_\_ sind voraussichtlich erheblich und der AT zu übermitteln.

**3.2.5** Aus dem Gesagten folgt, dass die einzelnen von der AT ersuchten Informationen geeignet sind, Aufschluss über die steuerliche Ansässigkeit wie auch die Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Beschwerdeführers 1 zu geben und deshalb voraussichtlich erheblich sind.

### 3.3

**3.3.1** Die Beschwerdeführenden rügen sodann eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips. Es sei für sie nicht ersichtlich, ob und welche innerstaatlichen Anstrengungen die AT unternommen habe, bevor das Amtshilfeersuchen gestellt worden sei. Im Übrigen reiche eine Erklärung der AT, sie habe alle innerstaatlichen Mittel erfolglos ausgeschöpft, nicht aus, um diesen Umstand zu beweisen. Die Bemühungen hätten nach Auffassung der Beschwerdeführenden «im Original und ungeschminkt offen» gelegt werden müssen.

**3.3.2** Die Beschwerdeführenden verkennen, dass die Vorinstanz gemäss dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip auf die Darstellung des Sachverhalts und die Erklärungen der AT im Amtshilfeersuchen vertrauen darf, sofern diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche entkräftet werden (vgl. E. 2.2 und 2.5.3). Die AT sichert in sämtlichen Amtshilfeersuchen zu, dass

- «d) all possibilities concerning procurement of information within one's own legal jurisdiction have been exhausted except for those which would have involved a disproportionate effort.»

An dieser Darstellung der AT vermögen die Beschwerdeführenden keine ernsthaften Zweifel zu begründen. Die Vorinstanz hat sich in ihrer Schlussverfügung folglich zurecht darauf gestützt.

Im Übrigen ist entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden nicht erforderlich, dass vor Einleitung eines Amtshilfeverfahrens bereits ein innerstaatliches Ansässigkeitsverfahren oder ein Verständigungsverfahren durchgeführt wurde. Insofern handelt es sich auch nicht um ein widersprüchliches Verhalten der ersuchenden Behörde. Relevant ist, dass – wie im vorliegenden Fall – die Frist zur Einreichung der Steuererklärung abgelaufen ist und Zweifel an der Selbstdeklaration des Beschwerdeführers 1 bestehen (vgl. E. 2.5.2).

**3.4** Schliesslich machen die Beschwerdeführenden geltend, weder hätten sich die Amtshilfegesuche zur Form geäussert, in der die ersuchten Informationen übermittelt werden sollen, noch hätte die ersuchende Behörde die Adresse der F.\_\_\_\_\_ SA im Gesuch (...) angegeben.

**3.4.1** Wie die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung vom 1. Oktober 2018 richtigerweise ausführt, beinhaltet jedes der Amtshilfeersuchen folgende Bemerkung:

«With the aim of facilitating the compliance of confidentiality rules, we would be very grateful, if possible, if you could send us the answer as an attachment to the letter between Competent Authorities.»

Die AT hat sich damit ausdrücklich zur gewünschten Form der Informationsübermittlung – nämlich als «attachment to the letter between Competent Authorities» – geäussert (E. 2.3.1).

**3.4.2** Zur fehlenden Adresse der F.\_\_\_\_\_ SA bleibt zu bemerken, dass die Vorinstanz die Adresse nach eigenem Dafürhalten mit «sehr geringfügigem Aufwand» ermitteln konnte und so gar kein Bedarf bestand, die AT gemäss Art. 6 Abs. 3 StAhiG zu einer Verbesserung der Ersuchen aufzufordern (E. 2.3.3).

#### **4.**

Schliesslich bleibt zu prüfen, ob die von der Vorinstanz gewährte Amtshilfe gemäss der Schlussverfügung vom 19. Juni 2018 nicht weiter als die Amtshilfegesuche geht.

**4.1** Im vorliegenden Fall fordert die AT nach dem Wortlaut ihres zweiten Ersuchens vom 15. Dezember 2017 folgende Informationen (vgl. Sachverhalt Bst. A.b):

«In order to ensure the proper assessment of the tax situation for A.\_\_\_\_\_, we would be grateful if you could provide us with the following information, from D.\_\_\_\_\_. AG for the years 2012, 2013 and 2014:

- a) Copy of the contract agreed by A.\_\_\_\_\_ and D.\_\_\_\_\_ AG concerning the management and administration of the personal assets of the mentioned Spanish taxpayer, either by direct participation or indirectly through fiduciary entities.
- b) Amounts received by D.\_\_\_\_\_ AG for the services rendered to A.\_\_\_\_\_ and means of payment.
- c) Investments and disinvestments carried out by D.\_\_\_\_\_ AG complying the orders of the contract with A.\_\_\_\_\_.
- d) Value of A.\_\_\_\_\_ 's portfolio.»

Die unter Punkt a) ersuchten Informationen betreffen ausdrücklich das private direkte *und* indirekte Vermögen des Beschwerdeführers 1, worunter auch Angaben zur Beschwerdeführerin 2 zu subsumieren sind. Die Punkte b) – d) beziehen sich indessen lediglich auf den Beschwerdeführer 1 und deuten nicht darauf hin, dass die Beschwerdeführerin 2 mitgemeint ist. Die Vorinstanz verfügte diesbezüglich jedoch, dass auch betreffend die Punkte b) – d) Informationen betreffend die Beschwerdeführerin 2 zu liefern sind. Damit geht sie über das Ersuchen der AT hinaus, was eine unzulässige spontane Amtshilfe darstellt (E. 2.7) und seitens des Bundesverwaltungsgerichts von Amtes wegen zu korrigieren ist (E. 1.6).

**4.2** Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde insofern teilweise gutzuheissen ist, als dass die Vorinstanz in ihrer Schlussverfügung im Sinne spontaner Amtshilfe über die Ersuchen hinausgeht. Die Dispositiv-Ziff. 2 der angefochtenen Schlussverfügung ist demnach dahingehend abzuändern, als dass die Antworten zu den Punkten b) – d) im Sinne der Erwägung 4.1 auf den Beschwerdeführer 1 zu beschränken sind.

Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

**5.**

**5.1** Angesichts der teilweisen Gutheissung der Beschwerde werden die Verfahrenskosten von CHF 5'000.- den Beschwerdeführenden in reduziertem Umfang von CHF 4'200.- auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss von CHF 5'000.- ist im Umfang von CHF 4'200.- zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Im Mehrbetrag ist der Kostenvorschuss zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz sind keine Kosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der entsprechende Anteil ist daher auf die Staatskasse zu nehmen.

**5.2** Die Beschwerdeinstanz spricht der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG). Obsiegen – wie vorliegend – die anwaltlich vertretenen Beschwerdeführenden nur teilweise, ist die Parteientschädigung entsprechend zu kürzen (Art. 7 Abs. 2 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]).

Demnach ist die Vorinstanz zu verpflichten, den Beschwerdeführenden eine (reduzierte) Parteientschädigung von CHF 1'000.- zu bezahlen.

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

### **1.**

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Dispositiv-Ziff. 2 der angefochtenen Schlussverfügung wird dahingehend abgeändert, als dass die Antworten zu den Punkten b) – d) im Sinne der Erwägung 4.1 auf den Beschwerdeführer 1 zu beschränken sind.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

### **2.**

Die Verfahrenskosten von CHF 5'000.- werden den Beschwerdeführenden im Umfang von CHF 4'200.- auferlegt. Der entsprechende Betrag wird dem Kostenvorschuss von CHF 5'000.- entnommen. Der Restbetrag von CHF 800.- wird den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

### **3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden eine reduzierte Parteientschädigung von CHF 1'000.- zu bezahlen.

### **4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

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: