



Urteil vom 11. Januar 2022

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiber Kevin Müller.

Parteien

A._____ sel.,
vertreten durch
Dr. iur. Claudia Suter, Rechtsanwältin, und
Joël Gyger, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-ES).

Sachverhalt:**A.**

A.a Die spanische Steuerbehörde (Agencia Tributaria, nachfolgend: AT oder ersuchende Behörde) ersuchte die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) mit Schreiben vom [...] 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) um diverse Informationen betreffend A._____ (nachfolgend: betroffene Person) für den Zeitraum vom 1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2016.

A.b Die AT führt im Ersuchen aus, dass sie eine Prüfung im Zusammenhang mit der Einkommens- und Kapitalsteuer («Individual Income Tax and Capital Tax») sowie der Deklaration von im Ausland gehaltenen Rechten und Vermögenswerten («Declaration of Rights and Assets held abroad») der betroffenen Person durchführe. Die betroffene Person habe angegeben, seit [...] in der Schweiz steuerpflichtig zu sein, und seit selbigem Jahr in Spanien keine Steuererklärung mehr eingereicht. Entgegen den Angaben der betroffenen Person geht die AT davon aus, dass Erstere ihren steuerlichen Wohnsitz in Spanien hat. So lägen die wirtschaftlichen Interessen der betroffenen Person als Vorsitzende und Eigentümerin der in Spanien domizilierten B._____ Group, welche sie durch die C._____ SL halte, in Spanien. Die betroffene Person arbeite in den Büros der B._____ SA in [..., Spanien] und ihr stünden verschiedene Wohnungen in Spanien zur Verfügung (z.B. eine unvermietete Wohnung der «Real State Companies» als Teil der «Company Group»), welche als gewöhnlicher Aufenthaltsort gälten. Zudem habe die betroffene Person aufgrund ihrer teilweise noch minderjährigen, in Spanien lebenden Nachkommen auch ihren privaten Lebensmittelpunkt in Spanien.

Die AT hegt den Verdacht, dass verschiedene Einkünfte auf Schweizer Bankkonten verschoben wurden. Ungeachtet einer steuerlichen Ansässigkeit gemäss dem spanischen Einkommenssteuergesetz für natürliche Personen seien ausländische Einkommen, Rechte und Vermögen zu deklarieren, ansonsten diese als nicht gerechtfertigte Kapitalgewinne gälten. Die Absicht des Ersuchens bestehe darin, die Steuersituation der betroffenen Person zu verifizieren und ungeachtet der steuerlichen Ansässigkeit sämtliche Einkommen, Vermögen und weitere Rechte in der Schweiz offenzu-

legen. Dazu müsse sie, die AT, wissen, ob einzig das Einkommen und Vermögen in der Schweiz oder das weltweite Einkommen und Vermögen der betroffenen Person besteuert werde. Die betroffene Person habe sich geweigert, weitere Informationen zu liefern, bis die AT die Steueransässigkeit in Spanien bewiesen habe. Letztlich habe die betroffene Person die AT gebeten, das Verfahren zu sistieren, bis das eingeleitete Verständigungsverfahren abgeschlossen sei.

A.c Die AT ersuchte mit ihrem Schreiben um Folgendes:

- a) *Tax returns submitted in Switzerland by [die betroffene Person]. Please specify the amounts declared, the concepts or sources of income and amounts for each financial year.*
- b) *It is considered essential to know what tax scheme was applied to [die betroffene Person] in the period under examination by the Swiss authorities. Were [die betroffene Person] worldwide income and assets' taxed or was he taxed under a special tax scheme?*
- c) *Did [die betroffene Person] apply to the Swiss administration to be considered tax resident in Switzerland? If affirmative please provide the following information:*
 - *Date of application.*
 - *Identification of the person who acted on behalf of [die betroffene Person].*
 - *Documentation of the tax residence file.*
 - *The procedure used and the requirements laid down and, where appropriate, verified by the Swiss administration for the purpose of certifying this person's residence in Switzerland.*
- d) *According to our information [die betroffene Person] could be the holder, signatory or beneficial owner of the following bank accounts: [Kontonummer 1] and [Kontonummer 2] in D. _____ (BIC: [...]). We kindly ask you to confirm the previous information.*
- e) *Please identify other bank accounts in D. _____ concerning the companies C. _____ SL and E. _____ SA, companies controlled by [die betroffene Person] in which he may appear as signatory or beneficial owner.*
- f) *Our tax auditors have signs that the [...] bank cards [...] and [...] may have been used by [die betroffene Person] Where appropriate, please confirm and identify any bank cards associated to the bank accounts.*

- g) *Please provide bank statements of the account [Kontonummer 1] and [Kontonummer 2] for the years 2014 to 2016.*
- h) *Please identify any other financial investments held by [die betroffene Person] as holder, signatory or beneficial owner. If any, please provide us with the relevant balances and statements.*
- i) *Does the dwelling located at [...] belong to [die betroffene Person]?*
- j) *Please identify any known business or professional activity carried out by [die betroffene Person] in Switzerland, with an indication of the remuneration received.*
- k) *Please identify the companies or entities of which [die betroffene Person] is a partner or director, indicating the activities they carry out and the remuneration [die betroffene Person] receives from them.*

A.d Mit Schreiben vom 6. Dezember 2019 ersuchte die ESTV die Dienststelle Steuern Kanton [...] um Edition der ersuchten Informationen. Mit Schreiben vom 9. Dezember 2019 folgte die Editionsverfügung an die D._____ (nachfolgend: Bank).

B.

Mit Schreiben vom 10. Januar 2020 reichte die betroffene Person eine Stellungnahme ein, in welcher sie die ESTV über das laufende Steuerrevisionsverfahren in Spanien sowie den Antrag um Einleitung eines Verständigungsverfahrens informierten und die Sistierung des Amtshilfeverfahrens beantragte.

C.

Mit Schreiben vom 23. März 2020 informierte die ESTV die betroffene Person über das vorliegende Amtshilfeersuchen der AT und über die beabsichtigte Übermittlung der ersuchten Informationen. Gleichzeitig nahm die ESTV Stellung zu den Vorbringen der betroffenen Person in ihrer Stellungnahme vom 10. Januar 2020. Mit selbigem Schreiben ersuchte die ESTV die betroffene Person im Falle ihrer Zustimmung zur beabsichtigten Übermittlung der Informationen um Bestätigung innert 10 Kalendertagen.

D.

Mit Schreiben vom 14. Mai 2020 nahm die betroffene Person erneut Stellung.

E.

Am 4. November 2020 erliess die ESTV eine Schlussverfügung gegenüber

der betroffenen Person. Die ESTV verfügte, dass sie der AT Amtshilfe leiste und bezeichnete die zu übermittelnden Informationen. Den Antrag der betroffenen Person, es sei keine Amtshilfe zu leisten bzw. das Verfahren sei vorerst zu sistieren, wies die ESTV ab. Sie hielt überdies fest, dass sie die AT auf das Spezialitätsprinzip und den Grundsatz der Geheimhaltung hinweisen werde.

F.

Mit Eingabe vom 4. Dezember 2020 lässt die betroffene Person (nachfolgend auch: Beschwerdeführer) gegen die Schlussverfügung der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 4. November 2020 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht erheben und beantragen, die Verfügung sei aufzuheben und es sei keine Amtshilfe zu leisten. Eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen und das Verfahren zu sistieren. Subeventualiter sei die Sache «zur Vornahme der gesetzeskonformen Schwärzungen» an die Vorinstanz zurückzuweisen. Sub-subeventualiter seien die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen und die Enclosures 1 bis 5 in bestimmter Weise zu schwärzen bzw. anzupassen und erst in revidierter Form auszutauschen. Überdies seien die Kosten- und Entschädigungsfolgen dem Bund aufzuerlegen.

G.

Mit Vernehmlassung vom 25. Januar 2021 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

H.

Mit Replik vom 5. März 2021 nimmt der Beschwerdeführer innert gewährter Frist erneut Stellung und bringt insbesondere vor, die AT habe «das diesem Amtshilfeverfahren zugrunde liegende Verfahren in Spanien vorläufig» eingestellt, und legt den entsprechenden Entscheid («Acuerdo de liquidación») ins Recht. Die AT stellte in ihrem Entscheid im Wesentlichen fest, sie könne nicht nachweisen, dass der Beschwerdeführer über eine ständige Wohnstätte im Spanien verfüge, weshalb die Frage nach der Ansässigkeit vorläufig zugunsten der Schweiz zu entscheiden sei.

I.

Die Vorinstanz dupliziert mit Eingabe vom 8. April 2021 und hält fest, eine Nachfrage bei der AT habe ergeben, dass diese die Informationen nach wie vor benötige.

J.

Mit einer weiteren Eingabe vom 19. April 2021 reicht die Vertreterin des Beschwerdeführers eine Triplik ein und informiert gleichzeitig über den Hinschied des Beschwerdeführers.

K.

Auf die einzelnen Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der spanischen Steuerbehörde vom [...] gestützt auf Art. 25^{bis} DBA CH-ES zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (StAhiG, SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 Bst. a und Art. 24 StAhiG e contrario).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die internationale Amtshilfe in Steuersachen zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31 ff. des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32]). Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

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

1.3 Art. 18a StAhiG sieht vor, dass Amtshilfe betreffend verstorbene Personen geleistet werden kann. Deren Rechtsnachfolgerinnen und Rechtsnachfolger erhalten Parteistellung. Die Schweiz hat laut der entsprechenden Botschaft sicherzustellen, dass Informationen über verstorbene Personen in jedem Fall ausgetauscht werden können. Deshalb darf die gemäss schweizerischem Recht fehlende Partei- und Prozessfähigkeit nicht dazu führen, dass die staatsvertraglich geschuldete Leistung von Amtshilfe allein aus diesem Grund verunmöglicht wird. Vielmehr erhalten «Personen

(einschliesslich Verstorbener), Sondervermögen und andere Rechtseinheiten, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden, Parteistellung» (Botschaft des Bundesrates vom 21. November 2018 zur Umsetzung der Empfehlungen des Globalen Forums über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke im Bericht zur Phase 2 der Länderüberprüfung der Schweiz, BBl 2019 279, 303; vgl. auch Urteile des BVGer A-5579/2020 vom 23. August 2021 E. 9.1 ff., A-2664/2020 vom 26. Januar 2021 E. 6.6).

Trotz des Hinschieds des Beschwerdeführers kommt diesem folglich Parteistellung zu und das vorliegende Verfahren ist weiterzuführen. Da weder Rechtsnachfolgerinnen oder Rechtsnachfolger in Erscheinung getreten sind noch um Parteistellung ersucht haben, kann im vorliegenden Verfahren von der Ermittlung selbiger abgesehen werden. Im Übrigen war der verstorbene Beschwerdeführer während des gesamten Verfahrens vor Bundesverwaltungsgericht rechtsgültig vertreten. Die entsprechende Vollmacht erlischt ausdrücklich erst zwölf Monate nach dem Ableben des Beschwerdeführers.

Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist folglich einzutreten (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

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

2.

2.1 Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuer-sachen gegenüber Spanien ist Art. 25^{bis} DBA CH-ES sowie Ziff. IV des dazugehörigen Protokolls vom 29. Juni 2009 (nachfolgend: Protokoll) 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 anwendbar auf die Steuerjahre seit 1. Januar 2010; Art. 13 Abs. 2 Bst. [iii] des Änderungsprotokolls, AS 2013 2367, 2375 f.; BBl 2011 9153). 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.

2.2

2.2.1 Das Verbot der Beweisausforschung ist Ausdruck des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes. Es sollen soweit als möglich relevante Informationen ausgetauscht werden können, ohne dass ein Vertragsstaat «fishing expeditions» eines anderen Staates unterstützen oder Informationen liefern muss, deren Relevanz unwahrscheinlich ist (BGE 144 II 206 E. 4.2; Urteil des BVGer A-4192/2020, A-4194/2020, A-4196/2020 vom 25. März 2021 E. 2.3.1 mit Hinweisen).

2.2.2 Ziff. IV Abs. 3 des Protokolls hält dementsprechend fest, dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls sieht zwar wichtige verfahrenstechnische Voraussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions» vor; seine Bst. a-e sind jedoch nicht so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern (Urteile des BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.3.2, A-5737/2019 vom 26. August 2020 E. 4.2.1 [das BGer ist mit Urteil 2C_842/2020 vom 14. Oktober 2020 auf die Beschwerde nicht eingetreten]).

2.2.3 Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine dort steuerpflichtige Person korrekt zu besteuern. Ob eine Information in diesem Sinne erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend beurteilen. Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich dabei darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (sog. Plausibilitätskontrolle; zum Ganzen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2,

142 II 161 E. 2.1.1, je mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.3.4).

Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht notwendig, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3 mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.3.4; vgl. zum Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit auch Art. 26 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen [nachfolgend: OECD-MA]). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen (Urteil des BVGer A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.2.1; vgl. auch Art. 4 Abs. 3 StAhiG). Keine Rolle spielt dagegen, wenn sich nach der Beschaffung der Informationen herausstellt, dass diese nicht relevant sind (BGE 143 II 185 E. 3.3.2 mit Hinweisen).

2.2.4 Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist demnach erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als in diesem Sinn erheblich erweisen werden. Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-3810/2020 vom 16. März 2021 E. 2.2.3). Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden. Daher ist gemäss Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht der strikte Beweis des Sachverhalts zu verlangen, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (Urteil des BVGer A-3810/2020 vom 16. März 2021 E. 2.4 mit Hinweisen).

2.2.5 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. 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-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.3.6, A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.4).

2.2.6 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 berechtigte 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 zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips nur Personen geschützt werden, die schlichtweg 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; statt vieler: Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es aber unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, welche nicht betroffene Personen sind. Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu steuernden 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 würden, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff., 143 II 506 E. 5.2.1, 142 II 161 E. 4.6.1; Urteile des BGer 2C_67/2021 vom 28. Januar 2021 E. 3.1, 2C_387/2016 vom 5. März 2018 E. 5.1; zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-2177/2021 vom 22. September 2021 E. 3.3.4).

Das Bundesgericht hat insbesondere die Namen von an Banktransaktionen beteiligten Dritten, da sie geeignet waren, den Wohnsitz des Steuerpflichtigen zu ermitteln, als voraussichtlich erheblich qualifiziert und somit deren Ermittlung zugelassen (BGE 142 II 161 E. 4.6.2; vgl. auch Urteil des

BGer 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.3). Dasselbe hat das Bundesgericht bezüglich der Namen von an einem Bankkonto einer Gesellschaft wirtschaftlich Berechtigten entschieden, wenn ein genügend enger Zusammenhang zum Steuersachverhalt besteht und davon auszugehen ist, dass dessen Identität geeignet ist, Letzteren weiter zu erhellen (Urteil des BGer 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.4; vgl. auch Urteil des BGer 2C_387/2016 vom 5. März 2018 E. 5.2 f., wobei das Bundesgericht im Sinne eines Spezialfalls nur die Namen der wirtschaftlich Berechtigten mit demselben Familiennamen wie der Steuerpflichtige als voraussichtlich erheblich qualifizierte).

2.2.7 Weiter besteht nach Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Art. 25^{bis} DBA CH-ES den Steuerbehörden des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern haben:

- a) die Identität der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person;
- b) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;
- c) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;
- d) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
- e) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.

2.3 Ein wichtiges Element in der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4, 143 II 224 E. 6.3, je mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-2175/2021 vom 22. September E. 2.3). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfefverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (vgl.

BGE 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-2175/2021 vom 22. September E. 2.3, A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteil des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9). Folglich ist die Wahrung des Grundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; Urteil des BVGer A-5034/2020 vom 7. Mai 2021 E. 2.4.1). Es liegt dabei 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-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9, A-5034/2020 vom 7. Mai 2021 E. 2.4.1).

2.4

2.4.1 Nach ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (statt vieler und ausführlich hergeleitet: Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1, A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1, A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.5). Die in den Unterlagen erwähnten Personen sind damit durch das Spezialitätsprinzip geschützt, welches auch eine persönliche Dimension aufweist (BGE 147 II 13 E. 3.4.3 und 3.5, 146 I 172 E. 7.1.3).

2.4.2 Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (oben E. 2.3) spielt auch eine Rolle in Bezug auf das Spezialitätsprinzip. Gestützt auf das Vertrauensprinzip kann grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch Staaten eingehalten wird, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag verbunden sind, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2 und 4.3.1, 115 Ib 373 E. 8, 107 Ib 264 E. 4b; Urteil des BGer 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2177/2021 vom 22. September 2021 E. 3.5.2).

2.5

2.5.1 Nach dem in Ziff. IV Abs. 1 des Protokolls erwähnten Subsidiaritätsprinzip (vgl. dazu und zur vergleichbaren Regelung in Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG statt vieler: Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020

E. 2.6.1 mit Hinweisen) besteht Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er zur Beschaffung der Informationen alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel ausgeschöpft hat, sofern dies nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbunden ist.

2.5.2 Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. oben E. 2.3) besteht rechtsprechungsgemäss kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liege ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes sowie ein ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.5.2, A-5034/2020 vom 7. Mai 2021 E. 2.5.2).

3.

Vorweg ist auf die Ausführungen des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit dem Subsidiaritätsprinzip einzugehen. Der Beschwerdeführer moniert diesbezüglich, die Aussage der AT, er, der Beschwerdeführer, habe sich kategorisch geweigert, Informationen zur Verfügung zu stellen, sei un- wahr.

Aus den Akten (act. 19, S. 58) geht indes hervor, dass der Vertreter des Beschwerdeführers am 26. Juni 2019 (frei übersetzt) mitteilte, dass er keine weiteren Angaben mache, welche nur vonnöten wären, wenn der Beschwerdeführer über eine Wohnstätte in Spanien verfügte:

«En consecuencia, por aplicación del CDI, como la única vivienda que dispone mi representado está en [...] (Suiza), éste es residente en Suiza, por lo que el que suscribe considera que no procede aportar ninguna otra información, que sólo sería precisa en el caso de que mi representado tuviera una vivienda en España.»

Die Aussage der AT im Ersuchen erweist sich somit nicht als falsch. Dem Beschwerdeführer gelingt es folglich nicht, die Erklärung der AT in Zweifel zu ziehen, weshalb in Anwendung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips davon auszugehen ist, dass die AT alle in ihrem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel ausgeschöpft hat (vgl. oben E. 2.5.1 f.).

4.

In der Hauptsache macht der Beschwerdeführer im Wesentlichen geltend, der von der AT dargelegte Sachverhalt weise etliche Fehler, Lücken, Widersprüche und gar Falschaussagen auf. Da der AT nicht gelinge, rechtsgenügende Anhaltspunkte für eine Steuerpflicht in Spanien nachzuweisen, könne gar keine Plausibilitätskontrolle vorgenommen werden bzw. fehle es an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen.

4.1

4.1.1 Betreffend seine wirtschaftlichen Interessen in Spanien bringt der Beschwerdeführer vor, seine Tätigkeit verlange eine gewisse Anwesenheit vor Ort. So sei er in den Jahren 2014 bis 2016 mehrfach nach [..., Spanien] gereist und habe dabei ausnahmslos in Hotels übernachtet. Der Beschwerdeführer untermauert diese Aussagen mit Rechnungen für Hotelübernachtungen und Flüge. Die Feststellung der AT, er habe jeweils zwischen 9.00 und 18.00 Uhr in [..., Spanien] in den Räumlichkeiten der B. _____ SA gearbeitet, entspreche nicht den tatsächlichen Gegebenheiten, was die B. _____ SA mit einem Schreiben auch klargestellt habe.

Der Beschwerdeführer wirft der Vorinstanz vor, nicht erkannt zu haben, dass die AT den Sachverhalt fehlerhaft geschildert habe, sowie die eingereichten Belege nicht zum Anlass genommen zu haben, die Sachverhaltsdarstellung der AT zu entkräften.

4.1.2 Der Beschwerdeführer vermag mit seinen Ausführungen zwar durchaus nachvollziehbar zu belegen, dass er jeweils in Hotels übernachtet hat. Dass er in Spanien berufliche Interessen verfolgt, ist aber nicht zu übersehen und auch nicht bestritten. Bereits in diesem Umstand besteht ein möglicher Anknüpfungspunkt für die Besteuerung des Beschwerdeführers in Spanien, werden doch beispielsweise auch in der Schweiz Verwaltungsräte mit Wohnsitz im Ausland besteuert (vgl. Art. 5 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]).

In Anbetracht der wirtschaftlichen Interessen, insbesondere den Gesellschaften im Besitz des Beschwerdeführers, bestehen folglich Anknüpfungspunkte für eine Steuerpflicht in Spanien. Damit ist den Anforderungen an das Amtshilfegesuch insofern genüge getan, als die Informationen grundsätzlich als voraussichtlich erheblich gelten könnten (vgl. oben E. 2.2.5). Eine nähere Untersuchung der Steuerpflicht drängt sich nicht auf. Es ist grundsätzlich nicht Aufgabe der schweizerischen Behörden, zu beurteilen, ob nach spanischem Recht ein Steuerwohnsitz in Spanien besteht

(vgl. Urteil des BGer 2C_805/2018 vom 23. August 2019 E. 4.5 mit Hinweis auf BGE 145 II 122 E. 2.2.2 und E. 3.2 sowie BGE 142 II 161 E. 2.2.2; Urteil des BVGer A-1562/2018 vom 3. August 2020 E. 4.2). Auch auf die Grundlagen des innerstaatlichen spanischen Steuerrechts ist nicht weiter einzugehen. Es obliegt nicht der ersuchten Behörde oder dem Bundesverwaltungsgericht, diese Rechtsgrundlagen auszulegen (vgl. Urteil des BVGer A-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 5.3).

4.1.3 An dieser Feststellung vermag auch nichts zu ändern, dass der Beschwerdeführer nachvollziehbar begründet, dass er in Spanien über keine ständige Wohnstätte verfügt und dies unter anderem mit zahlreichen Hotelrechnungen und Flugtickets belegt. Wenn die Vorinstanz in diesem Zusammenhang die durch Rechnungen nachgewiesenen Hotelübernachtungen als (reine) Parteibehauptungen würdigt, kann ihr insoweit nicht gefolgt werden.

Es ist zudem davon auszugehen, dass die Wohnung im Besitz der E. _____ SL aufgrund der vom Beschwerdeführer eingereichten Unterlagen tatsächlich vermietet wurde und dem Beschwerdeführer damit nicht zur Verfügung gestanden hat. Ebenso scheint die Annahme der AT bzw. der Vorinstanz, dass der Beschwerdeführer während seinen Aufhalten in [..., Spanien] die Wohnung seiner Ex-Frau bzw. seiner ehemaligen Partnerin genutzt haben soll, eher lebensfremd.

Der Vorinstanz kann des Weiteren nicht gefolgt werden, wenn sie dem Beschwerdeführer vorhält, seine Erklärungen reichten nicht aus, um den Sachverhalt betreffend die verfügbaren Wohnungen zu widerlegen, da die AT nicht präzisiert habe, um welche Wohnungen es sich handelt. Es kann dem Beschwerdeführer nicht zum Nachteil gereichen, wenn die ersuchende Behörde bei der Darstellung des Sachverhalts Mutmassungen anstellt, welche es dem Beschwerdeführer faktisch verunmöglichen, diese Vorbringen zu entkräften. Dem Beschwerdeführer ist zuzustimmen, wenn er ausführt, das Amtshilfeersuchen sei so zu verstehen, dass sich die AT auf *eine* Wohnung der E. _____ SL bezieht.

Insgesamt vermag der Beschwerdeführer bezüglich der ständigen Wohnstätte rechtsgenügende Zweifel an der Sachverhaltsdarstellung der AT zu erwecken. Wie vorstehend erwähnt, besteht indes im Grundsatz weiterhin ein Anknüpfungspunkt aufgrund der wirtschaftlichen Interessen des Beschwerdeführers in Spanien (vgl. oben E. 4.1.2). Darin unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt auch von demjenigen, welcher dem Urteil

des Bundesverwaltungsgerichts A-3374/2018 vom 3. April 2019 zugrunde lag, auf welches sich der Beschwerdeführer mit seiner Argumentation stützt.

4.2 Sodann stellt sich die Frage, ob die konkreten, ersuchten Informationen als voraussichtlich erheblich gelten können. Wie erwähnt beschränkt sich das Bundesverwaltungsgericht darauf, zu prüfen, ob die ersuchten Informationen mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden bzw. ob im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die Informationen als erheblich erweisen werden (sog. Plausibilitätskontrolle; oben E. 2.2.3 f.).

4.2.1

4.2.1.1 Betreffend die zur Übermittlung vorgesehenen Steuererklärungen bringt der Beschwerdeführer vor, die Bemessungsgrundlagen einer pauschal besteuerten Person seien laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht relevant für die anfragende Steuerbehörde. Aus den Informationen aus den Steuererklärungen könne nicht hergeleitet werden, wie hoch sein Einkommen bzw. das Vermögen sei.

4.2.1.2 Die Vorinstanz hält demgegenüber dafür, dass der Zweck des Amtshilfeersuchens in der Überprüfung der Steuersituation des Beschwerdeführers bestehe. Die Steuererklärungen, welche von der ersuchenden Behörde explizit erfragt worden seien, seien erwartungsgemäss die ersten und wichtigsten Dokumente, welche diesem Zweck dienen.

4.2.1.3 Der Beschwerdeführer verweist zurecht auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach die Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung nicht als voraussichtlich erheblich gelten kann, da diese Beträge keinen Aufschluss über die erzielten Einkünfte der pauschal besteuerten Person geben (vgl. Urteil des BGer 2C_764/2018 vom 7. Juni 2019 E. 6.1.2). Die Bemessungsgrundlagen sind mithin nicht zu übermitteln.

Dies führt indes nicht dazu, dass die gesamten Steuererklärungen nicht zu übermitteln sind. Die jeweils beiliegenden Aufstellungen über die Vermögenswerte geben (zumindest teilweise) Aufschluss über die Vermögens- und Ertragslage des Beschwerdeführers und sind folglich geeignet zur Überprüfung der Steuersituation desselben.

4.2.1.4 Somit können die Steuererklärungen des Beschwerdeführers zwar übermittelt werden, die darin enthaltenen Bemessungsgrundlagen (Fr. [...])

sind indes vorgängig zu schwärzen. Entsprechend ist auch die Antwort zu Frage a) (oben Sachverhalt Bst. A.c) anzupassen bzw. die Angaben zur Bemessungsgrundlage zu löschen.

4.2.2

4.2.2.1 Des Weiteren moniert der Beschwerdeführer, die Antwort zu Frage b) («*According to the cantonal tax administration [...], the worldwide income and assets were determined based on the lump-sum tax regime and taxed by applying the ordinary income and wealth tax rates of that regime.*») betreffend die Art der Besteuerung des Beschwerdeführers sei nicht geeignet, zum Gesamtbild über die finanzielle und steuerliche Situation beizutragen.

Im Sinne eines Eventualstandpunktes beantragt der Beschwerdeführer, dass die Antwort, sollte sie übermittelt werden, insofern anzupassen sei, als die Passage «*of that regime*» gestrichen werde.

4.2.2.2 Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers kann die Aussage, dass er pauschal besteuert worden sei, sehr wohl dienlich sein für das Gesamtbild über seine finanzielle und (einkommens-)steuerliche Situation (vgl. Urteil des BGer 2C_764/2018 vom 7. Juni 2019 E. 6.1.2). Die erneute Argumentation im Hinblick auf die fehlende Erheblichkeit der Bemessungsgrundlagen verfängt mit Blick auf die Antwort zu Frage b) nicht, da es hier nicht um ebendiese Bemessungsgrundlagen geht, sondern um die generelle Besteuerung des Beschwerdeführers.

Die Steuer bei der Besteuerung nach dem Aufwand wird nach dem ordentlichen Steuertarif berechnet (Art. 14 Abs. 4 DBG; Art. 6 Abs. 4 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 [StHG, SR 642.14]). Für pauschal besteuerte Personen dient folglich derselbe Steuertarif zur Berechnung der Steuer wie bei den übrigen ordentlich besteuerten Personen. Lediglich die Bemessungsgrundlage wird unterschiedlich hergeleitet. Es stellt sich deshalb die Frage, ob die Aussage «*[...] taxed by applying the ordinary income and wealth tax rates of that [lump-sum tax] regime*» nicht in sich widersprüchlich ist. Einerseits wird damit auf den ordentlichen Steuertarif verwiesen und andererseits gleichzeitig auf die Pauschalbesteuerung Bezug genommen. Zur Vermeidung dieses allfälligen Widerspruchs oder von Fehlinterpretationen ist die Formulierung «*of that regime*» zu streichen.

4.2.2.3 Somit ist die Antwort zu Frage b) grundsätzlich zu übermitteln, wobei vorgängig die Formulierung «*of that regime*» zu löschen ist.

4.2.3

4.2.3.1 Betreffend das auszutauschende Ruling bringt der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, dieses sei nicht zu übermitteln und die Vorinstanz stütze sich zu Unrecht auf die bundesverwaltungsgerichtliche Rechtsprechung betreffend die Übermittlung von Informationen im Zusammenhang mit einem Dauerschuldverhältnis.

4.2.3.2 Vorweg ist festzuhalten, dass die AT – entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers – ausdrücklich um die «Documentation of the tax residence file» ersuchte, deren Bestandteil das Ruling bildet. Von einem unzulässigen spontanen Informationsaustausch kann folglich keine Rede sein.

Das Bundesverwaltungsgericht kam in seinem Urteil A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 zum Schluss, dass Rulings grundsätzlich übermittelt werden können. Es erwog, dass die «zur Übermittlung vorgesehenen Informationen aus dem Steuerruling [...] für die Steuerberechnung bzw. die Besteuerung der Zinserträge» als voraussichtlich erheblich zu qualifizieren seien.

Aus den Steuererklärungen («für die Besteuerung nach dem Aufwand») der vorliegend in Frage stehenden Steuerperioden 2014 bis 2016 geht hervor, dass die Steuern jeweils anhand des im Ruling festgelegten Aufwands von Fr. [...] berechnet wurden. Es kann deshalb davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer weiterhin gestützt auf das Ruling und die darin festgehaltenen Lebensumstände besteuert wurde. Dass alljährlich eine Kontrollrechnung vorgenommen wird, ändert daran nichts, ist diese doch selbst im Ruling vorgesehen.

Im Übrigen legt der Beschwerdeführer auch nicht dar, inwiefern das Ruling in den Jahren 2014 bis 2016 nicht mehr angewendet worden sein soll, sondern belässt es bei einer blossen Behauptung.

Mithin ist es nicht ausgeschlossen, dass die im Ruling enthaltenen Informationen – mit nachfolgender Ausnahme – der Erstellung eines Gesamtbildes zur finanziellen und steuerlichen Situation des Beschwerdeführers dienlich sein können.

Im Sinne der obigen Erwägung (E. 4.2.1.4) sind die Bemessungsgrundlagen (Steuerbares Einkommen: Fr. [...]; Steuerbares Vermögen: Fr. [...]) vor der Übermittlung indes zu schwärzen.

4.2.4

4.2.4.1 Bezüglich der Antwort auf die Frage d) der ersuchenden Behörde, ob der Beschwerdeführer Inhaber, Zeichnungsberechtigter oder wirtschaftlich Berechtigter der Konten [Kontonummer 1] und [Kontonummer 2] sei (oben Sachverhalt Bst. A.c), beantragt der Beschwerdeführer die ersatzlose Streichung der Antwort betreffend ersteres Konto. Diese Information sei nicht voraussichtlich erheblich, da sie nicht dazu diene, eine nicht zweifelsfreie Erkenntnis zu überprüfen. Mit derselben Begründung beantragt der Beschwerdeführer die Löschung der Antwort zu Frage f) der ersuchenden Behörde (oben Sachverhalt Bst. A.c) betreffend allfällig vorhandene Kreditkarten.

4.2.4.2 Wie der Beschwerdeführer richtigerweise ausführt, können die zu übermittelnden Informationen auch dazu dienen, bereits vorhandene Daten zu überprüfen. Dass der Beschwerdeführer Letztere angeblich bereits selbst zur Verfügung gestellt hat, vermag daran auch nichts zu ändern. Ohnehin ist fraglich, kann aber vorliegend offenbleiben, ob dem Beschwerdeführer diesbezüglich nicht das Rechtsschutzinteresse abgeht, stört er sich doch nach eigenen Angaben nicht an der Übermittlung der Daten.

Somit ist der Antrag betreffend die Löschung eines Teils der Antwort zu Frage d) sowie der Antwort zu Frage f) abzuweisen. Die Antworten können daher wie in der vorinstanzlichen Schlussverfügung vorgesehen übermittelt werden.

4.2.5

4.2.5.1 Betreffend die Kontoauszüge zu Konto [Kontonummer 3] (Enclosure 3) und weiteren Konten (vgl. Frage h) [oben Sachverhalt Bst. A.c] bzw. Enclosure 5) beantragt der Beschwerdeführer, die Informationen zu Dritten, welche im Zusammenhang mit Zahlungen in den Kontoauszügen vermerkt seien, seien auszusondern, zu schwärzen bzw. nicht auszutauschen. Als Begründung bringt der Beschwerdeführer vor, dass die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht als betroffen im Sinne des StAhiG gälten, unzulässig sei, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich erheblich seien. Aus dem «Amtshilfeverfahren» sei gerade nicht ersichtlich, inwiefern Angaben über die Identität von Zahlungsempfängern

der ersuchenden Behörde helfen könnten, seine Steueransässigkeit bzw. sein Einkommen und Vermögen in der Schweiz festzulegen.

4.2.5.2 Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers gelten gemäss der gefestigten bundesgerichtlichen und bundesverwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung Informationen zu an Banktransaktionen beteiligten Dritten als voraussichtlich erheblich, da sie geeignet sein können, den Wohnsitz des Steuerpflichtigen zu ermitteln (oben E. 2.2.6). Der Beschwerdeführer vermag mit der nicht weiter substantiierten Aufzählung gewisser Dritter nicht rechtsgenügend aufzuzeigen, inwiefern sich die entsprechenden Informationen nicht als Indizien für seinen steuerlichen Wohnsitz eignen sollten. Mit anderen Worten kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Informationen zu den erwähnten Dritten für die Klärung der steuerlichen und finanziellen Situation des Beschwerdeführers voraussichtlich erheblich sind.

Einzige Ausnahme bildet die Erwähnung von F._____ (Enclosure 5, S. 130). Es ist nicht ersichtlich, inwiefern dessen Nennung («Teilnahme Seminar [...] [von Herrn F._____]») als Indiz für die Steueransässigkeit des Beschwerdeführers geeignet sein soll bzw. für die Besteuerung desselben voraussichtlich erheblich sein könnte. Vielmehr scheint dieser Name rein zufällig in den Kontoauszügen des Beschwerdeführers aufzutauchen. Der Name ist folglich zu schwärzen.

Im Übrigen sind alle Drittpersonen durch das Spezialitätsprinzip vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat gegen sie selbst geschützt (vgl. oben E. 2.4.1). Die Vorinstanz hat in ihrer Schlussverfügung denn auch ausdrücklich festgehalten, dass die genannten Informationen nur im Verfahren gegen den Beschwerdeführer und nur für den im Ersuchen genannten Sachverhalt verwertet werden dürfen. Im Lichte des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips gibt es vorliegend keinen Anlass, an der Einhaltung des Spezialitätsprinzips durch den ersuchenden Staat zu zweifeln (vgl. oben E. 2.4.2).

Sofern der Beschwerdeführer vorbringt, die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen lägen der ersuchenden Behörde bereits vor, so kann auf die obigen Erwägungen (E. 4.2.4.2) verwiesen werden. Der Beschwerdeführer dringt mit dieser Argumentation nicht durch.

Die Kontoauszüge zu Konto [Kontonummer 1] (Enclosure 3) sowie die Unterlagen zu den weiteren Konten des Beschwerdeführers (Enclosure 5)

können folglich nach vorgängiger Schwärzung des Namens von F. _____ (Enclosure 5, S. 130) übermittelt werden.

4.2.6

4.2.6.1 Betreffend die Kontoauszüge zu Konto [Kontonummer 2] (Enclosure 4) macht der Beschwerdeführer geltend, dieses Konto sei nachweislich nicht ihm zuzuordnen. Weder der Name der Kontoinhaberin noch der Kontoauszug selbst seien relevant, um seine Steueransässigkeit bzw. sein Einkommen und Vermögen festzustellen. Die ersuchende Behörde mache diesen Umstand insofern selbst klar, als sie danach frage, ob das Konto ihm (dem Beschwerdeführer) zuzuordnen sei und «auf weitere Ausführungen für den Fall, dass dies nicht zutreffen sollte, verzichtet».

Die erforderliche Antwort bezüglich des besagten Kontos werde, so der Beschwerdeführer weiter, bereits zu Frage d) (vgl. oben E. 4.2.4) erteilt. Ein uneingeschränkter Austausch des ungeschwärzten Auszugs sei nicht rechtmässig.

4.2.6.2 Die Vorinstanz hielt in ihrer Schlussverfügung diesbezüglich im Wesentlichen fest, dass sie anlässlich ihrer durchgeführten Plausibilitätsprüfung festgestellt habe, dass die ersuchende Behörde Kenntnis eines Schweizer Bankkontos habe, welches mit dem Beschwerdeführer in Verbindung stehen könnte. Für die ersuchende Behörde sei es zur Beurteilung der steuerlichen Situation des Beschwerdeführers notwendig zu wissen, ob diesem über das besagte Konto und damit über einen informellen Weg Gelder zugeflossen seien. Dass das Konto der damaligen Lebenspartnerin gehört habe, bestätige die Vermutung, dass der Beschwerdeführer eine Verbindung zu diesem Konto aufweise. Im Sinne des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips dürfe davon ausgegangen werden, dass der in Frage stehende Kontoauszug für die ersuchende Behörde eine Rolle spiele und für die Abklärung der Steuerpflicht des Beschwerdeführers voraussichtlich erheblich sei.

4.2.6.3 Die ersuchende Behörde hegt die Vermutung, dass der Beschwerdeführer (auch) der Inhaber, Zeichnungsberechtigte oder wirtschaftlich Berechtigte des besagten Kontos sei. Diese Vermutung wird indes mit der Antwort zu Frage d) widerlegt. Damit entfällt der einzige Anhaltspunkt im Zusammenhang mit dem fraglichen Bankkonto, nämlich die Vermutung der ersuchenden Behörde.

Durch die Frage d) manifestiert die ersuchende Behörde ihre Absicht, Kenntnis über die Konten des Beschwerdeführers zu erlangen. Demgegenüber ergibt sich aus dem Ersuchen nicht, dass auch Konten von Ehegatten oder Lebensgefährten wie namentlich das Konto der damaligen Lebenspartnerin des Beschwerdeführers für die ersuchende Behörde von Bedeutung sind. Vielmehr stellt das Ersuchen bezüglich der besagten Kontoauszüge im Lichte der widerlegten Vermutung eine Anfrage auf Gerätewohl dar, ohne jeglichen, durch die ersuchende Behörde dargelegten Anhaltspunkt hinsichtlich deren voraussichtliche Erheblichkeit. Daran ändert nichts, dass erst die Edition der Kontoauszüge den Umstand zu Tage brachte, dass nicht der Beschwerdeführer, sondern die damalige Lebenspartnerin Inhaberin des Kontos war, hat sich die voraussichtliche Erheblichkeit doch bereits aus dem Ersuchen zu ergeben (vgl. oben E. 2.2.4).

Mithin sind die Kontoauszüge zu Konto [Kontonummer 2] (Enclosure 4) aufgrund fehlender voraussichtlicher Erheblichkeit nicht zu übermitteln.

4.2.7 Letztlich macht der Beschwerdeführer geltend, die Antwort zu Frage i) sei nicht zu übermitteln, da sie nicht der Überprüfung zweifelhafter Erkenntnisse dienen könne. Diesbezüglich kann erneut auf die obigen Erwägungen (E. 4.2.4.2) verwiesen werden. Der Beschwerdeführer dringt mit seiner Argumentation folglich nicht durch und die Antwort zu Frage i) ist wie in der angefochtenen Schlussverfügung vorgesehen zu übermitteln.

5.

5.1 Nach dem Gesagten ist der Hauptantrag des Beschwerdeführers, die Schlussverfügung sei aufzuheben und es sei keine Amtshilfe zu leisten, im Sinne der obigen Erwägungen (E. 4.2.6.3) teilweise gutzuheissen.

5.2 Mit seinem Eventualbegehren beantragt der Beschwerdeführer die Sistierung des Amtshilfeverfahrens während der Dauer des Verständigungsverfahrens.

5.2.1 Der Beschwerdeführer bringt vor, der Zweck eines Amtshilfeersuchens könne unter anderem in der Beurteilung der Ansässigkeit des Beschwerdeführers liegen. Gleichzeitig bilde selbige Ansässigkeit ein zentrales Element des Verständigungsverfahrens. Auch wenn ein Amtshilfeverfahren und ein Verständigungsverfahren parallel laufen dürften, so der Beschwerdeführer weiter, ergebe es aus prozessökonomischer Sicht keinen Sinn, Informationen auszutauschen, ein Steuerverfahren in Spanien voran-

zutreiben und ihn (den Beschwerdeführer) zu veranlassen, während in einem parallelen Verfahren festgestellt werden könnte, ob dem ersuchenden Staat überhaupt das Besteuerungsrecht zukomme.

5.2.2 Wie der Beschwerdeführer richtigerweise ausführt, ist die Frage des strittigen Steuerdomizils nicht im Amtshilfeverfahren zu beantworten. Vielmehr können die im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens ersuchten Informationen dem ersuchenden Staat dazu dienen, die Frage nach dem Steuerdomizil zu beantworten bzw. zu überprüfen (vgl. oben E. 2.2.4). Würde das vorliegende Amtshilfeverfahren sistiert, so würden dem ersuchenden Staat allenfalls genau jene Informationen vorenthalten, die im Rahmen des Verständigungsverfahrens ausschlaggebend sein könnten.

Da es im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens gerade nicht in der Kompetenz der ersuchten Behörde bzw. des Bundesverwaltungsgerichts liegt, die Frage nach dem Steuerdomizil zu beurteilen (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.2, 142 II 161 E. 2.2.2), besteht diesbezüglich auch keine Gefahr widersprüchlicher Urteile. Ebenso wenig ist ersichtlich, dass unter diesen Umständen prozessökonomische Gründe für eine Sistierung sprechen sollen. Im Gegenteil ist das hier einzig zu beurteilende Amtshilfeverfahren möglichst zügig durchzuführen (Art. 4 Abs. 2 StAhiG; zum Beschleunigungsgebot statt vieler: Urteil des BGer 2C_804/2019 vom 21. April 2020 E. 3.1 ff.).

Der Eventualantrag auf Sistierung des vorliegenden Amtshilfeverfahrens ist mithin abzuweisen.

5.3 Der Subeventualantrag des Beschwerdeführers auf Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zur «gesetzeskonformen Schwärzung» ist im Sinne der obigen Erwägungen (E. 4.2.1.4, 4.2.3.2 und 4.2.5.2) teilweise gutzuheissen.

5.4 Der Sub-Subeventualantrag des Beschwerdeführers auf Schwärzung bzw. Anpassung bestimmter Antworten oder zu übermittelnder Unterlagen ist im Sinne der obigen Erwägungen (E. 4.2.2.3) ebenfalls teilweise gutzuheissen, soweit er durch die teilweise Guttheissung des Subeventualantrags nicht bereits gegenstandslos geworden ist.

Die Sache ist insofern an die Vorinstanz zurückzuweisen.

6.

6.1 Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten

ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Insgesamt sind die Verfahrenskosten auf Fr. 5'000.-- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und ausgangsgemäss dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 4'000.-- aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von insgesamt Fr. 5'000.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'000.-- ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Vorinstanzen sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

6.2 Der teilweise obsiegende Beschwerdeführer hat Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 1 VGKE).

Da die Rechtsvertreter des Beschwerdeführers keine Kostennote eingereicht haben, ist die Parteientschädigung aufgrund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Wie aus Art. 12 in Verbindung mit Art. 8 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 1 VGKE hervorgeht, hat die Parteientschädigung nicht jeden erdenklichen, sondern nur den notwendigen Aufwand zu ersetzen (Urteil des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 4.2.2).

Die reduzierte Parteientschädigung wird vorliegend praxisgemäss auf Fr. 1'500.-- festgesetzt.

7.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Der Sistierungsantrag wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, im Übrigen aber abgewiesen.

3.

Die Vorinstanz wird angewiesen, die entsprechenden Schwärzungen bzw. Anpassungen im Sinne der Erwägungen vorzunehmen. Die Sache wird insofern an die Vorinstanz zurückgewiesen. Enclosure 4 ist nicht zu übermitteln.

4.

Die Verfahrenskosten werden dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 4'000.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem vom Beschwerdeführer einbezahlten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 1'000.-- wird ihm nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

5.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'500.-- zu bezahlen.

6.

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Kevin Müller

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: