



Abteilung I
A-4987/2021

Urteil vom 20. Mai 2022

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richterin Iris Widmer,
Gerichtsschreiber Kaspar Gerber.

Parteien

Erbengemeinschaft A. _____,

bestehend aus:

1. B. _____,
2. C. _____,
3. D. _____,
4. E. _____,

alle vertreten durch
Dr. iur. Claudia Suter, Rechtsanwältin, und
Joël Gyger, Rechtsanwalt (...),
Beschwerdeführende,

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 drei Schreiben vom 12. November 2020 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 (...) bis (...).

A.b Die AT führt in den 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 2009 in der Schweiz steuerpflichtig zu sein. Sie habe seit diesem Jahr in Spanien keine Steuererklärung mehr eingereicht. Laut AT haben die wirtschaftlichen Interessen der betroffenen Person als Vorsitzender und Eigentümer der in Spanien domizilierten Gesellschaft F._____ (nachfolgend: ES-Gesellschaft) jedoch in Spanien gelegen. Die betroffene Person habe in den Büros der ES-Gesellschaft in Barcelona gearbeitet. Er habe aufgrund von Artikel 9.2 b des Spanischen Einkommenssteuergesetzes für natürliche Personen als in Spanien ansässig und steuerpflichtig gegolten. Ausserdem hätten ihm verschiedene Wohnungen in Spanien zur Verfügung gestanden, welche als sein gewöhnlicher Aufenthaltsort gegolten hätten, so z.B. eine unvermietete Wohnung der ES-Gesellschaft. Auch sein Lebensmittelpunkt habe in Spanien gelegen, weil dort seine teilweise noch minderjährigen Nachkommen leben würden. Die ES-Gesellschaft habe im Jahr (...) eigene Aktien von der Gesellschaft G (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person) für (Betrag) gekauft und den Kaufpreis in Raten in den Jahren (...) bezahlen sollen. Gemäss den Informationen der spanischen Steuerbehörde sei der Betrag nicht vollständig bezahlt worden. Der Vertreter der ES-Gesellschaft habe keine vollständigen Angaben dazu machen können und auf die beschwerdeberechtigte Person verwiesen.

A.c Die AT ersuchte die ESTV für den Zeitraum vom (...) bis (...) um Folgendes:

A.c.a Betreffend Bank H. _____ (nachfolgend: CH-Bank 1): «We would be most grateful if you could please provide us with the following information about the account: (Nummer) at [CH-Bank 1]. In the event [die betroffene Person] were to be the beneficiary owner or controlling person of [die beschwerdeberechtigte Person] for the years (...) to (...):

- a) *Identification of bankcards linked to the bank account and their bank statements, if appropriate.*
- b) *Identification of the holders of the bankcards.*
- c) *Account balance at 31 December of (...) to (...).*
- d) *if appropriate, identification of any other bank accounts at [CH-Bank 1] by [die beschwerdeberechtigte Person], bankcard linked and its bank statements.*
- e) *Identification of any other financial asset/products (other than bank accounts or bankcards) held by [die beschwerdeberechtigte Person] at [CH-Bank 1].*
- f) *if appropriate, please identify any loans granted providing their documentation and that concerning their warranties.»*

A.c.b Betreffend Bank I. _____ (nachfolgend: CH-Bank 2): «We would be most grateful if you could please provide us with the following information about the account: (Nummer) at [CH-Bank 2] in the event [die betroffene Person] were to be the beneficiary owner or controlling person of [die beschwerdeberechtigte Person] for the years (...) to (...):

- a) *Identification of bankcards linked to the bank account and their bank statements, if appropriate.*
- b) *Identification of the holders of the bankcards.*
- c) *Account balance at 31 December of (...) to (...).*
- d) *if appropriate, identification of any other bank accounts at [CH-Bank 2] by [die beschwerdeberechtigte Person], bankcard linked and its bank statements.*

- e) *Identification of any other financial assets/products (other than bank accounts or bankcards) held by [die beschwerdeberechtigte Person] at CH-Bank 2.*
- f) *if appropriate, please identify any loans granted providing their documentation and that concerning their warranties.»*

A.c.c *Betreffend beschwerdeberechtigte Person: «We would be most grateful if you could please provide us with the following information and documentation concerning Gesellschaft G._____ related to [die betroffene Person] for the years (...) to (...):*

- a) *Identification of [die beschwerdeberechtigte Person] shareholders, participants and controlling persons (beneficiary owners) for the years (...), (...) and (...).*
- b) *Identification of the persons who hold the managing and representatives posts of the company during (...) to (...).*
- c) *Financial statements for the years (...) to (...).*
- d) *Incorporation deed and subsequent modifications in [die beschwerdeberechtigte Person] share capital.*
- e) *Please inform about [die beschwerdeberechtigte Person] corporate purpose, economic activity, registered office, and whether they have employees or not.*
- f) *Did [die beschwerdeberechtigte Person] include the sale of [ES-Gesellschaft] shares in its tax returns in (...)?*
- g) *Please provide [die beschwerdeberechtigte Person] tax returns during (...), (...) and (...) affected by the sale of the shares or the deferred payments.»*

Die ESTV hat per E-Mail der AT am 19. November 2020 nachgefragt, ob für die Frage f) der ersuchte Zeitraum auf das Jahr (...) ausgedehnt werden solle, was die AT mit E-Mail vom 20. November 2020 bestätigte.

A.d Der Zweck der drei Ersuchen bestand laut AT darin, die mögliche Beteiligung und Verbindung der betroffenen Person zur beschwerdeberech-

tigten Person zu überprüfen sowie alle in der Schweiz gehaltenen Einkünfte, Vermögenswerte und Rechte offenzulegen. Da die betroffene Person für Steuerzwecke als ansässig gelte, müsse sie in Spanien Steuern auf ihr weltweites Einkommen und Vermögen zahlen.

B.

Auf entsprechende Aufforderungen der ESTV je mit Schreiben vom 26. November 2020 sowie späteren individuellen Schreiben hin edierten die CH-Banken 1 und 2, die beschwerdeberechtigte Person sowie die Steuerverwaltung des Kantons Zug die ersuchten Informationen.

C.

Mit Schreiben vom 1. Dezember 2020 zeigte die Rechtsvertretung (gemäss Rubrum) der betroffenen Person der ESTV die Zustellungsbevollmächtigung in der Schweiz sowie die Interessenwahrung an und verlangte Akteneinsicht.

D.

Am 5. Februar 2021 stellte die AT das spanischen Verfahren provisorisch ein («Acuerdo de liquidación»). In der Folge erkundigte sich die ESTV mit E-Mail vom 5. März 2021 bei der AT danach, ob die in den Amtshilfeersuchen verlangten Informationen nach wie vor voraussichtlich erheblich seien und das Amtshilfeverfahren deshalb fortgesetzt werden solle. In ihrer Antwort vom 8. März 2021 bestätigte die AT, alle erfragten Informationen seien weiterhin voraussichtlich erheblich und der provisorische Einstellungsentscheid könne je nach übermittelten Informationen entsprechend modifiziert werden.

E.

Nach dem Tod der betroffenen Person am 9. März 2021 und entsprechenden Abklärungen der ESTV bezüglich Rechtsnachfolge der betroffenen Person hat die weiterhin aktive Rechtsvertretung mit Schreiben vom 18. Juni 2021 bestätigt, dass alle Erben über das Verfahren informiert worden seien.

F.

Die Rechtsvertretung der verbliebenen betroffenen Person sowie die beschwerdeberechtigte Person äusserten sich je nach Akteneinsicht und je mit Eingabe vom 15. September 2021 dahingehend, dass die zum Austausch vorgesehenen Informationen klarerweise nicht vom Amtshilfeersuchen gedeckt und entsprechend nicht mit der AT zu teilen seien.

G.

Am 14. Oktober 2021 erliess die ESTV eine Schlussverfügung gegenüber der betroffenen Person und der beschwerdeberechtigten Person. Die ESTV verfügte, dass sie der AT Amtshilfe leiste und bezeichnete die zu übermittelnden Informationen. Den Antrag der betroffenen Person und der beschwerdeberechtigten Personen, 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.

H.

Mit Eingabe vom 12. November 2021 lassen die Rechtsnachfolgerinnen und Rechtsnachfolger der betroffenen Person (nachfolgend: Beschwerdeführende) gegen die Schlussverfügung der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 14. Oktober 2021 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht erheben und zur Hauptsache beantragen, es sei die Schlussverfügung der ESTV vom 14. Oktober 2021 aufzuheben und es sei der AT betreffend die betroffene Person keine Amtshilfe zu leisten. Eventualiter sei die Sache an die ESTV zurückzuweisen und das Amtshilfeverfahren zu sistieren. Subeventualiter sei die Sache an die ESTV zur Vornahme der gesetzeskonformen Anpassungen und Schwärzungen zurückzuweisen. Sub-Subeventualiter seien die Informationen von [der beschwerdeberechtigten Person] und der Steuerverwaltung des Kantons Zug gemäss detaillierten Angaben in der Beschwerde zu schwärzen bzw. anzupassen und erst in revidierter Form auszutauschen.

I.

Mit Vernehmlassung vom 31. Januar 2022 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

J.

Die Beschwerdeführenden replizieren mit Eingabe vom 7. März 2022 und halten an ihren Standpunkten fest.

K.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021). Die ESTV gehört als Behörde nach Art. 33 VGG zu den Vorinstanzen des Bundesverwaltungsgerichts. Eine das Sachgebiet betreffende Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG liegt nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist folglich für die Beurteilung der vorliegenden Sache zuständig.

1.2 Die Durchführung des DBA CH-ES richtet sich nach dem Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 28. September 2012 (SR 651.1, Steueramtshilfegesetz, StAhiG). Zu beachten sind dabei insbesondere die auf den 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Änderungen; diese erfolgten mit dem Bundesbeschluss vom 18. Dezember 2015 über die Genehmigung und die Umsetzung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (SR 0.652.1; nachfolgend: Amtshilfeübereinkommen; vgl. zum Bundesbeschluss AS 2016 5059 ff.). Allenfalls abweichende Bestimmungen des vorliegend anwendbaren DBA CH-ES gehen vor (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

1.3 Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach den Bestimmungen über die Bundesrechtspflege und somit nach dem VwVG, soweit das VGG oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 5 Abs. 1 und Art. 19 StAhiG, Art. 37 VGG).

1.4 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 In-

formationsaustausch für Steuerzwecke im Bericht zur Phase 2 der Länderüberprüfung der Schweiz, BBl 2019 279, 303; vgl. auch Urteil des BVGer A-6202/2020 vom 11. Januar 2022 E. 1.3 m.w.H.).

Die Rechtsnachfolgerinnen und Rechtsnachfolger bzw. die heutigen Beschwerdeführenden sind bereits im vorinstanzlichen Verfahren in Erscheinung getreten (Sachverhalt, Bst. E). Ihnen kommt auch im vorliegenden Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht Parteistellung zu.

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

1.5 Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die beschwerdeführende Partei 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 m.w.H.).

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 m.w.H.; Urteil des BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.3.4).

2.2.4 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 m.w.H.; 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 Musterabkom-

mens 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 m.w.H.).

2.2.5 Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht formell 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 berechnete Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen (Urteil des BVGer A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.4.4).

2.2.6 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 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»; vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C_287/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5; Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird (statt vieler: Urteil des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.6.3). 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.; BGE 141 II 436 E. 4.4.3 f., Urteil des BGer 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; Urteil des BVGer A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.2.3 m.w.H. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_750/2020 vom 25. März 2021]).

2.2.7 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 m.w.H.).

2.2.8 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).

2.2.9 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 Amtshilfverfahren. 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 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.

2.4.2 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.

3.1 Das vorliegende Verfahren hat einen engen Sachzusammenhang mit den rechtskräftigen Urteilen des Bundesverwaltungsgerichts in den Verfahren A-6201/2020 und A-6202/2020 je vom 11. Januar 2022 betreffend Amtshilfe gestützt auf das DBA CH-ES in Sachen der betroffenen Person (nachfolgend auch: Konnexverfahren). In diesen Verfahren hat das Bundesverwaltungsgericht entschieden, dass die Amtshilfe grundsätzlich zu gewähren war, wobei in den einzelnen Verfahren lediglich näher bezeichnete Informationen im Sinne je einer teilweisen Gutheissung nicht übermittelt werden durften. Wie die Beschwerdeführenden in ihrer Beschwerde zu Recht selbst aufführen, sind die Sachverhalte aller im Zusammenhang mit der betroffenen Person gestellten spanischen Amtshilfeersuchen grossmehrheitlich identisch. Diesen Konnexverfahren kommt für das vorliegende Verfahren daher Pilotcharakter zu.

3.2 Aufgrund der Rechtskraft der Konnexverfahren ist der mit der seinerzeitigen Hängigkeit ebendieser Konnexverfahren begründete Sistierungsantrag der Beschwerdeführenden gegenstandslos geworden. Die Sistierung des Verfahrens erübrigt sich somit.

3.3 Wie in den Konnexverfahren machen die Beschwerdeführenden in der Hauptsache im Wesentlichen geltend, der von der AT dargelegte Sachverhalt weise etliche Fehler, Lücken, Widersprüche und gar Falschaussagen auf. Da es 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. Auf die wesentlichen Rügen ist nachfolgend soweit möglich unter Berücksichtigung der Konnexverfahren einzugehen.

4.

4.1 Die Beschwerdeführenden halten die Sachverhaltsdarstellung der ersuchenden Behörde in Bezug auf die wirtschaftliche Anknüpfung für falsch, da die betroffene Person nicht täglich, sondern in den Jahren (...) bis (...) lediglich mehrere Male berufsbedingt nach Barcelona gereist sei. Die ESTV hätte die eingereichten Unterlagen (Hotelabrechnungen und Flugbewegungen) prüfen und dadurch den von der ersuchenden Behörde fehlerhaft geschilderten Sachverhalt erkennen können.

4.2 Die ESTV entgegnet mit Verweis auf die Argumentation des Bundesverwaltungsgerichts in den Urteilen der Konnexverfahren, dass in Anbetracht der wirtschaftlichen Interessen der betroffenen Person Anknüpfungspunkte für eine Steuerpflicht in Spanien bestünden, womit den Anforderungen an das Amtshilfegesuch insofern genüge getan sei, als die Informationen grundsätzlich als voraussichtlich erheblich gelten könnten. Eine nähere Untersuchung der Steuerpflicht dränge sich gemäss Bundesverwaltungsgericht nicht auf.

4.3 Das Bundesverwaltungsgericht kam in den Konnexverfahren zum folgenden Schluss: Die betroffene Person vermochte mit ihren Ausführungen zwar durchaus nachvollziehbar zu belegen, dass sie – unter anderem belegt mit zahlreichen Hotelrechnungen und Flugtickets – über keine ständige Wohnstätte verfügte und jeweils in Hotels übernachtet hatte. Dass sie in Spanien berufliche Interessen verfolgte, war aber nicht zu übersehen und auch nicht bestritten. Bereits in diesem Umstand bestand ein möglicher Anknüpfungspunkt für die Besteuerung der betroffenen Person 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 der Gesellschaften im Besitz der betroffenen Person, bestanden laut Bundesverwaltungsgericht folglich Anknüpfungspunkte für eine Steuerpflicht in Spanien. Damit war den Anforderungen an das Amtshilfegesuch insofern genüge getan, als die Informationen grundsätzlich als voraussichtlich erheblich hätten gelten können (vgl. Urteile des BVGer A-6202/2020 vom 11. Januar 2022 E. 4.1.2, A-6202/2020 vom 11. Januar 2022 E. 4.1.2). Diese bundesverwaltungsgerichtliche Beurteilung in den Konnexverfahren gilt auch vorliegend uneingeschränkt (siehe auch Sachverhalt Bst. A.b zum Eigentümerstatus der betroffenen Person zu Lebzeiten an der ES-Gesellschaft), weshalb sich

Weiterungen hierzu erübrigen (zur voraussichtlichen Erheblichkeit der gemäss angefochtener Schlussverfügung vom 14. Oktober 2021 der AT zu übermittelnden Informationen im vorliegenden Verfahren siehe E. 10).

5.

5.1 Die Beschwerdeführenden machen geltend, dass der Sachverhalt von der ersuchenden Behörde in Bezug auf die in Spanien verfügbaren Wohnungen und den Mittelpunkt der Lebensinteressen falsch festgestellt worden sei.

5.2 Laut Vorinstanz muss gemäss Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts für das Leisten von Amtshilfe die Wohnsituation nicht restlos geklärt werden, sondern es können auch andere Anknüpfungspunkte zu Spanien für das Leisten von Amtshilfe hinzugezogen werden, so wie es vorliegend in Bezug auf den unbestrittenen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt und alternativ den familiären Anknüpfungspunkt der Fall ist.

5.3 Das Bundesverwaltungsgericht hat in den Konnexverfahren festgehalten, dass sich eine nähere Untersuchung der Steuerpflicht nicht aufdränge. Es sei grundsätzlich nicht Aufgabe der schweizerischen Behörden, zu beurteilen, ob nach spanischem Recht ein Steuerwohnsitz in Spanien besteht. Auch auf die Grundlagen des innerstaatlichen spanischen Steuerrechts sei nicht weiter einzugehen. Es obliege nicht der ersuchten Behörde oder dem Bundesverwaltungsgericht, diese Rechtsgrundlagen auszulegen (Urteile des BGer A-6201/2020 vom 11. Januar 2022 E. 4.1.2, A-6202/2020 vom 11. Januar 2022 E. 4.1.2 je m.w.H.). Auch diese Ausführungen gelten vorliegend integral, so dass darauf nicht weiter einzugehen ist.

6.

6.1 Die Beschwerdeführenden argumentieren, dass Art. 39 des «Spanish Individual Income Tax Act» (nachfolgend: SIITA) nicht auf die betroffene Person Anwendung finde, da diese nicht in Spanien ansässig gewesen sei. Ausserdem leiten sie aus der (gegenüber den Amtshilfeersuchen in den Konnexverfahren) neuen Formulierung im aktuellen Ersuchen ab, dass die ersuchende Behörde selber auch nur noch von der Anwendbarkeit von Art. 39 SIITA bei vorliegender Ansässigkeit ausgehe. Somit habe die ersuchende Behörde die ESTV nachweislich über die Rechtsgrundlagen für die Amtshilfe getäuscht.

6.2 Die ESTV hält dagegen, dass die Beschwerdeführenden selbst vorbrächten, dass die ersuchende Behörde im vorliegenden Ersuchen richtigerweise daran anknüpfe, dass für die Anwendbarkeit von Art. 39 SIITA eine Ansässigkeit in Spanien gegeben sein müsse. Weil die ersuchende Behörde in casu von einer Ansässigkeit in Spanien ausgehe, könne folglich von einer Täuschung nicht die Rede sein. Gemäss ersuchender Behörde sei die betroffene Person in Spanien ansässig gewesen, die entsprechenden Anknüpfungspunkte seien im Amtshilfeersuchen schlüssig dargelegt worden. Somit sei Amtshilfe zu leisten.

6.3 Beim in den Amtshilfeersuchen vom 12. November 2020 jeweils in Ziff. 14 erwähnten Art. 39 SIITA handelt es sich um innerstaatliches spanisches Recht, deren Relevanz für die konkrete Steuerpflicht der betroffenen Person in Spanien das Bundesverwaltungsgericht vorliegend nicht zu prüfen hat. Vielmehr ist diese materiellrechtliche Frage Sache des innerstaatlichen spanischen Verfahrens. Im Allgemeinen bleibt es der steuerpflichtigen Person – oder allenfalls ihren Rechtsnachfolgerinnen und Rechtsnachfolgern – unbenommen, vor den Justizbehörden des ersuchenden Staates geltend zu machen, dass sich die gegen sie gerichtete Steueruntersuchung als rechtswidrig erweise (BGE 143 II 202 E. 6.3.6 und 142 II 218 E. 3.7; Urteil des BGer 2C_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.4 m.w.H.). Entscheidend ist in casu, ob aufgrund der Angaben im Amtshilfeersuchen hinreichende Belege für einen möglichen Anknüpfungspunkt für die Besteuerung der betroffenen Person in Spanien bestehen. Ein solcher Anknüpfungspunkt ist wie bereits erkannt (E 4.3) gegeben.

7.

7.1 Die Beschwerdeführenden machen geltend, dass die ersuchende Behörde nicht alle Mittel ausgeschöpft habe, insbesondere, weil die betroffene Person kooperiert und die ersuchende Behörde die öffentlich einsehbaren Dokumente nicht selbst eingeholt habe. Dies gelte insbesondere für die in den Handelsregisterauszügen enthaltenen Informationen, welche im Internet auf der Bundeswebseite www.zefix.ch und auf den offiziellen, kantonalen Handelsregisterwebseiten öffentlich zugänglich seien.

7.2 Die Vorinstanz verweist auf die Feststellungen des Bundesverwaltungsgerichts in den Konnexverfahren, wonach die betroffene Person den spanischen Behörden keine weiteren Informationen mehr habe einreichen wollen. Im Weiteren sei nicht erwiesen, ob die ersuchende Behörde den

Handelsregisterauszug selbst beschafft und im Rahmen des Amtshilfeverfahrens lediglich zu Verifikationszwecken um diesen ersucht oder ob sie diesen tatsächlich nicht selber beschafft habe.

7.3 Das Bundesverwaltungsgericht ging aufgrund der aktenkundigen seinerzeitigen Aussagen des Rechtsvertreters der betroffenen Person vom 26. Juni 2019 an die AT davon aus, dass jener (frei übersetzt) mitteilte, dass er keine weiteren Angaben mache, welche nur vonnöten wären, wenn die betroffene Person 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 betroffene Person war folglich nach Beurteilung des Bundesverwaltungsgerichts nicht so kooperativ, wie sie von den Beschwerdeführenden in der Beschwerde dargestellt wurde. Nach Verweigerung weiterer Unterlagen war die ersuchende Behörde somit berechtigt, diese über ein Amtshilfeverfahren einzuholen (Urteile des BVerwG A-6201/2020 E. 3, A-6202/2020 vom 11. Januar 2022 E. 3). Es besteht vorliegend keine Veranlassung, von dieser Beurteilung abzuweichen (zur Übermittelbarkeit der öffentlich zugänglichen Handelsregistereinträgen siehe E. 11.3.2).

7.4 Den Beschwerdeführenden gelingt es nach dem Gesagten 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. E. 2.4.1 f.). Somit ist das Subsidiaritätsprinzip vorliegend eingehalten (Urteile des BVerwG A-6201/2020 vom 11. Januar 2022 E. 3, A-6202/2020 vom 11. Januar 2022 E. 3).

8.

8.1 Die Beschwerdeführenden monieren, dass analog zum Urteil des BVerwG A-3374/2018 vom 3. April 2019 aufgrund der fehlenden, konkreten Wohnung in Spanien in casu keine Plausibilitätsprüfung möglich sei.

8.2 Laut Vorinstanz reichen gemäss Urteil des BVerwG A-5374/2018 vom 25. August 2021 bereits wenige Elemente aus, um eine Plausibilitätskontrolle durchführen zu können. Vorliegend seien der wirtschaftliche Anknüpfungspunkt zu Spanien und damit die Möglichkeit der Besteuerung für das

Leisten von Amtshilfe genügend. Im Sinne des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips dürfe davon ausgegangen werden, dass die erfragten Informationen für die ersuchende Behörde eine wesentliche Rolle spielen und für die Überprüfung der Steuersituation der betroffenen Person voraussichtlich erheblich sind.

8.3 Das Bundesverwaltungsgericht hat in den Konnexverfahren im Zusammenhang mit derselben Rüge festgehalten, dass im Grundsatz (weiterhin) ein Anknüpfungspunkt aufgrund der wirtschaftlichen Interessen der betroffenen Person in Spanien bestanden habe (vgl. E. 4.3). Darin unterscheide sich der vorliegende Sachverhalt auch von demjenigen, welcher dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3374/2018 vom 3. April 2019 zugrunde gelegen habe, auf welches sich die betroffene Person mit ihrer Argumentation stütze (Urteile des BVerG A-6201/2020 vom 11. Januar 2022 E. 4.1.3, A-6202/2020 vom 11. Januar 2022 E. 4.1.3). Auch diese Ausführungen gelten vorliegend uneingeschränkt.

9.

9.1 Die Beschwerdeführenden bringen vor, dass die ersuchende Behörde mit dem provisorischen Einstellungsentscheid eingestanden habe, dass sie nur noch Informationen betreffend Wohnstätte benötige und somit ein Interesse an einem umfangreichen Informationsaustausch entfallen sei. Es handle sich bei den Amtshilfeersuchen um eine unzulässige «fishing expedition», weil sich die voraussichtliche Erheblichkeit nicht aus einem Ersuchen mit offensichtlichen Fehlern, Lücken und Widersprüchen ergeben könne.

9.2 Gemäss Vorinstanz ist mittels Bestätigung der ersuchenden Behörde erwiesen, dass die Informationen auch nach provisorischer Verfahrenseinstellung noch relevant seien. Weder sei die ESTV verpflichtet gewesen, bei der ersuchenden Behörde weitere Ausführungen diesbezüglich einzuholen, noch hätte diese etwas zur provisorischen Verfahrenseinstellung schreiben müssen. Da für die ersuchende Behörde offensichtlich ausreichende Hinweise bestanden hätten, welche die Vermutung nahelegen würden, dass die betroffene Person in Spanien wirtschaftlich tätig sei und ebenfalls Vermögen im Ausland haben könnte, könne das Ersuchen nicht als unzulässige «fishing expedition» abgetan werden.

9.3 Wie bereits dargelegt, ist die abschliessende Prüfung der Frage nach dem Wohnsitz der betroffenen Person vorliegend nicht entscheidend für

die Gewährung der Amtshilfe, da ein Anknüpfungspunkt aufgrund der wirtschaftlichen Interessen der betroffenen Person in Spanien zu Lebzeiten bestanden hat (E. 4.3). Wie ebenfalls bereits erwähnt (E. 6.3) ist es im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens grundsätzlich nicht Sache der schweizerischen Behörden, abzuklären, wie das relevante ausländische Recht angewendet wird. Ob das innerstaatliche spanische Steuerverfahren abgeschlossen ist bzw. unter welchen Umständen darauf zurückgekommen werden kann, ist ohnehin nicht im vorliegenden Amtshilfeverfahren zu entscheiden (vgl. Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.3.2 [Das BGer ist mit Entscheid 2C_352/2020 vom 26. Mai 2020 auf die Beschwerde nicht eingetreten]). Entscheidend ist gestützt auf die bisherigen Erkenntnisse im Folgenden einzig, ob die der AT zu übermittelnden Informationen nach wie vor voraussichtlich erheblich sind. Darauf ist sogleich einzugehen (E. 10).

10.

10.1 Laut Beschwerdeführenden würden keine der Informationen der CH-Banken 1 und 2, der beschwerdeberechtigten Person sowie der Steuerverwaltung Zug Rückschlüsse auf eine ständige Wohnstätte der betroffenen Person zulassen, weshalb die Informationen nicht voraussichtlich erheblich und somit nicht auszutauschen seien. Ausserdem seien die Daten (u.a. das Gründungsdatum der beschwerdeberechtigten Person) ausserhalb des ersuchten Zeitraums und zu schwärzen. Weiter würde die Frage nach Informationen aus dem Jahr (...) klar ausserhalb des angefragten Zeitrahmens liegen und diese seien somit nicht auszutauschen.

10.2 Die ESTV betont den Zweck des Ersuchens, der in der Überprüfung der Steuersituation der betroffenen Person liege. Die erfragten Informationen über die Bankkonten der beschwerdeberechtigten Person, deren «controlling person» und Eigentümer die betroffene Person sei, stünden in einem klaren Zusammenhang zum Zweck des Ersuchens und dürfen somit ausgetauscht werden. Die erfragten Informationen seien weiterhin voraussichtlich erheblich und als öffentlich einsehbare Informationen praxisgemäss ungeschwärzt auszutauschen. Dies gelte auch für Informationen der beschwerdeberechtigten Person und der Steuerverwaltung Zug das Jahr (...) betreffend, da die ersuchende Behörde den Zeitraum für diese Frage auf das Jahr (...) gültig ausgeweitet habe und die voraussichtliche Erheblichkeit dieser Informationen aus dem Sachverhalt des Ersuchens klar ersichtlich sei.

10.3 Zunächst steht die Ausdehnung des ersuchten Zeitraums auf das Jahr (...) im Einklang mit dem DBA CH-ES, welches im Fall von Einkommens- und Vermögenssteuern auf die Steuerjahre seit 1. Januar 2010 anwendbar ist (E. 2.1). Gemäss Sachverhaltsdarstellung der AT hat die ES-Gesellschaft von der beschwerdeberechtigten Person im Jahr (...) eigene Aktien gekauft, jedoch die vereinbarten Raten in den Jahren (...), (...) und (...) nicht vollständig bezahlt (Sachverhalt, Bst. A.b). Diese Umstände erweisen sich für die AT als eines der zentralen Sachverhaltselemente zur Beurteilung der Steuerpflicht der betroffenen Person zu Lebzeiten in den Jahren (...)-(...). Nach Massgabe des Vertrauensprinzips (E. 2.3) ist auf diese Darstellung – die von den Beschwerdeführenden per se nicht bestritten wird – abzustellen. Zudem erweist sich der Aktienkauf im Rahmen der Plausibilitätskontrolle (E. 2.2.3) aufgrund der dargelegten zeitlichen Zusammenhänge mit der Bezahlung als voraussichtlich erheblich für die Beurteilung der Steuerpflicht in den Jahren (...)-(...).

10.4 Betreffend die voraussichtliche Erheblichkeit der zu übermittelnden Informationen ist generell festzuhalten, dass mit den ersuchten Informationen nicht nur neue Tatsachen belegt, sondern auch bereits vorhandene Informationen überprüft werden können (Urteil des BVGer A-6201/2020 vom 11. Januar 2022 E. 4.2.3 m.w.H.).

10.5 Grundsätzlich sind Informationen zu Bankkonten gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts geeignet, zur korrekten Besteuerung der wirtschaftlich berechtigten Person beizutragen (BGE 147 II 116 E. 5.4.2 ff., 141 II 436 E. 4.6 und 6.1.1 [vgl. Urteil des BGer 2C_963/2014 vom 24. September 2015]; Urteile des BGer 2C_232/2020 vom 19. Januar 2021 E. 3.3, 2C_28/2017 vom 16. April 2018 E. 4.5 m.w.H.; Urteile des BVGer A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 3.2.1, A-7263/2018 vom 10. September 2020 E. 8.2 und 8.4 m.w.H.). Ein entsprechendes Amtshilfeersuchen kann namentlich darauf abzielen, die Steuerbemessungsgrundlage im ersuchenden Staat zu vervollständigen, wenn der ersuchende Staat diese Person verdächtigt, nicht ihr gesamtes steuerpflichtiges Einkommen oder Vermögen deklariert zu haben (Urteil des BGer 2C_232/2020 vom 19. Januar 2021 E. 3.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4440/2021 vom 7. März 2022 E. 4.2). Die von den CH-Banken 1 und 2 edierten Informationen sind somit ohne Weiteres zu übermitteln.

10.6 Eine Information, die einen Dritten betrifft, ist wie erwähnt (E. 2.2.5) voraussichtlich erheblich, wenn sie geeignet ist, die Steuersituation des betroffenen Steuerpflichtigen zu klären. Dies ist namentlich bei Informationen

über eine vom Steuerpflichtigen beherrschte Gesellschaft der Fall (BGE 142 II 69 E. 3.1). Die betroffene Person war nach Aktenlage und unter den Parteien unbestritten zu Lebzeiten «controlling person» und Eigentümer der beschwerdeberechtigten Person (E. 10.2). Somit sind auch die in der angefochtenen Schlussverfügung vom 14. Oktober 2021 aufgeführten Informationen über die beschwerdeberechtigte Person zu übermitteln.

10.7

10.7.1 Zur Übermittlung vorgesehen ist auch die Steuererklärung der beschwerdeberechtigten Person für die Jahre (...) und (...) inkl. Beilagen («enclosure 2» und «enclosure 4»). Steuererklärungen werden nach Praxis der Vorinstanz im Rahmen eines internationalen Informationsaustauschs in Steuersachen jedoch grundsätzlich nicht übermittelt (vgl. Urteil des BGer 2C_764/2018 vom 7. Juni 2019 E. 6.1.2; Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 4.3.5.2; s.a. Urteil des BVGer A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 3.5.2). Das Bundesverwaltungsgericht hielt fest, dass die in einer Steuererklärung wiedergegebenen Angaben zu Einkünften und Vermögenswerten vorab Ausfluss der landesinternen steuerlichen Bestimmungen sind. Dabei weist die Steuerdeklaration regelmässig eine nicht zu unterschätzende Komplexität auf, die selbst für schweizerische Steuerpflichtige nicht ohne Weiteres nachvollziehbar ist. Obschon die ausländischen Steuerbehörden durchaus über profunde Kenntnisse im Steuerrecht verfügen, dürfen solche Kenntnisse mit Bezug auf das schweizerische landesinterne Recht und die damit einhergehende Steuerpraxis auf Bundes- sowie auf der Ebene der jeweiligen Kantone und Steuergemeinden nicht ohne Weiteres angenommen werden. Es besteht eine nicht zu unterschätzende Gefahr von Fehlinterpretationen oder weiterem Klärungsbedarf (Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 4.3.5.2; das Urteil wurde ans Bundesgericht weitergezogen, jedoch hatte sich das Bundesgericht zu dieser Frage nicht zu äussern, weil das bundesverwaltungsgerichtliche Urteil diesbezüglich von der Vorinstanz nicht angefochten worden war). Beilagen zur Steuererklärung werden demgegenüber, sofern es sich nicht um amtliche Hilfsblätter handelt, grundsätzlich ausgetauscht, sofern sie voraussichtlich erheblich sind (Urteil des BVGer A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 3.5.4; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3810/2020 vom 16. März 2021 E. 3.4.7 [angefochten beim Bundesgericht]). Demnach ist nicht ausgeschlossen, dass Auszüge aus Steuererklärungen im Rahmen der internationalen Amtshilfeleistung herausgegeben werden. Dies hat aber in engen Grenzen zu geschehen.

10.7.2 Zwar betraf das eben zitierte Urteil den Fall, dass – anders als in casu – die dortige Beschwerdeführerin (als juristische Person) vom Amtshilfeersuche betroffene Person war und die Übermittlung ihrer eigenen Steuererklärung Beurteilungsgegenstand bildete. Die Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts zur Verwertbarkeit einer Steuererklärung sind jedoch allgemeiner Natur. Zudem ist die Rechtssphäre der betroffenen Personen – als zu Lebzeiten Eigentümer und «controlling person» der beschwerdeberechtigten Person (E. 10.6) – im Sinne der mutmasslichen Steuerpflicht in Spanien durch die Übermittlung der Steuerklärungen der beschwerdeberechtigten Person für die Jahre (...) und (...) ohne Weiteres betroffen.

10.7.3 Vorliegend hat die AT als ersuchende Behörde zwar ausdrücklich um Übermittlung der Steuerklärungen (...) bis (...) («tax returns») ersucht. Es ist aber nicht ersichtlich, welchen zusätzlichen Informationswert diese zu den zu übermittelnden Informationen haben sollten. Ihnen fehlt es damit an der voraussichtlichen Erheblichkeit und bieten zudem Raum für Fehlinterpretationen, weshalb sie nicht zu übermitteln sind (Urteil des BVGer A-3810/2020 vom 16. März 2021 E. 3.4.7). Die Beilagen zur Steuererklärung (Bilanz, Erfolgsrechnung) können hingegen der AT zugestellt werden. Sie sind voraussichtlich erheblich zur Beurteilung der allfälligen Steuerpflicht.

10.8 Nach dem Dargelegten ist keine «fishing expedition» (E. 2.2.1) ersichtlich. Die ersuchten Informationen sind abgesehen von der Steuererklärung der beschwerdeberechtigten Person (E. 10.7) – in Anbetracht der allfälligen Steuerpflicht der betroffenen Person in Spanien (E. 4.3) – möglicherweise dazu geeignet, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden bzw. voraussichtlich erheblich.

11.

11.1 Die Beschwerdeführenden kritisieren, dass die ESTV die angebrachten Schwärzungen nicht kontrolliert bzw. sich mit dem Inhalt und Zusammenhang der einzelnen Dokumente nicht auseinandergesetzt habe.

11.2 Die ESTV betont, dass alle Schwärzungen manuell und gesetzeskonform vorgenommen worden seien. Der Vorwurf, die ESTV hätte sich mit dem Inhalt und Zusammenhang der einzelnen Dokumente nicht auseinandergesetzt, sei haltlos. Entsprechend sei eine weitere ganzheitliche Durchsicht und Überarbeitung nicht angezeigt.

11.3 Die Beschwerdeführenden dringen mit ihrer Argumentation nicht durch.

11.3.1 Die Vorinstanz hat sich in der angefochtenen Schlussverfügung vom 14. Oktober 2021 eingehend mit den beschwerdeführerischen Vorbringen zu den einzelnen zu übermittelnden Aktenstücke auseinandergesetzt.

11.3.2 Die zu übermittelnden Angaben aus dem Handelsregister zur beschwerdeberechtigten Person sind zudem nach wie vor öffentlich zugänglich (<https://zg.chregister.ch/cr-portal/auszug/auszug.xhtml?uid=CHE-102.543.878>, abgerufen am 5. Mai 2022). Das gilt auch für das gemäss beschwerdeführerischem Antrag zu schwärzende Gründungsdatum der beschwerdeberechtigten Person, auch wenn diese Information nicht in den vom Amtshilfeersuchen umfassten Zeitraum fällt (vgl. BVGer A-3810/2020 vom 16. März 2021 E. 3.4.6 [Entscheid angefochten beim BGer]). Die beschwerdeweise verlangten Schwärzungen auf dem Handelsregisterauszug sind bereits aufgrund der öffentlichen Zugänglichkeit der Informationen nicht gerechtfertigt, was zur Abweisung des entsprechenden Schwärzungsantrags führt.

11.3.3 Für das Bundesverwaltungsgericht sind aufgrund fehlender Substantiierung und nicht ersichtlicher Nachteile keine zusätzlichen Schwärzungen der an die AT zu übermittelnden Informationen angezeigt (vgl. Urteil des BVGer A-6201/2020 vom 11. Januar 2022 E. 6.1 m.w.H.).

11.3.4 Die Beschwerdeführenden begründen ihren Schwärzungsantrag primär damit, dass die zu streichenden Informationen klar ausserhalb des angefragten Zeitrahmens lägen. Hierzu kann auf das bisher Gesagte verwiesen werden, wonach der ersuchte Zeitraum rechtskonform auf das Jahr (...) ausgeweitet wurde (E. 10.3) bzw. öffentlich zugängliche Handelsregisterinformationen (E. 11.3.2) nicht zu schwärzen sind.

12.

Zusammenfassend ergibt sich, dass mit Ausnahme der Steuererklärungen der betroffenen Person (E. 10.7) die ersuchten und von der ESTV zur Übermittlung vorgesehenen Informationen und Unterlagen inkl. die Beilagen zur Steuererklärung der AT zu übermitteln sind. Dementsprechend ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen.

13.

13.1 Ausgangsgemäss sind daher die Verfahrenskosten, welche auf Fr. 5'000.-- festzusetzen sind (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), der teilweise obsiegenden Beschwerdeführenden im Umfang von 4/5, also in Höhe von Fr. 4'000.-- aufzuerlegen; der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Dieser Betrag ist dem von der Beschwerdeführenden einbezahlten Kostenvorschuss in Höhe von insgesamt Fr. 5'000.-- zu entnehmen. Der Restbetrag in Höhe von Fr. 1'000.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

13.2 Die Vorinstanz ist zu verpflichten, den Beschwerdeführenden eine entsprechend reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 1'500.-- zu bezahlen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE). Die Vorinstanz hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

14.

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.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Der Sistierungsantrag wird als gegenstandslos abgeschrieben.

2.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen insofern gutgeheissen, als die Vorinstanz die Steuererklärungen der beschwerdeberechtigten Person der AT nicht übermitteln darf. Die Beilagen zu den Steuererklärungen können dagegen übermittelt werden. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

3.

Die Verfahrenskosten werden den Beschwerdeführenden im Umfang von Fr. 4'000.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem von den Beschwerdeführenden geleisteten Kostenvorschuss von insgesamt Fr. 5'000.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 1'000.-- wird ihnen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 1'500.-- zu bezahlen.

5.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführenden und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Kaspar Gerber

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: