



Abteilung I  
A-4994/2022

## Urteil vom 2. Mai 2023

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,  
Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiberin Anna Begemann.

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
vertreten durch  
David Hürlimann, Rechtsanwalt, und  
Jens Lehmann, 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** Mit E-Mail vom (Datum) richtete die spanische Steuerbehörde Agencia Tributaria (nachfolgend: AT) ein Amtshilfeersuchen betreffend A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend auch: betroffene Person) an die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV (nachfolgend: ESTV oder Vorinstanz). Die AT ersuchte um die folgenden Informationen zum steuerrechtlichen Status der betroffenen Person in der Schweiz in den Steuerjahren (Jahr) – (Jahr):

- a) *Is A.\_\_\_\_\_ known to your Tax Authorities? Please provide us with his address and/or domicile in Switzerland for the years under audit.*
- b) *Has A.\_\_\_\_\_ been considered as tax resident in Switzerland over the period (...) to (...), and if so on what grounds and from what date?*
- c) *Is he required to file tax returns in Switzerland, and if so on what grounds and for what periods has he done so? What sources and amount of income received and / or capital gains realized do any such tax returns reflect; and what amount of taxes have been paid in that respect?*
- d) *Please provide us with certificate confirming A.\_\_\_\_\_’s tax status in Switzerland for the years (...), (...) and (...).*

**A.b** Mit Bezug auf den Sachverhalt führte die AT im Wesentlichen aus, die (...) Steuerbehörde führe eine Überprüfung der Steuerbelange von A.\_\_\_\_\_ durch. Dieser habe in den betreffenden Jahren keine Steuererklärungen betreffend die Einkommenssteuer für nichtansässige Personen in Spanien eingereicht. A.\_\_\_\_\_ halte jedoch über die Gesellschaft B.\_\_\_\_\_ SL eine Liegenschaft im Hochpreissegment («*high level real estate*») in (Ort). Die B.\_\_\_\_\_ SL werde zu 100% von der C.\_\_\_\_\_ SA mit Sitz in (Ort) gehalten. Gemäss einer ihr (der AT) vorliegenden notariellen Beglaubigung sei A.\_\_\_\_\_ wirtschaftlich Berechtigter der C.\_\_\_\_\_ SA. Dieser habe angegeben, im fraglichen Zeitraum in der Schweiz steuerlich ansässig gewesen zu sein. Er habe die Kopie einer Bestätigung der Steuerverwaltung des Kantons (...), aber keine weiteren Dokumente zu seiner Steuerpflicht in der Schweiz zu den Akten gereicht. Die innerstaatlichen Auskunftsquellen seien im vorliegenden Fall ausgeschöpft worden. Ziel des Ersuchens sei es, Informationen

zum Steuerstatus von A. \_\_\_\_\_ in den betreffenden Jahren in der Schweiz zu erlangen.

Dem Ersuchen war die Kopie einer Bestätigung der Steuerverwaltung des Kantons (...) beigelegt, wonach A. \_\_\_\_\_ in den Jahren (...) und (...) bzw. seit seiner Ankunft am (Datum) im Kanton (...) steuerlich ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig sei. Überdies waren dem Ersuchen Kopien der Schweizer Aufenthaltsbewilligung von A. \_\_\_\_\_ und einer Wohnsitzbescheinigung der Gemeinde (...) beigelegt.

**A.c** Mit E-Mail vom (Datum) ersuchte die ESTV die AT um nähere Erläuterungen betreffend die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen. Falls die AT davon ausgehe, dass die betroffene Person in Spanien steuerlich ansässig sei, sei sie zudem gebeten, diesen Verdacht zu begründen.

**A.d** Mit E-Mail vom (Datum) führte die AT aus, Ziel des Ersuchens sei es, die Gültigkeit der von A. \_\_\_\_\_ eingereichten Bestätigung zu überprüfen und festzustellen, ob dieser in der Schweiz Steuererklärungen eingereicht habe. Grund dafür sei, dass dieser in Spanien keine Steuererklärungen eingereicht habe, obwohl er dazu verpflichtet gewesen sei. Zwischen (...) und (...) habe A. \_\_\_\_\_ über eine Unternehmung, deren tatsächlicher Eigentümer («*real owner*») er sei, mehr als (...) EUR in die Entwicklung einer Liegenschaft investiert. Sie (die AT) beabsichtige, diese Tatsache mittels seines Einkommens und/oder seiner ausländischen Vermögenswerte zu überprüfen. Sie (die AT) habe keine hinreichenden Beweise, um A. \_\_\_\_\_s Ansässigkeit in Spanien nachzuweisen.

## **B.**

**B.a** Mit Editionsverfügung vom 13. Dezember 2021 ersuchte die ESTV die Kantonale Steuerverwaltung (...) (nachfolgend: Kantonale Steuerverwaltung) um Beantwortung der im Ersuchen gestellten Fragen.

**B.b** Mit Schreiben vom 23. Dezember 2021 kam die Kantonale Steuerverwaltung dieser Aufforderung nach. Sie liess der ESTV unter anderem Kopien der Veranlagungsverfügungen betreffend die betroffene Person für die Steuerjahre (Jahr) - (Jahr) sowie Steueransässigkeitsbestätigungen für die Jahre (Jahr) - (Jahr) zukommen.

**B.c** Auf telefonische Rückfrage der ESTV hin liess die Kantonale Steuerverwaltung dieser mit Schreiben vom 13. Januar 2022 zusätzliche Informationen sowie Kopien der Steuererklärungen (inkl. Beilagen) der betroffenen Person für die Jahre (Jahr) - (Jahr) zukommen.

**C.**

**C.a** Am 24. Januar 2022 versandte die ESTV ein an die betroffene Person adressiertes Informationsschreiben an die in der Wohnsitzbestätigung der Steuerverwaltung des Kantons (...) genannte Adresse in (Ort). Die Zustellung war erfolglos. In der Folge ermittelte die ESTV im Zentralen Migrationsinformationssystem (ZEMIS) eine abweichende Wohnadresse in (anderer Ort).

**C.b** Mit Informationsschreiben vom 8. Februar 2022 setzte die ESTV A. \_\_\_\_\_ über die wesentlichen Teile des Ersuchens in Kenntnis. Gleichzeitig teilte sie ihm mit, dass sie beabsichtige, dem Ersuchen stattzugeben. Sie gewährte ihm eine zehntägige Frist, um der Übermittlung der Informationen schriftlich zuzustimmen oder zur beabsichtigten Übermittlung Stellung zu nehmen. Diese Frist wurde anschliessend von der ESTV bis am 4. März 2022 erstreckt.

**C.c** Mit E-Mail vom 4. und 9. März 2022 liess die betroffene Person der ESTV über ihren damaligen Rechtsvertreter eine Stellungnahme zukommen. Er sei grundsätzlich einverstanden mit der Übermittlung von Unterlagen an die AT und an einem raschen Abschluss des Amtshilfeverfahrens interessiert. Der Übermittlung der Steuererklärungen und -veranlagungen stimme er zu. Er beanstandete jedoch die Notwendigkeit der beabsichtigten Übermittlung verschiedener, genauer bezeichneter Bankbelege, da die AT diese nicht angefragt habe und sie auch nicht voraussichtlich erheblich seien.

**D.**

**D.a** Mit Informationsschreiben vom 31. Mai 2022 informierte die ESTV die betroffene Person ergänzend über das Amtshilfeersuchen. Sie teilte der betroffenen Person mit, dass der Antrag um Aussonderung gewisser Bankunterlagen geprüft und die Kantonale Steuerverwaltung zur Einreichung ergänzender Informationen aufgefordert worden sei. Gestützt auf die Überprüfung und die ergänzenden Informationen würde die beabsichtigte Antwort an die AT angepasst. Im Falle ihrer Zustimmung zur beabsichtigten Übermittlung sei dies der ESTV innert 10 Kalendertagen nach Erhalt des

Schreibens schriftlich zu bestätigen. Ohne eine solche Zustimmung würde eine begründete Schlussverfügung erlassen.

**D.b** Mit E-Mail vom 17. Juni 2022 liess A. \_\_\_\_\_ der ESTV über seinen damaligen Rechtsvertreter mitteilen, dass er der Übermittlung nicht zustimme.

**D.c** Mit E-Mail vom 22. Juli 2022 zeigte der derzeitige Rechtsvertreter von A. \_\_\_\_\_ der ESTV an, dass er von diesem mit der Wahrung der Interessen beauftragt worden sei und ersuchte um Akteneinsicht.

## **E.**

**E.a** Mit Informationsschreiben vom 17. August 2022 gewährte die ESTV der betroffenen Person Akteneinsicht und informierte diese erneut über das Amtshilfeverfahren und die beabsichtigte Übermittlung der Informationen.

**E.b** Mit Schreiben vom 31. August 2022 nahm A. \_\_\_\_\_ über seinen Rechtsvertreter zur beabsichtigten Übermittlung der Informationen Stellung. Er beantragte, es sei keine Amtshilfe zu leisten und von der Übermittlung jeglicher Informationen abzusehen. Eventualiter seien diverse Schwärzungen bzw. Aussonderungen vorzunehmen.

**E.c** Mit Informationsschreiben vom 23. September 2022 informierte die ESTV die betroffene Person erneut ergänzend über das Amtshilfeverfahren und teilte ihr mit, dass aufgrund der Stellungnahme vom 31. August 2022 zusätzliche Schwärzungen in der zur Übermittlung vorgesehenen Beilage «Enclosure 2» vorgenommen worden seien.

## **F.**

Mit Schlussverfügung vom 29. September 2022 hielt die ESTV fest, dass der AT Amtshilfe betreffend A. \_\_\_\_\_ geleistet werde (Ziff. 1) und bezeichnete die an die AT zu übermittelnden Informationen (Ziff. 2). Die von der betroffenen Person gestellten Anträge wurden abgewiesen, soweit sie nicht gegenstandslos geworden waren (Ziff. 3). Die ESTV hielt weiter fest, sie werde die AT darauf hinweisen, dass die übermittelten Informationen geheim zu halten seien und im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen A. \_\_\_\_\_ verwendet werden dürften (Ziff. 4).

## **G.**

Mit Eingabe vom 31. Oktober 2022 erhebt A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend auch: der Beschwerdeführer) Beschwerde gegen die Schlussverfügung vom 29. September 2022 beim Bundesverwaltungsgericht und beantragt,

die Schlussverfügung sei aufzuheben. Eventualiter seien nur die Informationen gemäss Dispositiv-Ziffern 2.a, 2.b und 2.c sowie «Enclosure 2» und «Enclosure 3» zu übermitteln. Es sei insbesondere von der Übermittlung von «Enclosure 1» wie auch von der tabellarischen Aufstellung der Kontendaten zu den Konten bei der (Bank 1) und der (Bank 2) abzusehen; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Bundes.

#### **H.**

Mit Vernehmlassung vom 27. Dezember 2022 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

#### **I.**

Mit Replik vom 6. Januar 2023 nimmt der Beschwerdeführer zur Vernehmlassung der Vorinstanz Stellung und reicht weitere Beweismittel zu den Akten. Er hält an den in der Beschwerde gestellten Anträgen fest.

*Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensparteien und die Beweismittel wird - soweit dies für den Entscheid wesentlich ist - im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.*

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1.**

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der AT gestützt auf das Abkommen vom 26. April 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.933.21; nachfolgend: DBA CH-ES) zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG, SR 651.1). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA CH-ES (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

**1.2** Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Amtshilfe gestützt auf das DBA CH-ES zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31 - 33 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Das Verfahren richtet

sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021), soweit das VGG oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist folglich gegeben.

**1.3** Der Beschwerdeführer ist als betroffene Person zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 VwVG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 50 Abs. 1 VwVG, Art. 52 Abs. 1 VwVG).

**1.4** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

## **2.**

### **2.1**

**2.1.1** Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber Spanien ist vorliegend Art. 25<sup>bis</sup> DBA CH-ES sowie Ziff. IV des dazugehörigen Protokolls (nachfolgend: Protokoll zum DBA CH-ES). Die aktuell geltenden Fassungen sind diejenigen gemäss Art. 9 bzw. Art. 12 des Protokolls vom 27. Juli 2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Spanien zur Änderung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (AS 2013 2367, nachfolgend: Änderungsprotokoll vom 27. Juli 2011). Diese sind am 24. August 2013 in Kraft getreten und auf das vorliegende Amtshilfeersuchen, welches Einkommens- und Kapitalsteuern für die Jahre (...) - (...) betrifft, anwendbar (vgl. Art. 13 Abs. 2 Bst. [iii] des Änderungsprotokolls vom 27. Juli 2011).

**2.1.2** Artikel 25<sup>bis</sup> DBA CH-ES entspricht weitgehend dem Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens (vgl. Botschaft des Bundesrats vom 23. November 2011 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens vom 26. April 1966 zwischen der Schweiz und Spanien auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BBl 2011 9153, 9160). Gemäss Art. 25<sup>bis</sup> Abs. 1 DBA CH-ES tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen In-

formationen 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. Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA CH-ES (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA CH-ES (unter das Abkommen fallende Steuern) eingeschränkt.

## **2.2**

**2.2.1** Die formellen Voraussetzungen für Amtshilfebegehren gestützt auf das DBA CH-ES sind in Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls zum DBA CH-ES geregelt. Demnach besteht Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staats bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Artikel 25<sup>bis</sup> DBA CH-ES den Steuerbehörden des ersuchten Staats 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.

**2.2.2** Das Amtshilfeersuchen vom (Datum) erfüllt diese formellen Voraussetzungen. Etwas anderes wird vom Beschwerdeführer auch nicht geltend gemacht.

## **2.3**

**2.3.1** Gemäss Ziff. IV Abs. 3 des Protokolls zum DBA CH-ES besteht Einvernehmen darüber, dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weitgehenden 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 Buchstaben a-e sind jedoch nicht so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern.

**2.3.2** Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben. Nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die Steuerverwaltung des ersuchten Staates zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind. Dem «voraussichtlich» kommt dabei eine doppelte Bedeutung zu: Der ersuchende Staat muss die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfeersuchen geltend machen, und der ersuchte Staat muss nur solche Unterlagen übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen.

**2.3.3** Die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen kommt in erster Linie dem ersuchenden Staat zu (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich 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. In diesem Sinne hat der ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1; 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3.4; A-186/2021 vom 21. Dezember 2021 E. 2.1.2; A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.2). Der ersuchte Staat darf die Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich», nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint, sodass das Ersuchen als Vorwand für eine unbestimmte Suche nach Beweismitteln erscheint. Die ersuchte Behörde hat somit nicht zu entscheiden, ob der im Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, sondern muss nur überprüfen, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zu diesem Sachverhalt haben (BGE 144 II 206 E. 4.3; 143 II 185 E. 3.3.2 und 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3.4).

**2.3.4** 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 (Urteile des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.7; A-3810/2020 vom 16. März 2021 E. 2.4 m.w.H.).

**2.3.5** Der ersuchte Staat hat sich im Rahmen des Amtshilfeverfahrens nicht zum innerstaatlichen Steuer- und Verfahrensrecht des ersuchenden Staates zu äussern. Für die voraussichtliche Erheblichkeit reicht vielmehr aus, dass die ersuchten Informationen für eine Verwendung im ausländischen Verfahren als potenziell geeignet erscheinen (BGE 144 II 206 E. 4.3; Urteil des BGer 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1). Soweit das nationale Verfahrensrecht des ersuchenden Staates einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, hat die betroffene Person dies im Grundsatz vor den Behörden des ersuchenden Staates geltend zu machen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.6; 142 II 218 E. 3.6; 142 II 161 E. 2.2; Urteil des BGer 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1).

**2.3.6** 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-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.8; A-6201/2020 vom 11. Januar 2022 E. 2.2.5; A-6858/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 4.10, je m.w.H.).

## **2.4**

**2.4.1** Im Rahmen der Erfüllung eines internationalen Amtshilfeersuchens in Steuersachen liegt ein spontaner Informationsaustausch vor, wenn Informationen von der ersuchten Behörde übermittelt werden, die voraussichtlich erheblich sind, jedoch von der ersuchenden Behörde nicht angefordert wurden (BGE 147 II 116 E. 5.1; vgl. Urteil des BGer 2C\_1087/2016 vom 31. März 2017 E. 3.3; vgl. auch die Definition in Art. 3 Bst. d StAhiG). Die Vornahme eines spontanen Informationsaustausches ist nicht dem Ermessen der Bundesverwaltung überlassen, sondern setzt eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage im innerstaatlichen Recht voraus (BGE 147 II 116 E. 5.1; Urteil des BGer 2C\_1087/2016 vom 31. März 2017 E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-232/2022 vom 16. Februar 2023 E. 2.4).

**2.4.2** Die Feststellung, ob eine Information ersucht wurde oder nicht – und damit Amtshilfe auf Ersuchen oder spontaner Natur vorliegt –, ist eine Frage der Auslegung des Amtshilfeersuchens (BGE 147 II 116 E. 5.2). Diese Auslegung muss im Lichte des von der ersuchenden Behörde verfolgten Zwecks erfolgen und darf den wirksamen bzw. möglichst weitgehenden Informationsaustausch nicht behindern (BGE 147 II 116 E. 5.2; Ziff. IV Abs. 3 i.V.m. Ziff. IV Abs. 2 Bst. c des Protokolls zum DBA CH-ES). Mit anderen Worten: Der ersuchte Staat muss die Amtshilfeersuchen nach dem völkerrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben auslegen (BGE 147 II 116 E. 5.2).

## **2.5**

**2.5.1** Nach Art. 25<sup>bis</sup> Abs. 3 Bst. b DBA CH-ES ist die Schweiz als ersuchter Staat nicht verpflichtet, Informationen zu erteilen, die nach ihren sowie den spanischen Gesetzen oder auf ihrem und auf dem spanischen üblichen Verwaltungsweg nicht beschafft werden können (sog. *Grundsatz der Reziprozität*; vgl. auch Art. 6 Abs. 2 Bst. f StAhiG).

**2.5.2** In der Praxis ist es oft schwierig zu ermitteln, ob der um Amtshilfe ersuchende Staat nach seinem Recht die fraglichen Informationen beschaffen könnte bzw. Amtshilfe leisten dürfte, weshalb das OECD-Amtshilfemusterabkommen vorsieht, dass der ersuchende Staat mit dem Amtshilfeersuchen eine entsprechende Bestätigung abgeben muss. Liegt eine entsprechende Bestätigung des ersuchenden Staates vor, darf der um Amtshilfe ersuchte Staat aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. nachfolgend E. 2.8) die Gewährung von Amtshilfe wegen fehlender Reziprozität nur dann ablehnen, wenn er Gründe dafür hat, dass die abgegebene Erklärung klarerweise unzutreffend ist (Urteile des BGer 2C\_455/2021 vom 31. Mai 2022 E. 5.2.1; 2C\_646/2017 vom 9. April 2018

E. 2.1; Urteile des BVGer A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.6.3; A-5727/2019 vom 26. August 2020 E. 6.3).

## 2.6

**2.6.1** Gemäss Ziff. IV Abs. 1 des Protokolls zum DBA CH-ES «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 vorgesehen üblichen Mittel, die nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbunden sind, ausgeschöpft hat» (sog. *Subsidiaritätsprinzip*).

**2.6.2** Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (nachfolgend E. 2.8) besteht rechtsprechungsgemäss kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liegt ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes sowie ein ernsthafter Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.3.3; A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.4.2; A-6744/2019 vom 15. Dezember 2020 E. 2.5.2).

## 2.7

**2.7.1** Der ersuchende Staat hat schliesslich bei der Verwendung der ersuchten Informationen das *Spezialitätsprinzip* einzuhalten. Gemäss Art. 25<sup>bis</sup> Abs. 2 DBA CH-ES sind alle Informationen, die ein Vertragsstaat im Rahmen der internationalen Steueramtshilfe erhalten hat, von diesem ebenso geheim zu halten wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staats beschafften Informationen. Die Informationen dürfen nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder der Strafverfolgung, mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Art. 25<sup>bis</sup> Abs. 1 DBA CH-ES genannten Steuern oder mit der Aufsicht über diese Funktionen befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen grundsätzlich nur für die hiervor genannten Zwecke verwenden.

**2.7.2** Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung weist das Spezialitätsprinzip nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension auf. Demnach dürfen Informationen nicht nur bloss für Steuerzwecke gemäss dem DBA CH-ES, sondern auch nur gegenüber denjenigen Perso-

nen, gegen welche sich das Amtshilfegesuch ausdrücklich richtet, verwendet werden (BGE 147 II 13 E. 3.1 ff.; Urteil des BGer 2C\_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.4).

**2.8** 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 146 II 150 E. 7; 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 2021 E. 2.3). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Die Vermutung des guten Glaubens kann nur aufgrund konkreter, nachgewiesener Anhaltspunkte umgestossen werden (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1; 144 II 206 E. 4.4). 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-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.3; A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.3). 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). Es liegt dabei an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9; A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 2.2, je mit Hinweisen).

### **3.**

**3.1** Im vorliegenden Fall verfügte die ESTV gemäss Ziff. 2 der Schlussverfügung vom 29. September 2022 die Übermittlung von schriftlichen Antworten zu den im Ersuchen gestellten Fragen sowie von drei Anhängen, welche die Steuererklärungsformulare der betroffenen Person für die Jahre (Jahr) - (Jahr) («Enclosure 1», teilweise geschwärzt), die Steuerveranlagungen der Kantonalen Steuerverwaltung der Jahre (Jahr) - 8Jahr) («Enclosure 2», teilweise geschwärzt) sowie Steueransässigkeitsbestätigungen für die Jahre (Jahr) - (Jahr) («Enclosure 3») enthalten. Den schriftlichen Antworten ist im Wesentlichen Folgendes zu entnehmen: A. \_\_\_\_\_ sei der Kantonalen Steuerverwaltung bekannt und er sei unter der genannten Adresse in (Ort) registriert (Dispositiv-Ziff. 2.a). Er sei in den Jahren (Jahr) - (Jahr) als in der Schweiz steuerlich ansässig erachtet und nach dem Aufwand besteuert worden (Dispositiv-Ziff. 2.b).

A. \_\_\_\_\_ habe in den fraglichen Jahren deshalb Steuererklärungen nach Art. 11 des Steuergesetzes vom 10. März 1976 des Kantons Wallis und Art. 14 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer eingereicht. Eine nach dem Aufwand besteuerte Person dürfe in der Schweiz keiner Erwerbstätigkeit nachgehen. Diese Art der Besteuerung ersetze die Einkommenssteuern. Bei nach dem Aufwand besteuerten Personen werde gemäss Art. 11 Abs. 3 des kantonalen Steuergesetzes die Steuer nach den Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und deren Familie bemessen und gemäss dem ordentlichen Steuertarif der Einkommenssteuer berechnet. Die Besteuerung nach dem Aufwand müsse jährlich anhand des Einkommens und der Vermögenswerte aus Schweizer Quellen kontrolliert werden. Wenn die Besteuerung gemäss der Kontrollrechnung höher wäre als die Besteuerung nach dem Aufwand, so werde die Steuer gemäss den Angaben der Kontrollrechnung berechnet. Im Falle von A. \_\_\_\_\_ sei in den Jahren (...) und (...) der Steuerbetrag gemäss der Kontrollrechnung höher gewesen als derjenige gemäss dem Aufwand (Dispositiv-Ziff. 2.c).

Überdies könnten den Steuererklärungen gewisse zusätzliche Informationen zu vom Beschwerdeführer in den fraglichen Jahren erzielten Einkünften und Einkommensquellen und/oder Kapitalerträgen entnommen werden (Kontenangaben in tabellarischer Form gemäss Steuerjahr inkl. Namen der betroffenen Banken, Kundennummern, IBAN-, Portfolio- oder Kontonummern [Dispositiv-Ziff. 2c]).

**3.2** Das Bundesverwaltungsgericht prüft in einem ersten Schritt die Rügen des Beschwerdeführers, wonach das Ersuchen das Subsidiaritäts- und das Reziprozitätsprinzip verletze (E. 4). Schliesslich prüft das Gericht die Rüge, die ersuchten Informationen seien nicht voraussichtlich erheblich für die im Ersuchen genannten Zwecke bzw. es handle sich um eine unzulässige «fishing expedition» in Bezug auf die Steueransässigkeit (E. 5). Zuletzt wird speziell auf die vorgesehene Übermittlung der Steuererklärungsformulare («Enclosure 1») sowie der Angaben zu weiteren in der Schweiz gehaltenen Konten gemäss Dispositiv-Ziff. 2.c eingegangen (E. 6).

#### **4.**

**4.1** Der Beschwerdeführer macht geltend, die AT habe zwar in Rubrik 17 des Ersuchens die Einhaltung des Subsidiaritäts- bzw. Reziprozitätsprinzips bestätigt. Das Ersuchen sei jedoch nicht unterzeichnet. Auch werde im Ersuchen zwar erwähnt, dass er (der Beschwerdeführer) in Spanien keine Schweizer Steuererklärungen zu den Akten gereicht habe. Die AT

habe aber in keiner Weise dargetan, inwiefern diese Unterlagen gemäss spanischem Verfahrensrecht überhaupt hätten eingereicht werden müssen bzw. ob sie (die AT) ihre nationalrechtlichen Mittel ausgeschöpft habe.

## **4.2**

**4.2.1** Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, ist die Unterzeichnung des Amtshilfeersuchens keine formelle Voraussetzung gemäss Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls zum DBA CH-ES (vgl. E. 2.2). Das Ersuchen wurde unbestrittenermassen von der zuständigen spanischen Behörde an die ESTV übermittelt und erfüllt die formellen Voraussetzungen. Der Beschwerdeführer kann demnach aus der fehlenden Unterzeichnung des Ersuchens nichts zu seinen Gunsten ableiten.

**4.2.2** Die AT hat in Rubrik 17 des Ersuchens ausdrücklich bestätigt, dass sowohl der Grundsatz der Reziprozität (Rubrik 17 Bst. c des Ersuchens) wie auch das Subsidiaritätsprinzip (Rubrik 17 Bst. d des Ersuchens) eingehalten wurden. Auf diese Erklärungen ist rechtsprechungsgemäss in Anwendung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips abzustellen, sofern sie nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden (vgl. E. 2.8). Dies ist vorliegend nicht der Fall. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers war die AT nicht verpflichtet, näher darzulegen, inwieweit er gemäss dem spanischen Verfahrensrecht zur Einreichung der ersuchten Unterlagen verpflichtet war (vgl. E. 2.6). Der Beschwerdeführer nennt auch keinerlei konkrete Anhaltspunkte, wonach der AT weitere übliche, nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbundene Mittel zur Beschaffung der ersuchten Informationen zur Verfügung gestanden hätten. Solche Anhaltspunkte sind aufgrund der Akten auch nicht ersichtlich. Schliesslich legt der Beschwerdeführer auch in keiner Weise dar, weshalb Spanien nach seinem Recht unter vergleichbaren Umständen die fraglichen Informationen nicht beschaffen könnte bzw. keine Amtshilfe an die Schweiz leisten dürfte (vgl. E. 2.5).

**4.2.3** Es handelt sich überdies auch nicht um Informationen, die nach den Schweizer Gesetzen oder auf dem Schweizer Verwaltungsweg nicht beschafft werden können (vgl. E. 2.5.1). Der Beschwerdeführer hat als Steuerpflichtiger eine vollumfängliche Mitwirkungspflicht (Art. 126 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]).

**4.2.4** Die Rügen erweisen sich somit als unbegründet.

## 5.

**5.1** Der Beschwerdeführer bringt weiter vor, das «äusserst knapp» formulierte Amtshilfeersuchen sei von der AT auch auf Rückfrage der ESTV hin nicht ausreichend substantiiert worden. Die erforderliche Plausibilitätskontrolle sei daher nicht möglich. Als einzigen mutmasslichen steuerlichen Anknüpfungspunkt nenne die AT ein in Spanien gelegenes Grundstück, an welchem er über eine Gesellschaftsstruktur (angeblich) wirtschaftlich berechtigt sei. Diese Tatsachenbehauptung werde aber mit keinerlei Beweismitteln untermauert.

Ein sachlicher Zusammenhang zwischen den verlangten Informationen zu seiner unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz und der spanischen Untersuchung zu seiner (angeblichen) dortigen beschränkten Steuerpflicht sei wenig wahrscheinlich. Die ersuchten Informationen seien für die korrekte Besteuerung in Spanien nicht erforderlich, da für die AT gemäss dem Ersuchen ja bereits erstellt sei, dass er i) seiner Pflicht zur Einreichung von Steuerklärungen mit Bezug auf das mutmasslich von ihm gehaltene Grundstück nicht nachgekommen sei und ii) zwischen (...) und (...) Investitionen von mehr als (...) EUR in das Grundstück getätigt habe. Die Übermittlung der ersuchten Informationen sei daher auch unverhältnismässig. Ohnehin erfolge die Besteuerung von spanischem Grundeigentum für die Zwecke von Einkommens- und Vermögenssteuern nach der objektmässigen Methode, weshalb sich die ersuchten Informationen auf das Objekt des entsprechenden Grundeigentums zu beschränken hätten. Sofern für die Zwecke der Satzbestimmung nach nationalem spanischem Steuerrecht auf das weltweite Einkommen oder Vermögen abzustellen sei, könne ohne weiteres der Höchstsatz verwendet werden, ohne dass die Dokumentation der effektiven Werte erforderlich sei. Das zivilrechtliche Eigentum und die wirtschaftliche Berechtigung am Grundeigentum liessen sich aus den Registern und anderen lokalen Informationen herleiten. Es sei auch nicht ersichtlich, dass die ersuchten Informationen für die Zuordnung oder die Wertbestimmung des Grundeigentums oder der darin getätigten Investitionen massgebend sein könnten. Die AT lege in keiner Weise dar, weshalb sie die angeblich in die Liegenschaft getätigten Investitionen anhand der Angaben zum Einkommen und Vermögen verifizieren möchte.

Die geforderten Informationen könnten allenfalls dann voraussichtlich erheblich sein, wenn die AT Verdachtsmomente für eine unbeschränkte Steuerpflicht hätte. Die AT habe aber ausdrücklich erklärt, dass dies nicht der Fall sei. Im Gesamtkontext scheine es als sehr wahrscheinlich, dass der eigentliche Grund des Ersuchens seine vermutete steuerliche Ansässigkeit



in Spanien während des fraglichen Zeitraums sei. So hinterfrage die AT auch die Echtheit der von ihm eingereichten Steueransässigkeitsbestätigungen. Da die AT keine Verdachtsmomente hinsichtlich einer möglichen steuerlichen Ansässigkeit in Spanien habe, stelle das Ersuchen auch eine unzulässige Beweisausforschung dar.

## **5.2**

**5.2.1** Insoweit als der Beschwerdeführer geltend macht, dem Ersuchen liessen sich keine ausreichenden Verdachtsmomente für eine mögliche (beschränkte) Steuerpflicht in Spanien entnehmen, ist ihm nicht zu folgen.

Das Ersuchen vom (Datum) erfüllt die formellen Voraussetzungen und nennt den Steuerzweck, für den die Informationen benötigt werden, ausdrücklich (vgl. E. 2.2). Überdies legt die AT im Ersuchen bzw. in den diesbezüglichen Erläuterungen vom (Datum) dar, weshalb der Beschwerdeführer ihrer Auffassung nach verpflichtet war, für die fraglichen Jahre eine Steuerklärung betreffend die Einkommenssteuer für nichtansässige Personen in Spanien einzureichen (vgl. Sachverhalt Bst. A.b und A.d). Sie nennt die Adresse der Liegenschaft, welche angeblich von einer Gesellschaft, deren wirtschaftlich Berechtigter er sei, indirekt gehalten werde und weist darauf hin, dass sie über die Kopie einer notariellen Beglaubigung zur Untermuerung des Sachverhalts verfüge (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Damit bestehen hinreichende Anhaltspunkte für eine mögliche beschränkte Steuerpflicht in Spanien (vgl. E. 2.3.6).

Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, ist ein ersuchender Staat nicht verpflichtet, einem Amtshilfeersuchen Beweismittel beizulegen, um den geltend gemachten Sachverhalt nachzuweisen (vgl. E. 2.3.2). Auf die Angaben der AT ist vielmehr grundsätzlich gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip abzustellen (vgl. E. 2.8). Der Beschwerdeführer bestreitet die Angaben der AT lediglich pauschal, nennt aber keinerlei konkrete Anhaltspunkte, welche geeignet wären, die Angaben der AT zu entkräften. Auch die vom Beschwerdeführer mit Replik vom 6. Januar 2023 zu den Akten gereichten Ansässigkeitsbestätigungen der Kantone (...) und (...) sind nicht geeignet, die Angaben der AT zu widerlegen. Diese Bestätigungen betreffen die Jahre (...) und (...) und somit nicht die vom Ersuchen betroffenen Steuerjahre. Überdies beziehen sie sich auf die unbeschränkte Steuerpflicht des Beschwerdeführers in der Schweiz. Sie sind demnach naturgemäss nicht geeignet, die genannten Anhaltspunkte für eine mögliche beschränkte Steuerpflicht des Beschwerdeführers in Spanien in den Jahren (Jahr) - (Jahr) zu widerlegen.

Die ESTV hat demnach zu Recht festgehalten, dass sie an die Angaben der AT gebunden ist.

**5.2.2** Insoweit als der Beschwerdeführer geltend macht, die ersuchten Informationen seien für seine allfällige Besteuerung in Spanien nicht voraussichtlich erheblich, ist Folgendes festzuhalten:

Den Schweizer Behörden kommt bei der Überprüfung der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen nur eine begrenzte Rolle zu. Sie haben in Form einer Plausibilitätskontrolle zu prüfen, ob die verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im spanischen Verfahren verwendet zu werden (vgl. E. 2.3.3).

Im vorliegenden Fall ist ein Zusammenhang zwischen den ersuchten Informationen zum Steuerstatus des Beschwerdeführers in der Schweiz und der Untersuchung betreffend eine mögliche beschränkte Steuerpflicht in Spanien zu bejahen. Gemäss Rubrik 10 des Ersuchens betrifft dieses sowohl die Kapital- wie auch die Einkommenssteuern («*Individual Income Tax, Capital Tax*»). So wirft die AT dem Beschwerdeführer gerade vor, keine Steuererklärung betreffend die Einkommenssteuer für nichtansässige Personen («*Individual Income Tax of Non-Residents Tax returns*») eingereicht zu haben (Rubrik 12 des Ersuchens). Die Angaben der AT sind nach Treu und Glauben dahingehend zu verstehen, dass die AT unter anderem untersucht, ob der Beschwerdeführer möglicherweise Einkommen aus in Spanien liegendem Vermögen erzielt hat, welches in Spanien zu versteuern gewesen wäre bzw. ist (vgl. dazu Art. 6 Abs. 1 DBA CH-ES). Vor diesem Hintergrund kann es für das spanische Verfahren von Bedeutung sein, in Erfahrung zu bringen, ob der Beschwerdeführer in der Schweiz steuerpflichtig ist und welche Einkünfte bzw. Einkommensquellen er in diesem Zusammenhang offengelegt und versteuert hat. Die Informationen, wonach der Beschwerdeführer im fraglichen Zeitraum im Kanton (...) ansässig war und nach dem Aufwand (und nicht seinem Einkommen) besteuert wurde (Ziff. 2.a und 2.b der angefochtenen Schlussverfügung sowie die Steueransässigkeitsbestätigungen und Steuerveranlagungen); in den Jahren (...) und (...) jedoch die Werte der Kontrollrechnung bzw. seine Einkünfte und Vermögenswerte aus Schweizer Quellen als Bemessungsgrundlage massgebend waren (Ziff. 2.c der angefochtenen Schlussverfügung), können in diesem Zusammenhang relevant sein. Diese Informationen sind möglicherweise geeignet, im spanischen Verfahren verwendet zu

werden. Gleiches gilt für die Informationen zu den zusätzlichen vom Beschwerdeführer offengelegten Einkünften und Einkommensquellen sowie für die Steuererklärungsformulare (vgl. dazu ausführlich E. 5).

Nicht voraussichtlich erheblich ist hingegen die Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung, da diese Beträge keinen Aufschluss über die erzielten Einkünfte der pauschal besteuerten Person geben können (vgl. Urteil des BGer 2C\_764/2018 vom 7. Juni 2019 E. 6.1.2; Urteil des BVerfG A-6202/2020 vom 11. Januar 2022 E. 4.2.1.3). Die Vorinstanz hat demnach in den zu übermittelnden Anhängen zu Recht die Schwärzung dieser Angaben vorgesehen (vgl. Informationsschreiben vom 23. September 2022, Akte der Vorinstanz [act.] Nr. 67).

Der Beschwerdeführer wendet ein, dass diese Informationen für die Erhebung der in Frage stehenden Steuern nicht erforderlich seien. Dabei ist ihm entgegenzuhalten, dass es nicht Sache des ersuchten Staates ist, sich zum innerstaatlichen Steuer- und Verfahrensrecht des ersuchenden Staates zu äussern, um die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen im ausländischen Verfahren zu beurteilen (vgl. E. 2.3.5). Die AT hat auf Rückfrage der ESTV hin ausdrücklich bestätigt, dass die ersuchten Informationen für die Überprüfung der Steuerbelange des Beschwerdeführers in Spanien voraussichtlich erheblich sind (vgl. Sachverhalt A.d). Angesichts der klaren und wiederholten Bestätigung steht es dem Bundesverwaltungsgericht rechtsprechungsgemäss nicht zu, die Übermittlung der ersuchten Informationen mit der Begründung zu verweigern, diese seien für das spanische Verfahren nicht voraussichtlich erheblich. Dies würde nämlich bedeuten, dass die schweizerischen Behörden ihre eigene Auslegung des spanischen Steuer- bzw. Verfahrensrechts an Stelle jener der AT setzten, was mit dem Grundsatz von Treu und Glauben nicht vereinbar wäre (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3 und 4.4).

Der Beschwerdeführer bestreitet die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen überdies mit der Begründung, der AT seien die für die Erhebung der Steuer erforderlichen Informationen bereits bekannt. Die ersuchten Informationen seien somit nicht erforderlich für das spanische Verfahren und deren Übermittlung unverhältnismässig. Dass die AT tatsächlich – wie der Beschwerdeführer behauptet – über sämtliche für die Erhebung der Steuer erforderlichen Informationen verfügt, ergibt sich weder aus dem Ersuchen noch aus den übrigen Akten. Es handelt sich um eine reine Parteibehauptung des Beschwerdeführers. Diese Frage kann

aber letztlich offenbleiben. Denn wie die Vorinstanz zutreffend festhält, können Informationen auch dann als voraussichtlich erheblich zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts qualifiziert werden, wenn sie zwecks Überprüfung schon vorhandener, aber nicht völlig zweifelsfreier Erkenntnisse der Behörden des ersuchenden Staates verlangt werden (vgl. Urteil des BGer 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 7.5; Urteile des BVGer A-6074/2019 vom 8. September 2021 E. 3.1.2.1; A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 9.2.3.2). Die Einwände des Beschwerdeführers erweisen sich demnach als unbegründet.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die ersuchten Informationen im Hinblick auf die Untersuchung zu einer möglichen beschränkten Steuerpflicht des Beschwerdeführers in Spanien voraussichtlich erheblich sind.

**5.2.3** Damit erübrigt es sich, näher auf die Mutmassung des Beschwerdeführers einzugehen, es handle sich bei dem Ersuchen um eine «fishing expedition in Bezug auf die Steueransässigkeit». Der Vollständigkeit halber ist jedoch darauf hinzuweisen, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung das Vorliegen einer unzulässigen «*fishing expedition*» ohnehin grundsätzlich ausgeschlossen werden kann, wenn ein Ersuchen – wie das Vorliegende – sämtliche formellen Voraussetzungen erfüllt (vgl. Urteile des BGer 2C\_481/2021 vom 19. Mai 2022 E. 7.4 [nicht publiziert in BGE 148 II 336]; 2C\_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3).

## 6.

Schliesslich ist speziell auf die gemäss Dispositiv-Ziff. 2.c der angefochtenen Schlussverfügung beabsichtigte Übermittlung von Steuererklärungsformularen und Bankkontendaten einzugehen.

**6.1** Der Beschwerdeführer macht geltend, die «konkreten Bankkontodaten und Steuererklärungen» seien in keinem Fall zu übermitteln, zumal die spanische Steuerbehörde diese Informationen gar nicht anfordere (Beschwerde, Rn. 12, Rn. 54). Überdies liessen sich aus diesen Informationen ohnehin keine sachdienlichen Schlüsse mit Bezug auf die Herkunft der Mittel ziehen, da die Informationen aufgrund der Aufwandbesteuerung auf Schweizer Konten beschränkt seien. Der AT würde somit ohnehin kein vollständiges Bild seiner Einkommens- und Vermögenslage verschafft (Beschwerde, Rn. 54). Für die Zwecke eines Abgleiches genüge es, wenn nicht pro Schweizer Bankkonto die Kontendaten, sondern zusammengeschnitten die der Kontrollrechnung zugrundeliegenden Einkommens- und Vermögenswerte übermittelt würden (Beschwerde, Rn. 55).

**6.2** Gemäss Rubrik 13 des Ersuchens vom (Datum) ersuchte die AT unter anderem um Mitteilung, ob der Beschwerdeführer in den Jahren (...) - (...) verpflichtet war, Steuererklärungen einzureichen; falls ja gestützt auf welche Grundlage; und für welche Zeiträume er dies getan habe (vgl. Sachverhalt Bst. A.b: «*Is he [A. \_\_\_\_\_] required to file tax returns in Switzerland, and if so on what grounds and for what periods has he done so?*»). Überdies ersuchte die AT um Angabe, welche Einkommensquellen und welche Einkünfte und/oder Kapitalerträge in den Steuerklärungen wiedergegeben seien und welche Steuern in diesem Zusammenhang bezahlt worden seien (vgl. Sachverhalt Bst. A.b: «*What sources and amount of income received and / or capital gains realised do any such tax returns reflect; and what amount of taxes have been paid in that respect?*»).

### **6.3**

**6.3.1** Es trifft zu, dass die AT vorliegend nicht ausdrücklich um die Übermittlung der Steuererklärungsformulare sowie um die Angabe konkreter Kontoinformationen ersuchte. Sie ersuchte jedoch ausdrücklich um Informationen zu den vom Beschwerdeführer angegebenen Einkommensquellen und Einkünften und/oder Kapitalerträgen zwecks Klärung seiner Steuersituation in der Schweiz und einer möglichen beschränkten Steuerpflicht in Spanien. Das Ersuchen ist rechtsprechungsgemäss im Lichte des von der ersuchenden Behörde verfolgten Zwecks auszulegen, ohne dadurch den wirksamen bzw. möglichst weitgehenden Informationsaustausch zu behindern (vgl. E. 2.4.2). Antworten auf die verlangten Informationen (Einkommensquellen und Einkünften und/oder Kapitalerträge) ergeben sich in der Regel aus einer Steuererklärung. Dies ist vorliegend der Fall: Die ersuchten Informationen zu vom Beschwerdeführer in Schweizer Franken gehaltenen Konten und Aktien sowie daraus resultierenden Einkünften sind den Steuererklärungen zu entnehmen. Die Nichtübermittlung der Steuererklärungsformulare würde dem Zweck des Amtshilfeersuchens zuwiderlaufen. Die Vorinstanz hat demnach zutreffend festgehalten, dass die Steuererklärungsformulare vom Ersuchen erfasst sind. Diese Informationen sind auch für die Zwecke des Amtshilfeersuchens voraussichtlich erheblich, da diese (zumindest teilweise) Aufschluss über die Vermögens- und Ertragslage des Beschwerdeführers geben können und demnach für die Überprüfung seiner Steuersituation geeignet sind (vgl. für einen vergleichbaren Sachverhalt: Urteil des BVerfG A-6202/2020 vom 11. Januar 2022 E. 4.2.1.3).

**6.3.2** Gleiches gilt für die ebenfalls zur Übermittlung vorgesehenen Bankkonteninformationen in tabellarischer Form. Dabei handelt es sich um zusätzliche Informationen zu vom Beschwerdeführer gehaltenen Vermögenswerten und Einkünften, die nicht den Steuererklärungsformularen, wohl aber den – nicht zur Übermittlung vorgesehenen – Beilagen zu denselben zu entnehmen sind. Diese Werte sind in den Steuererklärungsformularen nicht übernommen und für die Kontrollrechnungen nicht berücksichtigt worden, so etwa, weil es sich um Konten in ausländischen Währungen handelt (vgl. die Erläuterungen der Kantonalen Steuerverwaltung vom 13. April 2022, act. Nr. 38 [Ziff. 2]). Es handelt sich somit um Informationen, die weder den Veranlagungsverfügungen noch den Steuererklärungsformularen entnommen werden können. Da die AT ausdrücklich um Informationen zu vom Beschwerdeführer angegebenen Einkünften und Einkommensquellen und/oder Kapitalerträgen ersuchte, sind auch diese Informationen vom Ersuchen erfasst. Die Informationen sind auch voraussichtlich erheblich für die Zwecke des Ersuchens, da auch sie weiteren Aufschluss über die Vermögens- und Ertragslage des Beschwerdeführers geben können. Überdies beabsichtigt die AT die Überprüfung von angeblich vom Beschwerdeführer in Spanien getätigten Investitionen (vgl. E-Mail der AT vom [Datum], act. Nr. 5). Allein mittels des Gesamtbetrags der vom Beschwerdeführer offenlegten Einkünfte und Vermögenswerte und ohne Angabe näherer Kontoinformationen dürfte eine solche Überprüfung von Vorhinein ausgeschlossen sein. Die Bankkonteninformationen erweisen sich demnach ebenfalls als voraussichtlich erheblich.

**6.4** Das Eventualbegehren um Einschränkung der Amtshilfe bzw. Aussonderung der Steuererklärungsformulare und Kontendaten ist demnach abzuweisen.

## **7.**

Nach dem Gesagten erweisen sich die Rügen des Beschwerdeführers als unbegründet. Die Vorinstanz hat zu Recht festgehalten, dass die Voraussetzungen der Amtshilfeleistung vorliegend erfüllt sind. Die Beschwerde ist demnach vollumfänglich abzuweisen.

## **8.**

**8.1** Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.– festzulegen (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 einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

**8.2** Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

*(Das Dispositiv folgt auf der nächsten Seite.)*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.– werden dem Beschwerdeführer auf-  
erlegt. Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird für die Bezah-  
lung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an den Beschwerdeführer und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Begemann



**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:

Zustellung erfolgt an:

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