

Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6547/2013

Urteil vom 11. Februar 2014

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Marie-Chantal May Canellas,
Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

1. **A.**_____, Spanien,
2. **B.**_____, Spanien,
3. **C.**_____ **S.A.**, Luxemburg,
4. **D.**_____ **S.A.**, Seychellen,
5. **E.**_____ **Inc.**, Panama,
6. **F.**_____ **S.A.**, Seychellen,
7. **G.**_____ **S.A.**, Luxemburg,

alle vertreten durch Rechtsanwältinnen Dr. Sabine Burkhalter und/oder Regina Schlup Guignard LL.M.,
GHR Rechtsanwälte AG, Bahnhofstrasse 64, Postfach 3268,
8021 Zürich 1,
Beschwerdeführende,

gegen

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

Sachverhalt:**A.**

Am 29. April 2013 richtete die spanische Agencia Tributaria (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; DBA-ES) ein Amtshilfegesuch betreffend (spanische) Einkommenssteuern der natürlichen Personen A._____ (Beschwerdeführer 1) und seiner Ehefrau B._____ (Beschwerdeführerin 2) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV).

Das Gesuch betraf nebst dem genannten Ehepaar die folgenden Gesellschaften mit – im Ersuchen überwiegend mit Angabe der Kontonummer bezeichneten – Konten bei der K._____ AG mit Sitz in J._____: die C._____ S.A. (Beschwerdeführerin 3), die D._____ S.A. (Beschwerdeführerin 4), die E._____ Inc. (Beschwerdeführerin 5), die F._____ S.A. (Beschwerdeführerin 6), die G._____ S.A. (Beschwerdeführerin 7), die L._____ S.A. und die M._____ S. (je mit Sitz auf den Seychellen, in Panama oder Luxemburg). Nach Darstellung der AT sind diese Gesellschaften für persönliche Spesen des Beschwerdeführers 1 und seiner Familie sowie für von dieser Familie genutzte Liegenschaften aufgekommen.

Die AT ersuchte um Herausgabe von näher bezeichneten Informationen im Zusammenhang mit den Beschwerdeführenden 1 und 2, den genannten Gesellschaften und den Konten bei der K._____ AG betreffend die Jahre 2010–2012.

B.

B.a In der Folge forderte die ESTV mit Verfügung vom 15. Mai 2013 die K._____ AG auf, die Informationen gemäss dem erwähnten Amtshilfeersuchen zu liefern. Die K._____ AG kam dieser Editionsverfügung mit Schreiben vom 30. Mai 2013 nach.

B.b Mit Schreiben vom 6. Juni 2013 erklärte die AT in Ergänzung ihres Amtshilfegesuches insbesondere, alle ihr zur Verfügung stehenden Mittel zur Beschaffung von Informationen mit Ausnahme derjenigen, welche

nicht dem Prinzip der Verhältnismässigkeit entsprechen, ausgeschöpft zu haben.

B.c Im Rahmen der Gewährung des rechtlichen Gehörs machten die Beschwerdeführenden, die L._____ S.A. sowie die M._____ S. mit Schreiben vom 18. Juli 2013 insbesondere geltend, der Beschwerdeführer 1 bestreite die Angaben der K._____ AG, wonach er an den auf die Beschwerdeführenden 3 und 7 lautenden Konten wirtschaftlich berechtigt sei.

Infolgedessen ersuchte die ESTV mit Editionsverfügung vom 15. August 2013 die K._____ AG, (allein) zwecks eindeutiger Ermittlung des wirtschaftlich Berechtigten Kopien der «Formulare A» der streitbetroffenen Konten zu übermitteln. Dieser Aufforderung kam die K._____ AG mit Schreiben vom 22. August 2013 nach.

B.d Mit Schreiben vom 15. Oktober 2013 liess der Beschwerdeführer 1 geltend machen, die von der K._____ AG eingereichten «Formulare A» würden ihn zu Unrecht als wirtschaftlich Berechtigten der auf die Beschwerdeführenden 3 und 7 lautenden Konten ausweisen. Mit der Begründung, die wirtschaftliche Berechtigung an diesen Konten lasse sich gestützt auf die seitens der K._____ AG eingereichten Unterlagen nicht klären, stellte er zugleich den Antrag, es seien bei dieser Bank sämtliche Unterlagen zur Feststellung bzw. Identifikation der wirtschaftlichen Berechtigung zu edieren.

C.

Am 23. Oktober 2013 erliess die ESTV (im Folgenden auch: Vorinstanz) eine Schlussverfügung gegenüber den Beschwerdeführenden, der L._____ S.A. sowie der M._____ S. Sie wies damit das Editionsbegehren des Beschwerdeführers 1 ab, und zwar insbesondere mit der Begründung, es könne davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer 1 an den Beschwerdeführenden 3, 4, 5 und 7 wirtschaftlich berechtigt sei. Ferner kam die ESTV zum Schluss, dass der AT betreffend die Beschwerdeführenden, der L._____ S.A. und der M._____ S. Amtshilfe zu leisten sei. In Dispositiv-Ziff. 11 der Schlussverfügung listete die ESTV die der AT zu übermittelnden Informationen und Unterlagen auf.

Mit Schreiben vom 25. November 2013 berichtigte die ESTV einen Redaktionsfehler in ihrer Schlussverfügung vom 23. Oktober 2013. Deren Dispositiv-Ziff. 12 lautet nach der Berichtigung wie folgt:

«Die Eidgenössische Steuerverwaltung wird die Agencia Tributaria, Spanien, darauf hinweisen, dass

- a. die unter Ziffer 11 genannten Unterlagen im ersuchenden Staat nur im Verfahren gegen A._____, [...], Spanien, B._____, [...], Spanien, C._____, S.A., [...], Luxembourg, D._____, SA, Seychelles, E._____, Inc., Panama, F._____, S.A., Seychelles, G._____, S.A., Luxembourg, M._____, S., Seychelles, L._____, S.A., Seychelles, für den im Ersuchen vom 29. April 2013 genannten Tatbestand verwertet werden dürfen;
- b. die edierten Unterlagen wie Informationen, die nach dem innerstaatlichen Recht der Schweiz beschafft wurden, geheim zu halten sind und nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden dürfen, die mit der Veranlagung, Erhebung oder Verwaltung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der unter das schweizerisch-spanische Doppelbesteuerungsabkommen vom 29. April 2013 [recte: 26. April 1966] fallenden Steuern befasst sind.»

D.

Gegen die berichtigte Schlussverfügung liessen die Beschwerdeführenden am 25. November 2013 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie beantragen, betreffend die Beschwerdeführenden sei die Schlussverfügung aufzuheben und es sei dem Ersuchen der AT vom 29. April 2013 nicht zu entsprechen. Eventualiter verlangen sie, die Sache sei unter Aufhebung der angefochtenen Schlussverfügung betreffend die Beschwerdeführenden zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Als Subeventualanträge stellen sie sodann die Begehren,

- «a) – falls die Amtshilfe gemäss Ersuchen der Agencia Tributaria [...] vom 29. April 2013 [...] gewährt werden sollte – sei die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 23. Oktober 2013 teilweise aufzuheben und es seien nur die mit Ersuchen der Agencia Tributaria [...] vom 29. August [recte: April] 2013 nachgefragten Unterlagen betreffend Beschwerdeführer 4, 5 und 6 zu übermitteln, bzw. auf sämtlichen zu übermittelnden Bankunterlagen seien alle Informationen, welche keine Zahlungen/Überweisungen an die Beschwerdeführer 1 und 2 betreffen, unkenntlich zu machen und nicht zu übermitteln;
- b) – falls die Amtshilfe gemäss Ersuchen der Agencia Tributaria [...] vom 29. April 2013 [...] gewährt werden sollte – sei Ziffer 12 Bst. a der Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 23. Oktober 2013 dahingehend zu ändern, dass die unter Ziffer 11 genannten Unterlagen im ersuchenden Staat nur im Verfahren gegen A._____, [...] sowie gegen B._____, [...] für den im Ersuchen vom 29. April 2013 genannten Tatbestand verwendet werden dürfen.» (Beschwerde, S. 3)

In der Beschwerdebeurteilung präzisieren die Beschwerdeführenden sodann den ersten der genannten Subeventualanträge dahingehend, dass im Fall der Leistung der Amtshilfe einzig die Daten zu den pro Steuerjahr erzielten Einkünfte bzw. Zinsen, welche von den Konten der Beschwerdeführenden 4–6 an die Beschwerdeführenden 1 und 2 ausbezahlt wurden, zu übermitteln seien (vgl. Beschwerde, S. 12). Ferner enthält die Beschwerdebeurteilung den Antrag, es seien die Beschwerdebeilagen 3–5 (eine Abmeldebescheinigung, verschiedene Bestätigungen steuerlicher Wohnsitze und eine Wohnsitzbescheinigung betreffend den Beschwerdeführer 1) «respektive weitere diesbezügliche Unterlagen sowie deren Inhalt betreffend Ort des Wohnsitzes [des Beschwerdeführers 1] den spanischen Behörden nicht zugänglich zu machen» (Beschwerde, S. 4). Sinngemäss fordern die Beschwerdeführenden zudem, es seien alle Informationen der Konten der Beschwerdeführenden 4–6, welche nicht Überweisungen oder Zahlungen an die Beschwerdeführenden 1 und 2 betreffen, «auf dem USB-Stick zu löschen» (Beschwerde, S. 12).

Schliesslich fordern die Beschwerdeführenden Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Bundeskasse.

E.

In ihrer Vernehmlassung vom 23. Dezember 2013 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

F.

Mit unaufgefordert eingereichter Eingabe vom 9. Januar 2014 bestreiten die Beschwerdeführenden die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 1 an den Beschwerdeführenden 3 und 7. Sie verweisen dabei – wie schon in der Beschwerdebeurteilung – namentlich auf das hiervor (vorn Bst. B.d) erwähnte, bei der ESTV gestellte Begehren um Edition sämtlicher Unterlagen zur Feststellung bzw. Identifikation der wirtschaftlichen Berechtigung betreffend die fraglichen Konten bei der K._____ AG. Zugleich ersuchen sie um Gutheissung der gestellten Beweisanträge. Sodann stellen sie den Antrag, die von der AT verlangten Informationen seien auf dem USB-Stick zu löschen und es seien im Falle, dass Amtshilfe geleistet werden sollte, unter entsprechender Ergänzung der Schlussverfügung sämtliche, vom Amtshilfeersuchen nicht betroffene Drittpersonen und alle Überweisungen bzw. Zahlungen, welche nicht an die Beschwerdeführenden 1 und 2 erfolgten, unkenntlich zu machen.

G.

Mit Schreiben vom 4. Februar 2014 führen die Beschwerdeführenden aus, in einem in Spanien gegen den Beschwerdeführer 1 geführten Strafverfahren sei bis Ende März 2014 mit einem Entscheid über eine Nichtigkeitsklage zu rechnen. Sie beantragen, das vorliegende Beschwerdeverfahren sei zu sistieren, bis über diese Nichtigkeitsklage rechtskräftig entschieden ist. In diesem Zusammenhang offerieren sie als Beweis eine Bestätigung des zuständigen spanischen Gerichts betreffend das Nichtigkeitsklageverfahren und/oder den in diesem Klageverfahren zu erwartenden Urteilszeitpunkt.

H.

Unaufgefordert und vorab per Fax reichten die Beschwerdeführenden sodann mit Eingabe vom 6. Februar 2014 ein so genanntes «Formular A» der K._____ AG betreffend ein auf die Beschwerdeführende 3 lautendes Konto ein. Sie beantragen, dieses Dokument sei als Beweismittel zu den Akten zu nehmen.

I.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien und die eingereichten Unterlagen wird – sofern erforderlich – in den folgenden Erwägungen eingegangen.

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

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der spanischen AT gestützt auf das DBA-ES zugrunde. Da das vorliegende Amtshilfegesuch am 29. April 2013, also nach dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 672.5) am 1. Februar 2013 eingereicht wurde, richtet sich die Durchführung dieses Abkommens nach diesem Gesetz (vgl. Art. 24 StAhiG e contrario). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA-ES (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Anwendbar ist ferner die Verordnung vom 6. September 2006 zum schweizerisch-spanischen Doppelbesteuerungsabkommen (SR 672.933.21; VO DBA-ES).

1.2 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren

(VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört damit auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe, insbesondere der Amtshilfe im Rahmen des DBA-ES (Art. 32 VGG e contrario, Art. 19 Abs. 1 StAhiG und Art. 10 Abs. 1 VO DBA-ES). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben.

Die Beschwerdeführenden erfüllen als Verfügungsadressaten die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 19 Abs. 2 StAhiG; vgl. ferner Art. 10 Abs. 1 und 2 VO DBA-ES).

1.3 Die Beschwerde wurde zudem form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

1.4 Die Beschwerdeführenden stellen sinngemäss den Antrag, es seien die im Amtshilfeverfahren von der K._____ AG edierten, die Beschwerdeführenden betreffenden Dateien (teilweise oder vollumfänglich) «auf dem USB-Stick» zu löschen (vgl. Beschwerde, S. 12; Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 9. Januar 2014, S. 2). Mit anderen Worten verlangen sie die Vernichtung der sie betreffenden edierten Dokumente. Insoweit ist jedoch nicht auf das Rechtsmittel einzutreten. Denn selbst wenn das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss kommen würde, dass der AT entgegen der Auffassung der Vorinstanz keine Amtshilfe mit Bezug auf die Beschwerdeführenden zu leisten ist, wäre es nicht Aufgabe dieses Gerichts, darüber zu befinden, wie die Vorinstanz das dahingehend lautende Urteil umzusetzen hat. Aus diesem Grund kann das Bundesverwaltungsgericht weder die Rückgabe noch die Vernichtung der Dokumente anordnen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5290/2013 vom 19. Dezember 2013 E. 1.3, A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 11).

1.5 Mit der hiervor (E. 1.4) genannten Einschränkung ist auf die Beschwerde einzutreten.

1.6 Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Par-

tei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag, oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 131 I 153 E. 3, BGE 122 V 157 E. 1d; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2013, Rz. 537).

2.

2.1 Die heute geltende Fassung der Amtshilfeklausel des DBA-ES, Art. 25^{bis} DBA-ES, trat am 24. August 2013 in Kraft (vgl. Art. 9 des Protokolls vom 27. Juli 2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Spanien zur Änderung des DBA-ES [AS 2013 2367; im Folgenden: Änderungsprotokoll 2011]). Danach tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts über Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht» (Art. 25^{bis} Abs. 1 Satz 1 DBA-ES). Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA-ES (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 des Abkommens (sachlicher Geltungsbereich bzw. unter das Abkommen fallende Steuern) beschränkt (Art. 25^{bis} Abs. 1 Satz 2 DBA-ES).

Art. 25^{bis} Abs. 3 DBA-ES enthält bestimmte Beschränkungen der Pflicht zur Leistung von Amtshilfe. So wird damit der ersuchte Vertragsstaat von der Verpflichtung enthoben, von den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis des einen oder des anderen Vertragsstaates abzuweichen (Bst. a), oder Informationen zu erteilen, welche nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren eines der beiden Vertragsstaaten nicht beschafft werden können (Bst. b). Auch besteht gemäss Art. 25^{bis} Abs. 3 (Bst. c) DBA-ES keine Verpflichtung zur Erteilung von Informationen, «die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche».

Freilich enthält die Art. 25^{bis} Abs. 3 DBA-ES vorgehende Vorschrift von Art. 25^{bis} Abs. 5 DBA-ES ihrerseits Einschränkungen der in ersterer Be-

stimmung vorgesehenen Beschränkungen der Amtshilfeverpflichtung. So darf der ersuchte Vertragsstaat nach Art. 25^{bis} Abs. 5 DBA-ES die Leistung von Amtshilfe nicht «nur deshalb ablehnen, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einer bevollmächtigten oder beauftragten Person, einem Treuhänder oder einer Treuhänderin befinden oder weil sie sich auf Eigentumsrechte an einer Person beziehen» (Satz 1). In diesem Zusammenhang räumt Art. 25^{bis} Abs. 5 Satz 2 DBA-ES den Steuerbehörden des ersuchten Staates die Kompetenz ein, die Offenlegung entsprechender Informationen durchzusetzen, sofern dies zur Erfüllung der Verpflichtungen gemäss diesem Absatz der Amtshilfebestimmung erforderlich ist.

2.2 Die erwähnte, am 24. August 2013 in Kraft getretene Fassung der Amtshilfenvorschrift des DBA-ES ersetzt aArt. 25^{bis} DBA-ES, welcher mit Art. 5 des Revisionsprotokolls vom 29. Juni 2006 zum DBA-ES (AS 2007 2199; im Folgenden: Revisionsprotokoll 2006) per 1. Juni 2007 in das DBA-ES eingefügt worden war. Gemäss aArt. 25^{bis} Abs. 1 DBA-ES tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten auf Verlangen diejenigen Auskünfte aus,

«a) die zur Durchführung dieses Abkommens im Zusammenhang mit den unter das Abkommen fallenden Steuern notwendig sind;

b) die zur Verwaltung oder Durchsetzung innerstaatlichen Rechts im Falle von Holdinggesellschaften in Bezug auf unter dieses Abkommen fallende Steuern notwendig sind;

c) die notwendig sind zur Durchführung innerstaatlichen Rechts bei Steuerbetrug und ähnlichen Delikten im Zusammenhang mit den unter das Abkommen fallenden Steuern, wenn diese Delikte von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person oder einer in einem Vertragsstaat beschränkt steuerpflichtigen Person verübt worden sind.»

aArt. 25^{bis} Abs. 3 DBA-ES enthält einen (soweit hier interessierend) mit Art. 25^{bis} Abs. 3 DBA-ES vergleichbaren Katalog von Beschränkungen der Pflicht zur Leistung von Amtshilfe, der unter dem Vorbehalt von aArt. 25^{bis} Abs. 5 DBA-ES steht. Letztere Klausel schliesst es aus, dass ein Vertragsstaat «in Fällen von Steuerbetrug und ähnlichen Delikten» die Erteilung von Auskünften allein deshalb verweigern kann, weil der Inhaber der entsprechenden Informationen «eine Bank, ein anderes Finanzinstitut, ein Beauftragter oder eine andere Person in ihrer Eigenschaft als Vertreter oder Treuhänder ist oder weil die Informationen Beteiligungsrechte an einer Person betreffen».

In diesem Punkt besteht somit ein wesentlicher Unterschied zwischen aArt. 25^{bis} Abs. 5 DBA-ES und dem heute geltenden Art. 25^{bis} Abs. 5 DBA-ES. Denn nach der Regelung von aArt. 25^{bis} Abs. 5 DBA-ES e contrario ist es der Schweiz gestattet, in Fällen, bei welchen es nicht um «Steuerbetrug und ähnliche Delikte» im Sinne des Abkommens geht, die Amtshilfe namentlich unter Berufung auf das schweizerische Bankgeheimnis zu verweigern.

Freilich sieht Ziff. IV/11 Bst. a des mit dem Revisionsprotokoll 2006 dem DBA-ES beigefügten (Zusatz-)Protokolls in der Fassung des Revisionsprotokolls 2006 (vgl. Art. 6 des Revisionsprotokolls 2006) in Ergänzung zu aArt. 25^{bis} Abs. 5 DBA-ES eine sog. *Meistbegünstigungsklausel* vor. Danach gewähren sich die Vertragsstaaten gegenseitig im gleichen Umfang Amtshilfe, wie sie die Schweiz gegenüber einem Mitgliedstaat der Europäischen Union namentlich in einem Doppelbesteuerungsabkommen zugesichert hat. Aufgrund dieser Meistbegünstigungsklausel ist es somit insbesondere denkbar, dass sich die Schweiz auch unter dem Regime von aArt. 25^{bis} Abs. 5 DBA-ES bei anderen Fällen als «Steuerbetrug und ähnlichen Delikten» im Sinne dieser Vorschrift nicht auf das Bankgeheimnis berufen kann, um eine Auskunftserteilung an die zuständigen Behörden Spaniens zu verweigern.

2.3 Im vorliegenden Fall fragt sich zunächst, welche der beiden hiervor genannten Fassungen von Art. 25^{bis} DBA-ES (mit den jeweils zugehörigen weiteren Vorschriften des DBA-ES) intertemporalrechtlich einschlägig ist.

2.3.1 Art. 13 Ziff. 2 des Änderungsprotokolls 2011 sieht vor, dass Art. 25^{bis} DBA-ES in der heute geltenden Fassung anwendbar ist

«(iii) [...] in Bezug auf die unter Artikel 2 des Abkommens fallenden Steuern auf Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen, oder auf Steuern, die auf Beträgen geschuldet sind, welche am oder nach dem 1. Januar 2010 gezahlt oder gutgeschrieben werden;

(iv) [...] in Bezug auf die anderen Steuern auf Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten dieses Änderungsprotokolls folgenden Jahres beginnen, beziehungsweise auf Steuern, die auf Beträgen geschuldet sind, welche am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten dieses Änderungsprotokolls folgenden Jahres gezahlt oder gutgeschrieben werden.»

2.3.2 Völkerrechtliche Verträge sind gemäss Art. 31 ff. des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (SR 0.111; VRK; für die Schweiz seit 6. Juni 1990 in Kraft) auszulegen. Nach Art. 28 VRK wirken völkerrechtliche Verträge nicht rückwirkend, sofern sich keine abweichende Absicht aus dem Vertrag ergibt oder anderweitig festgestellt wird. Somit ist gemäss dem klaren Wortlaut dieser Bestimmung die Nichtrückwirkung die Regel, doch steht es den Vertragsparteien offen, eine Rückwirkung entweder ausdrücklich zu vereinbaren oder implizit vorzusehen (vgl. BVGE 2010/40 E. 4.4, mit Hinweis).

2.3.3 Die hiervor genannte Übergangsvorschrift Art. 13 Ziff. 2 des Änderungsprotokolls 2011 sieht weder explizit noch stillschweigend vor, dass Art. 25^{bis} DBA-ES in der heute geltenden Fassung auch bei Amtshilfesuchen (rückwirkend) anwendbar ist, welche – wie vorliegend – vor dem Inkrafttreten der letzteren Bestimmung am 24. August 2013 eingereicht wurden (zu einem anders gelagerten Fall, bei welchem das streitbetreffende Amtshilfesuch erst nach Inkrafttreten der einschlägigen Übergangsbestimmung eingereicht worden ist, vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4232/2013 vom 17. Dezember 2013 E. 6.2.4.2 und 6.2.5). Anhaltspunkte dafür, dass die Vertragsparteien des DBA-ES eine rückwirkende Anwendung von Art. 25^{bis} DBA-ES beabsichtigten, ergeben sich weder aus dem Vertrag noch aus anderen Umständen. Vielmehr ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass Art. 25^{bis} DBA-ES in der heute geltenden Fassung weitgehend den Wortlaut von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (im Folgenden: OECD-MA) übernimmt (vgl. Botschaft 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 ff., 9160). Die nach Massgabe letzterer Bestimmung von der Schweiz ausgehandelten Amtshilfavorschriften sehen in Übereinstimmung mit der diesbezüglichen schweizerischen Abkommenspraxis keine Rückwirkung in dem Sinne vor, dass vor Inkrafttreten der jeweiligen Amtshilfebestimmung eingereichte Amtshilfesuche nach dem neuen Recht zu beurteilen sind (vgl. STEFAN OESTERHELT, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, publiziert in: Jusletter vom 12. Oktober 2009, Rz. 141). Letzteres spricht ebenfalls dafür, dass Art. 25^{bis} DBA-ES in der heute geltenden Fassung nicht auf Amtshilfeersuchen anwendbar ist, welche vor dem Inkrafttreten dieser Amtshilfe Klausel einreicht wurden.

2.3.4 Aus dem Gesagten folgt, dass das vorliegende Amtshilfegesuch, das im April 2013, also vor Inkrafttreten von Art. 25^{bis} DBA-ES in der heute geltenden Fassung (24. August 2013) eingereicht wurde, intertemporal-rechtlich nach aArt. 25^{bis} DBA-ES und den dazu gehörenden weiteren Vorschriften – einschliesslich der genannten Meistbegünstigungsklausel – zu beurteilen ist.

3.

3.1 Die Anwendbarkeit von aArt. 25^{bis} DBA-ES ist im Unterscheid zur heutigen Fassung dieser Amtshilfavorschrift (vgl. E. 2.1) durch den persönlichen Geltungsbereich des DBA-ES beschränkt. Mit anderen Worten kann allein gestützt auf aArt. 25^{bis} DBA-ES nur Amtshilfe für Personen verlangt werden, die in mindestens einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sind (vgl. Art. 1 DBA-ES).

3.2 Fraglich ist deshalb, ob auch die Anwendbarkeit der erwähnten Meistbegünstigungsklausel (Ziff. IV/11 Bst. a des Protokolls zum DBA-ES in der Fassung des Revisionsprotokolls 2006) zwingend voraussetzt, dass der in Frage stehende Sachverhalt dem persönlichen Geltungsbereich gemäss Art. 1 DBA-ES unterfällt.

Die Meistbegünstigungsklausel des DBA-ES greift nur dann, wenn sich die Schweiz gegenüber einem Mitgliedstaat der Europäischen Union zur Amtshilfeleistung «in Bezug auf die unter dieses Abkommen fallenden Steuern» verpflichtet (Ziff. IV/11 Bst. a des Protokolls zum DBA-ES in der Fassung des Revisionsprotokolls 2006). Mit anderen Worten ist kraft ausdrücklicher Regelung in der Meistbegünstigungsklausel deren Anwendbarkeit davon abhängig, dass die Amtshilfe im Zusammenhang mit unter das DBA-ES fallenden Steuern in Frage steht. Eine Ausdehnung der Amtshilfe auf andere Steuern über die Meistbegünstigungsklausel ist somit ausgeschlossen (vgl. auch OESTERHELT, a.a.O., Rz. 86). Aus dem Umstand, dass in der Meistbegünstigungsklausel in diesem einschränkenden Sinne bei der Regelung ihrer Anwendungsvoraussetzungen explizit nur auf die unter das DBA-ES fallenden Steuern, also den *sachlichen* Geltungsbereich des Abkommens (Art. 2 DBA-ES) Bezug genommen wird, ist e contrario zu schliessen, dass die Meistbegünstigungsklausel grundsätzlich unabhängig vom *persönlichen* Geltungsbereich im Sinne von Art. 1 DBA-ES anwendbar ist (nichts daran ändern kann der Umstand, dass sich die Meistbegünstigungsklausel in einer Ziffer mit der Überschrift «Zu Artikel 25^{bis}» findet).

Die Gewährung der Amtshilfe gestützt auf die Meistbegünstigungsklausel wäre allenfalls dann vom persönlichen Geltungsbereich gemäss Art. 1 DBA-ES abhängig, wenn nach der Amtshilfevereinbarung mit einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union als Spanien, deren analoge Anwendbarkeit in Frage steht, der Informationsaustausch durch die Regelung des persönlichen Geltungsbereichs dieser Vereinbarung beschränkt ist.

4.

4.1 Das Abkommen vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (SR 0.672.934.91; DBA-FR) enthält eine seit dem 4. November 2010 in Kraft stehende Amtshilfeklausel, welche der hiervor (E. 2.1) skizzierten Regelung von Art. 25^{bis} DBA-ES in der heute geltenden Fassung – soweit hier interessierend – entspricht und sich ebenfalls Art. 26 OECD-MA anlehnt (vgl. Art. 28 DBA-FR in der Fassung gemäss Art. 7 des Zusatzabkommens vom 27. August 2009 zum DBA-FR [AS 2010 5683; im Folgenden: Zusatzabkommen 2009]). Diese Amtshilfeklausel ist in zeitlicher Hinsicht auf Kalender- oder Geschäftsjahre anwendbar, welche ab dem 1. Januar nach Unterzeichnung des Zusatzabkommens 2009, also ab dem 1. Januar 2010 beginnen (Art. 11 Abs. 3 Zusatzabkommen 2009).

4.2 Aus dem Ausgeführten folgt, dass im vorliegenden, ein Amtshilfege-such betreffend die Steuerjahre 2010–2012 beschlagenden Fall aufgrund von Ziff. IV/11 Bst. a des Protokolls zum DBA-ES in der Fassung des Revisionsprotokolls 2006 in Verbindung mit Art. 28 DBA-FR die zuständigen Behörden in der Schweiz den zuständigen spanischen Behörden *unabhängig vom persönlichen Geltungsbereich des DBA-ES* (Art. 1 DBA-ES) (in Bezug auf die in den sachlichen Geltungsbereich des letzteren Abkommens [Art. 2 DBA-ES] fallenden Steuern) *Amtshilfe zumindest im Umfang zu leisten haben, wie er mit Art. 28 DBA-FR zugunsten Frankreichs stipuliert wurde* (vgl. auch TOBIAS FELIX ROHNER, Internationale Amtshilfe. Gruppenanfragen gehören zum OECD-Standard, publiziert in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 10/2012, S. 757 ff., S. 757 Fn. 3; XAVIER OBERSON, L'évolution en Suisse de l'échange international de renseignements fiscaux: de l'arbalète au «big bang», publiziert in: Revue de droit fiscal [RF] 24/2013 S. 110 ff., S. 112).

5.

5.1 Was die inhaltlichen Anforderungen betrifft, denen ein Amtshilfege- such zu genügen hat, enthalten weder aArt. 25^{bis} DBA-ES noch Ziff. IV des Protokolls zum DBA-ES in der Fassung des Revisionsprotokolls 2006 eine detaillierte Aufzählung. Hingegen haben die ersuchenden Behörden den Behörden des ersuchten Staates nach Art. XI Abs. 3 des Zusatzpro- tokolls zum DBA-FR in einem Amtshilfege such folgende Informationen zu liefern:

«a) Namen und Adresse der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezoge- nen Person und sofern verfügbar weitere Angaben, welche die Identifikation erleichtern (wie Geburtsdatum oder Zivilstand);

b) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;

c) die 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) sofern bekannt Namen und Adresse der mutmasslichen Inhaber der ver- langten Informationen.»

Art. 6 Abs. 2 StAhiG sieht vor, dass das Ersuchen insbesondere folgende Angaben enthalten muss, sofern das anwendbare Abkommen keine Be- stimmungen über den Inhalt eines Ersuchens enthält und sich aus dem Abkommen nichts anderes ableiten lässt:

«a. die Identität der betroffenen Person, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann;

b. eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben zur Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen zu erhalten wünscht;

c. den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;

d. die Gründe zur Annahme, dass die verlangten Informationen sich im er- suchten Staat oder im Besitz oder unter der Kontrolle einer Informationsin- haberin oder eines Informationsinhabers befinden, die oder der im ersuchten Staat ansässig ist;

e. den Namen und die Adresse der mutmasslichen Informationsinhaberin oder des mutmasslichen Informationsinhabers, soweit bekannt;

f. die Erklärung, dass das Ersuchen den gesetzlichen und reglementarischen Vorgaben sowie der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates entspricht, sodass die ersuchende Behörde diese Informationen, wenn sie sich in ihrer Zuständigkeit befinden würden, in Anwendung ihres Rechts oder im ordentlichen Rahmen ihrer Verwaltungspraxis erhalten könnte;

g. die Erklärung, welche präzisiert, dass der ersuchende Staat die nach seinem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hat.»

Nach einer in der Doktrin vertretenen Auffassung vermag die Meistbegünstigungsklausel von Ziff. IV/11 Bst. a des Protokolls zum DBA-ES in der Fassung des Revisionsprotokolls 2006 keine Gleichstellung mit Bezug auf die nach einem anderen Abkommen geltenden inhaltlichen Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen zu bewirken. Dementsprechend scheint gemäss dieser Lehrmeinung Art. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls zum DBA-FR im Kontext der Meistbegünstigungsklausel des DBA-ES grundsätzlich nicht anwendbar zu sein (vgl. OESTERHELT, a.a.O., Rz. 106; zur Relevanz dieser Frage s. E. 6.2).

5.2 Aufgrund von Ziff. IV/11 Bst. a des Protokolls zum DBA-ES in der Fassung des Revisionsprotokolls 2006 in Verbindung mit Art. 28 DBA-FR haben die zuständigen Behörden in der Schweiz mit den zuständigen spanischen Behörden die Informationen auszutauschen, die zur Durchführung des DBA-ES oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts in Bezug auf die in den sachlichen Geltungsbereich des DBA-ES fallenden Steuern (Art. 2 DBA-ES) *voraussichtlich erheblich* sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem DBA-ES widerspricht. Im Unterschied zu den bisherigen Amtshilfeklauseln ist demnach nicht mehr erforderlich, dass ein Verdacht auf einen Steuerbetrug oder ein ähnliches Delikt vorliegt (vgl. GIOVANNI MOLO, Die neue Trennungslinie bei der Amtshilfe in Steuersachen. Das Verbot der fishing expeditions und die formellen Anforderungen an das Gesuch, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 80, S. 143 ff., 151; OESTERHELT, a.a.O., Rz. 79).

Gemäss Art. XI Abs. 2 des Zusatzprotokolls zum DBA-FR soll der Verweis auf «voraussichtlich erhebliche» Informationen «einen möglichst breiten Informationsaustausch in Steuersachen gewährleisten, ohne dass die Vertragsstaaten 'fishing expeditions' durchführen oder Informationen verlangen können, deren Erheblichkeit für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten bestimmter Steuerpflichtiger wenig wahrscheinlich ist». Es handelt sich dabei um eine Anlehnung an das OECD-Manual bzw. den

OECD-Kommentar zu Art. 26 des OECD-Musterabkommens, wonach das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit («foreseeable relevance», «pertinence vraisemblable») der Balance zwischen dem angestrebten möglichst weitgehenden Austausch von Informationen und einer unerlaubten «fishing expedition» dient (vgl. auch zum Folgenden: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.4.1, mit zahlreichen Hinweisen; vgl. ferner OESTERHELT, a.a.O., Rz. 89). Die OECD umschreibt «fishing expeditions» als «speculative requests for information that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation».

Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit und das Verbot der «fishing expeditions» stehen in Einklang mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip, das als verfassungsmässiger Grundsatz staatlichen Handelns (vgl. Art. 5 Abs. 2 BV) zwingend zu berücksichtigen ist (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.1.2, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.4, mit Hinweisen).

Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben. Würde dies nicht verlangt, könnten Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden und die ersuchte Behörde müsste die Unterlagen auch dann zur Verfügung stellen, wenn sie erst nach deren Erhebung deren voraussichtliche Erheblichkeit feststellen würde. Dem «voraussichtlich» kommt eine doppelte Bedeutung zu, indem es sich zum einen darauf bezieht, dass der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfegesuch geltend machen muss, und zum andern nur solche Unterlagen zu übermitteln sind, die voraussichtlich erheblich sind. Der ersuchte Staat darf hier allerdings nur Unterlagen von der Amtshilfe ausschliessen, die mit Sicherheit nicht erheblich sind, denn in der Regel kann nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen, ob eine Information erheblich ist (BGE 128 II 407 E. 6.3.1; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006 E. 3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6505/2012 vom 29. Mai 2013 E. 6.2.2.1, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.4.1). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG anzuwenden, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind.

5.3 Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann zwar von ihnen nicht erwar-

tet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.154/2003 vom 26. August 2003 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5290/2013 vom 19. Dezember 2013 E. 5.2, B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2; ROBERT ZIMMERMANN, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, 3. Aufl., Bern 2009, Rz. 295). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 404 E. 7.2.2, BGE 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1, BGE 125 II 250 E. 5b).

Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) – prinzipiell kein Anlass besteht, an der Richtigkeit und Einhaltung der Sachverhaltsdarstellung und an Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2, 4.3.1 und 4.3.3, BGE 126 II 409 E. 4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.2.2, B-1258/2013 vom 24. Juli 2013 E. 4.1, B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 8.1.1; Urteil des Bundesstrafgerichts RR.2010.295 vom 15. Dezember 2011 E. 5.3). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend hat sich die ESTV nicht darüber auszusprechen, ob die im Ersuchen angeführten Tatsachen zutreffen oder nicht. Sie hat weder Tat- noch irgendwelche Schuldfragen zu prüfen noch ihrerseits eine Beweiswürdigung vorzunehmen. Die ESTV ist vielmehr an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet werden kann (vgl. anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.567/2001 vom 15. April 2002 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5290/2013 vom 19. Dezember 2013 E. 5.2, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.1.2 [mit zahlreichen Hinweisen]).

5.4 Art. 7 StAhiG zählt verschiedene Gründe auf, bei deren Vorliegen auf das Amtshilfeersuchen nicht einzutreten ist. So sieht Art. 7 Bst. a StAhiG – in Umsetzung des Verbots der «fishing expeditions» – vor, dass auf Er-

suchen nicht eingetreten wird, wenn diese zum Zweck der Beweisausforschung gestellt wurden. Ein Nichteintreten auf das Ersuchen ist ferner geboten, wenn Informationen verlangt werden, die von den Amtshilfebestimmungen des anwendbaren Abkommens nicht erfasst sind (Art. 7 Bst. b StAhiG). Schliesslich ist gemäss Art. 7 Bst. c StAhiG auf ein Amtshilfeersuchen nicht einzutreten, wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, namentlich wenn es auf Informationen beruht, welche mittels nach schweizerischem Recht strafbaren Handlungen erlangt worden sind.

5.5 Gemäss Art. 8 Abs. 1 StAhiG sind zur Beschaffung von Informationen nur Massnahmen zulässig, welche nach schweizerischem Recht zur Veranlagung sowie Durchsetzung der Steuern, welche Gegenstand des Ersuchens sind, durchgeführt werden könnten. Laut Art. 8 Abs. 2 StAhiG dürfen, wenn das anwendbare Abkommen ihre Übermittlung vorsieht, auch Informationen verlangt werden, «die sich im Besitz einer Bank, eines anderen Finanzinstituts, einer beauftragten oder bevollmächtigten Person, einer Treuhänderin oder eines Treuhänders befinden oder die sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen». Die ESTV wendet sich zur Beschaffung der Informationen an die Personen und Behörden nach Art. 9–12 StAhiG, von welchen sie annehmen kann, dass sie über die Informationen verfügen (Art. 8 Abs. 3 StAhiG). Es sind dies namentlich die betroffene Person (vgl. Art. 9 StAhiG), also die «Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden» (Art. 3 Bst. a StAhiG), und die Informationsinhaberin oder der Informationsinhaber (vgl. Art. 10 StAhiG) bzw. «die Person, die in der Schweiz über die verlangten Informationen verfügt» (Art. 3 Bst. b StAhiG).

Gemäss Art. 8 Abs. 6 StAhiG können Anwältinnen und Anwälte, die nach dem Bundesgesetz über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte vom 23. Juni 2000 (Anwaltsgesetz, BGFA, SR 935.61) zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigt sind, die Herausgabe von Unterlagen und Informationen, welche durch das Anwaltsgeheimnis geschützt sind, verweigern.

5.6 Wer an einem Konto in Bezug auf Amtshilfeverfahren als wirtschaftlich berechtigte Person zu gelten hat, bestimmt sich nach einer «substance over form»-Betrachtung. Dabei ist entscheidend, inwiefern eine Person das sich auf dem Konto der Gesellschaft befindliche Vermögen durch den formellen Rahmen hindurch weiterhin wirtschaftlich kontrollieren und dar-

über verfügen kann (vgl. zum Ganzen grundlegend: BVGE 2011/6 E. 7.3.2).

Im schweizerischen Bankverkehr wird das so genannte «Formular A» zur Feststellung der an einem Konto wirtschaftlich berechtigten bzw. letztbegünstigten Person verwendet. Dieses dient nicht steuerlichen, sondern anderen Zwecken (wirtschaftliche Hintergründe, Hinweise bei Strafuntersuchungen, Geldwäscherei etc.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.5.6; URS R. BEHNISCH, Aktuelle Entwicklungen in der Amts- und Rechtshilfe im Steuerbereich, in: Stephan Breitenmoser/Bernhard Ehrenzeller [Hrsg.], Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, St. Gallen 2009, S. 249 ff., S. 254; BARBARA BRÜHWILER/KATHRIN HEIM, Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken 2008 [VSB 08], Praxiskommentar, 2. Aufl., Zürich 2008, Art. 3 Abs. 1 VSB 08 N. 7).

6.

6.1 Vorliegend betrifft das in Frage stehende Amtshilfegesuch Steuern, welche in den sachlichen Geltungsbereich gemäss Art. 2 DBA-ES fallen, nämlich die spanische Einkommenssteuer der natürlichen Personen. Bei dieser Ausgangslage sind die zuständigen Behörden in der Schweiz gemäss Ziff. IV/11 Bst. a des Protokolls zum DBA-ES in der Fassung des Revisionsprotokolls 2006 in Verbindung mit Art. 28 DBA-FR unabhängig vom persönlichen Geltungsbereich des DBA-ES (Art. 1 DBA-ES) jedenfalls in dem Umfang zur Leistung von Amtshilfe für die zuständigen spanischen Behörden verpflichtet, wie Art. 28 DBA-FR die Amtshilfe der Schweiz zugunsten Frankreichs vorsieht (vgl. vorn E. 4.2).

Soweit die Beschwerdeführenden also geltend machen, es stünden keine unter das DBA-ES fallenden Steuern in Frage, weil der Beschwerdeführer 1 weder in der Schweiz noch in Spanien beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sei (vgl. Beschwerde, S. 8 f.), kann ihnen nicht gefolgt werden. Denn das Vorbringen, es bestünde keine Steuerpflicht des Beschwerdeführers 1 in den Vertragsstaaten des schweizerisch-spanischen Abkommens, betrifft den für die Anwendung der Meistbegünstigungsklausel in Verbindung mit Art. 28 DBA-FR – wie aufgezeigt – nicht massgebenden persönlichen Geltungsbereich des DBA-ES (vgl. Art. 1 und Art. 4 DBA-ES).

Es ist nun zu prüfen, ob das Amtshilfegesuch der AT die Anforderungen erfüllt, damit gestützt darauf entsprechend Ziff. IV/11 Bst. a des Protokolls

zum DBA-ES in der Fassung des Revisionsprotokolls 2006 in Verbindung mit Art. 28 DBA-FR Amtshilfe zu leisten ist.

6.2 In formeller Hinsicht ist zunächst festzuhalten, dass das Gesuch in Verbindung mit der dazu abgegebenen Erklärung der AT vom 6. Juni 2013 nebst Namen und Adressen der betroffenen Personen unbestrittenmassen alle weiteren, nach Art. 6 Abs. 2 StAhiG erforderlichen Informationen enthält.

Vor diesem Hintergrund muss hier nicht geklärt werden, ob sich die inhaltlichen Anforderungen an ein Amtshilfegesuch, das sich auf die Meistbegünstigungsklausel von Ziff. IV/11 Bst. a des Protokolls zum DBA-ES in der Fassung des Revisionsprotokolls 2006 und das DBA-FR stützt, nach Art. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls zum DBA-FR richten (vgl. dazu vorn E. 5.1). Denn zum einen sind die nach letzterer Bestimmung erforderlichen Angaben grundsätzlich auch nach Art. 6 Abs. 2 StAhiG unabdingbar (die zwischen den beiden Vorschriften bestehenden Unterschiede mit Bezug auf die Angaben zur Identität der betroffenen Person interessieren vorliegend nicht, da die von der AT gemachten Identitätsangaben auf jeden Fall als hinreichend erscheinen). Zum anderen sind die nur in Art. 6 Abs. 2 StAhiG genannten Anforderungen, welche im Falle der fehlenden Anwendbarkeit von Art. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls zum DBA-FR gelten würden, beim streitbetroffenen Amtshilfeersuchen der AT erfüllt.

7.

7.1 Es ist weiter zu prüfen, ob das Amtshilfegesuch der AT Informationen betrifft, die im Falle der Beschwerdeführenden zur Durchführung des DBA-ES oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts in Bezug auf die in den sachlichen Geltungsbereich des DBA-ES fallenden Steuern (Art. 2 DBA-ES) voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem DBA-ES widerspricht. In diesem Kontext ist auch zu untersuchen, ob das Amtshilfegesuch der AT gegen das Verbot der «fishing expeditions» verstösst bzw. nach Art. 7 Bst. a StAhiG darauf nicht hätte eingetreten werden dürfen, weil es zum Zweck der Beweisausforschung gestellt worden ist.

7.2 Im Ersuchen der AT wird ausgeführt, die spanische Steuerbehörde führe eine Untersuchung betreffend die Steuerverhältnisse des Beschwerdeführers 1 durch. Der Beschwerdeführer 1 habe in Spanien keine Steuererklärung eingereicht, weil er (angeblich) in der Schweiz wohnhaft sei. Es bestünden jedoch Indizien, welche darauf hindeuten würden, dass

er tatsächlich – wie seine Ehefrau und seine drei minderjährigen Kinder – in Spanien lebe. Zudem hätten die Untersuchungen ergeben, dass er einen hohen Lebensstandard pflege und die meisten der von ihm vereinnahmten Zahlungen von Konten in der Schweiz stammen würden, wobei die überweisende Person stets eine nach schweizerischem Recht errichtete Gesellschaft sei. Es komme hinzu, dass alle sich im Besitz des Beschwerdeführers 1 befindlichen Gesellschaften Sitz in einer Steueroase hätten. Die spanische Steuerbehörde vermute auch, dass der Beschwerdeführer 1 Beihilfe zur Steuerhinterziehung für andere spanische Staatsbürger leiste. Das Amtshilfeersuchen betreffe namentlich Konten bei der K._____ AG, welche auf die Beschwerdeführenden 3–7 lauten. Diese Beschwerdeführenden seien für persönliche Spesen bzw. für den Lebensunterhalt des Beschwerdeführers 1 und seiner Familie aufgekommen; auch hätten sie von dieser Familie genutzte Liegenschaften bezahlt.

Die AT hat mit diesen Ausführungen hinreichende Verdachtsmomente dargetan, wonach der Beschwerdeführer 1 in Spanien einkommenssteuerpflichtig sei, indem er – wie erwiesenermassen seine Familie – dort lebe, einen hohen Lebensstandard pflege und die meisten Zahlungen, welche er vereinnahme, von den streitbetroffenen Konten stammten.

Zwar machen die Beschwerdeführenden unter Beilage spanischer und [...] [anderer] Bescheinigungen geltend, der Beschwerdeführer 1 sei in O._____ ansässig. Trotz dieser Bescheinigungen und auch unter Berücksichtigung der übrigen Vorbringen der Beschwerdeführenden sowie der Akten lässt sich aber angesichts des Umstandes, dass die engsten Familienangehörigen des Beschwerdeführers 1 in Spanien leben, nicht mit Sicherheit ausschliessen (vgl. E. 5.2), dass der Beschwerdeführer 1 dort steuerpflichtig ist. Deshalb erweisen sich Informationen, welche die Einkommenssteuerverhältnisse des Beschwerdeführers 1 betreffen, im Sinne des Abkommensrechts als «voraussichtlich erheblich» zur Anwendung oder Durchsetzung des spanischen Steuerrechts. Es gilt in diesem Zusammenhang zu beachten, dass sich weder die ESTV noch das Bundesverwaltungsgericht darüber auszusprechen haben, ob die Sachverhaltsschilderung der AT zutrifft, soweit diese nicht offensichtlich fehlerhaft ist oder offensichtliche Lücken oder Widersprüche aufweist (vgl. E. 5.3). Offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche sind vorliegend weder dargetan noch ersichtlich. Auch bestehen keine genügenden Anhaltspunkte für die Annahme, dass die AT – wie seitens der Beschwerdeführenden geltend gemacht wird (Beschwerde, S. 8) – wider besseres Wissen eine Ansässigkeit des Beschwerdeführers 1 in Spanien behauptet.

Selbst wenn es den Beschwerdeführenden im Übrigen gelingen sollte, vor dem Bundesverwaltungsgericht mittels offizieller Bestätigungen nachzuweisen, dass der Beschwerdeführer 1 (auch) woanders als in Spanien einkommenssteuerpflichtig ist, würde sich an der vorstehenden Beurteilung nichts ändern. Sind nämlich – wie im vorliegenden Fall – genügend Anhaltspunkte für einen Verdacht vorhanden, eine vom Amtshilfeersuchen betroffene Person sei im ersuchenden Staat einkommenssteuerpflichtig, hat der ersuchte Staat weder zu prüfen noch sich darüber auszusprechen, ob und inwieweit diese Person allenfalls in einem Drittstaat steuerpflichtig ist. Auch hat der ersuchte Staat nicht zu klären, ob gegebenenfalls die Steuerpflicht im Drittstaat der Einkommenssteuerpflicht der betroffenen Person im ersuchenden Staat entgegensteht. Zudem ist es nicht Sache des ersuchten Staates, über eine allfällige Strafbarkeit der betreffenden Person zu befinden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.2.1, mit Hinweis; vorn E. 5.3).

Die von der AT verlangten Informationen erscheinen sodann für die Anwendung oder Durchsetzung des spanischen Einkommenssteuerrechts mit Bezug auf die Beschwerdeführerin 2 nicht nur (im abkommensrechtlich erforderlichen Sinne) als «voraussichtlich», sondern gar mit Sicherheit als erheblich. Dies würde schon für sich allein den in Frage stehenden Informationsaustausch grundsätzlich rechtfertigen.

Nach dem Ausgeführten sind jedenfalls keine «mit Sicherheit nicht erheblichen Informationen», für welche die Amtshilfe zu verweigern wäre (s. E. 5.2), auszumachen. Insofern stellt sich die allfällige Frage nach der Grenzziehung zwischen im Sinne des Abkommensrechts «voraussichtlich erheblichen» und nicht «voraussichtlich erheblichen» Informationen im vorliegenden Fall nicht. Es muss im Übrigen den spanischen Behörden überlassen bleiben, abschliessend zu beurteilen, ob die mit dem vorliegenden Ersuchen vom 29. April 2013 geforderten Informationen zur Anwendung oder Durchsetzung des spanischen Einkommenssteuerrechts erheblich sind (vgl. E. 5.2).

Schliesslich spielt im vorliegenden Zusammenhang – wie aufgezeigt (vorn E. 5.2) und entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden (vgl. Beschwerde, S. 9) – keine Rolle, ob ein Verdacht auf einen Steuerbetrug oder ein ähnliches Delikt besteht.

7.3 Was die Beschwerdeführenden des Weiteren vorbringen, vermag den hiervor gezogenen Schluss nicht umzustossen, dass die von der AT verlangten, namentlich Konten der Beschwerdeführenden 3–7 bei der K._____ AG betreffenden Informationen im abkommensrechtlichen Sinne voraussichtlich erheblich sind.

7.3.1 Die Beschwerdeführenden rügen sinngemäss, insoweit, als die Beschwerdeführenden 1 und 2 an den auf die übrigen Beschwerdeführenden lautenden Konten nicht wirtschaftlich berechtigt gewesen seien, könne nicht von voraussichtlich erheblichen Informationen ausgegangen werden. Die Vorinstanz habe bei der Bestimmung der wirtschaftlich Berechtigten zu Unrecht allein auf die edierten «Formulare A» abgestellt und die Beschwerdeführenden 1 und 2 als an den fraglichen Konten wirtschaftlich berechtigt qualifiziert. Dabei habe sie in Verletzung des rechtlichen Gehörs ein Gesuch um weitere Beweisabnahme betreffend die wirtschaftliche Berechtigung und die wirtschaftliche Kontrolle über die Konten abgewiesen. Zudem habe die Vorinstanz verkannt, dass die Beschwerdeführenden 3–7 als eigenständige, von den Beschwerdeführenden 1 und 2 getrennte Steuersubjekte zu behandeln seien, selbst wenn Letztere an den Konten der Beschwerdeführenden 3–7 wirtschaftlich berechtigt wären. Es sei auch nicht hinreichend untersucht worden, ob der wirtschaftlich Berechtigte durch den formellen Rahmen der Gesellschaften hindurch die auf diese lautenden Konten wirtschaftlich habe kontrollieren und darüber habe verfügen können.

7.3.2 Vorliegend hat die K._____ AG mit Schreiben vom 30. Mai 2013 ausgeführt, der Beschwerdeführer 1 sei hinsichtlich der auf die Beschwerdeführenden 3, 4, 5 und 7 lautenden Konten und seine Ehefrau sei bezüglich des Kontos lautend auf die Beschwerdeführende 6 wirtschaftlich berechtigt. Diese Angaben stimmen mit denjenigen in den von der ESTV edierten «Formularen A» überein. Dagegen ist nach dem von den Beschwerdeführenden am 6. Februar 2014 eingereichten «Formular A» an dem auf die Beschwerdeführende 3 lautenden Konto weder der Beschwerdeführer 1 noch seine Ehefrau wirtschaftlich berechtigt.

Das «Formular A» dient – wie ausgeführt (vorn E. 5.6) – nicht steuerrechtlichen Zwecken. Es kann hier jedoch offen bleiben, ob im vorliegenden Fall gleichwohl für die Frage der wirtschaftlichen Berechtigung auf die Angaben in den «Formularen A» abgestellt werden kann. Denn selbst wenn weder der Beschwerdeführer 1 noch die Beschwerdeführerin 2 an den Konten der Beschwerdeführenden 3–7 wirtschaftlich berechtigt ge-

wesen sein sollte, müssen die verlangten Informationen als voraussichtlich erheblich im abkommensrechtlichen Sinne qualifiziert werden, da sie Konten betreffen, von welchen den Beschwerdeführenden 1 und 2 möglicherweise in Spanien zu versteuerndes Einkommen zugeflossen ist. Keine Rolle spielt dabei, ob die Eheleute im Sinne der «substance over form»-Betrachtung (vgl. dazu vorn E. 5.6) das auf diesen Konten der Beschwerdeführenden 3–7 befindliche Vermögen durch den formellen Rahmen hindurch wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen konnten. Ebenso wenig ist in diesem Zusammenhang erheblich, ob die Zahlungen zugunsten des Beschwerdeführers 1 – wie in der Beschwerde vorgebracht wird (vgl. Beschwerde, S. 10) – Honorare bildeten. Massgebend ist einzig, dass gemäss der insofern nicht offenkundig unrichtigen Darstellung der AT Zahlungen von den streitbetroffenen Konten an die Beschwerdeführenden 1 und 2 flossen und die Daten zu diesen Konten damit für die Anwendung des spanischen Einkommenssteuerrechts auf diese Personen voraussichtlich erheblich sind.

Nach dem Gesagten ist der Sachverhalt, welchen die Beschwerdeführenden mit ihrem Editionsbegehren vom 15. Oktober 2013 beweisen wollen, nicht rechtserheblich. Folglich durfte die Vorinstanz in antizipierter Beweiswürdigung auf die verlangte Edition verzichten (vgl. vorn E. 1.6). Auch besteht im vorliegenden Verfahren kein Anlass, diesem Beweisantrag stattzugeben sowie insbesondere aufgrund des am 6. Februar 2014 neu eingereichten «Formulars A» weitere Untersuchungen betreffend die wirtschaftliche Berechtigung betreffend das auf die Beschwerdeführende 3 lautende Konto durchzuführen.

7.3.3 Zwar führen die Beschwerdeführenden zur Begründung ihres ersten Subeventualantrages aus, die Beschwerdeführenden 1 und 2 seien nur an den auf die Beschwerdeführenden 4–6 lautenden Konten wirtschaftlich berechtigt gewesen, weshalb die Gewährung der Amtshilfe auf jeden Fall auf Informationen zu diesen Konten zu beschränken sei. Nach dem hier vor (E. 7.3.2) Ausgeführten kommt es indessen vorliegend nicht darauf an, ob eine wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 1 und/oder seiner Ehefrau an den Konten der übrigen Beschwerdeführenden bestand.

Anders als dies in der Beschwerde im Zusammenhang mit dem genannten Subeventualantrag und in der unaufgefordert eingereichten Eingabe der Beschwerdeführenden vom 9. Januar 2014 dargestellt wird, können die verlangten Bankinformationen auch nicht mit Blick auf den Umstand,

dass das Amtshilfeersuchen nur für Einkommenssteuerzwecke gestellt wurde, insoweit als voraussichtlich unerheblich qualifiziert werden, als sie nicht die auf den fraglichen Konten pro Steuerjahr erzielten, an die Beschwerdeführenden 1 und 2 überwiesenen Zinsen betreffen (vgl. Beschwerde, S. 12). Denn wie ausgeführt, darf der ersuchte Staat nur die Übermittlung von Informationen, die mit Sicherheit nicht erheblich sind, verweigern (vorn E. 5.2). Es ist vorliegend Sache Spaniens, abschliessend festzustellen, ob die in Frage stehenden Bankkontendaten, soweit sie nicht Zinsen betreffen, für die spanische Einkommenssteuererhebung beim Beschwerdeführer 1 und seiner Ehefrau ebenfalls erheblich sind. Folglich besteht vorliegend kein Grund, unter Anwendung von Art. 17 Abs. 2 StAhiG einen Teil der nach Ansicht der Vorinstanz zu übermittelnden Informationen als voraussichtlich nicht erheblich auszusondern oder unkenntlich zu machen.

7.4 Es ist sodann nicht erkennbar, dass eine dem spanischen Recht entsprechende Besteuerung des Beschwerdeführers 1 im Falle seiner Ansässigkeit in Spanien und die mit dem spanischen Recht übereinstimmende Besteuerung der Beschwerdeführerin 2 dem DBA-ES widerspricht (vgl. zu dieser Voraussetzung vorn E. 5.2 und 7.1).

7.5 Nach Auffassung der Beschwerdeführenden wurde das Ersuchen der AT zum Zweck der Beweisausforschung gestellt. Die AT verlange sehr umfassende Informationen im Sinne einer eigentlichen «Suchanfrage», und zwar mit Blick auf Strafuntersuchungen, welche seit 2011 in N._____ durchgeführt würden. Es gehe der AT einzig und allein darum, möglichst viele Namen und Transaktionen als Grundlage für weitere Anfragen oder Untersuchungen sowie zwecks Weitergabe an die Strafbehörden zu eruieren.

Wie hiavor (E. 7.2) dargelegt, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die AT ihr Ersuchen im Wissen darum gestellt hat, dass der Beschwerdeführer 1 nicht in Spanien ansässig ist. Vielmehr erscheint eine steuerliche Ansässigkeit und eine Einkommenssteuerpflicht des Beschwerdeführers 1 in Spanien jedenfalls nicht als mit Sicherheit ausgeschlossen und sind die erfragten Informationen im Sinne der einschlägigen Amtshilfeklausel des Abkommensrechts voraussichtlich erheblich (vorn E. 7.2 f.). Auch hat die AT in ihrem Ersuchen nicht nur die Namen der Gesellschaften, welche nach den ihr zur Verfügung stehenden Informationen Zahlungen zugunsten des Beschwerdeführers 1 oder der Beschwerdeführerin 2 geleistet haben, und die ihr bekannten Konten dieser

Gesellschaften bei der K. _____ AG genannt. Vielmehr enthielt ihr Ersuchen zusammen mit ihrer Erklärung vom 6. Juni 2013 – wie erwähnt (vorn E. 6.2) – sämtliche in Art. 6 Abs. 2 StAhiG erwähnten Angaben. Es bestehen sodann keine Anhaltspunkte für die Annahme, dass das Gesuch trotz des Umstandes, dass es für sich betrachtet hinreichend detailliert sowie genau ist, mit Blick auf die Ermittlungsstrategie, welche Spanien gegenüber der Schweiz als ersuchtem Staat verfolgt, insgesamt betrachtet auf einen Versuch der unbestimmten Beweisausforschung hinausläuft (vgl. zu entsprechenden Fällen MOLO, a.a.O., S. 170).

Vor diesem Hintergrund kann von einer «fishing expedition» bzw. von einem zum Zweck der Beweisausforschung gestellten Ersuchen im Sinne von Art. 7 Bst. a StAhiG nicht die Rede sein. Nichts daran ändern kann die Tatsache, dass in Spanien gegen den Beschwerdeführer 1 in einem Strafverfahren ermittelt wird und es dabei um die auch vorliegend streitbetreffenen Konten geht.

Zwar berufen sich die Beschwerdeführenden in diesem Zusammenhang im Übrigen auch auf Art. 6 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101). Diesbezüglich ist ihnen jedoch entgegenzuhalten, dass die Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts auf Amtshilfeverfahren grundsätzlich nicht anwendbar sind (BVGE 2010/40 E. 5.4.2 und 5.4.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6385/2012 vom 6. Juni 2013 E. 7.1, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 8, A-6695/2010 vom 24. Juni 2011 E. 4.6.1). Ein (die Anwendbarkeit der EMRK begründender) Ausnahmefall dergestalt, dass den betroffenen Personen im ersuchten Staat ein krass gegen die EMRK verstossendes Verfahren droht (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 8.2.2), ist vorliegend weder substantiiert noch aus den Akten ersichtlich.

8.

Die Beschwerdeführenden machen weiter geltend, das vorliegende Amtshilfegesuch beruhe auf Informationen, welche mittels nach schweizerischem Recht strafbaren Handlungen erlangt worden seien.

Es bestehen jedoch keine genügenden Anhaltspunkte für eine strafbare Handlung im Sinne von Art. 7 Bst. c StAhiG oder einen anderen Verstoss gegen Treu und Glauben, welcher nach dieser Bestimmung ein Nichteintreten auf das Ersuchen zur Folge hätte haben müssen. Die Beschwerde-

führenden konzedieren mit ihrer Behauptung, dass das Amtshilfegesuch «sehr wahrscheinlich» auf im spanischen Strafverfahren illegal beschafften Informationen beruhe (Beschwerde, S. 9), denn auch im Ergebnis selbst, dass das Vorliegen einer entsprechenden strafbaren Handlung nicht feststeht.

Es trifft im Übrigen zwar zu, dass die AT in ihrem Gesuch keine Angaben zur Herkunft der darin enthaltenen Angaben betreffend die Beschwerdeführenden 3–7 und deren Konten bei der K. _____ AG macht. Indessen kann daraus entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden nicht auf strafbare Handlungen als Grundlage des Ersuchens geschlossen werden. Auch liegt gesamthaft betrachtet kein Verdacht auf strafbare Handlungen im Vorfeld des Amtshilfeersuchens vor, welcher der ESTV Anlass dazu hätte geben müssen, bei der ersuchenden Behörde nachzufragen, wie ihr ihre gezielte Anfrage möglich war (vgl. dazu MOLO, a.a.O., S. 174).

9.

Die Beschwerdeführenden berufen sich ferner auf das Bank- und das Anwaltsgeheimnis und machen Geschäftsgeheimnisse geltend.

9.1 Mit Bezug auf die Grenzen der Verpflichtung zur Amtshilfe massgebend ist vorliegend aufgrund der anwendbaren Meistbegünstigungsklausel des DBA-ES grundsätzlich Art. 28 Abs. 3 Bst. c DBA-FR, wonach (wie bei Art. 25^{bis} Abs. 3 Bst. c DBA-ES in der heute geltenden Fassung, vgl. dazu vorn E. 2.1 und 4.1) die abkommensrechtliche Amtshilfeverpflichtung namentlich nicht so auszulegen ist, als verpflichte sie einen Vertragsstaat, «Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden».

Indessen kann sich die Schweiz aufgrund des ebenfalls gestützt auf die Meistbegünstigungsklausel anwendbaren Art. 28 Abs. 5 DBA-FR, welcher Art. 25^{bis} Abs. 5 DBA-ES in der heute geltenden Fassung entspricht (vgl. dazu vorn E. 2.1 und 4.1) und Art. 28 Abs. 3 DBA-FR vorgeht, nicht auf das Bankgeheimnis berufen, um eine Auskunftserteilung an die zuständigen Behörden Spaniens zu verweigern. Zudem war gemäss Art. 8 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 28 Abs. 1 und 5 DBA-FR die Edition der in Frage stehenden Bankkundendaten durch die ESTV zulässig (vgl. vorn E. 2.1, 4.1 und 5.5).

Die Beschwerdeführenden greifen deshalb ins Leere, soweit sie sich unter Berufung auf das Bankgeheimnis gegen die Gewährung der vorliegend streitigen Amtshilfe wehren.

9.2

9.2.1 Zu prüfen ist weiter, ob sich die Beschwerdeführenden auf das Anwaltsgeheimnis berufen können.

Aus dem klaren Wortlaut von Art. 8 Abs. 6 StAhiG (vgl. dazu vorn E. 5.4) ergibt sich, dass das Anwaltsgeheimnis in Fällen, bei welchen die ESTV gemäss Art. 10 Abs. 1 StAhiG vom Informationsinhaber die Herausgabe der voraussichtlich für die Beantwortung des Ersuchens erforderlichen Informationen verlangt, nur angerufen werden kann, wenn der betreffende Informationsinhaber (im Sinne von Art. 3 Bst. b StAhiG, vgl. dazu vorn E. 5.4) ein zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigter Anwalt im Sinne des BGFA ist. Dieses Ergebnis wird auch durch Art. 8 Abs. 2 StAhiG gestützt, welcher etwa im Zusammenhang mit dem Bankgeheimnis die Herausgabe von Informationen regelt, «die sich im Besitz einer Bank [...] befinden»: Auch hier ist entscheidend, ob der Informationsinhaber, von welchem seitens der ESTV die Informationen beschafft werden sollen, *Geheimnisträger* ist.

Soweit Art. 8 Abs. 6 StAhiG den Schutz des Anwaltsgeheimnisses – wie aufgezeigt – davon abhängig macht, dass der Informationsinhaber im Sinne von Art. 10 Abs. 1 StAhiG ein nach dem BGFA zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigter Anwalt ist, kann diese Bestimmung als Konkretisierung des vorliegend einschlägigen Art. 28 Abs. 3 Bst. c DBA-FR (vgl. dazu vorn E. 9.1) betrachtet werden. In casu besteht somit insofern keine abweichende Bestimmung des im Einzelfall anwendbaren Abkommens, welche gemäss Art. 1 Abs. 2 StAhiG diesem Gesetz vorgehen würde.

9.2.2 Vorliegend ist zwar der Beschwerdeführer 1 Anwalt. Da jedoch die K._____ AG, bei welcher die ESTV die in Frage stehenden Bankakten ediert hat und die damit als Informationsinhaberin (im Sinne von Art. 3 Bst. b und Art. 10 Abs. 1 StAhiG) zu qualifizieren ist, keine Anwältin ist, können sich die Beschwerdeführenden entsprechend dem hiavor Ausgeführten bzw. gemäss Art. 8 Abs. 6 StAhiG e contrario nicht auf das Anwaltsgeheimnis des Beschwerdeführers 1 berufen.

9.3 Das Vorbringen der Beschwerdeführenden, der Gewährung der Amtshilfe stünden vorliegend Geschäftsgeheimnisse entgegen, erscheint als nicht hinreichend substantiiert und ist unbegründet. Dies gilt umso mehr, als Art. 28 Abs. 3 Bst. c DBA-FR der Vorschrift von Art. 26 Abs. 3 Bst. c OECD-MA nachgebildet ist (vgl. dazu vorn E. 4.1) und jedenfalls nach dem OECD-Kommentar zu letzterer Bestimmung finanzielle Informationen (unter Einschluss von Büchern und Aufzeichnungen) ihrer Natur nach kein Handels-, Geschäfts- oder sonstiges Geheimnis darstellen (vgl. OECD-MA Kommentar 2010, Art. 26 N. 19.2; s. dazu ferner OESTERHELT, a.a.O., Rz. 93 Fn. 102; vgl. zur zentralen Bedeutung des OECD-MA und seiner offiziellen Kommentierungen bei der Auslegung von Abkommensklauseln, die dem OECD-MA nachgebildet sind, BVGE 2011/6 E. 7.3.1, mit Hinweisen).

10.

Es bleibt zu klären, ob im Sinne des zweiten Subeventualantrages der Beschwerde Dispositiv-Ziff. 12 Bst. a der angefochtenen Schlussverfügung dahingehend zu ändern ist, dass die ESTV die Übermittlung der in Frage stehenden Informationen mit dem Hinweis an die AT verbinden muss, diese Daten dürften nur im Verfahren gegen die Beschwerdeführenden 1 und 2 für den im Ersuchen der AT vom 29. April 2013 erwähnten Tatbestand verwendet werden.

10.1 Gemäss Art. 20 Abs. 2 StAhiG weist die ESTV die ersuchende Behörde insbesondere auf die Einschränkung der Verwendbarkeit der übermittelten Informationen hin.

10.2 Nach Dispositiv-Ziff. 12 Bst. a der angefochtenen Schlussverfügung wird die ESTV – wie erwähnt (vorn Bst. C) – die AT darauf hinweisen, dass die übermittelten Informationen in Spanien «nur im Verfahren» gegen die Beschwerdeführenden, die L._____ S.A. sowie die M._____ S. für den im Ersuchen vom 29. April 2013 genannten Tatbestand verwertet werden dürfen.

Da an der entsprechenden Stelle der Schlussverfügung nur von *einem* Verfahren die Rede ist, kann diese Anordnung nach Treu und Glauben nicht anders verstanden werden, als dass die ESTV die AT im Ergebnis – entsprechend dem Subeventualantrag der Beschwerdeführenden – darauf hinweisen wird, dass die zu übermittelnden Informationen nur im Verfahren betreffend die Einkommenssteuern der Beschwerdeführenden 1 und 2 verwendet werden dürfen. Vor diesem Hintergrund erübrigt es sich,

weiter auf den in Frage stehenden Subeventualantrag einzugehen, auch wenn in Dispositiv-Ziff. 12 Bst. a der angefochtenen Schlussverfügung nebst den Beschwerdeführenden 1 und 2 namentlich auch die übrigen Beschwerdeführenden genannt werden.

11.

Was den Antrag betrifft, den spanischen Behörden seien die Beschwerdebeilagen 3–5 (eine Abmeldebescheinigung, verschiedene Bestätigungen steuerlicher Wohnsitze und eine Wohnsitzbescheinigung betreffend den Beschwerdeführer 1) «respektive weitere diesbezügliche Unterlagen sowie deren Inhalt betreffend Ort des Wohnsitzes [des Beschwerdeführers 1] den spanischen Behörden nicht zugänglich zu machen» (Beschwerde, S. 4), bedarf es vorliegend keiner besonderer Anordnungen. Denn zum einen bilden die fraglichen Beschwerdebeilagen nicht Teil der nach der angefochtenen Schlussverfügung der AT zu übermittelnden Unterlagen. Zum anderen bestehen nach dem Ausgeführten keine Gründe, in den gemäss dem angefochtenen Entscheid der AT zu übermittelnden Unterlagen enthaltene Angaben zum Wohnsitz des Beschwerdeführers 1 dieser spanischen Behörde vorzuenthalten.

12.

Die Beschwerdeführenden beantragen mit Schreiben vom 4. Februar 2014 die Sistierung des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bis zum rechtskräftigen Entscheid über eine in Spanien erhobene Nichtigkeitsklage betreffend ein Strafverfahren gegen den Beschwerdeführer 1.

Eine Sistierung des Verfahrens muss nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung durch zureichende Gründe gerechtfertigt sein, da bei Fehlen solcher Gründe von einer mit dem Beschleunigungsgebot von Art. 29 Abs. 1 BV nicht zu vereinbarenden Rechtsverzögerung auszugehen ist (BGE 130 V 90 E. 5). Beim Entscheid darüber, ob das Verfahren zu sistieren ist, steht dem Gericht ein erheblicher Ermessensspielraum zu (BGE 119 II 386 E. 1b). Eine Sistierung des Beschwerdeverfahrens kann insbesondere angezeigt sein, wenn ein anderes Verfahren hängig ist, dessen Ausgang von präjudizieller Bedeutung ist (BGE 123 II 1 E. 2b, BGE 122 II 211 E. 3e).

Die Beschwerdeführenden führen zur Begründung ihres Sistierungsantrages aus, angesichts des Umstandes, dass im spanischen Steuerverfahren das Mitwirkungsprinzip gelte und sich der Angeschuldigte demgegenüber im Strafverfahren nicht selbst belasten müsse, bestehe im Fall

der Leistung von Amtshilfe die Gefahr, dass die von der AT verlangten Informationen und Bankunterlagen an die spanischen Strafbehörden weitergeleitet würden und damit ein nicht wiedergutzumachender Nachteil entstehe. Damit verkennen sie jedoch, dass es bei der Frage nach der Sistierung des vorliegenden Verfahrens nicht darauf ankommt, ob und inwieweit sich der Ausgang des Beschwerdeverfahrens auf das spanische Strafverfahren auswirkt. Massgebend ist vielmehr, ob der Ausgang des Nichtigkeitsklageverfahrens betreffend das in Spanien gegen den Beschwerdeführer 1 geführte Strafverfahren für den Entscheid betreffend das Amtshilfegesuch der AT vom 29. April 2013 präjudizierend ist. Es wird weder im Sistierungsgesuch geltend gemacht noch ist ersichtlich, dass von einer solchen präjudizierenden Wirkung auszugehen ist. Da an dieser Sachlage die im Sinne einer Beweisofferte erwähnte Bestätigung des für die Nichtigkeitsklage zuständigen spanischen Gerichts (betreffend die Rechtshängigkeit der Klage bzw. den zu erwartenden Zeitpunkt des Urteils) nichts ändern kann, ist auf deren Einholung in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten (vgl. vorn E. 1.6).

Da auch sonst keine hinreichenden Gründe für die verlangte Sistierung angerufen wurden oder erkennbar sind, ist der Sistierungsantrag abzuweisen.

13.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 7'000.- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen.

Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

14.

Gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) kann dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen 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 Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Das Gesuch der Beschwerdeführenden vom 4. Februar 2014 um Sistierung des Verfahrens wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

3.

Die Verfahrenskosten von Fr. 7'000.- werden den Beschwerdeführenden auferlegt und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

4.

Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

5.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführenden (Gerichtsurkunde);
- die Vorinstanz (Ref.-Nr. [...]; Gerichtsurkunde; Beilagen: Doppel des Sistierungsgesuches der Beschwerdeführenden vom 4. Februar 2014 und Doppel der Eingabe der Beschwerdeführenden vom 6. Februar 2014 [inkl. Kopien der Beilagen]).

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Beat König

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.

delt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: