Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-3791/2017

Urteil vom 5. Januar 2018

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Michael Beusch,
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

1. **A.**_____**,**
2. **B.**_____**,**
3. **C.**_____ **AG,**
alle vertreten durch St. Galler Steuerexperten AG,
Beschwerdeführende,

gegen

Eidg. Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-ES).

Sachverhalt:

A.
Mit Schreiben vom 12. September 2016 ersuchte die spanische Steuerbehörde Agencia Tributaria (nachfolgend: AT) die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV oder Vorinstanz) gestützt auf Art. 25bis des Abkommens vom 26. April 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.933.21; nachfolgend: DBA-ES) um Amtshilfe betreffend A._____ und die B._____. Mit dem Ersuchen werden für den Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2013 verschiedene Informationen und Unterlagen über die nach Darstellung der AT mit A._____ und der B._____ in Verbindung stehende schweizerische Gesellschaft C._____ AG verlangt, nämlich Angaben über die wirtschaftlich berechtigten Personen und deren Beteiligungen, die Jahresrechnungen sowie einen Ausweis über die an A._____ geleisteten Zahlungen.

Nach Durchführung des ordentlichen Verfahrens der Informationsbeschaffung sowie nach Information der betroffenen und beschwerdeberechtigten Personen ordnete die ESTV mit Schlussverfügung vom 2. Juni 2017 die Übermittlung von bei der C._____ AG und der Steuerverwaltung des Kantons D._____ edierten Informationen und Unterlagen an.

B.
A._____, die B._____ und die C._____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführende) liessen die erwähnte Schlussverfügung mit gemeinsamer Beschwerde vom 6. Juli 2017 beim Bundesverwaltungsgericht anfechten. Sie beantragen, unter Aufhebung der Schlussverfügung sei das Amtshilfegesuch der AT abzuweisen oder sei darauf nicht einzutreten. Eventualiter fordern sie, die nach dem Willen der Vorinstanz amtshilfeweise zu übermittelnden Jahresrechnungen 2010-2013 der C._____ AG seien unter entsprechender Änderung der angefochtenen Schlussverfügung nicht an die AT herauszugeben. Subeventualiter verlangen sie, die angefochtene Schlussverfügung sei dahingehend zu ändern, dass diese Jahresrechnungen unter Schwärzung der in der Beschwerdebeilage 7 bezeichneten Passagen an die AT übermittelt werden. Schliesslich fordern die Beschwerdeführenden Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz.

C.
Mit Schreiben vom 10. August 2017 erklärt die ESTV, auf eine Vernehmlassung zu verzichten.

D.
Die Beschwerdeführenden stellten mit unaufgefordert eingereichter Eingabe vom 15. August 2017 das Gesuch, das Verfahren sei bis Ende Oktober 2017 zu sistieren.

E.
Die Vorinstanz beantragte mit Stellungnahme vom 28. August 2017, das Sistierungsgesuch der Beschwerdeführenden sei abzuweisen.

F.
Mit Schreiben vom 20. September 2017 erklärten die Beschwerdeführenden, an ihrem Sistierungsgesuch nicht mehr festzuhalten. Sie stellten ferner in Aussicht, Verfügungen über den Abschluss der in Spanien betreffend die Beschwerdeführenden 1 und 2 geführten Steuerverfahren einzureichen.

G.
Am 20. Oktober 2017 übermittelten die Beschwerdeführenden dem Bundesverwaltungsgericht Kopien von verschiedenen Protokollen der AT (inkl. einer beglaubigten Übersetzung eines dieser Protokolle). Die Beschwerdeführenden führen aus, den Protokollen sei zu entnehmen, dass die spanischen Steuerverfahren betreffend die Beschwerdeführenden 1 und 2 abgeschlossen seien.

H.
Die ESTV beantragt mit Schreiben vom 3. November 2017, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen.

I.
Auf die (weiteren) Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird – soweit entscheidrelevant – im Folgenden näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das streitbetroffene Ersuchen der AT vom 12. September 2016 stützt sich auf das DBA-ES. Das Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA-ES (vgl. 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-ES zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG in Verbindung mit Art. 31-33 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG, SR 173.32]). Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

Die Beschwerdeführenden erfüllen als Adressaten der angefochtenen Schlussverfügung die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 48 VwVG).

Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführenden können neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 1146 ff.; PIERRE TSCHANNEN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 N. 23), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG).

3.

Auf das vorliegende Verfahren kommt das DBA-ES in seiner seit dem 24. August 2013 in Kraft stehenden Fassung gemäss dem Protokoll vom

27. Juli 2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Spanien zur Änderung des DBA-ES (AS 2013 2367; im Folgenden: Änderungsprotokoll 2011) zur Anwendung. Dies gilt auch für die Amtshilfeklausel des DBA-ES, nämlich Art. 25bis DBA-ES (Art. 9 Änderungsprotokoll 2011). Diese Amtshilfeklausel findet hinsichtlich der unter Art. 2 DBA-ES fallenden spanischen Steuern Anwendung auf Steuerjahre, welche am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen, oder auf Steuern, welche auf Beträgen geschuldet sind, die am oder nach dem 1. Januar 2010 gezahlt oder gutgeschrieben werden (Art. 13 Abs. 2 Ziff. iii Änderungsprotokoll 2011).

4.

Nach Art. 25bis Abs. 1 Satz 1 DBA-ES tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts über Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht». Der Informationsaustausch ist dabei nicht durch Art. 1 DBA-ES (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 des Abkommens (sachlicher Geltungsbereich bzw. unter das Abkommen fallende Steuern) beschränkt (Art. 25bis Abs. 1 Satz 2 DBA-ES).

Art. 25bis Abs. 3 DBA-ES enthält bestimmte Beschränkungen der Pflicht zur Leistung von Amtshilfe. Der ersuchte Vertragsstaat ist gemäss dieser Vorschrift nicht verpflichtet, von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis des einen oder anderen Vertragsstaates abzuweichen (Bst. a), Informationen zu erteilen, welche nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren eines der beiden Vertragsstaaten nicht beschafft werden können (Bst. b), oder Informationen zu übermitteln, «die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche» (Bst. c). Freilich statuiert die Art. 25bis Abs. 3 DBA-ES vorgehende Vorschrift von Art. 25bis Abs. 5 DBA-ES ihrerseits Einschränkungen der in ersterer Bestimmung vorgesehenen Beschränkungen der Amtshilfeverpflichtung.

5.

5.1

5.1.1 Der Verweis auf «voraussichtlich erhebliche» Informationen in Art. 25bis Abs. 1 Satz 1 DBA-ES bezweckt gemäss Ziff. IV Unterziff. 3 des Protokolls zum DBA-ES, «einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, 'fishing expeditions' zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist».

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 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) zwingend zu berücksichtigen ist (vgl. Urteile des BVGer A-6666/2014 vom 19. April 2016 E. 2.3, A-38/2014 vom 1. April 2014 E. 2.2.1.2).

Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 2.2.1, A-2468/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 3.3, mit Hinweisen). Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 142 II 161 E. 2.1.1 f.; Urteile des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 2.2.2, A-2468/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 3.3.2). Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (BGE 142 II 161 E. 2.1.1, 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BGer 2C_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.2; Urteil des BVGer A-2766/2016 vom 18. April 2017 E. 3.3.1). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinne von Art. 25bis Abs. 1 Satz 1 DBA-ES, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 2.2, A-2468/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 3.3.2,

A-6666/2014 vom 19. April 2016 E. 2.3). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. zum Ganzen Urteile des BVGer A-1499/2017 vom 3. August 2017 E. 2.4, A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 2.2.2, A-2468/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 3.3.2).

5.1.2 Da der Informationsaustausch im Sinne von Art. 25bis DBA-ES nicht durch Art. 1 DBA-ES (persönlicher Geltungsbereich) beschränkt ist (vgl. Art. 25bis Abs. 1 Satz 2 DBA-ES; E. 4 Abs. 1), bedarf es zwar für die Amtshilfeverpflichtung keiner Ansässigkeit der betroffenen Person im Sinne von Art. 1 DBA-ES. Im abkommensrechtlichen Sinne als voraussichtlich erheblich qualifiziert werden können Informationen jedoch mit Blick auf das Ausgeführte (vgl. E. 5.1.1) nur dann, wenn sie (unter anderem oder ausschliesslich) Personen betreffen, deren unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat während der massgebenden Zeitspanne wahrscheinlich ist (vgl. zum Ganzen – freilich zu Art. 27 des Abkommens vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [SR 0.672.913.62] – Urteil des BVGer A-1499/2017 vom 3. August 2017 E. 2.7; siehe dazu auch Urteil des BVGer A-7188/2014 vom 7. April 2015 E. 2.2.3).

5.2

5.2.1 Nach Art. 3 Bst. a StAhiG gilt (soweit hier interessierend) als betroffene Person diejenige Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden (nicht relevant ist vorliegend der in dieser Bestimmung in ihrer seit dem 1. Januar 2017 geltenden Fassung verankerte Begriff der betroffenen Person beim spontanen Informationsaustausch).

5.2.2 Die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht vom Ersuchen betroffen sind, ist gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der bis Ende 2016 gültig gewesenen Fassung dieser Vorschrift (AS 2013 231) unzulässig.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass es in gewissen Konstellationen unumgänglich ist, Informationen auch über Personen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird. So hat das Bundesgericht den Begriff der betroffenen Person im Zusammen-

hang mit Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der erwähnten Fassung massgeblich davon abhängig gemacht, ob die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuernden Person voraussichtlich erheblich sein können (BGE 141 II 436 E. 4.5). Solche Informationen sind dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. Urteil des BVGer A-4992/2016 vom 29. November 2016 E. 4.2.1).

Rechtsprechungsgemäss ist Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der genannten Fassung bzw. der darin enthaltene Begriff der von einem Ersuchen nicht betroffenen Person restriktiv zu handhaben (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.) und fallen unter diesen Begriff nur Personen, deren Namen rein zufällig in den zu übermittelnden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; Urteil des BVGer A-4157/2016 vom 15. März 2017 E. 3.5.1.3).

Gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der seit 1. Januar 2017 in Kraft stehenden Fassung ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht betroffene Personen sind, unzulässig, «wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechtigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen». In der Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung (Änderung des Steueramtshilfegesetzes) wird zu dieser Revision von Art. 4 Abs. 3 StAhiG ausgeführt, dass es um die Verschriftlichung der bestehenden Praxis der ESTV gehen soll und damit vor allem Personen geschützt werden sollen, die zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen (BBl 2015 5585 ff., 5623; vgl. zum Ganzen Urteile des BVGer A-171/2017, A-172/2017 und A-173/2017 vom 5. Juli 2017 E. 5.2, A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 5.1).

5.2.3 Das Bundesgericht erklärt in BGE 141 II 436 E. 4.6, dass die konkreten Verhältnisse einer Gesellschaft, an welcher ein Steuerpflichtiger wirtschaftlich berechtigt ist, für dessen Besteuerung relevant sein können. Deshalb seien Informationen betreffend eine Gesellschaft im abkommensrechtlichen Sinne voraussichtlich erheblich für die Besteuerung eines daran wirtschaftlich berechtigten Steuerpflichtigen.

In einem noch neueren Urteil hält das Bundesgericht zu einer Konstellation, bei welcher die im ersuchenden Staat steuerpflichtige betroffene Person Alleinaktionärin einer von ihr gegründeten Gesellschaft ist, fest, dass die

mit dem Amtshilfegesuch verlangten Informationen über diese Gesellschaft für die Besteuerung dieser Person im ersuchenden Staat voraussichtlich erheblich sind. Zur Begründung führt das Bundesgericht aus, dass diese Informationen (insbesondere solche über die Gesellschaftsaktivitäten) dazu geeignet seien, zu eruieren, ob die Gesellschaft über eine reelle Existenz verfüge oder nicht (BGE 142 II 69 E. 3.2).

5.3 Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen (dazu E. 6.1) – kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 142 II 161 E. 2.1.3 f., 128 II 407 E. 3.2, 4.3.1 und 4.3.3, 126 II 409 E. 4; Urteil des BVGer A-6314/2015 vom 25. Februar 2016 E. 3.4). Dementsprechend hat sich die ESTV nicht darüber auszusprechen, ob die im Ersuchen angeführten Tatsachen zutreffen oder nicht. 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 (anstelle vieler: Urteile des BVGer A-2915/2016 vom 4. April 2017 E. 3.2.3, A-4992/2016 vom 29. November 2016 E. 4.3, A-6666/2014 vom 19. April 2016 E. 2.4, mit Hinweisen).

6.

6.1 Auf ein Amtshilfegesuch wird gemäss Art. 7 StAhiG nicht eingetreten, wenn es zum Zweck der Beweisausforschung gestellt worden ist (Bst. a), Informationen verlangt werden, die von den Amtshilfebestimmungen des anwendbaren Abkommens nicht erfasst sind (Bst. b), oder das Ersuchen den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, z.B. weil es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind (Bst. c).

6.2 Gemäss Ziff. IV Unterziff. 1 des Protokolls zum DBA-ES (in der Fassung gemäss Art. 12 des Änderungsprotokolls 2011) stellt der ersuchende Staat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen, die nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbunden sind, ausgeschöpft hat (sog. Subsidiaritätsprinzip). Diese Pflicht zum Ausschöpfen der üblichen innerstaatlichen Mittel dient (auch) der Verhinderung von «fishing expeditions» (Urteil des BVGer A-4992/2016 vom 29. November 2016 E. 5.2).

Gemäss der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist die Voraussetzung der Ausschöpfung der im innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel dann nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige noch Gelegenheit hat, seine Steuerfaktoren korrekt und spontan zu deklarieren (Urteil des BVGer A-4232/2013 vom 17. Dezember 2013 E. 6.3.2.1). Ist hingegen die Frist zur Abgabe der Steuererklärung abgelaufen und bestehen Zweifel an der Selbstdeklaration, ist das Subsidiaritätsprinzip durch den blossen Umstand, dass sich die Informationen im ersuchten Staat befinden, nicht verletzt. Auch ist es einem Staat in der Phase der Überprüfung der Selbstdeklaration nicht verwehrt, mit dem Steuerpflichtigen in Kontakt zu bleiben bzw. diesen zu befragen, selbst wenn bereits ein Amtshilfeersuchen gestellt worden ist (siehe zum Ganzen Urteil des BVGer A-6394/2016 vom 16. Februar 2017 E. 2.2.1, mit Hinweisen).

Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 5.3) besteht kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen, nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbundenen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liegt ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes, ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. Urteil des BGer 2C_904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 7.2; Urteile des BVGer A-171/2017, A-172/2017 und A-173/2017 vom 5. Juli 2017 E. 3.2, A-4025/2016 vom 2. Mai 2017 E. 3.2.4).

6.3 Die inhaltlichen Anforderungen, denen ein Amtshilfegesuch zu genügen hat, richten sich nach Ziff. IV Unterziff. 2 des Protokolls zum DBA-ES (in der Fassung gemäss Art. 12 des Änderungsprotokolls 2011; vgl. Urteil des BVGer A-3782/2016 vom 22. September 2016 E. 5, mit Hinweis).

6.4 Gemäss dem Prinzip der Spezialität darf der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden, für welche er sie verlangt hat und der ersuchte Staat sie gewährt hat (Urteile des BVGer A-171/2017, A-172/2017 und A-173/2017 vom 5. Juli 2017 E. 3.3, A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 3.3, A-4992/2016 vom 29. November 2016 E. 6). Im Bereich der Amtshilfe nach dem DBA-ES statuiert Art. 25bis Abs. 2 DBA-ES selbst, für wen und zu welchem Gebrauch die übermittelten Informationen ausschliesslich bestimmt sind: Sie dürfen

> «nur den Personen oder Behörden, einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden, zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder

> der Erhebung, mit der Vollstreckung oder der Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in [Art. 25bis] Absatz 1 [DBA-ES] genannten Steuern befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie können die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offenlegen. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen kann ein Vertragsstaat die erhaltenen Informationen für andere Zwecke verwenden, wenn solche Informationen nach dem Recht beider Staaten für solche andere Zwecke verwendet werden können und die zuständige Behörde des übermittelnden Staats dieser anderen Verwendung zustimmt.»

Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 5.3) kann grundsätzlich angenommen werden, dass sich ein durch einen Staatsvertrag mit Amtshilfebestimmungen mit der Schweiz verbundener ersuchender Staat an das Prinzip der Spezialität hält (vgl. Urteile des BVGer A-171/2017, A-172/2017 und A-173/2017 vom 5. Juli 2017 E. 3.3, A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 3.3).

7.

7.1 Das vorliegende Ersuchen der AT betrifft nach seinem Wortlaut die Erhebung der spanischen Einkommenssteuer nichtansässiger Personen («Non-Residents Income Tax») und die Erhebung der spanischen Körperschaftssteuer («Corporation Income Tax»). Die AT führt aus, in Spanien werde ein den Beschwerdeführenden 1 betreffendes steuerliches Untersuchungsverfahren durchgeführt. Der Beschwerdeführende 1 habe angegeben, in H._____ steuerlich ansässig zu sein, doch habe er keine Belege für diese Ansässigkeit vorgelegt. Es bestünden Hinweise, dass der Beschwerdeführende 1 in den Jahren 2010-2013 eine Liegenschaft in E._____ […] in Besitz genommen habe. Eigentümerin der Liegenschaft sei die Beschwerdeführende 2. Diese Gesellschaft habe in ihren Gewinnsteuererklärungen Verluste ausgewiesen und in Spanien nur insofern eine wirtschaftliche Aktivität entfaltet, als sie ihren tatsächlichen Anteilsinhabern («real holders of its shares») ein Nutzungsrecht an der Liegenschaft eingeräumt habe.

Die AT erklärt im Ersuchen weiter, dass die Inbesitznahme der erwähnten Liegenschaft durch den Beschwerdeführenden 1 dessen «tax residence» in Spanien begründen würde. Der Beschwerdeführende 1 habe Mietverträge mit dem Verwaltungsratspräsidenten der Beschwerdeführenden 3 vorgelegt, und zwar – wie die AT sinngemäss als Vermutung festhält – um die tatsächliche Inbesitznahme bzw. Nutzung der Liegenschaft zu verschleiern. Die Beschwerdeführende 3 habe auch die Mittel zur Bezahlung der behaupteten Miete überwiesen.

Sodann hält die AT fest, dass der Beschwerdeführende 1 gemäss den ihr verfügbaren Angaben Alleinaktionär der früher unter dem Namen I._____ AG firmierenden Beschwerdeführenden 3 gewesen sei. Der Beschwerdeführende 1 habe jedoch eine Verbindung zur Beschwerdeführenden 3 bestritten. Der Beschwerdeführende 1 habe sodann gemäss einem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 20. Mai 2011 zusammen mit seiner Ehefrau je 50 % der Aktien der Beschwerdeführenden 2 gehalten, wobei er seinen Anteil durch die Beschwerdeführende 3 erworben habe.

Die AT benötigt die mit dem Amtshilfeersuchen verlangten Informationen nach eigener Darstellung, um die an der Beschwerdeführenden 3 wirtschaftlich berechtigten Personen zu identifizieren. Letzteres sei nötig, um die «tax residence» des Beschwerdeführenden 1 in Spanien während den Jahren 2010-2013 und die Transaktionen zwischen den verbundenen Entitäten zu evaluieren.

7.2

7.2.1 Die Ausführungen im vorliegenden Amtshilfeersuchen lassen sich nach Treu und Glauben nur dahingehend verstehen, dass die AT betreffend die Jahre 2010-2013 Informationen für die korrekte Erhebung der spanischen «Einkommenssteuer nichtansässiger Personen» beim Beschwerdeführenden 1 sowie die richtige Erhebung der Körperschaftssteuer der in Spanien steuerpflichtigen Beschwerdeführenden 2 verlangt. Letzteres gilt trotz des Umstandes, dass die AT nach eigener Darstellung mit den geforderten Informationen die «tax residence» des Beschwerdeführenden 1 in Spanien feststellen bzw. überprüfen will. Denn aufgrund der Angaben in der Rubrik «Taxes and years under examination in Spain» des Amtshilfeersuchens, wo nebst der Körperschaftssteuer nur die Einkommenssteuer nichtansässiger Personen erwähnt ist, kann mit dem Begriff der «tax residence» in diesem Zusammenhang einzig das Vorliegen eines Anknüpfungspunktes für die Erhebung der spanischen Einkommenssteuer nichtansässiger Personen beim Beschwerdeführenden 1 gemeint sein. Mit anderen Worten wurde das Amtshilfegesuch gestellt, um (neben der korrekten Erhebung der [allfälligen] Körperschaftssteuer bei der Beschwerdeführenden 2) die richtige Erhebung der allenfalls vom Beschwerdeführenden 1 trotz fehlender Ansässigkeit in Spanien geschuldeten «Einkommenssteuer nichtansässiger Personen» sicherzustellen.

7.2.2 Das Amtshilfegesuch wird nach dem Gesagten nicht mit einer möglichen Ansässigkeit bzw. unbeschränkten Steuerpflicht des Beschwerdefüh-

renden 1 in Spanien, sondern mit einem Anknüpfungspunkt für eine beschränkte Steuerpflicht dieser Person im ersuchenden Staat (Nutzung einer Liegenschaft) begründet. Vor diesem Hintergrund stossen die Beschwerdeführenden von vornherein ins Leere, soweit sie geltend machen, die formellen Anforderungen für ein Amtshilfegesuch zum Zwecke der Besteuerung des Beschwerdeführenden 1 als *in Spanien ansässige Person* seien vorliegend nicht erfüllt.

Eine Ansässigkeit des Beschwerdeführenden 1 in Spanien und/oder in der Schweiz in den Jahren 2010-2013 ist keine Voraussetzung für die vorliegend streitige Amtshilfeleistung. Art. 25bis Abs. 1 Satz 2 DBA-ES macht die Anwendbarkeit der Amtshilfeklausel nämlich ausdrücklich nicht vom persönlichen Geltungsbereich des Abkommens im Sinne von Art. 1 DBA-ES bzw. von der Ansässigkeit der betroffenen Person in mindestens einem der Vertragsstaaten abhängig (vgl. E. 4.4). Die Beschwerdeführenden bringen deshalb ohne Erfolg vor, der Beschwerdeführende 1 sei in den streitbetroffenen Jahren erwiesenermassen weder in Spanien noch in der Schweiz, sondern in F._____ und G._____ ansässig gewesen.

8.

8.1 Für die beiden vorliegend streitbetroffenen Steuern Spaniens (Einkommenssteuer nichtansässiger Personen und Körperschaftssteuer), die in Art. 2 Abs. 3 Bst. a Unterziff. ii und iii DBA-ES ausdrücklich erwähnt sind, können gestützt auf die Amtshilfeklausel des DBA-ES grundsätzlich Informationen zu Steuerjahren, die am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen, d.h. namentlich Informationen zu den vorliegend streitbetroffenen Steuerjahren 2010-2013 ausgetauscht werden (vgl. E. 3).

8.2 In formeller Hinsicht enthält das Gesuch der AT alle nach Ziff. IV Unterziff. 2 des Protokolls zum DBA-ES (vgl. E. 6.3) erforderlichen Angaben.

9.

9.1 Es herrscht unter den Verfahrensbeteiligten in erster Linie Uneinigkeit darüber, ob die von der AT mit ihrem Ersuchen verlangten und nach Auffassung der ESTV als Antwort auf dieses Gesuch zu übermittelnden Informationen als «voraussichtlich erheblich» im Sinne von Art. 25bis Abs. 1 Satz 1 DBA-ES zu qualifizieren sind.

9.2

9.2.1 Mit der hiervor (E. 7.1) zusammengefasst wiedergegebenen Sachverhaltsdarstellung im Ersuchen äussert die AT insbesondere den Verdacht, dass

– der Beschwerdeführende 1 in Spanien aufgrund der Nutzung einer Liegenschaft in E._____ in den Steuerjahren 2010-2013 zur Entrichtung der Einkommenssteuer nichtansässiger Personen verpflichtet gewesen ist,

– er dieser Steuerpflicht nicht ordnungsgemäss nachgekommen ist,

– der Beschwerdeführende 1 den spanischen Steuerbehörden einen fiktiven Mietvertrag zwischen dem Verwaltungsratspräsidenten der Beschwerdeführenden 3 und der Beschwerdeführenden 2 vorgelegt hat, um die für seine Steuerpflicht konstitutive Tatsache der Nutzung der Liegenschaft in E._____ zu verschleiern,

– dieser fiktive Mietvertrag auf die Eigenschaft des Beschwerdeführenden 1 als Alleinaktionär der Beschwerdeführenden 3 und die Beherrschung der Beschwerdeführenden 2 durch ihn sowie seine Ehefrau zurückzuführen ist.

9.2.2 Die diesen Verdacht stützende Sachverhaltsdarstellung der AT (vgl. E. 7.1) ist aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 5.3) bindend. Sie wird nämlich nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet:

Zum einen stellen die Beschwerdeführenden selbst nicht in Abrede, dass die Beschwerdeführende 2 als Eigentümerin eine Liegenschaft in E._____ an den Beschwerdeführenden 1 vermietet hat (vgl. dazu auch sogleich E. 9.2.3.1).

Zum anderen erklären die Beschwerdeführenden zwar, die Beschwerdeführende 3 sei zu 50 % an der Beschwerdeführenden 2 beteiligt. Diese Behauptung ist aber, selbst wenn sie sich auf die Beteiligungsverhältnisse in der gesamten massgebenden Zeitspanne beziehen sollte (was unklar ist), nicht substantiiert und findet in den Akten keine Stütze. Aus diesem Grund ist gemäss den Angaben der AT davon auszugehen, dass die Anteile an der Beschwerdeführenden 2 jedenfalls nach Abwicklung des Kaufvertrages vom 20. Mai 2011 zu je 50 % in den Händen des Beschwerdeführenden 1 und dessen Ehefrau waren.

Mit dem Hinweis auf das Eigentum der Beschwerdeführenden 2 an der Liegenschaft in E._____ und die (mögliche) Inbesitznahme dieser Liegenschaft durch den Beschwerdeführenden 1 macht die AT in der erforderlichen Weise Anknüpfungspunkte für zumindest beschränkte Steuerpflichten dieser Beschwerdeführenden in Spanien während den relevanten Steuerperioden 2010-2013 geltend (vgl. E. 5.1.2).

Die AT legt ferner in einer für die Amtshilfeleistung rechtsgenügenden Weise dar, dass sie aufgrund der ihr vorliegenden Tatsachen Grund zur Annahme hat, es könnte ihr im Zusammenhang mit einer Nutzung der Liegenschaft durch den Beschwerdeführenden 1 zu Unrecht Steuersubstrat entgangen sein. Sie zeigt insbesondere auf, dass der Beschwerdeführende 1 aufgrund dieser (allfälligen) Nutzung geschuldete spanische «Einkommenssteuern nichtansässiger Personen» unzulässigerweise nicht abgeliefert haben könnte und/oder die Beschwerdeführende 2 fälschlicherweise Mieteinnahmen nicht als Gewinn deklariert und damit unversteuert belassen haben könnte. Auch tut die AT hinreichend dar, dass aufgrund der Beteiligungsverhältnisse und des Verhaltens der Beteiligten (insbesondere der Bestreitung jeglicher Verbindungen zur Beschwerdeführenden 3 durch den Beschwerdeführenden 1) nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Beschwerdeführende 3 dazu benutzt wurde, um Einkommen bzw. Gewinn am spanischen Fiskus vorbeizuschleusen. Die streitbetroffenen Informationen zu den Beteiligungen sowie zur wirtschaftlichen Berechtigung an der Beschwerdeführenden 3, die Jahresrechnungen 2010-2013 dieser Gesellschaft und die von der ESTV zur amtshilfeweisen Übermittlung vorgesehenen weiteren Dokumente sowie Angaben erscheinen als geeignet, die mögliche Nutzung der Beschwerdeführenden 3 als Vehikel für ein solches Vorgehen zu überprüfen. Dies gilt umso mehr, als der Beschwerdeführende 1 nach Darstellung der AT Alleinaktionär an der Beschwerdeführenden 3 war. Denn rechtsprechungsgemäss können Informationen über die konkreten Verhältnisse einer Gesellschaft, an welcher der im ersuchenden Staat Steuerpflichtige als Alleinaktionär wirtschaftlich berechtigt ist (insbesondere Angaben, welche die Überprüfung der reellen Existenz der Gesellschaft erlauben), voraussichtlich erheblich sein (vgl. E. 5.2.3).

Zwar bestreiten die Beschwerdeführenden unter Hinweis auf den Zweck der Beschwerdeführenden 3, dass diese Gesellschaft nur «vorgeschoben» gewesen sei (Beschwerde, S. 10). Ob Letzteres der Fall war oder nicht, ist jedoch nicht im vorliegenden Amtshilfeverfahren, sondern vom ersuchenden Staat zu klären (vgl. zur Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit E. 5.1.1 Abs. 3).

Mit Blick auf das Ausgeführte ist das abkommensrechtliche Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit der zu übermittelnden Informationen erfüllt.

9.2.3 Die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführenden vermögen am hiervor gezogenen Schluss, dass die voraussichtliche Erheblichkeit der streitbetroffenen Informationen gegeben ist, nichts zu ändern:

9.2.3.1 Ohne Erfolg geltend gemacht wird seitens der Beschwerdeführenden insbesondere, der Beschwerdeführende 1 habe vor dem (angeblich) *erst im Juni 2011* erfolgten Erwerb und der anschliessenden Vermietung der Liegenschaft in E._____ durch die Beschwerdeführende 2 keine Räumlichkeiten in Spanien genutzt. Insbesondere kann dieser behauptete Umstand nicht dazu führen, dass die den Zeitraum vor dem Juni 2011 betreffenden, nach Ansicht der Vorinstanz der AT zu übermittelnden Informationen (wie namentlich die Jahresrechnung 2010 der Beschwerdeführenden 3) von der (bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen gebotenen) Amtshilfeleistung auszuschliessen wären. Es ist nämlich grundsätzlich nicht Sache des ersuchten Staates, im Amtshilfeverfahren darüber zu entscheiden, ob und inwiefern ein von der ersuchenden Behörde geäusserter Verdacht, zu dessen Überprüfung diese ein Amtshilfeersuchen stellt, tatsächlich zutrifft oder nicht. Da die AT in ihrem Ersuchen nur auf Indizien hinweist, wonach die Liegenschaft in E._____ in den Jahren 2010-2013 im Besitz des Beschwerdeführenden 1 war, sie aber nicht behauptet, dass dieser Beschwerdeführende die Liegenschaft während der gesamten Zeitspanne genutzt hat, liegt kein das völkerrechtlich gebotene Vertrauen in das Verhalten des ersuchenden Staates erschütternder offensichtlicher Fehler in der Sachverhaltsdarstellung im Amtshilfeersuchen vor, selbst wenn die Beschwerdeführende 2 die Liegenschaft tatsächlich erst im Juni 2011 erworben haben sollte.

Ein offensichtlicher Fehler der genannten Art ist auch deshalb nicht gegeben, weil entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführenden (vgl. dazu Beschwerde, S. 6 und 8) nicht nachgewiesen ist, dass der Liegenschaftserwerb erst im Jahr 2011 erfolgte (für einen früheren Erwerb spricht, dass sich die Beschwerdeführende 2 nach der Darstellung der AT in wirtschaftlicher Hinsicht auf die Einräumung eines Nutzungsrechts an der Liegenschaft in E._____ beschränkt haben soll und in der von den Beschwerdeführenden eingereichten provisorischen Steuerberechnung für die Beschwerdeführende 2 für das Jahr 2010 ein Betrag von rund

[…] Euro unter der Position «Property Running Costs + Depreciation» ausgewiesen ist [vgl. Beilage zur Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 20. September 2017]).

9.2.3.2 Zwar bestreiten die Beschwerdeführenden die voraussichtliche Erheblichkeit sinngemäss auch mit der Behauptung, die spanischen Behörden würden bereits über die streitbetroffenen Informationen verfügen. Diesbezüglich ist ihnen aber entgegenzuhalten, dass Informationen auch dann als voraussichtlich erheblich zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts qualifiziert werden können, wenn sie zwecks Überprüfung schon vorhandener, aber nicht völlig zweifelsfreier Erkenntnisse der Behörden des ersuchenden Staates verlangt werden (vgl. zu diesem sog. Verifikationszweck [freilich zum deutschen Recht] CLAUS MÖLLENBECK, Das Verhältnis der EG-Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen, Frankfurt am Main 2010, S. 136). Die Vorinstanz verweist vor diesem Hintergrund zutreffend darauf, dass die von ihr zur Übermittlung bestimmten Informationen «im Rahmen einer Abgleichung von Bedeutung sein» könnten [Stellungnahme der Vorinstanz vom 28. August 2017, S. 3]).

9.2.3.3 Die beim Bundesverwaltungsgericht mit Eingabe vom 20. Oktober 2017 eingereichten Kopien von Protokollen der AT und ein vorliegendes, eine Steuerberechnung mitumfassendes E-Mail eines spanischen Steuerberaters vom 19. September 2017 sollen nach Ansicht der Beschwerdeführenden belegen, dass die spanischen Steuerverfahren betreffend die Beschwerdeführenden 1 und 2 abgeschlossen seien. Ob diese Verfahren in Spanien tatsächlich abgeschlossen wurden, ist jedoch fraglich, und zwar insbesondere mit Blick darauf, dass die genannten Protokolle Rechtsmittelbelehrungen enthalten und es an einem Nachweis der Nichtanfechtung der mit diesen Protokollen dokumentierten Entscheide fehlt. Ohnehin darf sich aber die Schweiz als ersuchter Staat nicht das allein dem ersuchenden Staat Spanien vorbehaltene Recht anmassen, zu beurteilen, ob das spanische Verfahrensrecht ein Zurückkommen auf die (möglicherweise) abgeschlossenen Steuerkontrollverfahren erlaubt oder nicht (vgl. auch Urteil des BGer 2C_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.6; siehe dazu ferner Urteil des BVGer A-2915/2016 vom 4. April 2017 E. 3.3.2, wonach der ersuchte Staat im Amtshilfeverfahren keine Fragen des Verfahrensrechts des ersuchenden Staates zu klären hat). Aus diesem Grund kann vorliegend selbst dann, wenn die Verfahren in Spanien ordentlich abgeschlossen worden wären, nicht von einer für die Frage der Amtshilfeleistung erheblichen Ver-

fahrenseinstellung ohne Nachsteuer- bzw. Revisionsmöglichkeit ausgegangen werden. Auch erscheint vor diesem Hintergrund die Darstellung im Amtshilfeersuchen, wonach gegen die Beschwerdeführenden 1 und 2 in Spanien zurzeit steuerliche Verfahren laufen, nicht als offensichtlich fehler- oder lückenhaft oder widersprüchlich. Ebenso wenig lässt sich mit Recht annehmen, dass die AT in treuwidriger Weise an ihrem Amtshilfegesuch festhält (vgl. zum Grundsatz von Treu und Glauben als Eintretenserfordernis E. 6.1) und/oder die voraussichtliche Erheblichkeit der streitbetroffenen Informationen entfallen ist.

Die Beschwerdeführenden erklären zwar, sie würden dem Bundesverwaltungsgericht «Schlussverfügungen» zustellen, falls in Spanien zum Abschluss der Verfahren noch solche Verfügungen erlassen werden sollten. Selbst bei Vorliegen solcher «Schlussverfügungen» könnte aber beim hier zu beurteilenden Fall nicht im Widerspruch zur Darstellung im Amtshilfeersuchen eine entscheidwesentliche Einstellung der gegen die Beschwerdeführenden 1 und 2 geführten Steuerverfahren angenommen werden, da gegebenenfalls das Recht zur Beurteilung von allfälligen, nach dem spanischen Steuerverfahrensrecht vorgesehenen Nachsteuer- bzw. Revisionsmöglichkeiten gleichermassen Spanien vorbehalten bleiben muss.

9.2.3.4 Sollten die Beschwerdeführenden geltend machen wollen, die voraussichtliche Erheblichkeit der von der AT verlangten Informationen sei ganz oder teilweise nicht mehr gegeben, weil die allfälligen Steuerforderungen gegenüber den Beschwerdeführenden 1 und 2 in Spanien bereits vollumfänglich oder zum Teil verjährt seien (vgl. Beschwerde, S. 6), würden sie ebenfalls ins Leere stossen. Denn die Frage, ob die allfälligen spanischen Steuerforderungen verjährt sind, ist nicht im Amtshilfeverfahren, sondern wiederum vom ersuchenden Staat selbst zu beantworten (vgl. Urteil des BVGer A-2915/2016 vom 4. April 2017 E. 3.3.2).

9.2.3.5 Die Beschwerdeführenden suchen schliesslich die voraussichtliche Erheblichkeit der Jahresrechnungen der Beschwerdeführenden 3 sinngemäss mit dem Argument in Abrede zu stellen, dass diese Dokumente keinen Aufschluss über die Ansässigkeit des Beschwerdeführenden 1 geben würden. Dieser Einwand geht an der Sache vorbei, da die AT – wie dargelegt – keine die Ansässigkeit des Beschwerdeführenden 1 in Spanien erfordernde Steuerpflicht geltend macht und eine solche Ansässigkeit keine Voraussetzung für die vorliegend streitige Amtshilfeleistung bildet (vgl. E. 7.2.2).

10.

10.1 Es ist nicht erkennbar und wird auch nicht geltend gemacht, dass eine dem spanischen Recht entsprechende Besteuerung, wie sie die AT mit den von ihr begehrten Informationen und Unterlagen anstrebt, dem DBA-ES widerspricht (vgl. zu dieser Voraussetzung der Amtshilfeleistung den hiervor [E. 4 Abs. 1] zitierten letzten Passus von Art. 25bis Abs. 1 Satz 1 DBA-ES).

10.2 Die Beschwerdeführenden bringen (zur Begründung ihres Eventualantrages und des Subeventualbegehrens) vor, durch die von der ESTV vorgesehene Übermittlung der Jahresrechnungen der Beschwerdeführenden 3 würden Geheimnisse im Sinne von Art. 25bis Abs. 3 Bst. c DBA-ES verletzt, da aus diesen Dokumenten Margen errechnet werden könnten und die verbundenen Gesellschaften sowie deren Tätigkeitsgebiete offengelegt würden.

Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang, dass Art. 25bis Abs. 3 DBA-ES der Vorschrift von Art. 26 Abs. 3 Bst. c des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (im Folgenden: OECD-MA) nachgebildet ist und jedenfalls nach dem offiziellen Kommentar zum OECD-MA finanzielle Informationen (unter Einschluss von Büchern und Aufzeichnungen) ihrer Natur nach kein Handels-, Geschäfts- oder sonstiges Geheimnis im Sinne der letzteren Bestimmung darstellen (vgl. Kommentar zum OECD-MA 2010, Art. 26 N. 19.2; siehe dazu Urteil des BVGer A-171/2017, A-172/2017 und A-173/2017 vom 5. Juli 2017 E. 9.6.3, mit weiteren Hinweisen).

Die vorliegend in Frage stehenden Jahresrechnungen beschränken sich im Wesentlichen auf finanzielle Informationen der genannten Art. Dies gilt auch unter Berücksichtigung der in der Beschwerdebeilage 7 markierten, nach Ansicht der Beschwerdeführenden bei einer Amtshilfeleistung auf jeden Fall unkenntlich zu machenden Passagen dieser Jahresrechnungen. Denn insbesondere ist nicht ersichtlich, inwiefern aus den entsprechenden Angaben auf Margen geschlossen werden könnte. Die in den Jahresrechnungen aufgeführten Personen tauchen überdies insofern nicht rein zufällig in diesen Unterlagen auf, als es sich um Geschäftspartner der Beschwerdeführenden 3 oder um Gesellschaften handelt, an welchen die Beschwerdeführende 3 beteiligt war. Die Verbindungen dieser Personen zur Beschwerdeführenden 3 können Aufschluss über die reelle Existenz der

letzteren Gesellschaft geben und damit letztlich zur richtigen Besteuerung der Beschwerdeführenden 1 und 2 in Spanien beitragen (vgl. E. 5.2.3 und 9.2.2).

Die Rüge, die von der ESTV beabsichtigte Amtshilfeleistung verstosse mit Bezug auf die Jahresrechnungen der Beschwerdeführendenden 3 gegen Art. 25bis Abs. 3 Bst. c DBA-ES, ist nach dem Gesagten unbegründet.

10.3 Anzumerken ist, dass die in den Jahresrechnungen 2010-2013 der Beschwerdeführenden 3 erwähnten Personen im Sinne der Rechtsprechung zu Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der bis Ende 2016 gültig gewesenen Fassung dieser Vorschrift (AS 2013 231) vom Amtshilfeersuchen betroffene Personen sind, weil diese Jahresrechnungen für die Besteuerung der Beschwerdeführenden 1 und 2 in Spanien voraussichtlich erheblich sind (vgl. E. 5.2.2 und 9.2). Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der erwähnten Fassung steht deshalb der Übermittlung dieser Jahresrechnungen an die AT ebenfalls nicht entgegen. Eine Weiterleitung der Jahresrechnungen aufgrund ihrer voraussichtlichen Erheblichkeit für die Besteuerung der Beschwerdeführenden 1 und 2 ist auch mit Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der seit dem 1. Januar 2017 in Kraft stehenden Fassung dieser Vorschrift (vgl. E. 5.2.2) vereinbar, selbst wenn (was aber nicht erstellt ist) berechtigte Geheimhaltungsinteressen von im Sinne dieser Vorschrift nicht betroffenen Personen anzunehmen wären. Weil praxisgemäss davon ausgegangen werden kann, dass sich die spanischen Behörden an das Spezialitätsprinzip halten werden (vgl. E. 6.4), und die Informationen in Spanien gemäss Art. 25bis Abs. 2 DBA-ES ebenso geheim zu halten sind wie die aufgrund des innerstaatlichen spanischen Rechts beschafften Informationen (vgl. zum Spezialitätsprinzip und zur Geheimhaltungspflicht auch Dispositiv-Ziff. 4 der angefochtenen Schlussverfügung), ist nämlich davon auszugehen, dass solche allfälligen Geheimhaltungsinteressen das Interesse Spaniens an der Übermittlung der Jahresrechnungen nicht überwiegen würden.

10.4 Weitere Gründe, welche nach Art. 25bis Abs. 3 DBA-ES der von der ESTV beabsichtigten Amtshilfe entgegenstehen würden, sind nicht ersichtlich.

11.

11.1 Die Beschwerdeführenden bringen ferner vor, in Verletzung des Subsidiaritätsprinzips seien in Spanien nicht alle nach dem innerstaatlichen Recht üblichen, nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbundenen Mittel zur Informationsbeschaffung genutzt worden.

Die AT erklärt im vorliegenden Ersuchen, alle nach dem spanischen Recht vorgesehenen, nicht mit einem unverhältnismässigen Aufwand verbundenen Mittel zur Beschaffung der verlangten Informationen ausgeschöpft zu haben. Zudem führt die AT aus, sie habe diese Informationen ohne Erfolg vom Beschwerdeführenden 1 erbeten. In einem E-Mail vom 30. Januar 2017 bestätigt die AT gegenüber der ESTV sodann, von den Beschwerdeführenden 1 und 2 keine Informationen über die Beschwerdeführende 3 erhalten zu haben.

Es besteht vorliegend mit Blick auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip kein Anlass, an diesen Ausführungen der AT zu zweifeln. Die Beschwerdeführenden haben nämlich keine konkreten Anhaltspunkte für eine fehlende Ausschöpfung aller üblichen, im spanischen Steuerverfahrensrecht vorgesehenen und nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbundenen Mittel der Informationsbeschaffung dargetan, welche ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit dieser Ausführungen der AT zu wecken vermögen (vgl. zum völkerrechtlichen Vertrauensprinzip und zum Subsidiaritätsprinzip E. 5.3 und 6.2):

Zwar wird in der Beschwerde geltend gemacht, die spanischen Steuerberater der Beschwerdeführenden 1 und 2 stünden in Kontakt mit der spanischen Steuerbehörde, der Sachverhalt betreffend diese Beschwerdeführenden sei dieser Behörde vollumfänglich offen gelegt worden und die Verfahren seien im Zeitpunkt der Erhebung der Beschwerde noch pendent gewesen. Indessen haben die Beschwerdeführenden nicht substantiiert dargetan und ist auch den Akten nicht zu entnehmen, dass die Frist zur Abgabe der Steuererklärungen für die in Frage stehenden Steuerperioden im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfegesuches noch lief. Deshalb und weil nach der Darstellung der AT jedenfalls Zweifel an der Richtigkeit der Angaben des Beschwerdeführenden 1 bestehen (vgl. E. 9.2.1), kann das Subsidiaritätsprinzip nicht schon deshalb als verletzt betrachtet werden, weil sich die ersuchten Informationen angeblich bzw. möglicherweise in Spanien befinden und sich die von der AT angestrebte Besteuerung damit womöglich gestützt auf die in diesem Staat vorhandenen Informationen vornehmen liesse (anders dagegen Beschwerde, S. 8). Auch lässt die Tatsache, dass der spanische Fiskus mit den Beschwerdeführenden 1 und 2 in den hängigen Verfahren zur Überprüfung ihrer Steuererklärungen Kontakte pflegt, nicht auf eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips schliessen (vgl. E. 6.2 Abs. 1).

11.2 Da – wie aufgezeigt (vgl. E. 9.2.3.2 und 11.1) – unerheblich ist, ob die spanischen Behörden bereits über die von ihnen erfragten Informationen verfügen, kann in antizipierter Beweiswürdigung auf die in der Beschwerde sinngemäss als Beweismittel für den Kenntnisstand dieser Behörden anerbotenen Dokumente über die Tätigkeiten der AT (vgl. Beschwerde, S. 7) verzichtet werden (vgl. zur antizipierten Beweiswürdigung BGE 134 I 140 E. 5.3, 131 I 153 E. 3; Urteile des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 2.2.3, A-3935/2014 vom 27. April 2015 E. 4.10). Am Resultat der hiervor vorgenommenen Würdigung würde sich nämlich selbst dann nichts ändern, wenn aus diesen Dokumenten zu entnehmen wäre, dass den spanischen Behörden bereits – wie die Beschwerdeführenden behaupten – alle für die Besteuerung der Beschwerdeführenden 1 und 2 relevanten Sachverhaltselemente offen gelegt wurden.

12.
Nach dem Gesagten erweist sich, dass die ESTV zu Recht auf das Ersuchen der AT eingetreten ist und die Voraussetzungen für die von der ESTV angeordnete Amtshilfeleistung erfüllt sind. Es besteht gemäss dem Ausgeführten (vgl. E. 10.2 f.) insbesondere auch kein Anlass, die Jahresrechnungen der Beschwerdeführenden 3 im Sinne des Eventualantrages aus den zu übermittelnden Unterlagen auszusondern oder entsprechend dem Subeventualantrag (über die bereits von der ESTV vorgenommenen Schwärzungen hinaus) einzelne Abschnitte dieser Jahresrechnungen vor der amtshilfeweisen Übermittlung unkenntlich zu machen.

Die Beschwerde ist folglich unbegründet und vollumfänglich abzuweisen.

13.
13.1 Ausgangsgemäss sind die auf Fr. 5'000.- festzusetzenden Verfahrenskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG und 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]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

13.2 Eine Parteientschädigung an die unterliegenden Beschwerdeführenden ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

14.

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

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 5'000.- festgesetzt und den Beschwerdeführenden auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
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 (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84*a*, 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: