Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6600/2013

Urteil vom 11. Februar 2014

Besetzung

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

Parteien

1. **A.**_____ **S.,** Seychellen,
2. **B.**_____ **S.A.,** Seychellen,
beide 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,

Gegenstand

Amtshilfe (DBA ES-CH).

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 E._____ und seiner Ehefrau F._____ 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 G._____ AG mit Sitz in J._____: die H._____ S.A., die I._____ S.A., die K._____ Inc., die L._____ S.A., die M._____ S.A., die A._____ S. (Beschwerdeführende 1) und die B._____ S.A. (Beschwerdeführende 2) (je mit Sitz auf den Seychellen, in Panama oder Luxemburg). Nach Darstellung der AT sind diese Gesellschaften für persönliche Spesen von E._____ 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 G._____ AG betreffend die Jahre 2010–2012.

B.
B.a In der Folge forderte die ESTV mit Verfügung vom 15. Mai 2013 die G._____ AG auf, die Informationen gemäss dem erwähnten Amtshilfeersuchen zu liefern. Die G._____ AG kam dieser Editionsverfügung mit Schreiben vom 30. Mai 2013 nach. Sie übermittelte der ESTV dabei insbesondere zwei «Formulare A», in denen als wirtschaftlich Berechtigte an den bei ihr eröffneten Konten der Beschwerdeführenden andere Personen als E._____ und F._____ genannt sind.

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 E._____, F._____, die H._____ S.A., die I._____ S.A., die K._____ Inc., die L._____ S.A., die M._____ S.A. und die Beschwerdeführenden mit Schreiben vom 18. Juli 2013 insbesondere geltend, E._____ und F._____ seien an den Konten der Beschwerdeführenden nicht wirtschaftlich berechtigt.

C.
Am 23. Oktober 2013 erliess die ESTV (im Folgenden auch: Vorinstanz) eine Schlussverfügung gegenüber E._____, F._____, der H._____ S.A., der I._____ S.A., der K._____ Inc., der L._____ S.A., der M._____ S.A. und den Beschwerdeführenden. Sie kam dabei insbesondere zum Schluss, dass der AT betreffend die genannten Personen und Gesellschaften Amtshilfe zu leisten sei. Betreffend die Beschwerdeführenden wurde dies in Dispositiv-Ziff. 9 und 10 der Schlussverfügung angeordnet. In Dispositiv-Ziff. 11 der Schlussverfügung listete die ESTV die der AT zu übermittelnden Informationen und Unterlagen auf.

D.
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 E._____, […], Spanien, F._____, […], Spanien, H._____ S.A., […], Luxembourg, I._____ S.A., Seychelles, K._____ Inc., Panama, L._____ S.A, Seychelles, M._____ S.A., Luxembourg, A._____ S., Seychelles, B._____ 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.»

E.
Gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 23. Oktober 2013 liessen die Beschwerdeführenden am 25. November 2013 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie beantragen, Dispositiv-Ziff. 9–11 der Schlussverfügung betreffend die Beschwerdeführenden sowie Dispositiv-Ziff. 12 der Schlussverfügung seien aufzuheben. Ferner verlangen sie, dem Ersuchen der AT vom 29. April 2013 sei nicht Folge zu leisten, insbesondere seien der AT keine Angaben bzw. Informationen betreffend die Bankkonten Nr. […] (lautend auf die Beschwerdeführende 1) und Nr. […] (lautend auf die Beschwerdeführende 2) bei der G._____ AG bekanntzugeben. Eventualiter fordern sie, die Sache sei unter Aufhebung von Dispositiv-Ziff. 9–11 der Schlussverfügung betreffend die Beschwerdeführenden sowie Dispositiv-Ziff. 12 der Schlussverfügung zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Als Subeventualanträge stellen sie sodann das Begehren,

> « – 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 E._____ […] sowie gegen F._____ […] für den im Ersuchen vom 29. April 2013 genannten Tatbestand verwendet werden dürfen.» (Beschwerde, S. 3)

In der Beschwerdebegründung stellen die Beschwerdeführenden sodann den Antrag, es seien die Beschwerdebeilagen 3–5 (eine Abmeldebescheinigung, verschiedene Bestätigungen steuerlicher Wohnsitze und eine Wohnsitzbescheinigung betreffend E._____) «respektive weitere diesbezügliche Unterlagen sowie deren Inhalt betreffend Ort des Wohnsitzes [von E._____] den spanischen Behörden nicht zugänglich zu machen» (Beschwerde, S. 4).

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

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

G.
Mit unaufgefordert eingereichter Eingabe vom 9. Januar 2014 erklären die Beschwerdeführenden, gemäss den Akten seien E._____ und F._____ an ihren Konten nicht wirtschaftlich berechtigt. Bei den in Fra-

ge stehenden Zahlungen an E._____ handle es sich um Anwaltshonorare, welche dem Anwaltsgeheimnis unterstehen würden. Wie in der Beschwerde bereits erwähnt, seien «wegen Vorliegens von Geschäfts-, Anwalts- und Bankgeheimnis[sen] sowie mangels rechtsgenügendem Nachweis eines Steuerbetrugs oder eines ähnlichen Delikts die verlangten Informationen der Beschwerdeführer[innen] auf dem USB-Stick zu löschen sowie die entsprechenden in Ziff. 11 der Schlussverfügung der ESTV vom 23. Oktober 2013 aufgelisteten Bankunterlagen der Beschwerdeführer[innen] der Agencia Tributaria […] nicht bekanntzugeben» (Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 9. Januar 2014, S. 2).

H.
Mit Schreiben vom 4. Februar 2014 führen die Beschwerdeführenden aus, in einem in Spanien gegen E._____ 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.

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 Verfügungsadressatinnen 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).

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

1.3 Die Beschwerdeführenden stellen mit ihrer unaufgefordert eingereichten Eingabe vom 9. Januar 2014 sinngemäss den Antrag, es seien die im Amtshilfeverfahren von der G._____ AG edierten, die Beschwerdeführenden betreffenden Dateien «auf dem USB-Stick» zu löschen (vgl. 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).

Ob auf den genannten Antrag auch deshalb nicht einzutreten ist, weil er entgegen der Darstellung in der Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 9. Januar 2014 nicht bereits in der Beschwerde, sondern erst nach Ablauf der Beschwerdefrist von 30 Tagen nach Eröffnung der

Schlussverfügung (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG) gestellt wurde, kann hier dahingestellt bleiben.

1.4 Mit der hiervor (E. 1.3) gemachten Einschränkung ist auf die Beschwerde einzutreten.

1.5 Gemäss Art. 17 Abs. 1 StAhiG eröffnet die ESTV jeder beschwerdeberechtigten Person eine Schlussverfügung, in welcher die Amtshilfeleistung begründet und der Umfang der zu übermittelnden Informationen bestimmt werden. Bei der in dieser Vorschrift verankerten Begründungspflicht handelt es sich um einen Teilgehalt des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; vgl. ferner Art. 35 Abs. 1 VwVG sowie anstelle vieler: BGE 134 I 83 E. 4.1). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung soll die Begründungspflicht verhindern, dass sich die Behörde von unsachlichen Motiven leiten lässt, und es dem Betroffenen ermöglichen, die Verfügung gegebenenfalls sachgerecht anzufechten. Dies ist nur dann möglich, wenn sowohl er wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheides ein Bild machen können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf welche sich ihre Verfügung stützt. Dies bedeutet indessen nicht, dass sie sich ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte bzw. auf jene Aspekte beschränken, die von der Behörde ohne Willkür als wesentlich betrachtet werden (vgl. BGE 136 I 184 E. 2.2.1, BGE 124 V 180 E. 1a, BGE 118 V 56 E. 5b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-523/2012 vom 11. Juli 2012 E. 2.1; MICHELE ALBERTINI, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Bern 2000, S. 403 f., mit Hinweisen).

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 BV) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei 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. 25bis 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. 25bis 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. 25bis Abs. 1 Satz 2 DBA-ES).

Art. 25bis 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. 25bis 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. 25bis Abs. 3 DBA-ES vorgehende Vorschrift von Art. 25bis Abs. 5 DBA-ES ihrerseits Einschränkungen der in ersterer Bestimmung vorgesehenen Beschränkungen der Amtshilfeverpflichtung. So darf der ersuchte Vertragsstaat nach Art. 25bis Abs. 5 DBA-ES die Leistung von Amtshilfe nicht «nur deshalb ablehnen, weil sich die Informatio-

nen 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. 25bis 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 Amtshilfevorschrift des DBA-ES ersetzt aArt. 25bis 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. 25bis 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. 25bis Abs. 3 DBA-ES enthält einen (soweit hier interessierend) mit Art. 25bis Abs. 3 DBA-ES vergleichbaren Katalog von Beschränkungen der Pflicht zur Leistung von Amtshilfe, der unter dem Vorbehalt von aArt. 25bis 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. 25bis Abs. 5 DBA-ES und dem heute geltenden Art. 25bis Abs. 5 DBA-

ES. Denn nach der Regelung von aArt. 25bis 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. 25bis 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. 25bis 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. 25bis 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. 25bis 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. 25bis DBA-ES in der heute geltenden Fassung auch bei Amtshilfegesuchen (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 streitbetroffene Amtshilfegesuch 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. 25bis DBA-ES beabsichtigten, ergeben sich weder aus dem Vertrag noch aus anderen Umständen. Vielmehr ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass Art. 25bis 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 Amtshilfevorschriften sehen in Übereinstimmung mit der diesbezüglichen schweizerischen Abkommenspraxis keine Rückwirkung in dem Sinne vor, dass vor Inkrafttreten der jeweiligen Amtshilfebestimmung eingereichte Amtshilfegesuche 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. 25bis DBA-ES in der heute geltenden Fassung nicht auf Amtshilfeersuchen anwendbar ist, welche vor dem Inkrafttreten dieser Amtshilfeklausel einreicht wurden.

2.3.4 Aus dem Gesagten folgt, dass das vorliegende Amtshilfegesuch, das im April 2013, also vor Inkrafttreten von Art. 25bis DBA-ES in der heute geltenden Fassung (24. August 2013) eingereicht wurde, intertemporal-

rechtlich nach aArt. 25bis DBA-ES und den dazu gehörenden weiteren Vorschriften – einschliesslich der genannten Meistbegünstigungsklausel – zu beurteilen ist.

3.

3.1 Die Anwendbarkeit von aArt. 25bis DBA-ES ist im Unterscheid zur heutigen Fassung dieser Amtshilfevorschrift (vgl. E. 2.1) durch den persönlichen Geltungsbereich des DBA-ES beschränkt. Mit anderen Worten kann allein gestützt auf aArt. 25bis 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 25bis» 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 an-

deren 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. 25bis 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 Amtshilfegesuch 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-E) (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 Amtshilfegesuch zu genügen hat, enthalten weder aArt. 25bis 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 Zusatzprotokolls zum DBA-FR in einem Amtshilfegesuch folgende Informationen zu liefern:

> «a) Namen und Adresse der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen 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 verlangten Informationen.»

Art. 6 Abs. 2 StAhiG sieht vor, dass das Ersuchen insbesondere folgende Angaben enthalten muss, sofern das anwendbare Abkommen keine Bestimmungen 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 ersuchten Staat oder im Besitz oder unter der Kontrolle einer Informationsinhaberin 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 relevence», «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 erwartet 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 Ersuchen 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 Amts-

hilfeersuchen 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 darüber 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 weder sie noch E._____ in der Schweiz oder in Spanien beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig seien (vgl. Beschwerde, S. 7 f.), kann ihnen nicht gefolgt werden. Denn das Vorbringen, es bestünde keine entsprechende Steuerpflicht von E._____ oder der Beschwerdeführenden 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 unbestritte-

nermassen 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-E 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 von E._____ durch. E._____ 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 von E._____ be-

findlichen Gesellschaften Sitz in einer Steueroase hätten. Die spanische Steuerbehörde vermute auch, dass E._____ Beihilfe zur Steuerhinterziehung für andere spanische Staatsbürger leiste. Das Amtshilfeersuchen betreffe namentlich auf die Beschwerdeführenden lautende Konten bei der G._____ AG. Die Beschwerdeführenden seien für persönliche Spesen bzw. für den Lebensunterhalt von E._____ und seiner Familie aufgekommen; auch hätten sie von dieser Familie genutzte Liegenschaften bezahlt.

Die AT hat mit diesen Ausführungen hinreichende Verdachtsmomente dargetan, wonach E._____ 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, E._____ 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 von E._____ in Spanien leben, nicht mit Sicherheit ausschliessen (vgl. E. 5.2), dass er dort steuerpflichtig ist. Deshalb erweisen sich Informationen, welche die Einkommenssteuerverhältnisse von E._____ 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. 7) – wider besseres Wissen eine Ansässigkeit von E._____ in Spanien behauptet.

Selbst wenn es den Beschwerdeführenden im Übrigen gelingen sollte, vor dem Bundesverwaltungsgericht mittels offizieller Bestätigungen nachzuweisen, dass E._____ (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 F._____ 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. 8) – 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 ihre Konten bei der G._____ AG betreffenden Informationen im abkommensrechtlichen Sinne voraussichtlich erheblich sind.

7.3.1 Nach Ansicht der Beschwerdeführenden kann nicht von voraussichtlich erheblichen Informationen ausgegangen werden, weil gemäss

den edierten «Formularen A» weder E._____ noch seine Ehefrau an den auf die Beschwerdeführenden lautenden Konten wirtschaftlich berechtigt gewesen seien. Die Vorinstanz habe sich ohne Rücksicht auf diesen Umstand darauf beschränkt, mit Bezug auf die anderen, von der Schlussverfügung betroffenen Gesellschaften auszuführen, dass E._____ an deren Konten wirtschaftlich berechtigt sei und diese Konten deshalb Bestandteil seiner Steuersituation bildeten. Es fehle damit an einer nachvollziehbaren Begründung, weshalb die ESTV die Voraussetzungen der Amtshilfe mit Bezug auf die Beschwerdeführenden als erfüllt erachte. Die ESTV habe folglich das rechtliche Gehör der Beschwerdeführenden bzw. die Begründungspflicht verletzt. Auch habe sie verkannt, dass die Beschwerdeführenden als eigenständige, von E._____ getrennte Steuersubjekte zu behandeln seien. Weil das Amtshilfegesuch nur für Zwecke der Einkommenssteuer von E._____ gestellt worden sei, seien jegliche Informationen betreffend die auf den Seychellen steuerpflichtigen Beschwerdeführenden für den von der AT geltend gemachten Zweck voraussichtlich nicht erheblich.

7.3.2 Gemäss den von der G._____ AG mit Schreiben vom 30. Mai 2013 der ESTV eingereichten «Formularen A» ist an den streitbetroffenen Konten der Beschwerdeführenden weder E._____ noch seine Ehefrau wirtschaftlich berechtigt. Es fragt sich, ob aus diesem Umstand etwas zugunsten der Beschwerdeführenden abgeleitet werden kann.

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 tatsächlich weder E._____ noch seine Ehefrau an den Konten der Beschwerdeführenden wirtschaftlich berechtigt gewesen sein sollte, müssen die verlangten Informationen als voraussichtlich erheblich im abkommensrechtlichen Sinne qualifiziert werden, da sie Konten betreffen, von welchen dem Ehepaar 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 befindliche Vermögen durch den formellen Rahmen hindurch wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen konnten. Ebenso wenig ist erheblich, ob die Zahlungen zugunsten von E._____ – wie in der Beschwerde vorgebracht wird (vgl. Beschwerde, S. 9) – Honorare bildeten. Auch aus dem Umstand, dass die spanischen Behörden nicht für die Steuerveranlagung der Beschwerde-

führenden zuständig sein sollen (vgl. Beschwerde, S. 9), kann nichts zugunsten der Beschwerde abgeleitet werden. Massgebend ist einzig, dass gemäss der insofern nicht offenkundig unrichtigen Darstellung der AT Zahlungen von den streitbetroffenen Konten an E._____ und seine Ehefrau flossen und die Daten zu diesen Konten damit für die Anwendung des spanischen Einkommenssteuerrechts auf diese Personen voraussichtlich erheblich sind.

Inwiefern in diesem Zusammenhang im Übrigen die aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV fliessende Pflicht der Verwaltung zur Begründung des Entscheides (vgl. auch Art. 35 Abs. 1 VwVG) verletzt worden sein soll, ist nicht ersichtlich. Zwar enthält der angefochtene Entscheid in der Tat keine Ausführungen zur Frage der wirtschaftlichen Berechtigung an den streitbetroffenen Konten der Beschwerdeführenden. Indes durfte die Vorinstanz diese Frage ohne Willkür als nicht wesentlich erachten und somit – ohne dadurch die Begründungspflicht zu verletzen – auf deren Erörterung verzichten (vgl. vorn E. 1.5). Denn wie soeben aufgezeigt, handelt es sich bei der wirtschaftlichen Berechtigung im vorliegenden Fall nicht um eine Voraussetzung der Leistung von Amtshilfe.

7.3.3 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 – wie bereits erwähnt (E. 7.2) – Sache Spaniens, abschliessend festzustellen, ob die in Frage stehenden Bankkontendaten für die spanische Einkommenssteuererhebung bei E._____ und seiner Ehefrau erheblich sind. Folglich besteht vorliegend kein Grund, unter Anwendung von Art. 17 Abs. 2 StAhiG einen Teil der nach Ansicht der Vorinstanz zu übermittelnden, die Beschwerdeführenden betreffenden Informationen als voraussichtlich nicht erheblich auszusondern oder unkenntlich zu machen.

7.4 Es ist sodann nicht erkennbar, dass eine dem spanischen Recht entsprechende Besteuerung von E._____ im Falle seiner Ansässigkeit in Spanien und die mit dem spanischen Recht übereinstimmende Besteuerung seiner Ehefrau 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 hiervor (E. 7.2) dargelegt, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die AT ihr Ersuchen im Wissen darum gestellt hat, dass E._____ nicht in Spanien ansässig ist. Vielmehr erscheint eine steuerliche Ansässigkeit und eine Einkommenssteuerpflicht von E._____ 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 von E._____ oder seiner Ehefrau geleistet haben, und die ihr bekannten Konten dieser Gesellschaften bei der G._____ 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 E._____ in einem Strafverfahren ermittelt wird und es dabei um die auch vorliegend streitbetroffenen 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 Beschwerdeführenden konzedieren mit ihrer Behauptung, dass das Amtshilfegesuch «sehr wahrscheinlich» auf im spanischen Strafverfahren illegal beschafften Informationen beruhe (Beschwerde, S. 8), 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 und deren Konten bei der G._____ 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. 25bis 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. 25bis 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 E._____ Anwalt. Hingegen ist keiner der beiden Beschwerdeführenden ein nach dem BGFA zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigter Anwalt. Auch handelt es sich bei der G._____ 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, nicht um einen solchen Anwalt. Demzufolge können sich die Beschwerdeführenden entsprechend dem hiervor Ausgeführten bzw. gemäss Art. 8 Abs. 6 StAhiG e contrario nicht auf das Anwaltsgeheimnis 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 Subeventualantrages der Beschwerde Dispositiv-Ziff. 12 Bst. a der angefochtenen Schlussverfügung dahingehend zu ändern ist, dass die ESTV die Übermittlung der unter Dispositiv-Ziff. 11 der Schlussverfügung genannten Unterlagen an die AT mit dem Hinweis verbinden muss, diese Daten dürften nur im Verfahren gegen E._____ und F._____ für den im Ersuchen der AT vom 29. April 2013 erwähnten Tatbestand verwendet werden.

Vorauszuschicken ist diesbezüglich, dass dem Subeventualantrag mit der am 25. November 2013 vorgenommenen Berichtigung der angefochtenen Schlussverfügung insoweit entsprochen wurde, als die in Dispositiv-Ziff. 12 Bst. a der Schlussverfügung in ihrer ursprünglichen Version genannte Dispositiv-Ziff. 10 durch Dispositiv-Ziff. 11 der Schlussverfügung ersetzt worden ist.

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 E._____, F._____, die H._____ S.A., die I._____ S.A., die K._____ Inc., die L._____ S.A., die M._____ S.A. und die Beschwerdeführenden 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 von E._____ und seiner Ehegattin 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 diesem Ehepaar namentlich auch die 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 E._____) «respektive weitere diesbezügliche Unterlagen sowie deren Inhalt betreffend Ort des Wohnsitzes [von E._____] 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 von E._____ 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 E._____.

Eine Sistierung des Verfahrens muss nach bundesgerichtlichter 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, im Fall der Leistung von Amtshilfe bestehe 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 E._____ 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. 2'000.- 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. 2'000.- 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; Beilage: Doppel des Sistierungsgesuches der Beschwerdeführenden vom 4. Februar 2014).

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 han-

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: