



Urteil vom 10. Juli 2023

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiber Kaspar Gerber.

Parteien

1. **A.** _____,
(...),
2. **B.** _____,
(...),
beide vertreten durch lic. iur. LL.M. Evelyne Noth, (...),
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-ES).

Sachverhalt:**A.**

A.a Die Agencia Tributaria, Oficina Nacional de Investigación del Fraude, Equipo Central de Información, (...), Spanien (nachfolgend: ersuchende Behörde oder AEAT), hat mit Schreiben vom 10. März 2021 und gestützt auf Art. 25^{bis} des Abkommens vom 26. April 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.933.21; nachfolgend: DBA CH-ES) betreffend C. _____ SA, (...) (ehemals D. _____ SI, [...]); nachfolgend auch: betroffene Person 1), A. _____, (...) (nachfolgend: betroffene Person 2), und B. _____, (...) (nachfolgend: betroffene Person 3), vier Amtshilfeersuchen (Verfahrensnummern [...]) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) gerichtet.

A.b Die AEAT hat zum Sachverhalt im Wesentlichen Folgendes ausgeführt: Die zuständige spanische Behörde führe gegen die betroffenen Personen 1-3 eine Steuerprüfung durch. Die betroffenen Personen 2 und 3 hätten eine Offshore-Unternehmensstruktur mit Gesellschaften aus (Länder) geschaffen und kontrolliert, die während des untersuchten Zeitraums erhebliche Bewegungen aufweisen würden. Im Jahr 2010 hätten die betroffenen Personen 2 und 3 die schweizerische Gesellschaften E. _____ AG und die F. _____ AG gegründet und [fast 100] % ihrer Beteiligungen an die spanischen Gesellschaften der (Name) Group, namentlich die C. _____ SA, D. _____ SI und G. _____ SL übertragen.

Im gleichen Jahr hätten die betroffenen Personen 2 und 3 Bankkonten im Namen der E. _____ AG und F. _____ AG bei der CH-Bank eröffnet. Aus den Dokumentationen gehe hervor, dass die betroffenen Personen 2 und 3 die genannten Schweizer Gesellschaften kontrollieren würden. Weiter hätten die betroffenen Personen 2 und 3 im Jahr 2010 die Kontrolle über die (Land) Gesellschaften H. _____ SA und I. _____ SA erlangt. Diese Gesellschaften seien Eigentümer der Schweizer Gesellschaften E. _____ AG und F. _____ AG. Demzufolge seien die Beteiligungen der E. _____ AG und F. _____ AG an die I. _____ SA übertragen worden. Im Jahr 2015 sei die betroffene Person 1, geführt von den betroffenen Personen 2 und 3, im Eigentum der spanischen Gesellschaft C. _____ SA zu [über 15] % und den schweizerischen Gesellschaften E. _____ AG und F. _____ AG zu je [über 40] % gestanden. Die erwähnte Offshore-Firmenstruktur sei benutzt worden, um Vermögen im Ausland zu

verbergen, indem sie in Spanien keine Steuern für die realen Gewinne gezahlt hätten, die die spanischen Unternehmungen beim Verkauf von Immobilien erzielt hätten, insbesondere im Jahr 2013 durch die C. _____ SA und im Jahr 2015 durch die D. _____ SI. Insbesondere die D. _____ SI habe am 7. August 2015 eine Immobilie im Wert von EUR [knapp zwei Millionen] in (Ort) mit einem erheblichen Gewinn von EUR [weit über eine Million] veräußert. Es gebe mehrere Beweise für die wahrscheinliche Existenz eines höheren Preises, der auf Bankkonten im Ausland von Offshore-Gesellschaften im Besitz von den betroffenen Personen 2 und 3 kanalisiert worden sei. Ziel dieses Ersuchens sei, anhand der Kontobewegungen zu überprüfen, ob die betroffene Person 1 in ihrer Steuererklärung des Jahres 2015 für das Jahr 2015 und die betroffenen Personen 2 und 3 in ihrer Einkommenssteuererklärung einen vermutlich verdeckten Vorteil erhalten hätten, der nicht deklariert worden sei.

A.c Die AEAT hat die ESTV für den Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2015 um nachstehende Informationen ersucht:

in (Dossier-Nr.):

«As regards CH-Bank,

The documents of information requested are in respect of all accounts held by the entity E. _____ AG, including, but not limited to the below mentioned account numbers and being copies of the following:

- a) Account opening forms, together with Know Your Customer (KYC) and Client Due Diligence (COD) Documents identifying the beneficial owner(s) of each Account.
- b) Bank statements covering the calendar year 2015.»

in (Dossier-Nr.):

«As regards CH-Bank,

The documents of information requested are in respect of all accounts held by the entity F. _____ AG, including, but not limited to the below mentioned account numbers and being copies of the following:

- a) Account opening forms, together with Know Your Customer (KYC) and Client Due Diligence (COD) Documents identifying the beneficial owner(s) of each Account.
- b) Bank statements covering the calendar year 2015.»

in (Dossier-Nr.):

«As regards CH-Bank,

The documents or information requested are in respect of all accounts held by A. _____, whether in his sole name, jointly with others or in respect of which either A. _____ is a signatory or the ultimate beneficial owner, and being copies of the following:

- a) Account opening forms, together with Know Your Customer (KYC) and Client Due Diligence (COD) Documents identifying the beneficial owner(s) of each Account.
- b) Bank statements covering the calendar year 2015.»

in (Dossier-Nr.):

«As regards CH-Bank,

The documents or information requested are in respect of all accounts held by B. _____, whether in his sole name, jointly with others or in respect of which either B. _____ is a signatory or the ultimate beneficial owner, and being copies of the following:

- a) Account opening forms, together with Know Your Customer (KYC) and Client Due Diligence (COD) Documents identifying the beneficial owner(s) of each Account.
- b) Bank statements covering the calendar year 2015.»

A.d Die ESTV sah bereits zu Beginn des innerstaatlichen Verfahrens vor, aufgrund des engen sachlichen Zusammenhangs sowie aus prozessökonomischen Gründen für die vier Ersuchen (Dossier-Nrn.) eine gemeinsame Schlussverfügung zu erlassen und die Verfahren somit zu vereinigen.

A.e Im anschliessenden innerstaatlichen Verfahren haben die betroffenen Personen 2 und 3 in ihren Stellungnahmen vom 28. Juni 2021, 3. September 2021, 9. September 2021 und 28. Oktober 2021 an die ESTV gegen die Gewährung der Amtshilfe opponiert bzw. Ergänzungen des Übermittlungstextes verlangt.

A.f Die AEAT bestätigte je auf entsprechende Anfrage der ESTV hin mit E-Mails vom 22. Juli 2021, 29. September 2021 und 6. Oktober 2021, dass die Verjährung der Steuerverfahren gegen die betroffenen Personen 1-3 in Spanien in casu nicht eingetreten sei bzw. die Informationen nach wie vor voraussichtlich erheblich seien.

A.g Zum Abschluss des innerstaatlichen Verfahrens erkannte die ESTV mit Schlussverfügung vom 11. November 2021 soweit vorliegend relevant Folgendes:

- 1) Die ESTV leistet der AEAT Amtshilfe betreffend die betroffenen Personen 1-3.
- 2) Die ESTV übermittelt der AEAT folgende von G. _____ AG, (...) (ehemals CH-Bank), edierten Informationen:

«In (Dossier-Nr.):

Based on Article 25^{bis} DTA CH-ES we send you the following information provided by G. _____ AG, former CH-Bank:

*As regards **CH-Bank**,*

The documents of information requested are in respect of all accounts held by the entity E. _____ AG, including, but not limited to the below mentioned account numbers and being copies of the following:

- a) *Account opening forms, together with Know Your Customer (KYC) and Client Due Diligence (COD) Documents identifying the beneficial owner(s) of each Account.*

Please find enclosed the account opening forms, together with KYC and COD documents identifying the beneficial owner (enclosure 1) provided by G. _____ AG, former CH-Bank.

- b) *Bank statements covering the calendar year 2015.*

Please find enclosed the bank statements covering the calendar year 2015 (enclosure 2) provided by G. _____ AG, former CH-Bank.

in (Dossier-Nr.):

Based on Article 25^{bis} DTA CH-ES we send you the following information provided by G. _____ AG, former CH-Bank:

*As regards **CH-Bank**,*

The documents of information requested are in respect of all accounts held by the entity F. _____ AG, including, but not limited to the below mentioned account numbers and being copies of the following:

- a) *Account opening forms, together with Know Your Customer (KYC) and Client Due Diligence (COD) Documents identifying the beneficial owner(s) of each Account.*

Please find enclosed the account opening forms, together with KYC and COD documents identifying the beneficial owner (enclosure 1) provided by G. _____ AG, former CH-Bank.

- b) *Bank statements covering the calendar year 2015.*

Please find enclosed the bank statements covering the calendar year 2015 (enclosure 2) provided by G. _____ AG, former CH-Bank.

in (Dossier-Nr.):

Based on Article 25^{bis} DTA CH-ES we send you the following information provided by G. _____ AG, former CH-Bank:

*As regards **CH-Bank**,*

The documents or information requested are in respect of all accounts held by A. _____, whether in his sole name, jointly with others or in respect of which either A. _____ is a signatory or the ultimate beneficial owner, and being copies of the following:

According to G. _____ AG, former CH-Bank, A. _____ was beneficial owner of the account held by E. _____ AG. No other bank relationship existed.

- a) *Account opening forms, together with Know Your Customer (KYC) and Client Due Diligence (COD) Documents identifying the beneficial owner(s) of each Account.*

Please find enclosed the account opening forms, together with KYC and COD documents identifying the beneficial owner (enclosure 1) provided by G. _____ AG, former CH-Bank.

- b) *Bank statements covering the calendar year 2015.*

Please find enclosed the bank statements covering the calendar year 2015 (enclosure 2) provided by G. _____ AG, former CH-Bank.

in (Dossier-Nr.):

Based on Article 25^{bis} DTA CH-ES we send you the following information provided by G. _____ AG, former CH-Bank:

*As regards **CH-Bank**,*

The documents or information requested are in respect of all accounts held by B._____, whether in his sole name, jointly with others or in respect of which either B._____ is a signatory or the ultimate beneficial owner, and being copies of the following:

According to G._____ AG, former CH-Bank, B._____ was beneficial owner of the account held by E._____ AG. No other bank relationship existed.

- a) *Account opening forms, together with Know Your Customer (KYC) and Client Due Diligence (COD) Documents identifying the beneficial owner(s) of each Account,*

Please find enclosed the account opening forms, together with KYC and COD documents identifying the beneficial owner (enclosure 1) provided by G._____ AG, former CH-Bank.

- b) *Bank statements covering the calendar year 2015.*

Please find enclosed the bank statements covering the calendar year 2015 (enclosure 2) provided by G._____ AG, former CH-Bank.

Informationen, die nicht amtshilfefähig sind und nicht ausgesondert werden können, wurden von der Eidgenössischen Steuerverwaltung geschwärzt.»

- 3) Der Antrag, dem Amtshilfeverfahren sei nicht stattzugeben und es sei keine Amtshilfe zu erteilen, wird abgewiesen.
- 4) Der Eventualantrag auf Anbringung der ergänzenden Bemerkungen wird abgewiesen.
- 5) Die ESTV wird die AEAT darauf hinweisen, dass
 - a) die unter Ziffer 2 genannten Informationen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen die betroffenen Personen 1-3 und nur für den im Amtshilfeersuchen genannten Sachverhalt verwertet werden dürfen;
 - b) die erhaltenen Informationen, wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts beschafften Informationen, geheim zu halten sind und nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden dürfen, die mit der Veranlagung oder der Erhebung, mit der Vollstreckung oder der Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Artikel 25^{bis} Absatz 1 des DBA CH-ES genannten Steuern befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden.

A.h Die AEAT bekräftigte gegenüber der ESTV mit E-Mail vom 9. Dezember 2021 erneut, dass die ersuchten Informationen voraussichtlich erheblich seien und insbesondere zügig benötigt würden. Daraufhin hat die ESTV der AEAT mit E-Mail vom 10. Dezember 2021 nahegelegt, die Ersuchen zurückzuziehen, da die Übermittlung der ersuchten Informationen sich verzögern könne, falls eine Beschwerde eingereicht werde. Mit E-Mail vom 15. Dezember 2021 hat die AEAT wiederum bestätigt, dass sie die Ersuchen nicht zurückziehen wolle und die Informationen brauche.

B.

B.a Gegen die Schlussverfügung vom 11. November 2021 lassen die betroffenen Personen 2 und 3 (nachfolgend: Beschwerdeführer 1 und 2) am 13. Dezember 2021 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben und folgende Anträge stellen:

- 1) Es sei die Schlussverfügung der «Beschwerdegegnerin» vom 11. November 2021 aufzuheben und es sei die Amtshilfe an die AEAT nicht zu leisten bzw. es seien die edierten Informationen basierend auf den vier spanischen Ersuchen vom 10. März 2021 (Dossier-Nr.) der AEAT nicht zu übermitteln.
- 2) Eventualiter sei die Schlussverfügung der «Beschwerdegegnerin» vom 11. November 2021 aufzuheben und zur Neuurteilung mit der verbindlichen Weisung zur Durchführung eines Beweisverfahrens, allenfalls unter Beizug eines neutralen Gutachtens, an die «Beschwerdegegnerin» zurückzuweisen.
- 3) Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zuzüglich Mehrwertsteuer zu Lasten der «Beschwerdegegnerin».

Im Weiteren lassen die Beschwerdeführer folgenden prozessualen Antrag stellen:

- 1) Es seien die vorinstanzlichen Akten der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV (Dossier-Nr.) beizuziehen.

B.b Die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) schliesst mit Vernehmlassung (inkl. Akteneinsendung) vom 21. Januar 2022 auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

B.c Die Beschwerdeführer ersuchen mit Eingabe vom 26. Januar 2022 um Akteneinsicht, welche ihnen der Instruktionsrichter am 27. Januar 2022 mittels Zusendung eines USB-Sticks gewährt.

B.d Die Beschwerdeführer 1 und 2 ersuchen mit Eingabe vom 2. Februar 2022 erneut um Akteneinsicht und retournieren gleichzeitig den USB-Stick, dessen Inhalt gelöscht wurde.

B.e Die Beschwerdeführer 1 und 2 lassen am 4. Februar 2022 unaufgefordert replizieren. Sie halten an ihrer Darstellung fest und zusätzlich folgenden Subeventualantrag stellen:

- «1) Subeventualiter [...] sei die Schlussverfügung der Beschwerdegegnerin vom 11. November 2021 aufzuheben und es sei die Beschwerdegegnerin anzuweisen, den spanischen Behörden
- (i) die Konto- und Depotauszüge 2015 der Schweizer Gesellschaften E._____ AG und F._____ AG einzig mit den Zahlungseingängen zu übermitteln bzw. die Zahlungsausgänge in den Konto- und Depotauszügen 2015 der Schweizer Gesellschaften E._____ AG und F._____ AG abzudecken bzw. zu schwärzen;
 - (ii) die Konto- und Depotauszügen 2015 der Schweizer Gesellschaften E._____ AG und F._____ AG ohne Namen und Vornamen, ohne genaue Wohnadressen, ohne Telefonnummern, ohne Emailadressen und ohne Passnummern zu übermitteln bzw. die Namen und Vornamen, genaue Wohnadressen, Telefonnummer, Emailadressen und Passnummern abzudecken.»

Zudem lassen die Beschwerdeführer 1 und 2 den folgenden superprovisorischen prozessualen Antrag stellen:

- «1) Es sei der Beschwerdegegnerin bzw. Vorinstanz superprovisorisch vorsorglich und vorläufig zu untersagen, der Agencia Tributaria Spanien im Amtshilfverfahren betreffend die Gesellschaft C._____ SA (ehemals D._____ SI) Unterlagen und Informationen zu übermitteln, die inhaltlich identisch sind oder einen ähnlichen Inhalt und Informationsgehalt aufweisen [...] wie denjenigen des vorliegenden Verfahrens (Dossier-Nr.); solange bis über die Beschwerde vom 13. Dezember 2021 rechtskräftig entschieden ist.»

B.f Mit Zwischenverfügung vom 8. Februar 2022 heisst der Instruktionsrichter das Akteneinsichtsgesuch gut und übermittelt den Beschwerdeführern 1 und 2 einen USB-Stick mit der Bezeichnung «Nr.» zur Einsichtnahme (Dispositiv Ziff. 1). Im Weiteren erkennt der Instruktionsrichter, dass der Beschwerde von Gesetzes wegen aufschiebende Wirkung zukomme. Vor rechtskräftigem Abschluss des vorliegenden Verfahrens könne keine

Amtshilfe geleistet werden und dürften insbesondere keine Unterlagen oder Informationen an ausländische Behörden übermittelt werden (Ziff. 3).

B.g Mit Eingabe vom 18. Februar 2022 teilt die Vorinstanz dem Bundesverwaltungsgericht unter Verweis auf bereits gemachte Ausführungen in der angefochtenen Schlussverfügung vom 11. November 2021 sowie in der Vernehmlassung vom 21. Januar 2022 mit, dass sie auf weitere Eingaben verzichte.

Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensbeteiligten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegen vier Amtshilfeersuchen der AEAT gestützt auf das DBA CH-ES zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (StAhiG, SR 651.1). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA CH-ES (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Amtshilfe gestützt auf das DBA CH-ES zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31 - 33 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32]). Das Verfahren richtet sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), soweit das VGG oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist folglich gegeben.

1.3

1.3.1 Die Beschwerdeführer haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, sind durch die angefochtene Verfügung besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung. Sie sind zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 50 Abs. 1 VwVG, Art. 52 Abs. 1 VwVG).

1.3.2 Der Vollständigkeit halber ist Folgendes zu ergänzen: Auf Rechtsmittel, welche stellvertretend für Dritte bzw. in deren Interesse erhoben werden, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht einzutreten (BGE 139 II 404 E. 11.1 und 137 IV 134 E. 5.2.2; Urteil des BVGer A-1450/2021 vom 3. Mai 2022 E. 1.2.2 m.w.H.). Die Beschwerde vom 13. Dezember 2021 wurde einzig namens und im Auftrag der Beschwerdeführer (= betroffene Personen 2 und 3) und nicht der betroffenen Person 1 erhoben. Soweit die Beschwerdeführer in ihrer Eingabe vom 4. Februar 2022 ein Verbot der Übermittlung von Unterlagen und Informationen an die AEAT im Amtshilfeverfahren der betroffenen Person 1, welche inhaltlich gleich oder ähnlich sind wie diejenigen des vorliegenden Verfahrens und welche im unmittelbaren Zusammenhang mit der Streitsache stehen, beantragen (Sachverhalt Bst. B.e), ist darauf grundsätzlich nicht einzutreten. Da allerdings – wie bereits in der Zwischenverfügung vom 8. Februar 2022 festgestellt – der vorliegenden Beschwerde von Gesetzes wegen aufschiebende Wirkung zukommt, weshalb vor rechtskräftigem Abschluss des vorliegenden Beschwerdeverfahrens keine Amtshilfe geleistet werden kann, erübrigt sich vorliegend im Lichte der besagten gesetzlichen Vorgaben die Prüfung der Eintretensvoraussetzungen im Zusammenhang mit Vorbringen hinsichtlich der betroffenen Person 1.

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführer 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).

1.5 Nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung bildet sich die Behörde unvoreingenommen, gewissenhaft und sorgfältig ihre Meinung darüber, ob der Sachverhalt als rechtsgenügend erstellt zu gelten hat. Sie ist dabei nicht an bestimmte förmliche Beweisregeln gebunden, die genau vorschreiben, wie ein gültiger Beweis zustande kommt und welchen Beweiswert die einzelnen Beweismittel im Verhältnis zueinander haben (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.140).

2.

2.1

2.1.1 Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber Spanien ist vorliegend Art. 25^{bis} DBA CH-ES sowie Ziff. IV des dazugehörigen Protokolls (nachfolgend: Protokoll zum DBA CH-ES). Die aktuell geltenden Fassungen sind diejenigen gemäss Art. 9 bzw. Art. 12 des Protokolls vom 27. Juli 2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Spanien zur Änderung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (AS 2013 2367, nachfolgend: Änderungsprotokoll vom 27. Juli 2011). Diese sind am 24. August 2013 in Kraft getreten und auf das vorliegende Amtshilfeersuchen, welches Einkommenssteuern für das Jahr 2015 betrifft (Sachverhalt Bst. A.c), anwendbar (vgl. Art. 13 Abs. 2 Bst. [iii] des Änderungsprotokolls vom 27. Juli 2011).

2.1.2 Art. 25^{bis} DBA CH-ES entspricht weitgehend dem Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens (vgl. Botschaft des Bundesrats vom 23. November 2011 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens vom 26. April 1966 zwischen der Schweiz und Spanien auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BBl 2011 9153, 9160). Gemäss Art. 25^{bis} Abs. 1 DBA CH-ES tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts über Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA CH-ES (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA CH-ES (unter das Abkommen fallende Steuern) eingeschränkt.

2.1.3 Zu den zurzeit bestehenden Steuern, für die das DBA CH-ES gilt, gehören in Spanien insbesondere die Einkommenssteuer der natürlichen Personen (Art. 2 Abs. 3 Bst. a [i] DBA CH-ES).

2.2 Die formellen Voraussetzungen für Amtshilfebegehren gestützt auf das DBA CH-ES sind in Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls zum DBA CH-ES geregelt. Demnach besteht Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staats bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Artikel 25^{bis} DBA CH-ES den Steuerbehörden des ersuchten Staats die nachstehenden Angaben zu liefern haben:

- a) die Identität der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person;
- b) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;
- c) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;
- d) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
- e) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.

2.3

2.3.1 Gemäss Art. 25^{bis} Abs. 1 DBA CH-ES tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts über Steuern jeder Art und Bezeichnung *voraussichtlich erheblich* sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht.

2.3.2 Gemäss Ziff. IV Abs. 3 des Protokolls zum DBA CH-ES besteht Einvernehmen darüber, dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls sieht zwar wichtige verfahrenstechnische Voraussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions» vor; seine Buchstaben a-e sind jedoch nicht so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern.

2.3.3 Das Vorliegen einer «fishing expedition» ist im Grundsatz ausgeschlossen, wenn ein Amtshilfeersuchen alle Angaben enthält, welche nach dem anwendbaren Abkommen erforderlich sind (Urteil des BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3 m.w.H.).

2.3.4 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 143 II 185 E. 3.3.1, 141 II 436 E. 4.4.3). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im

Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen. Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 142 II 161 E. 2.1.1). Der ersuchte Staat hat sich im Rahmen des Amtshilfeverfahrens nicht zum innerstaatlichen Steuer- und Verfahrensrecht des ersuchenden Staats zu äussern. Für die voraussichtliche Erheblichkeit reicht vielmehr aus, dass im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens die ersuchten Informationen für eine Verwendung im ausländischen Verfahren als potenziell geeignet erscheinen (BGE 144 II 206 E. 4.3; Urteil des BGer 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1). Soweit das nationale Verfahrensrecht des ersuchenden Staats einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, hat die betroffene Person dies im Grundsatz vor den Behörden des ersuchenden Staats geltend zu machen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.6, 142 II 218 E. 3.6, 142 II 161 E. 2.2; Urteil des BGer 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1).

2.3.5 Informationen zu einem Bankkonto sind gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts geeignet, zur korrekten Besteuerung der an diesen Bankkonten wirtschaftlich berechtigten Personen beizutragen (BGE 147 II 116 E. 5.4.2 ff., 141 II 436 E. 4.6 und 6.1 m.w.H.; Urteil des BVGer A-7263/2018 vom 10. September 2020 E. 8.2 und 8.4 m.w.H. [das BGer ist auf die dagegen erhobene Beschwerde mit Urteil 2C_809/2020 vom 7. Oktober 2020 nicht eingetreten]).

2.3.6 Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem 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. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; BVGE 2011/14 E. 2; statt vieler: Urteil des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.7). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern sie muss nur (aber immerhin) hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1, 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-1783/2020 vom 10. August 2022 E. 2.3.4 m.w.H.).

2.3.7 Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. In diesem Sinne hat der ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (BGE 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3.4, A-186/2021 vom 21. Dezember 2021 E. 2.1.2, A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.2). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich», nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint, sodass das Ersuchen als Vorwand für eine unbestimmte Suche nach Beweismitteln erscheint. Die ersuchte Behörde hat somit nicht zu entscheiden, ob der im Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, sondern muss nur überprüfen, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zu diesem Sachverhalt haben (BGE 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2 und 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3.4). In letzterem Sinne ist 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 (statt vieler: Urteil des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.2 m.w.H.). Die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen kommt demnach in erster Linie dem ersuchenden Staat zu. Der Begriff (der voraussichtlichen Erheblichkeit) bildet dabei eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1).

2.3.8 Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht formell betroffene Personen sind, ist gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechtigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen (vgl. Urteile des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.5, A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.4.4).

2.4

2.4.1 Nach Art. 25^{bis} Abs. 3 Bst. b DBA CH-ES ist die Schweiz als ersuchter Staat nicht verpflichtet, Informationen zu erteilen, die nach ihren sowie den

spanischen Gesetzen oder auf ihrem und auf dem spanischen üblichen Verwaltungsweg nicht beschafft werden können (sog. *Grundsatz der Reziprozität*; vgl. auch Art. 6 Abs. 2 Bst. f StAhiG). Nach Art. 25^{bis} Abs. 3 Bst. c DBA CH-ES ist die Schweiz als ersuchter Staat ebenso wenig gehalten, Informationen zu erteilen, die u.a. dem Ordre public widerspräche. Das Bundesgericht bejaht einen Verstoss gegen den Ordre public, wenn fundamentale Rechtsgrundsätze verletzt sind bzw. der fragliche Akt mit der schweizerischen Rechts- und Wertordnung schlechthin unvereinbar ist (vgl. BGE 119 II 264 E 3b, ausführlich: BGE 132 III 389 E. 2.2), das Ergebnis auf stossende Weise Sinn und Geist der eigenen Rechtsordnung widerspricht (vgl. BGE 135 III 614 E. 4.2, 128 III 201 E. 1b) oder das einheimische Rechtsgefühl in unerträglicher Weise verletzt würde (vgl. BGE 129 III 250 E. 3.4.2, vgl. auch: BGE 140 V 136 E. 5.2; Urteil des BVGer A-674/2020 24. August 2021 E. 6.4.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.7.2).

2.4.2 In der Praxis ist es oft schwierig zu ermitteln, ob der um Amtshilfe ersuchende Staat nach seinem Recht die fraglichen Informationen beschaffen könnte bzw. Amtshilfe leisten dürfte, weshalb das OECD-Amtshilfemusterabkommen vorsieht, dass der ersuchende Staat mit dem Amtshilfeersuchen eine entsprechende Bestätigung abgeben muss. Liegt eine entsprechende Bestätigung des ersuchenden Staates vor, darf der um Amtshilfe ersuchte Staat aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. nachfolgend E. 2.7) die Gewährung von Amtshilfe wegen fehlender Reziprozität nur dann ablehnen, wenn er Gründe dafür hat, dass die abgegebene Erklärung klarerweise unzutreffend ist (Urteile des BGer 2C_455/2021 vom 31. Mai 2022 E. 5.2.1, 2C_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.1; Urteile des BVGer A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.6.3, A-5727/2019 vom 26. August 2020 E. 6.3).

2.5

2.5.1 Gemäss Ziff. IV Abs. 1 des Protokolls zum DBA CH-ES «besteht Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er zur Beschaffung der Informationen alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel, die nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbunden sind, ausgeschöpft hat» (sog. *Subsidiaritätsprinzip*).

2.5.2 Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (nachfolgend E. 2.7) besteht rechtsprechungsgemäss kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller

üblichen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liegt ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes sowie ein ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.3.3, A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.4.2, A-6744/2019 vom 15. Dezember 2020 E. 2.5.2).

2.6

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

2.6.2 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung weist das Spezialitätsprinzip nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension auf. Demnach dürfen Informationen nicht nur bloss für Steuerzwecke gemäss dem DBA CH-ES, sondern auch nur gegenüber denjenigen Personen, gegen welche sich das Amtshilfegesuch ausdrücklich richtet, verwendet werden (BGE 147 II 13 E. 3.1 ff.; Urteil des BGer 2C_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.4).

2.6.3 Nachdem aber international wie national unterschiedliche Auffassungen darüber bestehen, wie weit dieser Spezialitätsvorbehalt reicht und insbesondere, ob ihm eine persönliche Dimension zukommt, ist es angezeigt, dass die ESTV die ersuchende Behörde anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert (vgl. BGE 147 II 13 E. 3.7; Urteil des BGer 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7; Urteil des BVGer A-1783/2020 vom 10. August 2022 E. 4 m.w.H.).

2.7 Ein wichtiges Element in der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch

oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 146 II 150 E. 7, 144 II 206 E. 4.4, 143 II 224 E. 6.3, je m.w.H.; Urteil des BVGer A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.3). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Die Vermutung des guten Glaubens kann nur aufgrund konkreter, nachgewiesener Anhaltspunkte umgestossen werden (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1, 144 II 206 E. 4.4). Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.3, A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.3). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteil des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9). Es liegt dabei an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9, A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 2.2, je m.w.H.).

2.8 Das Amtshilfeverfahren betrifft nicht die materielle Seite des Steuerverfahrens. Es ist Sache des ersuchenden Staates, seine eigene Gesetzgebung auszulegen und deren Anwendung zu prüfen. Stellt sich eine Frage bei der Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staates, wie beispielsweise die Verjährung der Steuerschuld, ist diese Frage von den Behörden des ersuchenden Staates zu beantworten. Dies gilt auch für Fragen bezüglich des Verfahrensrechts des ersuchenden Staates (BGE 144 II 206 E. 4.6; Urteile des BGer 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.5, 5.5.2 f., 2C_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 5.5, 2C_527/2015 vom 3. Juni 2016 E. 5.7; Urteil des BVGer A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.4 m.w.H.).

3.

Die Beschwerdeführer kritisieren die mit angefochtener Schlussverfügung vom 11. November 2021 vorgesehene Amtshilfe an die AEAT mit verschiedenen nachfolgend zu beurteilenden Rügen. Den prozessualen Antrag der Beschwerdeführer, es seien die vorinstanzlichen Akten der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV (Dossier-Nr.) beizuziehen (Sachverhalt Bst. B.a), hat das Bundesverwaltungsgericht bereits mit Gewährung der

Akteneinsicht (Sachverhalt Bst. B.c und B.f) implizit gutgeheissen und damit erledigt.

4.

Zunächst ist zu prüfen, ob eine «fishing expedition» vorliegt.

4.1

4.1.1 Die Beschwerdeführer machen geltend, dass die Argumentation und die Begründung in den spanischen Ersuchen unbelegte Vermutungen, Spekulationen und Ungereimtheiten enthalten und ausserdem den Akten des innerstaatlichen Verfahrens in Spanien widersprechen würden. Es würden keine Fakten für ein betrügerisches Verhalten der D._____ SI noch ein direkter Zusammenhang zu den beiden Schweizer Gesellschaften F._____ AG und E._____ AG hergestellt. Dies sei jedoch für ein rechtmässiges Auskunftsbegehren erforderlich. Hingegen seien die Ausführungen und Begründungen der spanischen Ersuchen sehr allgemein und vage gefasst. Reine Vermutungen und Spekulationen würden nicht ausreichen zum Nachweis der Erheblichkeit.

4.1.2 Die Vorinstanz entgegnet mit detaillierter Begründung, bei den hier zugrundeliegenden Ersuchen handle es sich keineswegs um rein spekulative Anfragen, die keinen offensichtlichen Bezug zu einer konkreten Überprüfung oder Untersuchung von in Spanien steuerpflichtigen Personen hätten. Es sei klar, dass der Zusammenhang zwischen dem dargestellten Sachverhalt und dem Nutzen für das ausländische Steuerverfahren ausreichend dargelegt sei.

4.2 Die Amtshilfeersuchen vom 10. März 2021 basieren auf einem nachvollziehbar umschriebenen Sachverhalt. Die betroffenen Personen werden eindeutig genannt. Die AEAT begründet, warum die von ihr ersuchten Informationen voraussichtlich erheblich sind und warum sie davon ausgeht, dass sich die Informationen in der Schweiz befinden (Sachverhalt Bst. A.b). Dass in den Amtshilfeersuchen von «Möglichkeiten» und «Wahrscheinlichkeiten» die Rede ist («[...] possible overpriced paid for the sale of the year 2015», «[...] probably existence of a higher price channeled into banks accounts held abroad [...]»); Amtshilfeersuchen vom 10. März 2021, Ziff. 12) macht die Amtshilfeersuchen nicht zu einer «fishing expedition». Denn nach konstanter Rechtsprechung muss der massgebliche Sachverhalt in den Amtshilfeersuchen nicht lückenlos und widerspruchsfrei dargelegt werden. Dies würde dem Prinzip der Amtshilfe widersprechen (E. 2.3.6). Mit der Vorinstanz ist im Rahmen der bundesverwaltungsgerichtlichen

Plausibilitätskontrolle (E. 2.3.7) der Zusammenhang zwischen dem in den Amtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalt und dem Nutzen für das ausländische Steuerverfahren ausreichend dargelegt. Insgesamt weisen die Amtshilfeersuchen vom 10. März 2021 sämtliche erforderlichen Informationen auf und sind überdies kohärent abgefasst. Eine «fishing expedition» und damit ein Grund, auf die Amtshilfeersuchen nicht einzutreten, liegt deshalb rechtsprechungsgemäss nicht vor (E. 2.3.3).

5.

Nachfolgend ist darauf einzugehen, ob die ersuchten Informationen von den Amtshilfebestimmungen erfasst sind.

5.1

5.1.1 Die Beschwerdeführer machen u.a. unter Berufung auf Art. 7 Bst. b und c StAhiG zusammengefasst geltend, dass die Ersuchen der spanischen Steuerbehörde nicht von den Amtshilfebestimmungen erfasst seien, weil diese Informationen über die D._____ SI über das Strafverfahren und nicht im Rahmen eines administrativen Steuerverfahrens erhoben worden seien und die in der Hausdurchsuchung erhobenen «Zufallsfunde» nicht verwertbar seien. Es seien dadurch teils verfassungsmässige spanische Verfahrensregeln verletzt worden. Das ergebe sich auch aus dem ins Recht gelegte «Legal Report (Autoren) vom 29. November 2021» (Beschwerdebeilage Nr. 5). Die Unterlagen seien somit nicht rechtmässig erlangt worden. Es liege eine Verletzung des «Ordre public» vor.

5.1.2 Die Vorinstanz hält dagegen, gemäss Art. 2 Abs. 3 Bst. (i) DBA CH-ES würden insbesondere die Einkommenssteuer der natürlichen Personen zu den Steuern gehören, für die das Abkommen gelte. Wie die AEAT in ihren Amtshilfeersuchen erkläre, finde für das Jahr 2015 eine Steueruntersuchung betreffend die Einkommenssteuer («Individual Income Tax») der Beschwerdeführer statt. Gemäss Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts sei eine allfällige Verwendung im Steuerstrafverfahren aufgrund des Sachzusammenhangs vom Vertragstext erfasst und die Gewährung von Amtshilfe gemäss Art. 26 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden (SR 0.672.963.61; nachfolgend: DBA CH-NL) nur ausgeschlossen, wenn das entsprechende Amtshilfeersuchen einzig zum Zweck der Beschaffung von Informationen gestellt werde, welche für die Strafverfolgung bzw. die Strafzumessung relevant seien. Dies müsse auch für den nahezu gleichlautenden Art. 25^{bis} Abs. 2 DBA CH-ES gelten.

Gemäss Vorinstanz stützen sich die vier spanischen Ersuchen nicht auf illegal beschaffte Bankdaten. Weder seien in den Ersuchen Hinweise auf ein treuwidriges Verhalten der spanischen Behörde zu finden, noch würden es die Beschwerdeführer schaffen, sie (die Vorinstanz) vom Gegenteil zu überzeugen. Das ins Recht gelegte Rechtsgutachten vom 29. November 2021 müsse als blosser Parteibehauptung qualifiziert werden und beweise keine Tatsachen, die im vorliegenden Amtshilfeverfahren zu berücksichtigen wären. Vor diesem Hintergrund sehe sie (die Vorinstanz) auch keine Verletzung der verfassungsmässigen Grundsätze. Weitere Ausführungen zu einer allfälligen Verletzung des «Ordre public» würden sich damit erübrigen.

5.2 Soweit die Beschwerdeführer die Erlangung der Informationen über die (vormalige) D. _____ SI (= betroffene Person 1; Sachverhalt Bst. A.a) kritisiert und daraus rechtlich geschützte Positionen ableitet, gilt das bereits in E. 1.3.2 Gesagte.

5.3

5.3.1 Wie das Bundesverwaltungsgericht für das DBA CH-NL mit betreffend Amtshilfeklausel identischem Text wie das DBA CH-ES festgehalten hat, ist eine allfällige Verwendung im Steuerstrafverfahren aufgrund des Sachzusammenhangs vom Vertragstext erfasst (Urteil des BVGer A-7164/2018 vom 20. Mai 2019 E. 3.4.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_514/2019 vom 17. August 2020]).

5.3.2 Dass das DBA CH-ES die Einkommenssteuer der natürlichen Personen umfasst, ergibt sich bereits aus dem Abkommenstext (E. 2.1.3). Vorliegend erklärt die AEAT unter anderem, alle Informationen vertraulich zu behandeln und nur für solche Zwecke zu verwenden, die das die Ersuchen zugrundeliegende Abkommen vorsehe (Amtshilfeersuchen vom 10. März 2021, Ziff. 17). Gestützt auf die Angaben in den Amtshilfeersuchen vom 10. März 2021 und in Anwendung des Vertrauensprinzips ist davon auszugehen, dass die Ersuchen zwecks korrekter Erhebung der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer der betroffenen Personen gestellt worden sind und nicht (ausschliesslich) Steuerstrafzwecken dient. Dies ergibt sich aus der in den Amtshilfeersuchen vom 10. März 2021 angegebenen Steuerart («Individual Income Tax»), auf welche das Amtshilfeersuchen betreffend die Beschwerdeführer abzielt (Amtshilfeersuchen vom 10. März 2021, Ziff. 10; vgl. auch Urteil des BVGer A-7164/2018 vom 20. März 2019 E. 3.4.2). Zudem ist beim Zweck der Amtshilfeersuchen die Option «(Criminal) tax proceedings» nicht angekreuzt (Amtshilfeersuchen vom 10. März 2021,

Ziff. 11). Darauf ist im Lichte des Vertrauensprinzips (E. 2.7) abzustellen. Den Beschwerdeführern gelingt es jedenfalls nicht aufzuzeigen, dass die Informationen (entgegen des von der AEAT angegebenen Zwecks der Amtshilfeersuchen) ausschliesslich für Zwecke eines Steuerstrafverfahrens erfragt werden. Nichts Anderes lässt sich aus dem von den Beschwerdeführern ins Recht gelegten «Legal Report (von J. _____) vom 29. November 2021» (E. 5.1.1) ableiten. Solchen Gutachten ist nach der Rechtsprechung nicht die Qualität von Beweismitteln (vgl. E. 1.5), sondern von blossen Parteibehauptungen beizumessen (Urteil des BGer 2C_750/2020 vom 25. März 2021 E. 9.3.2 m.w.H.).

5.3.3 Und selbst wenn die zu übermittelnden Informationen in Spanien im Rahmen eines Steuerstrafverfahrens Verwendung finden sollten, steht dies der Gewährung der vorliegend in Frage stehenden Amtshilfe nicht entgegen. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist nämlich die Gewährung von Amtshilfe selbst dann nicht ausgeschlossen, wenn sie ausschliesslich der Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts im Sinne der steuerrechtlichen Sanktionierung dient (Urteil des BGer 2C_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.2). Die Verwendung der übermittelten Informationen hat sich jedoch auf ein allfälliges Steuerstrafverfahren betreffend die Beschwerdeführer zu beschränken, so wie es in der angefochtenen Schlussverfügung vom 11. November 2021 entsprechend der einschlägigen Rechtsprechung (vgl. oben E. 2.6.3) präzisiert wurde.

5.4 Darüber hinaus ist mit Bezug auf die Verwertbarkeit der streitbetroffenen Informationen darauf hinzuweisen, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung die strafrechtlichen Garantien namentlich von Art. 6 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) im Amtshilfeverfahren nicht anwendbar sind (BGE 139 II 404 E. 6; Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.8.2). Im Zusammenhang mit allfälligen Verfahrensfehlern in Spanien können die Vorinstanz und das Bundesverwaltungsgericht im Rahmen des Amtshilfeverfahrens ohnehin nicht über die Anwendung des innerstaatlichen spanischen Rechts befinden. Mögliche Vorbringen betreffend Verfahrensfehlern in Spanien haben die Beschwerdeführer vor den Justizbehörden des spanischen Staates geltend zu machen. Soweit sich die Beschwerdeführer auf das Beweisverwertungsverbot berufen («nicht rechtmässig erlangte Unterlagen»; E. 5.1.1), liesse sich fragen, ob es sich hierbei um einen fundamentalen verfahrensrechtlichen Grundsatz handeln würde, der dem Ordre public im Steuerveranlagungsverfahren bzw. im Steuerstrafverfahren zuzurechnen wäre (vgl. oben E. 2.4.1). Diese Frage

kann indessen vorliegend offenbleiben, zumal die Beschwerdeführer weder geltend machen noch belegen, dass ein solcher Einwand im spanischen Steuerveranlagungsverfahren oder einem allfälligen Steuerstrafverfahren sie betreffend weder vorgebracht werden könnte noch ihnen auf krasse Weise im ausländischen Verfahren ein ausreichender Rechtsschutz vorenthalten würde (so bereits Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.8.3 i.V.m. E. 3.7.2 betreffend DBA CH-NL).

5.5 Nach dem Gesagten ist jedenfalls keine Verletzung des (schweizerischen) «Ordre public» (E. 2.4.1) ersichtlich. Die ersuchten Informationen sind vom DBA CH-ES offenkundig erfasst.

6.

Im Folgenden ist auf die Frage der Verjährung nach spanischem Recht einzugehen.

6.1

6.1.1 Die Beschwerdeführer bringen mit eingehender Begründung sowie unter Bezug auf einen von ihnen ins Recht gelegte «Legal Report on Prescription of [Beschwerdeführer] Individual Tax 2015» vom 25. November 2021 (Beschwerdebeilage 8) vor, dass nach spanischem Recht ein allfälliger steuerlicher Anspruch gegen sie (die beiden Beschwerdeführer) verjährt sei. Die Vorinstanz verletze Bundesrecht, wenn sie zu Unrecht feststelle, dass die Verjährung für die zu leistende Amtshilfe nicht massgeblich sei und der Plausibilitätsprüfung gemäss Bundesrechtsprechung standhalten würde.

6.1.2 Die Vorinstanz entgegnet mit Verweis auf die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, dass sie (die Vorinstanz) nicht zu beurteilen habe, ob eine Steuerforderung gemäss den Gesetzen des ersuchenden Staates verjährt sei, und deshalb die ersuchten Informationen nicht mehr voraussichtlich erheblich seien. Es gebe keinen Grund für die Vorinstanz, an den Erklärungen der AEAT zu zweifeln.

6.2 Das von den Beschwerdeführern ins Recht gelegte Rechtsgutachten von K. _____ vom 25. November 2021, mit welchem die Verjährung per 30. Juni 2020 nachgewiesen werden soll, ist wiederum als Parteigutachten bzw. (reine) Parteibehauptung zu betrachten (vgl. E. 5.3.2 i.f.). Zudem betrifft besagtes Rechtsgutachten einen vorliegend ohnehin nicht relevanten Faktor, nämlich das innerstaatliche spanische Recht zur Verjährungsfrage. Dieses ist im Einklang mit der konstanten Rechtsprechung (E. 2.8)

vorliegend nicht zu prüfen. Das Vorbringen in Bezug auf die Verjährung der Steuerforderung für das Steuerjahr 2015 ist vor den spanischen Justizbehörden geltend zu machen.

7.

Im Weiteren ist auf das Subsidiaritätsprinzip und auf die voraussichtliche Erheblichkeit der zu übermittelnden Informationen einzugehen.

7.1

7.1.1 Die Beschwerdeführer bestreiten, dass die ersuchende Behörde das Subsidiaritätsprinzip gewahrt haben. Aus den Ersuchen gehe keine Erklärung des ersuchenden Staates hervor, dass die üblichen Auskunftsquellen in Spanien ausgeschöpft worden seien, ausser diejenigen, die zu unverhältnismässigem Aufwand führen würden. Es gebe auch keine Unterlagen, die belegen würden, dass sämtliche Auskunftsquellen innerstaatlich ausgeschöpft worden seien. Damit sei Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG verletzt.

Die Amtshilfeersuchen seien offensichtlich falsch, weil die Gesellschaft D. _____ SI den durch den Immobilienverkauf erzielten Gewinn in der rechtmässig ausgefüllten Steuererklärung 2015 deklariert habe (Beschwerdebeilage 1).

7.1.2 Laut Vorinstanz hat die AEAT in den vier Ersuchen je die Erklärung abgegeben, die üblichen Mittel zur Informationsbeschaffung seien ausgeschöpft worden. Es lägen keine Umstände vor, welche die von der AEAT abgegebener Erklärung in ernsthafte Zweifel ziehen würde. Gemäss dem völkerrechtlichen Prinzip sei sie (die Vorinstanz) an die Erklärungen der AEAT gebunden. Dokumente, die das Einhalten des Subsidiaritätsprinzips durch den ersuchenden Staat belegen sollen, seien nicht erforderlich. So gelinge es auch den Beschwerdeführern nicht, Gegenteiliges vorzubringen.

Auch insoweit die Beschwerdeführer vorbrächten, dass die Ersuchen offensichtlich falsch seien, weil die Gesellschaft D. _____ SI den erzielten Gewinn in der Steuererklärung 2015 deklariert habe, könne ihnen nicht gefolgt werden. Mit den gestellten Fragen ziele das spanische Ersuchen darauf ab, zu prüfen, ob die wirtschaftliche Realität des Verkaufs der Immobilie wirklich gegeben ist. Um diese Frage klären zu können, seien die zu übermittelnden Bankinformationen betreffend die Konten der betroffenen Personen unerlässlich für die Untersuchung der tatsächlichen Geldflüsse.

Trotz Vertrauensprinzips habe sie (die Vorinstanz) nach Vorbringen der Beschwerdeführer die ersuchende spanische Behörde mehrfach angefragt, ob die Verjährung eingetreten sei und damit die Informationen nicht mehr erforderlich sein würden. In allen Antworten habe die AEAT immer wieder bestätigt, dass die Steuerverfahren gegen die Beschwerdeführer in Spanien nicht verjährt und die Informationen nach wie vor voraussichtlich erheblich seien. Das Verhalten der spanischen Behörde sei eindeutig und schliesse darauf, dass die ersuchten Informationen voraussichtlich erheblich seien und benötigt würden.

7.2 Die AEAT erklärt jeweils in Ziff. 17, Bst. d, der Amtshilfeersuchen vom 10. März 2021, dass «it has exhausted all regular sources of information available under its domestic tax procedure». Es liegen keine Umstände vor, welche die von der AEAT abgegebene Erklärung in ernsthafte Zweifel ziehen würde (E. 2.5.2). Dokumente, die das Einhalten des Subsidiaritätsprinzips durch den ersuchenden Staat belegen sollen, sind mit der Vorinstanz nicht erforderlich. Daraus folgt, dass die Vorinstanz gemäss dem völkerrechtlichen Prinzip an die Erklärungen der AEAT gebunden ist. Das Subsidiaritätsprinzip ist nicht verletzt.

7.3

7.3.1 Dass der Zusammenhang zwischen dem in den Amtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalt und dem Nutzen der ersuchten Informationen für das ausländische Steuerverfahren ausreichend dargelegt ist, wurde bereits erkannt (E. 4.2).

7.3.2 Aus der Deklaration des (mittels Immobilienverkaufs erzielten) Gewinns in der Steuererklärung 2015 der Gesellschaft D. _____ SI können die Beschwerdeführer nichts zu ihren Gunsten ableiten. Wie die Vorinstanz richtigerweise ausführt, zielen die Amtshilfeersuchen mit den gestellten Fragen der AEAT darauf ab, zu prüfen, ob die «wirtschaftliche Realität» des Verkaufes der Immobilie im Jahr 2015 wirklich gegeben ist (Sachverhalt Bst. A.b). Dass die Veräusserung der Immobilie in der Steuererklärung bereits deklariert wurde, vermag daran nichts zu ändern. Zum einen beweist die Behauptung, die Steuererklärung richtig ausgefüllt zu haben, die inhaltliche Richtigkeit der Steuererklärung nicht. Es ist – wie die AEAT vermutet – mit anderen Worten nicht ausgeschlossen, die Steuererklärungen dementsprechend anzupassen resp. möglicherweise nicht rechtmässig auszufüllen, falls tatsächlich eine Offshore-Struktur geschaffen worden ist (Sachverhalt Bst. A.b), um daraus gewisse Steuervorteile zu ziehen. Zum anderen behauptet die AEAT nicht, dass der Verkauf nicht deklariert worden sei.

Sie geht vielmehr davon aus, dass nicht der gesamte Preis deklariert und ihr damit Steuersubstrat vorenthalten worden sei. Insbesondere erklärt die AEAT, dass sie die ersuchten Bankinformationen brauche, um den vermuteten Sachverhalt zu überprüfen bzw. zu verifizieren (Sachverhalt Bst. A.b).

7.3.3 Die AEAT hat mehrfach bekräftigt (Sachverhalt Bst. A.f und A.h), dass die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen (schon nur – aus Sicht der AEAT – mangels Verjährung der fraglichen Steuerforderungen; E. 6.2) nach wie vor erheblich sind für die Beurteilung der Steuerpflicht der Beschwerdeführer in Spanien im ersuchten Zeitraum (Sachverhalt Bst. A.c). Um die besagten Fragen klären zu können, sind die zu übermittelnden Bankinformationen betreffend die Konten, an welchen die Beschwerdeführer wirtschaftlich berechtigt sind, unerlässlich für die Untersuchung der tatsächlichen Geldflüsse. Informationen zu einem Bankkonto sind gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts geeignet, zur korrekten Besteuerung der an diesen Bankkonten wirtschaftlich berechtigten Personen beizutragen (E. 2.3.5). Wie dargelegt spielt hierbei keine Rolle, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (E. 2.3.4).

7.4 Somit liegt nicht nur keine «fishing expedition» vor (E. 4.2), sondern sind die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen voraussichtlich erheblich für die Beurteilung der Steuerpflicht der Beschwerdeführer in Spanien im ersuchten Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2015. Es besteht demnach auch kein Grund für weitergehende Schwärzungen der zu übermittelnden Informationen gemäss Subeventualantrag (Sachverhalt Bst. B.e; E. 2.3.7).

8.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Voraussetzungen für die in der Schlussverfügung vom 11. November 2021 vorgesehene Amtshilfeleistung erfüllt sind. Die Beschwerde ist abzuweisen.

9.

9.1 Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

9.2 Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

10.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im 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.

Das Dispositiv befindet sich auf der folgenden Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- werden den Beschwerdeführern auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführer und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Kaspar Gerber

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: