

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 646/2017

Urteil vom 9. April 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Mösching.

Verfahrensbeteiligte

A._____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Rechtsanwalt Daniel Holenstein,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI, Amtshilfe,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Amtshilfe (DBA CH-NL),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 6. Juli 2017 (A-1674/2016).

Sachverhalt:

A.

Am 23. Juli 2015 reichte der zuständige Dienst der niederländischen Steuerbehörde (Belastingdienst; nachfolgend: BD) gestützt auf das Abkommen vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.963.61; nachfolgend DBA CH-NL) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ein Amtshilfegesuch ein. Das Ersuchen betraf dem BD namentlich nicht bekannte natürliche Personen, welche im Zeitraum vom 1. Februar 2013 bis 31. Dezember 2014 Inhaber eines oder mehrerer Konten bei der B.____ AG (vormals C.____ AG) waren und in diesem Zeitraum bestimmte weitere, im Gesuch genannte Kriterien erfüllt haben. Der BD verlangte nach dem Amtshilfeersuchen in Bezug auf jede dieser Personen Informationen über Vorname (n), Nachname, Domiziladresse, Geburtsdatum, Bankkontonummer (n) und Vermögensstand auf den betreffenden Konten per 1. Februar 2013, 1. Januar 2014 und 31. Dezember 2014.

B.

Nachdem die B.____ AG der ESTV auf entsprechende Aufforderung hin unter anderem A.____ als unter das Ersuchen fallende Person identifiziert, ihn über das Amtshilfeverfahren informiert und der ESTV die gewünschten Unterlagen übermittelt hatte, liess A.____ am 1. Oktober 2015 bei der Vorinstanz um Akteneinsicht ersuchen. Am 26. November 2015 liess A.____ eine Stellungnahme einreichen, in welcher er begründete, weshalb in seinem Fall keine Amtshilfe zu leisten sei. Insbesondere hält er fest, das Gruppenersuchen vom 23. Juli 2015 sei unter dem DBA CH-NL unzulässig. Gemäss dem Protokoll zum DBA CH-NL und der Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden habe die ersuchende Behörde die betroffenen Personen zu identifizieren. Weiter sei nicht dargetan, dass die Informationsbeschaffung

aufgrund eines Gruppenersuchens in den Niederlanden möglich wäre, womit es an der Reziprozität fehle.

C.

Am 12. Februar 2016 erliess die ESTV eine Schlussverfügung gegen A._____. Darin gelangte sie zum Schluss, dass ihn betreffend dem BD Amtshilfe zu leisten sei. Dagegen erhob A._____ am 16. März 2016 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Am 21. März 2016 kam das Bundesverwaltungsgericht in einem anderen Verfahren mit Urteil A-8400/2015 zum Schluss, dass aufgrund des auch der vorliegenden Sache zugrunde liegenden Amtshilfeersuchens vom 23. Juli 2015 den Niederlanden keine Amtshilfe geleistet werden dürfe. Dieses Urteil focht die ESTV mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vor Bundesgericht an (Verfahren 2C 276/2016). Aufgrund eines Ersuchens der ESTV sistierte das Bundesverwaltungsgericht mit Zwischenverfügung vom 11. Mai 2016 das vorliegende Verfahren bis zum Vorliegen des Urteils des Bundesgerichts im Verfahren 2C 276/2016. Mit Urteil vom 12. September 2016, mittlerweile publiziert als BGE 143 II 136, hiess das Bundesgericht die Beschwerde der ESTV im Verfahren 2C 276/2016 gut. Die Sistierung des vorliegenden Verfahrens wurde mit Verfügung vom 21. Februar 2017 aufgehoben, nachdem die schriftliche Begründung des genannten Urteils durch das Bundesgericht vorlag. Mit Urteil vom 6. Juli 2017 wies das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde schliesslich ab.

D.

Mit Eingabe vom 17. Juli 2017 erhebt A._____ Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Er beantragt, das angefochtene Urteil sei aufzuheben und die Steueramtshilfe zu verweigern. Die ESTV und das Bundesverwaltungsgericht verzichteten auf eine Vernehmlassung. Replikando hält der Beschwerdeführer an seinen Anträgen fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Das Amtshilfeersuchen vom 23. Juli 2015 stützt sich auf Art. 26 DBA CH-NL, welcher die materiellen Anforderungen an das Amtshilfeverfahren vorgibt, während das interne Recht, hier das vorliegend anwendbare Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAHiG; SR 651.1; vgl. Art. 24 StAHiG e contrario) den Vollzug in der Schweiz konkretisiert (BGE 143 II 224 E. 6.1 S. 228, 628 E. 4.3; Urteil 2C 640/2016 vom 18. Dezember 2017, zur Publikation vorgesehen).

1.2. Das angefochtene Urteil wurde vom Bundesverwaltungsgericht gefällt und unterliegt als Endentscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts grundsätzlich der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 BGG).

1.3. Art. 83 lit. h BGG sieht vor, dass die Beschwerde an das Bundesgericht unzulässig ist gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe, mit Ausnahme der Amtshilfe in Steuersachen.

1.3.1. Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde zulässig, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonderen bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a BGG). Gemäss Art. 42 Abs. 2 BGG ist in der Begründung in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt. Ist eine Beschwerde nur unter der Voraussetzung zulässig, dass sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder ein besonders bedeutender Fall nach Art. 84 oder 84a BGG vorliegt, so ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist, es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu. Wie Art. 84 BGG bezweckt auch Art. 84a BGG die wirksame Begrenzung des Zugangs zum Bundesgericht im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten. Ein besonders bedeutender Fall ist daher mit Zurückhaltung anzunehmen. Bei der Beantwortung der Frage, ob ein besonders bedeutender Fall gegeben ist, steht dem Bundesgericht ein weiter Ermessensspielraum zu. Gemäss Art. 84 Abs. 2 BGG liegt ein besonders bedeutender Fall insbesondere vor, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass elementare Verfahrensgrundsätze verletzt worden sind oder das Verfahren im Ausland schwere Mängel aufweist. Das Gesetz enthält nach dem ausdrücklichen Wortlaut von Art. 84 Abs. 2 BGG eine nicht abschliessende Aufzählung von möglichen besonders bedeutenden Fällen. Das Vorliegen einer

Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist regelmässig zu bejahen, wenn der Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann, namentlich wenn von unteren Instanzen viele gleichartige Fälle zu beurteilen sein werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist unter Umständen auch anzunehmen, wenn es sich um eine erstmals zu beurteilende Frage handelt, die einer Klärung durch das Bundesgericht bedarf. Es muss sich allerdings um eine Rechtsfrage handeln, deren Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann und von ihrem Gewicht her nach einer höchststrichterlichen Klärung ruft. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung können sich ebenfalls nach dem Erlass neuer materiell- oder verfahrensrechtlicher Normen stellen. Das Gleiche gilt, wenn sich aufgrund der internationalen Entwicklungen Fragen von grundsätzlicher Bedeutung stellen (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342 mit weiteren Hinweisen).

1.3.2. Der Beschwerdeführer stellt zwei Rechtsfragen, welchen nach seiner Auffassung grundsätzliche Bedeutung zukommt:

1. Das Bundesgericht habe in BGE 143 II 136 erwogen, dass die Schweiz und die Niederlande in der zur Nachbesserung des Protokolls zum DBA CH-NL abgeschlossenen Verständigungsvereinbarung vom 31. Oktober 2011 über die Auslegung von Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA CH-NL zum Ausdruck gebracht hätten, dass die Vertragsparteien eine ausdrückliche Namensnennung im Amtshilfeersuchen nicht als erforderlich erachten würden. Daraus habe das Bundesgericht den Schluss gezogen, dass dadurch auch Gruppenanfragen ohne Namensnennung unter dem DBA CH-NL zulässig seien (BGE 143 II 136 E. 5.3.4 S. 152). Es habe sich dabei jedoch nicht um in der Literatur weit verbreiteten Argument geäußert, ob ein Gruppenersuchen unzulässig sei, wenn das entsprechende Protokoll zum DBA die Identifizierung der von der Amtshilfe betroffenen Person durch den ersuchenden Staat voraussetze.

2. Es frage sich, ob das in Art. 26 Abs. 3 lit. a und b DBA-NL verankerte und auch in Art. 2 Abs. 1 lit. j aStAhiV (Fassung vom 20. August 2014 [AS 2014 2753]; entspricht mittlerweile dem gleichlautenden Art. 3 Abs. 1 lit. j der Verordnung vom 23. November 2016 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfeverordnung, StAhiV; SR 651.11]) enthaltene Erhältlichkeitsprinzip die Amtshilfe ausschliesse, wenn der ersuchende Staat in seinem innerstaatlichen Recht kein Sammelauskunftsverfahren vorsieht. In Umsetzung des Erhältlichkeitsprinzips verlange Art. 2 Abs. 1 lit. j StAhiV vom ersuchenden Staat die Erklärung, dass die ersuchende Behörde die vom Gruppenersuchen betroffenen Informationen, wenn sie sich in ihrer Zuständigkeit befinden würden, in Anwendung ihres Rechts oder im ordentlichen Rahmen ihrer Verwaltungspraxis erhalten könnte. Eine solche Erklärung habe die niederländische Behörde im vorliegenden Fall nicht abgegeben.

1.3.3. Zur zweiten Frage hat die Vorinstanz verbindlich festgestellt, der BD habe mit der Auskunft "Ich bestätige, dass [...] ich bereit und in der Lage bin, solche Informationen in vergleichbaren Fällen zu beschaffen und an Sie weiterzuleiten" dargelegt, dass das interne niederländische Recht die Informationsbeschaffung zulasse. Bei der aufgeworfenen Frage von grundsätzlicher Bedeutung handelt es sich entgegen dem ersten Eindruck jedoch nicht um eine Rüge an der Sachverhaltsfeststellung. Vielmehr stellt sich die Frage, ob verlangt werden kann, dass das jeweilige interne Recht des ersuchenden Staates für eine interne Veranlagung die fragliche Informationsbeschaffung (hier Gruppenersuchen) zulässt. Und falls ja, ob der ersuchende Staat eine dahingehende Erklärung abzugeben hat. Wie die Bestimmung von Art. 2 Abs. 1 lit. j aStAhiV bzw. Art. 3 Abs. 1 lit. j StAhiV zu verstehen ist, ist für die Durchführung des Amtshilfeverfahrens entscheidend. Die Frage wurde vom Bundesgericht bisher noch nicht beurteilt und sie kann sich in einer Vielzahl anderer Fälle ebenfalls stellen. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist somit zulässig.

1.4. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde des hierzu legitimierten Beschwerdeführers (Art. 89 Abs. 1 BGG) ist einzutreten (Art. 42 und 100 Abs. 1 BGG). Die Beschwerde ist im ordentlichen Verfahren und gemäss Art. 20 Abs. 2 BGG in Besetzung mit fünf Richtern zu beurteilen (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 411). Ob auch die erstgenannte Frage von grundlegender Bedeutung ist, kann dahingestellt bleiben: Denn wenn auch nur eine solche Frage vorliegt, tritt das Bundesgericht auf die Beschwerde ein (Urteil 2C 1000/2015 vom 17. März 2017 E. 1.2 nicht publ. in: BGE 143 II 224) und prüft diese alsdann nach Massgabe der Art. 95 ff. und 105 ff. BGG umfassend, nicht nur in Bezug auf diejenigen Fragen, die von grundlegender Bedeutung sind (BGE 141 II 14 E. 1.2.2.4 S. 22; s.a. Urteil 2C 511/2013 vom 27. August 2013 E. 1.3 nicht publ. in: BGE 139 II 451).

1.5. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach

Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG).

1.6. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig, das heisst willkürlich, sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG), wozu auch die Verletzung des rechtlichen Gehörs zählt (BGE 137 II 122 E. 3.4 S. 125). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 17 f.; 140 IV 97 E. 1.4.1 S. 100). Eine Rechtsverletzung im Sinne dieser Bestimmungen liegt auch vor, wenn ein rechtserheblicher Sachverhalt gar nicht festgestellt wurde (BGE 141 II 14 E. 1.6 S. 24). Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen nur so weit vorgebracht werden, als der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG).

2.

Der Beschwerdeführer bringt vor, dass aufgrund des in Art. 26 Abs. 3 lit. b DBA CH-NL vorgesehenen Erhältlichkeitsprinzips nur Informationen beschafft und herausgegeben werden dürfen, die nach dem Recht beider Vertragsstaaten beschafft werden können. In Ausführung dieses Prinzips enthalte Art. 2 Abs. 1 lit. j aStAhiV die Anforderung an ein ausländisches Ersuchen, wonach dieses die Erklärung enthalten müsse, dass 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. Eine derartige Erklärung habe der BD nicht abgegeben. Es sei daher davon auszugehen, dass die Niederlande in ihrem innerstaatlichen Recht keine Möglichkeit habe, sich Informationen über eine Vielzahl von Personen zu beschaffen, deren Identität sie im Zeitpunkt des Ersuchens noch gar nicht kenne. Es sei daher den Niederlanden nicht möglich, die von ihr von der Schweiz verlangten Informationen zu beschaffen, wenn sie sich in ihrer Zuständigkeit befinden würden.

2.1. Es trifft zu, dass gemäss Art. 26 Abs. 3 Bst. b DBA CH-NL die Schweiz als ersuchter Staat nicht verpflichtet ist, Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren des ersuchenden Staates nicht beschafft werden können (sog. Grundsatz der Reziprozität). Da es in der Praxis häufig schwierig zu ermitteln ist, ob der um Amtshilfe ersuchende Staat nach seinem Recht die fraglichen Informationen beschaffen könnte bzw. Amtshilfe leisten dürfte, sieht das OECD-Amtshilfemusterabkommen vor, 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 die Gewährung von Amtshilfe wegen fehlender Reziprozität nur dann ablehnen, wenn er Gründe dafür hat, dass die abgegebene Erklärung klarerweise unzutreffend ist (STEFAN OESTERHELT, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Jusletter vom 12. Oktober 2009, Rz. 96; vgl. auch E. 2.5).

2.2. Die Vorinstanz erläuterte dazu, die Frage des Reziprozitätsprinzips respektive das Vorliegen einer entsprechenden Bestätigung des ersuchenden Staates prüfe sie regelmässig von Amtes wegen. Der BD habe eine entsprechende Zusicherung abgegeben (vgl. E. 1.3.3 für den genauen Wortlaut), deren Auslegung nach Treu und Glauben zum Schluss führe, dass die Reziprozität gewährleistet sei. Der Inhalt der Äusserung entspreche einer Erklärung, wonach die ersuchende Behörde die Informationen, um die sie ersucht, in Anwendung ihres Rechts oder im ordentlichen Rahmen ihrer Verwaltungspraxis erhalten könnte, wenn sie sich in ihrer Zuständigkeit befinden würden (vgl. Art. 6 Abs. 2 lit. f StAhiG).

2.3. Gemäss dem Beschwerdeführer trifft diese Schlussfolgerung jedoch nicht zu. Die ersuchende Behörde habe lediglich bestätigt, dass sie bereit und in der Lage sei, der Schweiz die durch ein von ihr gestelltes Gruppenersuchen gewünschten Informationen zu beschaffen und herauszugeben. Diese Zusicherung beziehe sich aber nur auf Fälle von ausländischen Gruppenersuchen, welche bei einer Bank Informationen über eine Vielzahl von Personen beschaffen möchten, die ihr namentlich nicht bekannt sind, d.h. ein solches Ersuchen, wie sie es selbst gestellt hat. Das Erhältlichkeitsprinzip verlange jedoch, dass die zu ermittelnden Informationen nach der innerstaatlichen Verfahrensordnung des ersuchenden Staates erhältlich sein müssten. Für die Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts sei es aber in den Niederlanden, genau wie in der Schweiz, nicht möglich, ein Gruppenersuchen zu stellen. Der BD könne folglich die verlangte Erklärung gar nicht abgeben, weil er die von der Schweiz verlangten Informationen nicht erhalten könnte, wenn sich diese in den Niederlanden und nicht in der Schweiz befinden würden. Eine solche Interpretation entspreche nicht

zuletzt auch Art. 2 Abs. 1 lit. j StAhiV, der von "diesen Informationen" spricht und damit die im Gruppenersuchen spezifisch verlangten Informationen meine.

2.4. Die vom Beschwerdeführer angesprochene Erhältlichkeit der Informationen ist ebenfalls Teil des Gegenseitigkeitsprinzips (Reziprozität) und von Art. 26 Abs. 3 OECD-MA, welcher Art. 26 DBA CH-NL entspricht, mitumfasst. Das heisst die Reziprozität beschränkt sich nicht bloss auf den Fall, bei dem die Schweiz ein Amtshilfeersuchen in den Niederlanden stellt, sondern sie beinhaltet auch die Erhältlichkeit der Informationen in einem innerstaatlichen Verfahren. DANIEL HOLENSTEIN (in: Internationales Steuerrecht, Zweifel/Beusch/Matteoti [Hrsg.], 2015, N. 273 zu Art. 26 OECD-MA) fasst das Gegenseitigkeitsprinzip wie folgt zusammen: Der ersuchte Staat ist nicht verpflichtet, über sein innerstaatliches Recht hinauszugehen, um dem ersuchenden Staat Informationen zu beschaffen, beziehungsweise herauszugeben. Er ist also nur verpflichtet, dem ersuchenden Staat diejenigen Kanäle zur Informationsbeschaffung zur Verfügung zu stellen, die auch dem ersuchten Staat zur Durchführung seines innerstaatlichen Rechts offenstehen. Damit der ersuchende Staat nicht Vorteile aus einem Informationssystem eines Vertragsstaates ziehen kann, das weiter geht als das eigene, ist die Ausschöpfung des innerstaatlichen Rechts des ersuchten Staates durch das Gegenseitigkeitsprinzip begrenzt. Ist der ersuchende Staat nicht in der Lage, die vom ersuchten Staat gewünschten Informationen zu beschaffen, wenn sie sich in seinem Hoheitsgebiet befinden, darf der ersuchte Staat die Lieferung der Informationen ablehnen (vgl. dazu auch CAROLIN HÜRLIMANN-FERSCH, Die Voraussetzungen für die Amts- und Rechtshilfe in Steuerstrafsachen, 2010, S. 23 sowie BGE 143 II 202 E. 6.3 S. 207 ff. betreffend den mit Art. 26 Abs. 3 DBA CH-NL übereinstimmenden Art. 28 Abs. 3 des Abkommens 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). Das wäre z.B. der Fall, wenn die Schweiz ein Amtshilfeersuchen um Bankinformationen stellt, soweit diese nach schweizerischem Recht nicht beschafft werden können (vgl. Art. 22 Abs. 6 StAhiG; welcher mit Art. 26 Abs. 3 Bst. a und b OECD-MA übereinstimmt) : Bei der derzeit gegebenen Rechtslage (Art. 127 Abs. 2 DBG [SR 642.11] i.V.m. Art. 47 Ziff. 1 des Bundesgesetzes über die Banken und Sparkassen [Bankengesetz, BankG; SR 952.0]) kommt ein Amtshilfeersuchen um Bankinformationen bei den direkten Steuern nur bei Steuerbetrug und schwerer Steuerhinterziehung in Frage (CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014, N. 313 zu Art. 22 StAhiG; Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes vom 6. Juli 2011 BBl 2011 6222 Ziff. 2.5). Dasselbe gilt auch für die Weiterverwendung von Bankinformationen, welche die Schweiz übermittelt hat (Art. 21 Abs. 2 StAhiG). Die Schweiz hat sich in dieser Hinsicht eine Selbstbeschränkung auferlegt (CHARLOTTE SCHODER, a.a.O., N. 286 zu Art. 21 StAhiG).

2.5. Es spricht jedoch nichts dafür, dass sich die Rechtslage in den Niederlanden gleich präsentiert. In internationalen Beziehungen ist der gute Glaube eines Staates vorausgesetzt (vgl. Art. 31 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [Wiener Übereinkommen, VRK; SR 0.111]). In Zusammenhang mit der Amtshilfe in Steuersachen bedeutet dies, dass grundsätzlich kein Anlass besteht, an der Richtigkeit und Einhaltung der Sachverhaltsdarstellung und an Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (BGE 143 II 224 E. 6.3 S. 229 f.; 202 E. 8.7.1 S. 221; 142 II 161 E. 2.1.3 S. 167 f.; 128 II 407 E. 3.2, 4.3.1 und 4.3.3). Die Niederlande hat ausdrücklich bestätigt, dass sie in der Lage ist, die Informationen in vergleichbaren Fällen zu beschaffen und an die Schweiz weiterzuleiten. Wie soeben gesehen, ist damit auch zugesichert, dass der ersuchende Staat die Informationen auch nach seinem innerstaatlichen Recht beschaffen könnte und die Anforderungen von Art. 2 Abs. 1 lit. j aStAhiV respektive Art. 3 Abs. 1 lit. j StAhiV sind erfüllt. Die Schweiz dürfte die Gewährung von Amtshilfe wegen fehlender Reziprozität nur dann ablehnen, wenn sie Gründe dafür hat, dass die abgegebene Erklärung klarerweise unzutreffend ist (vgl. E. 2.1). Die nicht weiter belegte Behauptung des Beschwerdeführers betreffend die rechtliche Situation im ersuchenden Staat reicht dafür nicht aus.

3.

Hinsichtlich der zweiten aufgeworfenen Rechtsfrage führt der Beschwerdeführer aus, dass aus dem Protokoll zum DBA CH-NL und den einschlägigen Materialien eindeutig hervorgehe, dass die Leistung von Amtshilfe die Identifikation durch den ersuchenden Staat voraussetze.

3.1. Er verweist dazu auf die Verständigungsvereinbarung (AS 2012 4079) über die Auslegung von Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA CH-NL, welche in ihrem 3. Absatz u.a. festhält:

Diese Anforderungen sind daher so zu verstehen, dass einem Amtshilfegesuch entsprochen wird, wenn der ersuchende Staat, vorausgesetzt, es handelt sich nicht um eine "fishing expedition",

zusätzlich zu den gemäss Ziff. XVI Buchstabe b Unterabsätze (ii) - (iv) des Protokolls verlangten Angaben:

a) die in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogene Person identifiziert, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann.

[...]

Gemäss Beschwerdeführer erfolge bei einem Gruppensuchen die Identifikation jedoch durch den ersuchten Staat, wie auch aus Art. 14a Abs. 1 StAhiG hervorgehe. Sehe das Protokoll zum DBA vor, dass der ersuchende Staat die von der Amtshilfe betroffenen Person im Ersuchen identifizieren müsse, seien zwar Einzelsuchen ohne Namensnennung, nicht aber Gruppensuchen zulässig. Dies sei auch in der Literatur anerkannt (vgl. STEFAN OESTERHELT, StR 72/2017, S. 565; ANDREA OPEL, Fischen in trüben Gewässern - Rechtsstaatlich fragwürdige Gruppenauskünfte an die Niederlande, Jusletter 15. Februar 2016, Rz. 21 f.).

Bei einem Ersuchen, in welchem der ersuchende Staat die betroffene Person durch eine Bankkontonummer identifiziere, habe der ersuchende Staat den Bezug zur betroffenen Person (Individualisierung) durch die Ermittlung der Bankkontonummer vorgenommen. Aufgabe der Informationsinhaberin sei es dann nur noch, durch Abgleich ihrer Kontendaten den Namen des Kontoinhabers festzustellen. Dafür sei nur ein Schritt erforderlich. Bei einer Gruppenanfrage müsse die Informationsinhaberin jedoch zuerst aus den im Ersuchen genannten Kriterien den Kreis der betroffenen Kunden herausfinden, um diese dann namentlich identifizieren zu können. Daher erfolge bei Gruppensuchen die Identifizierung in Widerspruch zum DBA CH-NL nicht durch den ersuchenden Staat.

3.2. Hinsichtlich der Zulässigkeit von Gruppensuchen führte das Bundesgericht in BGE 143 II 136 E. 4.2 S. 143 im Zusammenhang mit dem StAhiG Folgendes aus: Mit Bezug auf Gruppensuchen ging die Botschaft vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes (BBl 2011 6194, 6197) davon aus, dass keine Gruppensuchen zulässig sein sollen (vgl. Art. 4 Abs. 1 des Entwurfs: Die Amtshilfe wird ausschliesslich auf Ersuchen im Einzelfall geleistet; BBl 2011 6197 Ziff. 1.2.1, 6204 f. zu Art. 1 Abs. 2). In den parlamentarischen Beratungen setzte sich die Position durch, dass Gruppensuchen zwar nicht absolut ausgeschlossen, aber nur im Rahmen von Abkommen möglich sein sollen und nicht unilateral (vgl. AB 2012 N 90 ff.). Als die Vorlage in der Frühjahrssession 2012 im Ständerat behandelt wurde, sprach sich Bundesrätin Widmer-Schlumpf dafür aus, im Einklang mit dem zwischenzeitlich weiter geschrittenen internationalen Standard Gruppensuchen zu ermöglichen (vgl. AB 2012 S 296). Nach wie vor sollte diese Änderung des Standards aber durch Abschluss neuer Abkommen umgesetzt werden.

3.3. Folglich kann ein Doppelbesteuerungsabkommen Grundlage für ein Gruppensuchen bilden und dementsprechend prüfte das Bundesgericht im vorgenannten Entscheid auch, ob unter dem DBA CH-NL Gruppensuchen zulässig sind. Bei seiner Auslegung behandelte das Bundesgericht das DBA CH-NL, das Protokoll als integrierten Bestandteil, wie auch die Verständigungsvereinbarung als Einheit. Gemäss Ziff. XVI des Protokolls Bst. b (i) sind Ersuchen nicht auf eine Person beschränkt. Die Rede ist von Person (en), jedoch gilt das Identifizierungsgebot für jede einbezogene Person (vgl. OPEL, a.a.O., Fn. 47 zu Rz. 20), wie auch die Verständigungsvereinbarung Abs. 3 Bst. a ausführt. Für die in der Verständigungsvereinbarung vorgesehene Möglichkeit zur Identifikation auf andere Weise als durch Namen besteht wiederum eine ausdrückliche Ermächtigung in einem von der Bundesversammlung gefassten, dem fakultativen Referendum unterstehenden Genehmigungsbeschluss. Insgesamt wird im DBA CH-NL klar zum Ausdruck gebracht, dass die Vertragsparteien eine ausdrückliche Namensnennung im Amtshilfeersuchen nicht als erforderlich erachteten. Mit anderen Worten sollen Gruppensuchen ohne Namensnennung unter dem DBA CH-NL zulässig sein (BGE 143 II 136 E. 5.3.2-4 S. 149 ff.).

3.4. Gestützt auf die Erwägungen des Bundesgerichts führte die Vorinstanz in ihrer E. 3.5 aus, eine endgültige, namensmässige Identifikation der betroffenen Person erfolge auch dann durch den ersuchten Staat, wenn der ersuchende Staat diesem eine Bankkontonummer nenne. Der ersuchende Staat habe dann nämlich ein Bankkonto identifiziert, überlasse aber die namensmässige Identifikation der betroffenen Person (en) dem ersuchten Staat. Die Identifikation mittels Bankkontonummer werde dabei in BGE 143 II 136 E. 5.3.2 S. 151 ausdrücklich als zulässige Möglichkeit erwähnt. Identifizierung im Sinne des DBA CH-NL bedeute demnach, dass der ersuchende Staat die Identifizierung der betroffenen Person soweit vorzunehmen habe, dass der ersuchte Staat in die Lage

versetzt werde, ohne übermässigen Aufwand die Namen (und weitere Daten, um deren Übermittlung ersucht wird) der betroffenen Person (en) zu ermitteln. Dermassen identifizieren könne der ersuchende Staat die betroffenen Person (en) gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch mittels konkreter Kriterien.

3.5. Den Ausführungen der Vorinstanz bleibt nicht viel hinzuzufügen. Die Bankkontonummer ist nur ein Beispiel für eine mögliche Identifizierung ohne Namensnennung wie die Formulierung "[...] andere Angaben zur Identifikation wie etwa eine Bankkontonummer aber nicht ausgeschlossen werden" in BGE 143 II 136 E. 5.3.2 a.E. S. 151 klar zum Ausdruck bringt. Ausschlaggebend für Identifikation durch den ersuchenden Staat ist, dass er dem ersuchten Staat genügend Informationen liefert, damit dieser ohne übermässigen Aufwand die betroffenen Personen ermitteln kann. Bei den vorliegend gelieferten Informationen ist das möglich, entspricht das Ersuchen doch demjenigen, welches BGE 143 II 136 zugrunde lag. Es besteht kein Grund, die erst kürzlich begründete und in BGE 143 II 638 E. 5 S. 641 ff. bestätigte Praxis des Bundesgerichts zu ändern.

4.

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten dem Beschwerdeführender aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Die ESTV obsiegt in ihrem amtlichen Wirkungskreis, weshalb ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen ist (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 9. April 2018

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Mösching