



Urteil vom 22. Februar 2022

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

A._____,
(...),
vertreten durch lic. iur. Thomas Hentz, Advokat,
und Dr. Eliane Haas,
(...),
(...),
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-NL).

Sachverhalt:

A.

A.a Mit Schreiben vom 21. Februar 2017 richtete die zuständige niederländische Behörde (Belastingdienst/Central Liaison Office Almelo, nachfolgend: BD) gestützt auf Art. 26 des Abkommens 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) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV).

A.b Als vom Ersuchen betroffene Personen wurden mutmasslich in den Niederlanden steuerpflichtige Personen genannt, welche anhand einer dem Ersuchen beigelegten Liste identifizierbar seien. Informationsinhaberin in der Schweiz sei die Bank B._____ (nachfolgend: Bank oder B._____). Das Amtshilfeersuchen (nachfolgend auch: Listenersuchen) betraf die niederländische Einkommenssteuer und die Körperschaftssteuer vom 1. März 2010 bis 31. Dezember 2015.

A.c Im Ersuchen wurde der Sachverhalt wie folgt beschrieben:

Es ist allgemein bekannt, dass niederländische Ansässige Bankkonten in der Schweiz führen. Die Wahl für ein Bankkonto in der Schweiz hat oft steuerliche Gründe.

Im Rahmen der niederländischen Einkommenssteuer und Körperschaftssteuer werden Vermögenswerte mit Steuern belegt. Es handelt sich dabei auch um Vermögenswerte im Ausland (wie z.B. Bankkonten). Die Guthaben der betreffenden Bankkonten werden mit Steuern belegt (vgl. Anlage 2 Einkommenssteuer und Körperschaftssteuer).

Mittels verschiedener Projekte hat die niederländische Steuerbehörde festgestellt, dass niederländische Steuerpflichtige Vermögen bei Banken in der Schweiz hatten, die nicht bei der niederländischen Steuerbehörde gemeldet worden sind. Im Projekt «Lagarde-liste», das von Anfang des Jahres 2011 bis zum Ende des Jahres 2014 lief, hat sich herausgestellt, dass in Bezug auf die betroffenen niederländischen Steuerpflichtigen fast 40% dieser Steuerpflichtigen ihre Guthaben bei der schweizerischen Bank nicht in ihren Steuererklärungen angegeben haben. Der gesamte Ertrag der Nachversteuerung und von Geldstrafen beläuft sich im Moment auf etwa EUR 2'300'000.-

In den letzten Jahren hat die niederländische Steuerbehörde mittels der sogenannten «Selbstanzeigeregulation» Ansässigen die Möglichkeit gegeben, unter günstigen Bedingungen freiwillig ihre ausländischen Vermögenswerte nachträglich anzumelden (vgl. Anlage 3 bessere Steuerehrlichkeit, die freiwillig erfolgt / Selbstanzeigeregulation). Während eines längeren Zeitraums wurde unter dieser Selbstanzeigeregulation bis einschl. Mitte 2014 die Möglichkeit geboten, ohne (oder mit beschränkter) Auferlegung einer Geldstrafe, ihre bis dahin nicht angemeldeten ausländischen Vermögenswerte bei der niederländischen Steuerbehörde anzumelden.

Aufgrund dieser Selbstanzeigeregulation haben sich in den letzten Jahren ungefähr 28'000 niederländische Steuerpflichtige mit Vermögenswerten im Ausland gemeldet, die nicht in der Einkommenssteuererklärung angegeben worden sind. Bei ungefähr 1/3 dieser Selbstanzeiger handelt es sich um Vermögenswerte auf einem Bankkonto in der Schweiz. Bis

heute hat dies in den Niederlanden zu einem Steuerertrag in Höhe von EUR 863'000'000.- geführt (Steuer, Verzugszinsen und Geldstrafen). Das dazugehörige, angezeigte Vermögen beträgt ungefähr EUR 7,3 Milliarden. Aus den vorhandenen Auskünften geht hervor, dass ungefähr 45% der «schweizerischen Selbstanzeiger» ein Konto bei der B._____ führten.

Die niederländische Steuergesetzgebung erfordert, dass niederländische Steuerpflichtige ihre (ausländischen) Vermögenswerte vollständig, richtig und rechtzeitig anmelden (vgl. Anlage 4, die niederländische Abgabenordnung). Aus dem Obenerwähnten kann geschlossen werden, dass Steuerpflichtige in Bezug auf ihre schweizerischen Vermögenswerte die Steuergesetzgebung nicht befolg(t)en.

Dem Vorstehenden ist zu entnehmen, dass das niederländische Finanzamt sehr beschäftigt ist mit der Durchführung von Prüfungen von niederländischen Steuerpflichtigen, die Vermögenswerte im Ausland haben. Ausserdem hat sich herausgestellt, dass niederländische Steuerpflichtige ein Konto bei der B._____ in der Schweiz haben.

Im Jahr 2016 hat die niederländische zuständige Behörde Spontanauskünfte von der zuständigen Behörde in Deutschland empfangen. Diese Erteilung stützt sich auf das deutsche-niederländische Steuerabkommen und auf die Richtlinie 2011/16/EU. Die erhaltene Übersicht bezieht sich auf Bankkonten bei der B._____ mit Domizilcode 12200 (für NL), wobei das niederländische Finanzamt die Identität der dahinterstehenden Personen teilweise nicht feststellen kann.

Die Übersicht bezieht sich auf die Jahre 2006 und 2008 und darin werden die «bankinterne Nummer der B._____» und «B._____ Kundenstamnummer» angegeben, die alle mit einem Domizilcode «12200» (für NL) eingetragen wurden. In der Übersicht wird ein gesamtes Vermögen in Höhe von CHF 4'319'872'402.62 angegeben. Durch dieses gesamte Vermögen kann das niederländische Finanzamt einen Verlust an Steuereinnahmen in Höhe von EUR 972 Millionen (Steuern + Geldstrafen + Zinsen) erleiden.

Zunächst war die Anzahl von nicht identifizierten Bankkontoinhabern 10'242. Das niederländische Finanzamt hat einen Abgleich der Kontonummern in der Übersicht durchgeführt, und zwar mit:

- den abgegebenen Einkommensteuererklärungen;
- Daten, die mittels dem Zinsbesteuerungsabkommen CH-EU erhalten wurden;
- Bankdaten, die mittels einzelner Auskunftersuchen an die Schweiz erhalten wurden;
- Daten in Bezug auf Konten, die mittels Selbstanzeigeregungen erhalten wurden;
- Daten in Bezug auf B._____-Konten, die mittels eines Gruppensuchens an die Schweiz erhalten wurden.

Diese Abgleiche verstärkten die Annahme, dass die Bankkonten tatsächlich im Zusammenhang mit niederländischen Steuerpflichtigen stehen. Von den identifizierten Bankkonten sind 434 nicht von Beginn an erklärt.

Schliesslich verbleibt eine Anzahl von 8'945 Bankkonten, die nicht in Zusammenhang mit Daten gebracht werden konnten, die beim niederländischen Finanzamt bekannt sind.

Auf Grund der vorstehenden Sachlage in Bezug auf die Vermögenswerte in der Schweiz bzw. bei der B._____ von niederländischen Steuerpflichtigen ist es sehr wahrscheinlich, dass ein Teil der nicht identifizierten Bankkonten (Anlage 1) nicht erklärt wurde. Deswegen ist es notwendig, dass eine systematische Prüfung der Personen im Zusammenhang mit diesen Bankkonten erfolgt, damit festgestellt wird, ob sie ihre Steuerpflicht erfüllt haben.

Die Identifizierung der Personen im Zusammenhang mit diesen Bankkonten ist notwendig, damit das niederländische Finanzamt die entsprechenden Prüfungen durchführen könnte. Für diese Identifizierung müssen wir die Amtshilfe in Steuersachen in Anspruch nehmen, da sämtliche Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft sind.

A.d Gestützt auf den vorstehenden Sachverhalt ersuchte der BD die ESTV um die Übermittlung der folgenden Informationen:

Für jedes in der Beilage des Ersuchens aufgeführte Konto:

1. *Vorname(n), Nachname, letzte bekannte Domiziladresse und Geburtsdatum*
 - a. *des Kontoinhabers/der Kontoinhaber;*
 - b. *des/der Endbegünstigten (beneficial owner[s]);*
 - c. *der Rechtsnachfolger der unter Bst. a und b genannten Personen.*
2. *Vermögensstand auf den betreffenden Konten am 1. März 2010, 1. Januar 2011, 1. Januar 2012, 1. Januar 2013, 1. Januar 2014, 1. Januar 2015 und 31. Dezember 2015.*
3. *Davon ausgenommen sind allfällige «technische Konten», die zu Bankkonten gehören, die die Niederlande unter dem Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, oder im Rahmen von vergangenen Amtshilfeverfahren bereits offengelegt wurden.*

B.

B.a Mit Editionsverfügung vom 3. April 2017 forderte die ESTV die B._____ auf, die vom BD verlangten Informationen zu liefern sowie drei Listen einzureichen und hierbei diejenigen Konten zu melden a) die bereits vor dem 1. März 2010 saldiert worden sind b) die bereits gestützt auf Art. 2 des EU-Zinsbesteuerungsabkommens (Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind [bis Ende 2016 auch entsprechend SR 0.641.926.81, heutiger Titel: Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Union über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten]; nachfolgend: EU-Zinsbesteuerungsabkommen) den Niederlanden offengelegt und c) für die der ESTV bereits im Rahmen eines vergangenen Amtshilfeverfahrens Informationen übermittelt worden sind.

Zudem ersuchte die ESTV die B._____ darum, die betroffenen bzw. beschwerdeberechtigten Personen mit dem der Editionsverfügung beigelegten Informationsschreiben über das Amtshilfeverfahren und den wesentlichen Inhalt des Amtshilfeersuchens zu informieren. In jenem Schreiben wurden die betroffenen bzw. beschwerdeberechtigten Personen aufgefordert, der ESTV innert 20 Tagen ihre aktuelle schweizerische Adresse bekannt zu geben oder eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen.

B.b Darüber hinaus informierte die ESTV die betroffenen bzw. beschwerdeberechtigten Personen mit Publikation im Bundesblatt vom 16. Mai 2017 (FF 2017 3402) über das laufende Amtshilfeverfahren und den wesentlichen Inhalt des Amtshilfeersuchens. Die betroffenen bzw. beschwerdeberechtigten Personen wurden hierbei aufgefordert, der ESTV innert 20 Tagen ihre schweizerische Adresse anzugeben oder eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen. In der Publikation wies die ESTV auch auf die Möglichkeit der Teilnahme am vereinfachten Verfahren gemäss Art. 16 des Steueramtshilfegesetzes vom 28. September 2012 (StAhiG, SR 651.1) hin. Zudem teilte sie mit, dass sie für jede vom Ersuchen betroffene bzw. beschwerdeberechtigte Person, welche dem vereinfachten Verfahren nicht zustimme, eine Schlussverfügung erlassen werde.

B.c Am 1. Juni 2017 meldete sich A._____ (nachfolgend auch: betroffene Person) bei der ESTV und wies darauf hin, dass er im Jahre 2010 nach Frankreich umgezogen und damit seither wohl nicht mehr in den Niederlanden steuerpflichtig sei.

B.d Mit Editionsverfügung vom 28. Juni 2017 präzisierte die ESTV gegenüber der B._____, dass aufgrund des im Amtshilfeverfahren geltenden Subsidiaritätsprinzips diejenigen Kontennummern lediglich zu kennzeichnen seien, für die bereits gestützt auf das EU-Zinsbesteuerungsabkommen eine Meldung an die Niederlande erfolgt sei. Für diese Konten seien keine zusätzlichen Informationen erforderlich. Für die weiteren Konten seien jedoch die vom BD mit Editionsverfügung vom 3. April 2017 ersuchten Informationen zu liefern.

Die B._____ kam der Aufforderung der ESTV zur Einreichung der ersuchten Informationen innert erstreckter Frist mit Eingabe vom 28. Juli 2017 nach.

B.e Mit Schreiben vom 27. September 2017 teilte die ESTV dem BD mit, welche der ersuchten Kontenbeziehungen bei der B._____ bereits vor dem 1. März 2010 saldiert worden waren.

B.f Für diejenigen Konti, für welche die betroffenen bzw. beschwerdeberechtigten Personen ihre Zustimmung zur Übermittlung der ersuchten Informationen erklärt hatten, leistete die ESTV dem BD mit Schreiben vom 7. November 2017 Amtshilfe im vereinfachten Verfahren.

Die vorliegend betroffene Person hatte bis dato keine Zustimmung erteilt.

B.g Mit Schreiben vom 8. Dezember 2017 teilte die ESTV der B. _____ mit, für welche im Ersuchen vom 21. Februar 2017 aufgeführten Bankkonti bisher noch keine Informationen an den BD ergangen sind und bat die B. _____ um die detaillierten Informationen gemäss dem Ersuchen vom 21. Februar 2017.

Mit Eingabe vom 14. Dezember 2017 kam die B. _____ dieser Aufforderung nach und reichte der ESTV einen Stick mit den gewünschten Unterlagen ein.

B.h Mit Schreiben vom 16. März 2018 informierte die ESTV den BD über die im Amtshilfeersuchen aufgelisteten Kontennummern, die den niederländischen Behörden bereits gestützt auf das EU-Zinsbesteuerungsabkommen offengelegt worden waren. Die ESTV machte den BD hierbei darauf aufmerksam, dass zu diesen Kontennummern im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens keine weiteren Informationen übermittelt würden.

B.i In Erwartung eines Urteils des Bundesgerichts, welches aufgrund eines ähnlich gelagerten Amtshilfeersuchens der zuständigen französischen Behörden über die Zulässigkeit eines solchen Listenersuchens zu entscheiden hatte, setzte die ESTV alle Verfahren aus, die vom Amtshilfegesuch des BD vom 21. Februar 2017 betroffen waren.

In seinem Urteil BGE 146 II 150 bestätigte das Bundesgericht unter anderem, dass die ESTV auf das Amtshilfegesuch der französischen Behörden hin tätig werden könne. Die Erwägungen dieses Urteils wurden am 3. Dezember 2019 schriftlich eröffnet, worauf die ESTV die Bearbeitung des vorliegenden Amtshilfeersuchens vom 21. Februar 2017 wieder aufnahm.

B.j Mit Schreiben vom 16. Januar 2020 informierte die ESTV den BD über die neuen Entwicklungen in der Rechtsprechung. Hierbei teilte sie diesem mit, dass sie die Ausführungen im Listenersuchen vom 21. Februar 2017 dahingehend auslege, dass hinsichtlich der im Ersuchen aufgeführten Kontenbeziehungen ein Globalverdacht für eine Steuerhinterziehung vorliege. Die ESTV ersuchte den BD um eine Bestätigung ihrer Auslegung. Darüber hinaus machte die ESTV den BD darauf aufmerksam, dass seit der Einreichung des Ersuchens der automatische Informationsaustausch (nachfolgend: AIA) zwischen der Schweiz und den Niederlanden in Kraft getreten sei und dass die in diesem Zusammenhang bereits erhaltenen Informatio-

nen vom vorliegenden Ersuchen ausgeschlossen würden. Schliesslich ersuchte die ESTV den BD um nähere Angaben zu den in den Niederlanden geltenden Verjährungsfristen.

B.k Mit Schreiben vom 10. Februar 2020 bestätigte der BD die Interpretation der ESTV, wonach er von einem Globalverdacht für eine Steuerhinterziehung ausgehe, und verwies auf die massgebenden Verjährungsvorschriften. Zudem erklärte er sich damit einverstanden, dass diejenigen Konti vom vorliegenden Amtshilfeverfahren auszuschliessen seien, zu welchen bereits im Zuge des AIA Informationen übermittelt worden seien.

B.l Die ESTV verschickte in der Folge ein Informationsschreiben an diejenigen Personen, die innerhalb der im Rahmen der Publikation des Amtshilfeersuchens gesetzten Frist eine mit ihrer Interessenwahrung beauftragte Person in der Schweiz, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz oder eine aktuelle Adresse in der Schweiz bezeichnet hatten. In diesem Schreiben informierte die ESTV auch über die zur Übermittlung beabsichtigten Informationen und setzte eine Frist von 10 Tagen zur Stellungnahme an.

Eine solche Mitteilung erging auch an die vorliegend betroffene Person.

B.m Die ESTV gewährte darauf der vorliegend betroffenen Person Einsicht in die Akten des sie betreffenden Unterverfahrens des Amtshilfeersuchens vom 21. Februar 2017.

B.n Die betroffene Person erhob am 11. Oktober 2020 diverse Einwände gegen die zur Übermittlung vorgesehenen Bankunterlagen, reichte am 12. Oktober 2020, am 15. Oktober 2020, am 19. Oktober 2020, am 20. Oktober 2020, am 15. November 2020 und am 4. Dezember 2020 weitere Stellungnahmen ein und übergab der ESTV diverse Unterlagen hierzu.

C.

C.a Mit Schlussverfügung vom 22. März 2021 beschloss die ESTV, dem BD Amtshilfe betreffend A._____ zu leisten (Dispositiv Ziff. 1) und die sich im Dokument XML-out befindenden Informationen zu übermitteln (Dispositiv Ziff. 2). Hierbei sollten Informationen zu Personen, die ausserhalb des ersuchten Zeitraums (vom 1. März 2010 bis 31. Dezember 2015) zu Kontoinhabern, wirtschaftlich berechtigten Personen bzw. Rechtsnachfolgern von Kontoinhabern oder wirtschaftlich berechtigten Personen geworden sind, nicht übermittelt werden (Dispositiv Ziff. 2). Ferner beschloss die ESTV den BD darauf hinzuweisen, dass die fraglichen Informationen im

ersuchenden Staat a) nur in Verfahren gegen die betroffene/n Person/en und nur für den im Ersuchen vom 21. Februar 2017 genannten Sachverhalt verwertet werden dürften; b) die erhaltenen Informationen, wie die aufgrund des niederländischen Rechts beschafften Informationen, geheim zu halten seien und nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden dürften, die mit der Veranlagung oder der Erhebung, mit der Vollstreckung oder der Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Artikel 26 DBA CH-NL genannten Steuern befasst seien, wobei diese Personen oder Behörden die Informationen nur für diese Zwecke verwenden dürften (Dispositiv Ziff. 3).

C.b Am 15. April 2021 kontaktierten die von der betroffenen Person mandatierten Rechtsvertreter die ESTV und erhielten am 21. April 2021 Akteneinsicht.

D.

D.a Mit Eingabe vom 22. April 2021 erhebt A. _____ (nachfolgend auch: Beschwerdeführer) Beschwerde gegen die Schlussverfügung vom 22. März 2021 und beantragt, diese aufzuheben und auf das entsprechende Amtshilfeersuchen nicht einzutreten (Rechtsbegehren Ziff. 1), eventualiter abzuweisen (Rechtsbegehren Ziff. 2); unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Staates, zuzüglich Mehrwertsteuern (Rechtsbegehren Ziff. 3).

In prozessualer Hinsicht beantragt der Beschwerdeführer unter anderem den Beizug der Akten des Verfahrens vor Bundesstrafgericht mit der Geschäftsnummer BB.2019.63 (Beschwerde Rz. 21).

Zur Begründung führt er im Wesentlichen aus, sein rechtliches Gehör sei verletzt worden, da die angefochtene Schlussverfügung unzureichend begründet sei. Die ESTV habe zwar erwogen, es bestünde kein Grund zur Annahme, dass die Erteilung der ersuchten Information dem Ordre public widerspreche. Sie führe aber nicht aus, weshalb sie zu diesem Schluss gelangt sei. Ausserdem habe die ESTV den Sachverhalt unrichtig bzw. unvollständig festgestellt und das niederländische Amtshilfeersuchen in unangemessener Weise beurteilt sowie das DBA CH-NL verletzt. Das Ersuchen stelle eine unzulässige Beweisausforschung dar, weil die dem Ersuchen zugrundeliegenden Daten illegal erlangt worden seien und weil die geforderten Informationen nicht erheblich seien. Des Weiteren seien sowohl das Subsidiaritätsprinzip, als auch der schweizerische Ordre public

verletzt worden. Schliesslich werde der Schutz seiner Privatsphäre und das Datenschutzgesetz verletzt.

D.b Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt am 20. August 2021 vernehmlassungsweise die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Sie begründet ihren Antrag zusammengefasst damit, dass der BD einen hinreichenden Globalverdacht dargelegt habe. Sinngemäss führt sie aus, der in der Liste B und C der B._____ verwendete Ländercode bilde einen hinreichenden Anhaltspunkt für die Ansässigkeit des Beschwerdeführers in den Niederlanden, welche im Übrigen einzig von der ersuchenden Behörde materiell zu prüfen sei. Zudem sei der Beschwerdeführer bis am 1. Juli 2011 tatsächlich in den Niederlanden gemeldet gewesen. Das Bundesstrafgericht habe sodann eine vorsätzliche Verletzung des Bankkundengeheimnisses betreffend die bei der Hausdurchsuchung der B._____ in Deutschland vorgefundenen Listen verneint. Ohnehin wäre der Kausalzusammenhang mit dem vorliegenden Amtshilfeersuchen unterbrochen. Die Kritik des Beschwerdeführers betreffend das Subsidiaritätsprinzip sei appellatorischer Natur und damit nicht hinreichend begründet. Mangels anderweitiger Hinweise auf eine Verletzung des Ordre public seitens des Beschwerdeführers sei die angefochtene Schlussverfügung in der vorliegenden Form hinreichend begründet. Einwände in Bezug auf eine allfällige Doppelbesteuerung seien sodann im ausländischen Verfahren geltend zu machen.

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien ist nachfolgend unter den Erwägungen insoweit einzugehen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des BD gestützt auf Art. 26 DBA CH-NL zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem StAhiG (vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des DBA CH-NL.

1.2 Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden

gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch die Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG), womit seine Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegend angefochtenen Entscheids gegeben ist.

Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem VwVG soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

1.3

1.3.1 Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die vom Amtshilfeersuchen direkt betroffene Person sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG.

Der Beschwerdeführer ist als Verfügungsadressat und Person, über die Amtshilfe verlangt wird, ohne Weiteres beschwerdeberechtigt.

1.3.2 Die Beschwerde wurde zudem form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG), weshalb darauf einzutreten ist.

2.

2.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 VwVG).

2.2

2.2.1 Der Beschwerdeführer rügt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, insbesondere der Begründungspflicht, indem die Vorinstanz die von ihm geltend gemachte Verletzung des Ordre public lediglich pauschal verneint habe.

2.2.2 Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101; nachfolgend: BV) garantiert jeder Verfahrenspartei den Anspruch auf rechtliches Gehör. Dazu gehört insbesondere, dass die Behörde die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten tatsächlich hört, prüft und in ihrer Entscheidungsfindung berücksichtigt. Damit hängt die Pflicht der Behörde zusammen, ihre Verfügung zu begründen, da

sich meist nur anhand der Verfügungsbegründung feststellen lässt, ob die Behörde ihrer Prüfungs- und Berücksichtigungspflicht nachgekommen ist (vgl. statt vieler: BGE 135 V 65 E. 2.4; Urteil des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 6.2). Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass ihn die Betroffenen gegebenenfalls sachgerecht anfechten können. Dies ist nur möglich, wenn sie sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können (BVGE 2013/46 E. 6.2.5; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 3.106). Die Behörde ist aber nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Es genügt, wenn ersichtlich ist, von welchen Überlegungen sich die Behörde leiten liess (BGE 143 III 65. E. 5.2, 141 III 28 E. 3.2.4, 140 II 262 E. 6.2; BVGE 2013/46 E. 6.2.5; Urteil des BVGer A-3485/2018 vom 31. Januar 2019 E. 3.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_238/2019 vom 14. März 2019]). Wenn einzelne Teile der Begründung in der Sache nicht zu überzeugen vermögen, ist dies eine Frage des materiellen Rechts, die mit dem Anspruch auf rechtliches Gehör nichts zu tun hat (Urteil des BGer 2C_130/2021 vom 27. September 2021 E. 4.3.4.1).

2.2.3 Es ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass die angefochtene Schlussverfügung vom 22. März 2021 dem Begründungserfordernis Genüge tut. Zum einen war die Vorinstanz nicht gehalten, zu jedem Einwand des Beschwerdeführers ausführlich Stellung zu nehmen (E. 2.2.2), zum andern hat sie in der gebotenen Kürze den von diesem erhobenen Einwand, wonach der schweizerische Ordre public verletzt sei, gar ausdrücklich verneint. Die Frage, ob die Ansicht der Vorinstanz korrekt ist, ist eine Frage der Zulässigkeit des Amtshilfeersuchens oder dessen Umfangs. Darauf ist nachfolgend unter E. 4 ff. zurückzukommen.

2.3

2.3.1 Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist und angenommen werden kann, dass die Durchführung des Beweises im Ergebnis nichts ändern wird (BGE 131 I 153 E. 3; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-2932/2017 vom 18. Januar 2018 E. 1.4, A-5216/2014 vom 23. April 2015 E. 1.5.4). Diesfalls werden die von den Parteien gestellten Beweisanträge

im Rahmen einer vorweggenommenen, sog. antizipierten Beweiswürdigung abgewiesen (Urteil des BVGer A-843/2021 vom 9. Dezember 2021 E. 1.5 m.Hw. auf BGE 131 I 153 E. 3, 122 V 157 E. 1d; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.144).

2.3.2 Im vorliegenden Fall kann auf den vom Beschwerdeführer beantragten Beizug der Akten des Bundesstrafgerichts BB.2019.63 in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden, da der Ausgang dieses Strafverfahrens für das Amtshilfeverfahren bzw. das hier zu beurteilende Amtshilfeersuchen des BD vom 21. Februar 2017 ohne Belang ist, wie nachfolgend zu zeigen ist (vgl. dazu nachfolgend E. 4 ff.).

3.

3.1

3.1.1 Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den Niederlanden ist Art. 26 DBA CH-NL, welcher im Wortlaut weitgehend Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen entspricht (vgl. Botschaft vom 25. August 2010 zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden, BBl 2010 5787, 5800 zu Art. 26; BGE 143 II 136 E. 5.1.1).

3.1.2 Gemäss Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL sind Art. 26 DBA CH-NL sowie Paragraph XVII [vormals Paragraph XVI] des Protokolls vom 26. Februar 2010 zum Abkommen (ebenfalls unter SR 0.672.963.61; nachfolgend: Protokoll 2010 zum DBA CH-NL) anwendbar auf Ersuchen, die am oder nach dem Datum des Inkrafttretens dieses Abkommens (also ab dem 9. November 2011) gestellt werden und welche Informationen betreffen, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der am oder nach dem auf die Unterzeichnung des Abkommens folgenden 1. März (also per 1. März 2010) beginnt. Diese rückwirkende Anwendung neuer Amtshilfebestimmungen auf zurückliegende Steuerperioden ist gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung zulässig, weil es sich bei den Bestimmungen über die Amtshilfe um solche verfahrensrechtlicher Natur handle, die mit ihrem Inkrafttreten sofort anwendbar seien (BGE 143 II 628 E. 4.3; Urteil des BVGer A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 1.1 m.w.Hw.; das Protokoll vom 12. Juni 2019 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Änderung des Abkommens vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom

Einkommen, in Kraft ab 30. November 2020, AS 2020 4839, ist vorliegend ohne Belang, da die damit verbundenen Änderungen – abgesehen von der zeitlichen Anwendbarkeit erst ab 1. Januar 2021 und Bezeichnung – ohnehin nicht die Amtshilfeklausel [gemäss Art. 26 DBA CH-NL] betreffen.

3.2

3.2.1 Gemäss Art. 26 Ziff. 1 DBA CH-NL tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhobenen Steuern jeder Art und Bezeichnung «voraussichtlich erheblich» sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist dabei weder durch Art. 1 DBA CH-NL (persönlicher Geltungsbereich) noch durch Art. 2 DBA CH-NL (sachlicher Geltungsbereich) eingeschränkt.

3.2.2 Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.1 und 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). Der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, besteht darin, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist (Ziff. XVII Bst. c des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL).

3.2.3 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 (statt vieler: Urteil des BVGer A-6037/2017 vom 8. Januar 2019 E. 2.4.2).

3.2.4 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 (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1). Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2 und 142 II 161 E. 2.1.1 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3). 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-2454/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.1.1.1 m.Hw. und A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). 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 (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-4017/2020 vom 30. Juni 2021 E. 3.5.2). 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: Urteile des BVGer A-4143/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.5 und A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4).

3.2.5 Das DBA CH-NL i.V.m. dem Protokoll 2010 zum DBA CH-NL sowie i.V.m. der am 31. Oktober 2011 in Kraft getretenen Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Paragraph XVI Bst. b (heute: Paragraph XVII Bst. b) des Protokolls 2010 zum Abkommen (AS 2012 4079; nachfolgend: Verständigungsvereinbarung; zum Zusammenspiel des DBA CH-NL inkl. Protokoll und der Verständigungsvereinbarung im Rahmen der Auslegung vgl. BGE 143 II 136 E. 5.2.1 f.) erlaubt Amtshilfe auch für Ersuchen ohne Identifikation durch Namen (BGE 143 II 136 E. 5.4, erneut bestätigt im: Urteil des BGer 2C_646/2017 vom 9. April 2018 E. 3.3).

3.2.5.1 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind Ersuchen, die eine Mehrzahl von Personen betreffen und welche die betroffenen Personen namentlich oder mittels einer Liste mit Nummern – etwa Kreditkarten- oder Bankkontonummern – identifizieren, als eine Sammlung einzelner Ersuchen zu betrachten. Die ersuchende Behörde fasst diese einzelnen Er-

suchen aus Gründen der Verfahrensökonomie in einem gemeinsamen Gesuch zusammen, könnte sie aber grundsätzlich auch einzeln stellen. Für solche Ersuchen verwendet das Bundesgericht den Begriff «Listenersuchen» («demande collective»; vgl. BGE 146 II 150 E. 4.3, 143 II 628 E. 4.4 und 5.1; Urteil des BGer 2C_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 4.4, veröffentlicht in: Der Steuerentscheid [StE] 2019 A 31.1 Nr. 14; Urteil des BGer 2C_893/2015 vom 16. Februar 2017 E. 12.1, nicht publ. in: BGE 143 II 202, aber in: Revue de droit Administratif et de droit Fiscal [RDAF] 2017 II S. 336, StE 2017 A 31.2 Nr. 14, SteuerRevue [StR] 72/2017 S. 612).

3.2.5.2 Um bei Amtshilfeersuchen, welche die betroffenen Personen nicht namentlich identifizieren, unzulässige Beweisausforschungen, d.h. «fishing expeditions», auszuschliessen, ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verlangt (BGE 143 II 136 E. 6.1.2), dass die ersuchende Behörde in ihrem Ersuchen

- (i) eine detaillierte Beschreibung der Gruppe geben, welche die spezifischen Tatsachen und Umstände beschreibt, die zum Ersuchen geführt haben;
- (ii) das anwendbare (Steuer-)Recht erläutern und aufzeigen, weshalb Gründe vorliegen, welche annehmen lassen, die Steuerpflichtigen in der Gruppe hätten ihre Verpflichtungen nicht erfüllt, d.h. das Steuerrecht verletzt; und
- (iii) aufzeigen, dass die eingeforderten Informationen zur Erfüllung der Verpflichtungen der Steuerpflichtigen der Gruppe führen können.

Diese Kriterien gelten aus Kohärenzgründen nicht nur für die ursprünglich ins Auge gefassten Gruppenersuchen nach Art. 3 Bst. c StAhiG, sondern finden nach der Rechtsprechung ebenfalls auf «Listenersuchen» (E. 3.2.5.1) Anwendung (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.1.3, 143 II 628 E. 5.1; Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 3.3.2.2).

3.2.5.3 Gemäss Paragraph XVII [zu Art. 26] Bst. b des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL besteht zwischen den Vertragsparteien sodann Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Art. 26 des Abkommens den Steuerbehörden des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern haben:

- (i) die zur Identifikation der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en) nötigen Informationen, insbesondere bestehend aus dem Namen und, sofern verfügbar, der Adresse, der Kontonummer und weiteren Angaben, welche die Identifikation dieser Person erleichtern, wie Geburtsdatum, Zivilstand oder Steuernummer;
- (ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;
- (iii) die Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Art und Form, in der der ersuchende Staat die Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;
- (iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
- (v) den Namen und, sofern bekannt, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.

3.2.5.4 Gemäss Abs. 3 Bst. b der Verständigungsvereinbarung sind die vorstehenden Anforderungen 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 Paragraph XVI Bst. b (heute Paragraph XVII Bst. b) Unterabsätze (ii)–(iv) des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL verlangten Angaben:

- a) die in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogene Person identifiziert, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann; und
- b) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers angibt.

3.3

3.3.1 Gemäss dem Protokoll 2010 zum DBA CH-NL stellt der ersuchende Staat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung von Informationen ausgeschöpft hat (Ziff. XVII Bst. a des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL; sog. Subsidiaritätsprinzip). Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG tritt hinter diese völkerrechtliche Bestimmung zurück (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

3.3.2 Was unter dem Begriff der «üblichen Mitteln» zu verstehen ist, wird im DBA CH-NL nicht weiter definiert. Gemäss bundesverwaltungsgerichtlicher Auslegung der fraglichen Bestimmung nach völkerrechtlichen Regeln ergibt sich, dass nicht das Ausschöpfen sämtlicher möglicher Mittel verlangt wird (Urteile des BVGer A-7164/2018 vom 20. Mai 2019 E. 2.5 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_514/2019 vom 17. August 2020], A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 3.2.1 und A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1). Vielmehr kann ein Mittel als nicht mehr «üblich» bezeichnet werden, wenn es dem ersuchenden Staat – im Vergleich zu einem Amtshilfeersuchen – einen unverhältnismässigen Aufwand verursachen würde oder wenn die Erfolgchancen als sehr gering einzuschätzen sind (Urteil des BVGer A-7164/2018 vom 20. Mai 2019 E. 2.5).

3.4 Nach ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (statt vieler und ausführlich hergeleitet: Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_253/2020 vom 13. Juli 2020], A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1). Die in den Unterlagen erwähnten Personen sind damit durch das Spezialitätsprinzip geschützt, welches auch eine persönliche Dimension aufweist (BGE 147 II 13 E. 3.4.3 und E. 3.5 sowie 146 I 172 E. 7.1.3).

3.5

3.5.1 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 144 II 206 E. 4.4, 143 II 224 E. 6.3, 142 II 218 E. 3.3 und 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BGer 2C_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.5 m.w.Hw.; Urteil des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Entsprechend ist der ersuchte Staat an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen soweit gebunden, als dass dieses nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (statt vieler: BGE 139 II 404 E. 9.5 und 128 II 407 E. 5.2.1).

3.5.2 Der völkergewohnheitsrechtliche Grundsatz, wonach Vertragsstaaten völkerrechtliche Verträge nach Treu und Glauben zu erfüllen haben («pacta sunt servanda», kodifiziert in Art. 26 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [VRK, SR 0.111]; vgl. BGE 143 II 136 E. 5.2.1 und 142 II 35 E. 3.2, je m.Hw.), führt dazu, dass Erklärungen der jeweiligen Vertragspartner ebenfalls nach Treu und Glauben zu interpretieren sind. Dies gilt insbesondere für das Amtshilfeersuchen und die darin von der ersuchenden Behörde als voraussichtlich erheblich bezeichneten Informationen (zum Ganzen: BGE 147 II 116 E. 5.2; Urteil des BGer 2C_287/2019 und 2C_288/2019 vom 13. Juli 2020 E. 2.3.1 und 3.2).

3.6 Auf ein Ersuchen ist nach Art. 7 Bst. c StAhiG nicht einzutreten, wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, «insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind». Letzteres bedeutet, dass die objektiven Tatbestandsmerkmale eines Straftatbestandes des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (SR 311.0; nachfolgend: StGB) erfüllt sein müssen und die Delikte unter die schweizerische Straf- bzw. Gerichtshoheit gemäss Art. 3 bis 8 StGB fallen (BGE 143 II 202 E. 8.5.6).

Sofern eine Partei behauptet, ein Amtshilfeersuchen beruhe auf strafbaren Handlungen, ist jeweils zu prüfen, ob das Ersuchen dem im internationalen öffentlichen Recht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben entspricht. Gegen diesen Grundsatz wird etwa verstossen, wenn der ersuchende Staat versichert hatte, dass keine auf schweizerischem Territorium geheime Bankdaten für ein Amtshilfeersuchen verwendet werden, und er dennoch ein Ersuchen stellt, das direkt oder indirekt kausal mit solchen geheimen Daten zusammenhängt (vgl. BGE 143 II 224 E. 6.4; statt vieler: Urteil des BVGer A-1534/2018 vom 3. August 2020 E. 6.2). Ein treuwidriges Verhalten ist in der Regel auch ohne vorgängige ausdrückliche Zusicherung anzunehmen, wenn der ersuchende Staat illegal erworbene Daten kauft und ein darauf abgestütztes Amtshilfeersuchen stellt (vgl. Urteil des BGer 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 2.3.4). Das blosses Verwenden illegal erworbener Daten durch den ersuchenden Staat, welche dieser im Rahmen der (spontanen) Amtshilfe durch einen anderen Staat erhalten hat, stellt rechtssprechungsgemäss jedoch noch kein treuwidriges Verhalten dar (Urteil des BGer 2C_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 2.3.5 m.Hw.; Urteile des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 3.4, A-3186/2019 vom 20. August 2020 E. 2.8.3, A-1534/2018 vom 3. August 2020 E. 6.2).

3.7

3.7.1 Die Vereinbarung einer Amtshilfeklausel im Rahmen eines DBA ist ein politischer Entscheid, den die Gerichte grundsätzlich zu akzeptieren haben (Urteil des BGer 2C_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 4.2; Urteil des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E.6.4.3).

3.7.2 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). In Anlehnung an die Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe beachtet das Bundesgericht die fundamentalen Garantien der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (SR 0.101; nachfolgend: EMRK) auch bei der Auslegung des Ordre public in Art. 26 Abs. 3 Bst. c des Musterabkommens der OECD auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (OECD-MA, z.B. in der Fassung vom 21. November 2017; Urteil des BGer 2C_750/2020 vom 25. März 2021 E. 6.7.1 ff. und E. 6.8).

Personen, deren Informationen an ausländische Behörden übermittelt werden sollen, haben aufgrund von Art. 8 EMRK und Art. 13 BV (bzw. dem aus diesen Bestimmungen abgeleiteten Recht auf informationelle Selbstbestimmung) einen Anspruch, sich gegen eine ohne gesetzliche Grundlage bzw. im Widerspruch zum Gesetz (Art. 4 Abs. 3 StAhiG) erfolgende Datenübermittlung zu wehren (vgl. Art. 13 EMRK sowie Urteil des EGMR M.N. g. San Marino [28005/12] vom 7. Juli 2015 §§ 78 ff.). Dieses Recht ist jedoch nicht zwingend im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens geltend zu machen (BGE 146 I 172 E. 7.3.3; Urteil des BGer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 6.3.3 m.w.Hw.). Es genügt, wenn das informationelle Selbstbestimmungsrecht wirksam durch einen Rechtsbehelf oder ein Rechtsmittel in einem datenschutzrechtlichen Verfahren geschützt ist (vgl. Urteil des EGMR M.N. g. San Marino [28005/12] vom 7. Juli 2015 §§ 81 f.; Urteile des BGer 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.5, 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 6.3.3).

4.

4.1 Im vorliegenden Fall ist der angefochtenen Schlussverfügung vom 22. März 2021 betreffend den Beschwerdeführer zu entnehmen, dass das hier zu beurteilende Amtshilfeverfahren bezweckt, eine angeblich in den Niederlanden ansässige Person ausfindig zu machen, die bei der B._____ in der Schweiz über ein oder mehrere der niederländischen Steuerbehörde bereits bekannte anonyme Konti verfügt. Des Weiteren geht es darum, die Vermögensstände dieser Konti an bestimmten Stichtagen in Erfahrung zu bringen.

Das vorliegende Amtshilfeverfahren beruht auf Informationen aus einem ursprünglichen von den deutschen Strafbehörden geführten strafrechtlichen Ermittlungsverfahren. Die hierbei gefundenen Daten (Listen B und C) wurden den Niederlanden im Rahmen einer spontanen Amtshilfe übermittelt, das heisst ohne Ersuchen der niederländischen Steuerbehörden.

4.2 In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht auf das Amtshilfeersuchen des BD vom 21. Februar 2017 eingetreten ist.

4.2.1 Vorab ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer die Zulässigkeit einer spontanen Amtshilfe zwischen Deutschland und den Niederlanden zu Recht nicht in Frage stellt (vgl. dazu auch nachfolgend: E. 4.3.3.2).

4.2.2 Weiter ist festzuhalten, dass die Vorinstanz das Amtshilfeersuchen des BD vom 21. Februar 2017 als «Listenersuchen» qualifiziert. Auch dies wird vom Beschwerdeführer zu Recht nicht in Abrede gestellt.

4.2.3 Auch im Anwendungsbereich des DBA CH-NL ist eine Sammlung von Einzellersuchen, bei der die betroffenen Personen nicht namentlich identifiziert werden (Listenersuchen), grundsätzlich zulässig: Abs. 3 Bst. b der Verständigungsvereinbarung sieht die Möglichkeit einer Identifikation der betroffenen Person «auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse» explizit vor (vorne E. 3.2.5.4). Durch die Angabe der Kundenstamnummer im Ersuchen ist das Erfordernis der Identifizierung des Beschwerdeführers gemäss Paragraph XVI [zu Art. 26] Bst. b des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL i.V.m. Abs. 3 Bst. b der Verständigungsvereinbarung damit grundsätzlich erfüllt.

Die fehlende Identifikation der betroffenen Person mittels Namen schliesst einen Austausch von Informationen betreffend die Steuerjahre 2010 (beginnend am 1 März 2010) bis 2015 nicht aus: In Abs. 4 der Verständigungs-

vereinbarung kommen die Parteien überein, diese ab dem Tag des Inkrafttretens des Abkommens anzuwenden. Dies erweist sich insoweit als sinnvoll, als die Verständigungsvereinbarung die Auslegung des DBA CH-NL bzw. des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL betrifft (vgl. dazu auch: E. 3.2.5). Wie bereits ausgeführt (E. 3.1.2) findet das DBA CH-NL auf Ersuchen Anwendung, die nach dem 9. November 2011 gestellt werden und sich auf die Zeit nach dem 1. März 2010 beziehen. Dies ist vorliegend der Fall.

4.2.4 Sodann enthält das Amtshilfeersuchen vom 21. Februar 2017 auch die weiteren erforderlichen Angaben gemäss Paragraph XVII [zu Art. 26] Bst. b Unterabsatz (ii) bis (v) des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL (vorne E. 3.2.5.3).

4.3 Zu prüfen ist weiter, ob das vorliegende Listenersuchen, den erhöhten Anforderungen genügt, um eine verbotene Beweisausforschung (sog. «fishing expedition») auszuschliessen (dazu vorne E. 3.2 und 3.2.5.2).

4.3.1 Erforderlich ist erstens, dass das Ersuchen eine detaillierte Beschreibung der Gruppe enthält, welche die Tatsachen und speziellen Umstände nennt, die zum Ersuchen geführt haben. Das vorliegende Ersuchen identifiziert die betroffenen Personen mittels eindeutig zuordenbaren Kundenstamnummern. Eine hinreichend detaillierte Beschreibung der Gruppe ist damit vorliegend zu bejahen.

4.3.2 Gemäss der dritten Voraussetzung hat die ersuchende Behörde aufzuzeigen, dass die verlangten Informationen geeignet sind, für die Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen der Steuerpflichtigen zu sorgen. Auch dieses Kriterium ist vorliegend erfüllt. Mit der Aufdeckung eines bisher im Rahmen der Steuererklärung nicht deklarierten Kontos – sofern ein solches besteht – erhält der ersuchende Staat die Möglichkeit, allfällige von Steuerpflichtigen zu Unrecht nicht entrichtete Steuern nachzufordern.

4.3.3 Was die verbleibende zweite Voraussetzung betrifft, so muss das Amtshilfeersuchen das anwendbare Steuerrecht und die Motive darlegen, die es erlauben, davon auszugehen, dass die vom Ersuchen betroffenen Steuerpflichtigen ihre steuerlichen Verpflichtungen nicht erfüllt haben. Das hier streitbetroffene Amtshilfeersuchen der Niederlande bezeichnet unbestrittenermassen das anwendbare Steuerrecht. Fraglich und zu prüfen bleibt, ob auch hinreichende Motive für die Annahme von Steuerpflichtverletzungen genannt werden.

4.3.3.1 Gemäss der Rechtsprechung müssen für die Annahme einer Missachtung steuerrechtlicher Verpflichtungen konkrete Anhaltspunkte bzw. Verdachtsmomente vorliegen, wobei sich diese nicht auf die einzelnen Individuen beziehen, wohl aber in allgemeiner Weise auf die Personen in dieser Gruppe. Je nach den Umständen kann auch die Art und Weise, wie der ersuchende Staat Kenntnis von der Liste erlangt hat, ein Indiz dafür sein, dass die Kontoinhaber ihre steuerrechtlichen Verpflichtungen nicht eingehalten haben (Urteil des BGer 2C_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 5.2). Solche hinreichenden Anhaltspunkte hat das Bundesgericht namentlich in folgenden zwei Fallkonstellationen bejaht:

Im einen Fall basierte das Amtshilfeverfahren auf einem Listenersuchen Frankreichs. Dabei wurden die dem Ersuchen zugrundeliegenden Daten (im Urteil bezeichnet als Listen A, B und C) anlässlich einer von der Staatsanwaltschaft Bochum durchgeführten Hausdurchsuchung bei einer deutschen Gruppengesellschaft der B._____ im Mai 2012 und im Juli 2013 gefunden. Das Bundesgericht erwog, dass erste Überprüfungen der ersuchenden Behörde hinsichtlich der Liste A, welche die Namen von 1'130 Personen auswies, gezeigt hätten, dass die betroffenen Steuerpflichtigen ihr Konto entweder nicht deklariert oder bereits zu einem früheren Zeitpunkt regulisiert gehabt hätten. Es erachtete eine Verbindung zwischen der Liste A und den Listen B (betreffend Jahr 2006) und C (betreffend Jahr 2008) als gegeben, wobei die Listen B und C zwar keine Namen enthielten aber einen Domizilcode, der auf eine Ansässigkeit in Frankreich hindeutete. Das Gericht hob hervor, dass gegen die Bank ein Strafverfahren in Frankreich eingeleitet worden sei und ihr der Aufbau eines Steuerfluchtsystems zur Last gelegt werde. Es kam zum Schluss, dass diese Anhaltspunkte zusammen betrachtet einen hinreichenden Verdacht auf steuerrechtswidriges Verhalten der mittels Banknummern identifizierten Personen der Listen B und C begründeten. Weiter wertete es den Umstand, dass die Listen B und C bei einer Hausdurchsuchung im Rahmen einer Strafuntersuchung in Deutschland gefunden wurden, als zusätzliches Indiz für ein steuerrechtswidriges Verhalten (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.2.5 f.).

Im anderen Fall lag dem Verfahren ein Amtshilfeersuchen aus Deutschland zugrunde, welches die betroffene Person mittels einer Kontonummer identifizierte. Das Bundesgericht wertete die Tatsache, dass die ersuchende Behörde die Kontonummer kenne und wisse, dass darauf ein hoher Geldbetrag liegt, für sich allein genommen noch nicht als Indiz dafür, dass dieser Geldbetrag nicht oder nicht ordnungsgemäss versteuert wurde. Als ausschlaggebend erachtete es vielmehr, dass gemäss der Schilderung der

ersuchenden Behörde durch einen «Zufallsfund» (anlässlich einer Durchsuchung der Geschäftsräume einer Bank mit Sitz in Frankfurt) Listen mit Kundendaten in Form von Kundenstamnummern, Alter, Domizil und Einlagehöhe in einer verborgenen Datei auf dem Personal Computer einer Mitarbeiterin gesichert werden konnten. Der Umstand, dass diese Daten nicht regulär im Systembackup der Bank vorhanden waren, wertete es als Indiz dafür, dass die betreffenden Konten möglicherweise verdeckt geführt werden sollten und allenfalls nicht gesetzeskonform deklariert worden waren. Dieses Indiz in Kombination mit den übrigen Umständen (Ermittlungsverfahren bei der Bank mit anschliessender Beschlagnahmung der Daten sowie die hohe Summe auf dem betreffenden Konto) stellt gemäss Bundesgericht einen konkreten Hinweis auf Unregelmässigkeiten dar. Das Bundesgericht verneinte im Ergebnis eine unzulässige Beweisausforschung (Urteil des BGer 2C_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 5, insbes. E. 5.3.1).

4.3.3.2 Wie im oben erwähnten, bereits gerichtlich beurteilten Listenersuchen Frankreichs stützt sich auch das vorliegende Amtshilfeersuchen auf (von den deutschen Behörden zur Verfügung gestellte) Listen mit Banknummern und Vermögensdaten der Jahre 2006 und 2008, die anlässlich einer Hausdurchsuchung der deutschen Strafverfolgungsbehörden bei einer Niederlassung der B._____ in Frankfurt aufgefunden wurden. Mit anderen Worten basieren das vorliegende Listenersuchen der Niederlande und das erwähnte Listenersuchen Frankreichs auf Daten derselben Quelle. Es ist zwischenzeitlich gerichtsnotorisch, dass sich diese «Listen» – wie betreffend das oben zitierte Urteil 2C_695/2017 vom 29. Oktober 2018 ausgeführt – mutmasslich auf einer verborgenen Datei auf dem PC einer Bankmitarbeiterin befanden (siehe Urteil des BVGer A-1534/2018 vom 3. August 2020 E. 3.6; Beschlüsse des Bundesstrafgerichts BB.2019.61 und BB.2019.63 vom 20. November 2019). Weiter fand die spontane Übermittlung der erwähnten «Listen» von Deutschland nach den Niederlanden – wie sich aus dem Ersuchen ergibt – gestützt auf die europäische Richtlinie 2011/16 vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. L 64/1 vom 11. März 2011) statt. Ein solch spontaner Informationsaustausch ist u. a. vorgesehen, wenn die zuständige Behörde eines Mitgliedstaats Gründe für die Vermutung einer Steuerverkürzung im anderen Mitgliedstaat hat (s. Abschn. II Art. 9 Abs. 1 Bst. a der Richtlinie 2011/16).

Der Bezug zu den Niederlanden wird vorliegend über die in der Liste erwähnten Domizilcodes hergestellt. Gemäss Amtshilfeersuchen führte ein Abgleich der auf der Liste enthaltenen bankinternen Nummern und Kundenstamnummern mit den eingereichten Einkommenssteuererklärungen, diversen Selbstanzeigen und amtshilfeweise offengelegten Daten zu 434 nicht deklarierten Konti. Dies zeigt, dass sich zumindest in diesen Fällen der Domizilcode als korrekt erwiesen hat. Sodann wurde der Domizilcode auch bereits beim französischen Listenersuchen, das auf Daten derselben Quelle beruhte, als genügend erachtet (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.2.6 f.; Urteil des BVGer A-1562/2018 vom 3. August 2020 E. 4.2). Gemäss Angaben der ersuchenden Behörde belaufen sich die in der «Liste» ausgewiesenen Vermögenswerte auf [mehrere] Milliarden Schweizer Franken und stellen damit eine erhebliche Summe dar.

Wie bereits erwähnt, genügt es nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung für die Vermutung von Steuerpflichtverletzungen, dass die dem Amtshilfeersuchen zugrundeliegenden Daten nicht regulär im Systembackup der Bank vorhanden waren, ein Ermittlungsverfahren bei der Bank mit anschliessender Beschlagnahme der Daten sowie eine hohe Summe von Vermögenswerten betroffen sind. Dies deckt sich mit der vorliegenden Ausgangslage und es kommt hinzu, dass die vorliegenden Daten aus derselben Quelle stammen, die auch dem vom Bundesgericht als zulässig qualifizierten Listenersuchen Frankreichs zugrunde lag. Vor diesem Hintergrund ist auch im hier zu beurteilenden Fall das Vorliegen hinreichend konkreter Anhaltspunkte für ein steuerrechtswidriges Verhalten der betroffenen Personen – und damit des Beschwerdeführers – im hier streitbetroffenen Amtshilfeersuchen des BD zu bejahen. Eine verbotene «fishing expedition», welche ein Nichteintreten auf das Amtshilfeersuchen nach sich ziehen müsste, liegt insoweit nicht vor.

4.4

4.4.1 Der Beschwerdeführer erachtet indessen die Voraussetzungen für die Gewährung von Amtshilfe im vorliegenden Fall dennoch als nicht erfüllt. Insbesondere enthalte das vorliegende Amtshilfeersuchen keinerlei Hinweise darauf, inwiefern spezifisch gegen ihn (den Beschwerdeführer) ein konkreter Verdacht bestehen solle, wonach er seinen steuerlichen Pflichten nicht nachgekommen sei. Die niederländische Steuerbehörde begnüge sich mit pseudo-statistischen Nachweisen, die zudem in keiner Weise belegt würden. Ausserdem werden nach Ansicht des Beschwerdeführers Selbstanzeigen nur von Personen gemacht, welche über nicht versteuerte Konti verfügen. Sinngemäss wendet der Beschwerdeführer damit ein, dass

die aufgrund der Statistik gezogenen Schlüsse irreführend seien, weil die Grundannahmen einseitig seien. Nur für einen Bruchteil der auf der besagten Liste aufgeführten Konti bestehe zudem nachweislich eine Steuerpflicht in den Niederlanden, weshalb aus dem Ländercode keine Rückschlüsse auf die Steuerpflicht der übrigen Kontoinhaber gezogen werden dürfen. Die Hausdurchsuchung der Staatsanwaltschaft Bochum im Mai 2012 und Juli 2013 bei der B. _____ in Deutschland habe einzig dazu gedient, deutsche Steuersünder zu ertappen, nicht aber Inhaber von regulären Konti bei der B. _____ in der Schweiz. Sinngemäss wendet der Beschwerdeführer damit wohl ein, die gefundenen Daten seien nicht verwertbar. Weiter führt der Beschwerdeführer aus, es seien dem niederländischen Ersuchen auch keine weiteren Anhaltspunkte zu entnehmen, die auf eine Verletzung der Steuerpflicht in den Niederlanden durch ihn schliessen lassen würden, weshalb letztlich eine «fishing expedition» vorliege und auf das besagte Amtshilfeersuchen demzufolge nicht einzutreten sei.

4.4.2 Den Ausführungen des Beschwerdeführers kann nicht gefolgt werden: Rechtsprechungsgemäss ist für die Zulässigkeit eines Listenersuchens ein globaler Verdacht für eine Steuerhinterziehung ausreichend (vgl. E. 4.3.3.1). Die niederländischen Behörden haben aufgrund eines Datenabgleichs, der ihnen von den deutschen Behörden amtshilfeweise übermittelten Daten mit ihnen bereits bekannten Daten, einen ansehnlichen Prozentsatz unsteuerter Bankkonti festgestellt. Hierbei ist unerheblich, woher die bereits bekannten Daten stammen, insbesondere ob sie aus einer ordentlichen Steuerdeklaration oder einer Selbstanzeige stammen. Die ersuchende Behörde gibt in ihrem Gesuch vom 21. Februar 2017 ausdrücklich an, welche Untersuchungshandlungen sie vorgenommen hat, um die anonymen Konti den Steuerpflichtigen zuzuweisen, insbesondere dass sie die Daten mit den eingereichten Steuerdeklarationen abgeglichen habe. Zu Recht erachtet die Vorinstanz bei dieser Sachlage einen Globalverdacht als gegeben an, wonach auch die übrigen anonymen Konti bzw. deren Erträge dem niederländischen Fiskus verheimlicht und infolgedessen Steuern vorenthalten worden sein könnten. Darüberhinausgehende konkrete Anhaltspunkte mit Bezug auf den Beschwerdeführer – der im Zeitpunkt der Einreichung des Ersuchens ohnehin noch unbekannt ist – sind nicht verlangt. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips hat der ersuchte Staat grundsätzlich auch auf die vom ersuchenden Staat gemachten Angaben abzustellen (vgl. E. 3.5.1). Ein belegmässiger Nachweis für dessen Ausführungen – wie das der Beschwerdeführer fordert – ist nicht notwendig. Die Vorinstanz hat damit die Voraussetzungen für Listenersuchen zu Recht als erfüllt betrachtet.

4.5

4.5.1 Der Beschwerdeführer moniert ferner, die Daten, welche zum vorliegenden Amtshilfeersuchen Anlass gaben, mithin die besagten Listen, seien durch strafbare Handlungen erlangt worden und Art. 2 Abs. 1 des Bundesbeschlusses vom 17. Juni 2011 über die Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden (AS 2011 4965) schliesse die Amtshilfe für Gesuche explizit aus, welche auf illegal beschafften Daten beruhen. Vorliegend habe einerseits eine B._____-Angestellte kundenspezifische Daten auf dem privaten Laufwerk ihres Computers abgespeichert, was möglicherweise eine vorsätzliche, zumindest aber eine fahrlässige Verletzung des Tatbestandes von Art. 47 Abs. 2 des Bankengesetzes vom 8. November 1934 (BankG, SR 952.0) darstelle. Diese Liste habe die Mitarbeiterin bei ihrem Arbeitsortswchsel von der Schweiz nach Deutschland – entgegen ihrer Zusicherung gegenüber dem bisherigen Arbeitgeber – unvollständig gelöscht. Es sei auch weder nachvollziehbar, weshalb ihr bisheriger Vorgesetzter überhaupt eine Zustimmung zur eingeschränkten Datenübertragung erteilt habe, noch weshalb er die verlangte Löschung nicht eingehender geprüft habe. Damit macht der Beschwerdeführer letztlich geltend, das niederländische Amtshilfeersuchen verstosse gegen das völkerrechtliche Vertrauensprinzip.

4.5.2 In diesem Punkt ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass gemäss der Rechtsprechung keine Verletzung von Treu und Glauben gegeben ist, wenn der Kausalzusammenhang zwischen einer allfälligen Straftat und einem Amtshilfeersuchen unterbrochen ist (Urteile des BVGer A-3047/2020 vom 29. März 2021 E. 5.2.3.2, in anderer Konstellation: A-1534/2018 vom 3. August 2020 E. 3.6; vgl. E. 3.6). Im vorliegenden Fall wäre der Kausalzusammenhang zwischen einer allfälligen Straftat der Bankmitarbeiterin oder ihrem Vorgesetzten und dem niederländischen Amtshilfeersuchen ohnehin unterbrochen, weil Deutschland die Daten im Rahmen einer spontanen Amtshilfe übermittelt hat. So braucht nicht weiter geprüft zu werden, ob die Mitarbeitenden der Bank tatsächlich eine Straftat begangen haben. An dieser Stelle kann immerhin festgehalten werden, dass im Zusammenhang mit den anlässlich der Hausdurchsuchung gefundenen Listen sowohl die Bundesanwaltschaft als auch die Beschwerdeinstanz eine vorsätzliche Verletzung des Bankkundenheimnisses verneint haben (siehe Beschlüsse des Bundesstrafgerichts BB.219.61 und BB.2019.63 je vom 20. November 2019, mit welchen die Einstellungsverfügungen der Bundesanwaltschaft bestätigt wurden, publiziert unter: www.bstger.ch/Rechtsprechung/Entscheidungdatenbank/

Datum, eingesehen am 15. Februar 2022). Es erübrigt sich daher auch, die vom Beschwerdeführer gewünschten Verfahrensakten des Bundesstrafgerichts beizuziehen (vgl. E. 2.3.2). Die niederländische Steuerbehörde hat zudem gegenüber der Schweiz keine Zusicherung abgegeben, wonach sie die von Deutschland erhaltenen Daten nicht verwenden werde. Die Vorinstanz hatte somit keinen Anlass, das völkerrechtliche Vertrauensprinzip in Frage zu stellen (vgl. E. 3.5.1). Damit erübrigt es sich folglich auch, insoweit auf die Frage nach einer allfälligen Verletzung des Ordre public einzugehen.

4.6 Der Beschwerdeführer wendet sodann ein, dass er nicht in den Niederlanden ansässig sei, weshalb die niederländische Behörde gegen ihn kein Amtshilfeersuchen anstrengen dürfe. Auf das vorliegende Amtshilfeersuchen sei daher nicht einzutreten, weil insoweit eine «fishing expedition» vorliege.

Das vorliegende Amtshilfeersuchen beruht auf Daten, die auf zwei anlässlich einer Hausdurchsuchung in Deutschland aufgefundenen Listen beruhen, die einen Domizilcode enthielten. Rechtsprechungsgemäss genügt der in der besagten Liste aufgeführte Domizilcode als hinreichender Anhaltspunkt für eine Steuerpflicht im fraglichen Land (E. 4.3.3.2). Zusätzliche Anhaltspunkte sind nicht erforderlich. Diese Rechtsprechung – welche sich auf das französische Listenersuchen 2016 bezieht – kann auch auf das auf dem gleichen Sachverhalt beruhende Listenersuchen der niederländischen Steuerbehörden angewendet werden, welches im Jahre 2017 gestellt wurde.

Ergänzend ist anzumerken, dass die Frage der Ansässigkeit nicht im vorliegenden Amtshilfeverfahren zu klären ist (vgl. auch Urteil des BGer 2C_289/2015 vom 5. April 2016 E. 3.3 ff.). Eine «fishing expedition» liegt demzufolge – entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers – nicht vor.

4.7 Der Beschwerdeführer rügt ferner, die ersuchende Behörde habe das Subsidiaritätsprinzip nicht eingehalten, indem sie darauf verzichtet habe, die anonymen Bankkonti auf der besagten Liste mit den Kontennummern aller in den Niederlanden Steuerpflichtigen abzugleichen.

Dieser Vorwurf steht jedoch nur entfernt im Zusammenhang mit dem Subsidiaritätsprinzip, welches sich im Kern mit den konkreten Handlungen befasst, die zur Klärung des steuerlich relevanten Sachverhalts führen.

Mit Bezug auf die konkreten Handlungen der niederländischen Steuerbehörden zur Ermittlung eines Globalverdachts hält das Bundesverwaltungsgericht Folgendes fest: Die ersuchende Behörde hat in ihrem Listenersuchen vom 21. Februar 2017 ausdrücklich angegeben, welche Untersuchungshandlungen sie vorgenommen hat. Insbesondere hat sie die aus Deutschland erhaltenen Daten mit den abgegebenen Einkommenssteuererklärungen abgeglichen. Selbst wenn sie hierbei nicht alle Steuererklärungen ihres Hoheitsgebietes in die Abklärungen mit einbezogen haben sollte, wäre dies nicht zu beanstanden. Denn die vollständige Abgleichung der als illegal vermuteten Konti mit den Steuerdeklarationen aller Steuerpflichtigen eines Landes durch die ersuchende Behörde beschert auch im Zeitalter der Digitalisierung einen beträchtlichen Aufwand, der kaum noch als verhältnismässig betrachtet werden könnte. Dies muss jedenfalls insoweit gelten, als bereits durchgeführte Abklärungen ergeben haben, dass eine grössere Anzahl der Konti nicht ordnungsgemäss deklariert worden ist. Soweit der Beschwerdeführer damit eine Verletzung des Subsidiariätsprinzips rügt, geht seine Rüge demzufolge fehl (E. 3.3.1 f.).

4.8

4.8.1 Der Beschwerdeführer moniert ferner sinngemäss, dass die deutschen Steuerbehörden lediglich gegen deutsche Steuerpflichtige ermittelt hätten, weshalb die hierbei gefundenen Daten nicht als Grundlage für ein Amtshilfeersuchen der niederländischen Behörden gegen in den Niederlanden steuerpflichtige Personen dienen dürften. Das unrechtmässige Beschaffen von Informationen zwecks steuerrechtlicher Verfolgung stelle einen schweren Mangel im ausländischen Verfahren dar und verletze somit den schweizerischen Ordre public.

4.8.2 Soweit er geltend machen wollte, es handle sich bei den gefundenen Listen um sog. personelle Zufallsfunde, die nicht verwertbar seien, geht sein Einwand ebenfalls fehl. Die Listen B und C wurden im Rahmen eines deutschen Strafverfahrens, mithin im Rahmen einer Hausdurchsuchung bei einer Bank in Deutschland gefunden. Ob diese Informationen im Rahmen eines niederländischen Steuererhebungs- oder eines Steuerstraftverfahrens nach niederländischem Recht verwertbar wären, ist grundsätzlich im niederländischen Verfahren zu prüfen. Denn gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind die strafrechtlichen Garantien namentlich von Art. 6 EMRK im Amtshilfeverfahren nicht anwendbar (BGE 139 II 404 E. 6).

4.8.3 Der Beschwerdeführer rügt unter Hinweis auf Art. 26 Abs. 3 Bst. c DBA CH-NL und Art. 2 des Rechtshilfegesetzes vom 20. März 1981 (IRSG,

SR 351.1) einen Verstoß gegen den schweizerischen *Ordre public*. Soweit er sich in diesem Zusammenhang auf das Beweisverwertungsverbot berufen wollte, 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. Diese Frage kann indessen vorliegend offenbleiben, zumal der Beschwerdeführer weder geltend macht noch belegt, dass ein solcher Einwand im niederländischen Steuerveranlagungsverfahren oder einem allfälligen Steuerstrafverfahren ihn betreffend weder vorgebracht werden könnte noch ihm auf krasse Weise (vgl. E. 3.7.2) im ausländischen Verfahren ein ausreichender Rechtsschutz vorenthalten würde.

4.9

4.9.1 Der Beschwerdeführer erachtet sodann den schweizerischen *Ordre public* dadurch als verletzt, weil für die amtshilfweise Übermittlung seiner Daten sowohl an einer rechtlichen Grundlage als auch am öffentlichen Interesse und der Verhältnismässigkeit fehle, insbesondere, weil während des gesamten vorliegend relevanten Zeitraums zwischen der Schweiz und der Europäischen Union und damit auch den Niederlanden das EU-Zinsbesteuerungsabkommen in Kraft gewesen sei. Hierzu führt er aus, das EU-Zinsbesteuerungsabkommen habe vorgesehen, dass Schweizer Banken auf Gelder von niederländischen Kunden, welche anonym bleiben wollten, eine pauschale Steuer einbehalten und in der Folge an die Niederlande abführen würden und die Schweiz Amtshilfe einzig bei Steuerbetrug leiste. Mit dem vorliegenden Amtshilfeersuchen werde das fragliche Abkommen umgangen.

4.9.2 Die Vorinstanz hat Informationen zu Konti, die der niederländischen Behörde gestützt auf das EU-Zinsbesteuerungsabkommen und auch den AIA (vgl. Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen [SR 0.652.1; nachfolgend: MAC oder MAAC, in Kraft ab 1. Januar 2017]) bereits offengelegt worden sind, in Anwendung des Subsidiaritätsprinzips ausdrücklich von der Amtshilfe ausgenommen (vgl. Sachverhalt B.h und B.j). Der BD hat sich damit einverstanden erklärt (vgl. Schreiben des BD vom 10. Februar 2020). Damit erweisen sich die Befürchtungen des Beschwerdeführers als unbegründet. Der Beschwerdeführer macht denn auch weder geltend, dass seine zur Übermittlung vorgesehenen Daten bereits gestützt auf das EU-Zinsbesteuerungsabkommen den niederländischen Steuerbehörden übermittelt worden seien, noch dass ihm gegenüber ein Steuerrückbehalt erfolgt sei (zur Konzeption des

Steuerrückbehalts gemäss EU-Zinsbesteuerungsabkommen siehe: ROBERT WALDBURGER, Abgeltungssteuern im Konflikt mit dem EU-Zinsbesteuerungsabkommen in: IFF Forum für Steuerrecht, 2012, S. 169-180, S. 170). Infolgedessen braucht die Frage des Abkommensvorrangs nicht näher erörtert zu werden.

4.10

4.10.1 Das vorliegende Ersuchen verletze auch das Recht auf Achtung seiner Privatsphäre und sein Recht auf informationelle Selbstbestimmung gemäss Art. 13 BV, Art. 8 EMRK und Art. 17 des Internationalen Paktes vom 16. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte (SR 0.103.2; UNO-Pakt II) sowie Art. 28 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210).

4.10.2 Das Bundesverwaltungsgericht hat im vorliegenden Entscheid bereits zur strafrechtlichen Relevanz der von Deutschland erhobenen Daten Stellung genommen und für das vorliegende Listenersuchen eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glaubens verneint (vgl. E. 4.5). Weiter ist auch bereits bundesgerichtlich entschieden worden, dass Amtshilfeersuchen zulässig sind, die auf Informationen beruhen, die die deutschen Straf- und Steuerbehörden gestützt auf die EU-Richtlinie 2011/16 an den französischen Staat übermittelt haben (Urteil des BGer 2C_898/2021 vom 24. November 2021 E. 5.1). Ist aber die amtshilfeweise Übermittlung der fraglichen Daten auf Ersuchen der französischen Steuerbehörden zulässig, so kann die amtshilfeweise Übermittlung gleichartiger Daten an die niederländische Behörde dem schweizerischen Ordre public nicht entgegenstehen. Dies muss auch dann gelten, wenn es sich hierbei um spontane Amtshilfe handelte, zumal auch die Schweiz völkerrechtliche Verträge unterzeichnet hat, die die spontane Amtshilfe ermöglichen.

Ob die nämlichen Überlegungen auch für den Schutz der Privatsphäre nach Art. 28 ZGB Geltung haben, kann vorliegend offenbleiben. Denn der Persönlichkeitsschutz gemäss Art. 28 ZGB beschränkt sich auf ein Rechtsverhältnis, das dem Privatrecht unterliegt (Urteil des BGer 5A_758/2020 vom 3. August 2021 E. 1.3 m.Hw.). Die amtshilfeweise Weitergabe der Daten des Beschwerdeführers beschlägt demgegenüber das Rechtsverhältnis des Beschwerdeführers mit der ersuchten staatlichen Behörde bzw. zum Staat.

4.11

4.11.1 Der Beschwerdeführer beruft sich sodann auf das Datenschutzgesetz vom 19. Juni 1992 (DSG, SR 235.1). Die Übermittlung der besagten Exelliste von der Schweiz nach Deutschland und von dort aus an weitere Datenbearbeiter verletze das Datenschutzgesetz, denn weder habe er (der Beschwerdeführer) eine Einwilligung zur Übermittlung seiner Daten erteilt, noch kenne das Datenschutzrecht ein sog. Konzernprivileg.

4.11.2 Der datenschutzrechtliche Aspekt wurde bereits in anderen, ähnlichen Verfahren vorgebracht und höchstrichterlich beurteilt. Das Bundesgericht hat die Anwendung der datenschutzrechtlichen Bestimmungen nach DSG im internationalen Amtshilfeverfahren in Steuersachen grundsätzlich bejaht (Urteil des BGer 2C_726/2018 vom 14. Oktober 2019 E. 3.3). Jedoch werden die Vorschriften des DSG verdrängt, soweit das anwendbare DBA sowie das StAhiG und die StAhiV selbst datenschutzrechtliche Bestimmungen enthalten (Vorrang des Völkerrechts sowie des Spezialgesetzes; BGE 147 II 13 E. 3.4.2; Urteile des BGer 2C_726/2018 vom 14. Oktober 2019 E. 3.3, 2C_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 4.2 und 4.4; betreffend Dritte: BGE 146 I 172 E. 7.2 und 7.4). Denn insoweit ist die erforderliche Abwägung der Interessen des ersuchenden Staats an der Klärung der steuerlichen Verhältnisse gegenüber den Geheimhaltungsinteressen eines Steuerpflichtigen bereits erfolgt.

Eine solche Spezialbestimmung ist mit Art. 26 DBA CH-NL gegeben und geht insoweit auch den Bestimmungen des DSG vor.

4.12 Abschliessend ist zu prüfen, ob die weiteren Voraussetzungen für die Leistung von Amtshilfe erfüllt sind.

4.12.1 Der Beschwerdeführer ist der Meinung, die von der ersuchenden Behörde verlangten Informationen seien nicht voraussichtlich erheblich.

Soweit er geltend machen wollte, die Informationen seien mangels seiner Ansässigkeit in den Niederlanden irrelevant, so ist auf das vorstehend gesagte zu verweisen (siehe E. 4.6).

Weder mit Bezug auf den von der ersuchenden Behörde verlangten Namen, die Adresse und das Geburtsdatum des gesuchten Kontoinhabers, noch mit Bezug auf die verlangten Kontenstände kann ernstlich gesagt werden, diese Informationen seien für die Steuerveranlagung irrelevant. Andere Angaben sind vorliegend nicht zur Übermittlung vorgesehen wie dem zu übersendenden Dokument XML-out zu entnehmen ist.

4.12.2 Soweit der Beschwerdeführer geltend machen wollte, die ersuchten Auskünfte würden bereits verjährte Steuerperioden betreffen, wäre seine Rüge ebenfalls nicht zu hören. Zum einen hat die Vorinstanz mit Schreiben vom 16. Januar 2020 – und damit während des laufenden Amtshilfeverfahrens – die ersuchende Behörde um weitere Angaben zur Frage der Verjährung ersucht. Zum andern hat sich der BD im Amtshilfeersuchen vom 21. Februar 2017 und im Schreiben vom 10. Februar 2020 dahingehend geäußert, dass die Befugnis zum Erlass eines Nachforderungsbescheids 12 Jahre nach Entstehung der Steuerschuld erlösche bzw. die Verjährung nach 12 Jahren eintrete. Damit sind vorliegend keine Anhaltspunkte für die Verjährung ersichtlich. Schliesslich hat das Bundesgericht in BGE 144 II 206 E. 4.3 entschieden, dass die Frage der Verjährung das landesinterne Recht des ersuchenden Staates betreffe und daher vom ersuchten Staat nicht zu prüfen sei (vgl. dazu auch Urteil des BGer 2C_800/ vom 7. Oktober 2021 E. 6.3).

4.13 Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen ist.

5.

5.1 Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.- festzulegen (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 gleicher Höhe ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

5.2 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).

6.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (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 Sinne 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.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an den Beschwerdeführer und die Vorinstanz.

Die Rechtsmittelbelehrung befindet sich auf der nächsten Seite.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Monique Schnell Luchsinger

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: