Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 276/2016

Urteil vom 12. September 2016

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Stadelmann,
Gerichtsschreiberin Fuchs.

Verfahrensbeteiligte
Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Beschwerdeführerin,

gegen

A._____,
vertreten durch Rechtsanwälte lic. iur. LL.M. Michael Barrot und lic. iur. Luciano Schmid.

Gegenstand
Amtshilfe (DBA CH-NL),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundes-verwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 21. März 2016.

Sachverhalt:

A.
Am 23. Juli 2015 reichte der zuständige Dienst der niederländischen Steuerbehörde (Belastingdienst; nachfolgend: BD) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ein Amtshilfegesuch ein. Das Ersuchen betraf dem BD namentlich nicht bekannte natürliche Personen, die im Zeitraum vom 1. Februar 2013 bis 31. Dezember 2014 folgende Kriterien erfüllt haben:
a) Die Person war Kontoinhaber/in eines oder mehrerer Konten bei der UBS Switzerland AG (vormals UBS AG);

b) Der/die Kontoinhaber/in verfügte (gemäss bankinterner Dokumentation) über eine Domiziladresse in den Niederlanden;

c) Die UBS Switzerland AG hat dem/der Kontoinhaber/in ein Schreiben gesandt, mit welchem diese/r über die anstehende Kündigung der Geschäftsbeziehung orientiert wurde, sollte der/die Kontoinhaber/in nicht innert Frist das Formular "EU-Zinsbesteuerung - Ermächtigung zur freiwilligen Offenlegung" unterzeichnet zurücksenden oder der Bank seine/ihre Steuerkonformität auf andere Art und Weise belegen;

d) Der/die Kontoinhaber/in hat der UBS Switzerland AG trotz Versand des vorgenannten Schreibens keinen der Bank genügenden Nachweis über die Steuerkonformität erbracht.

Davon ausgenommen waren Konten, die bestimmte weitere, im Gesuch genannte Kriterien erfüllten. Der BD verlangte mit 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.
Mit Verfügung vom 3. August 2015 forderte die ESTV die UBS Switzerland AG auf, alle unter das Amtshilfeersuchen fallenden Personen zu identifizieren, ihr die vom BD verlangten Informationen zu übermitteln und die beschwerdeberechtigten Personen mit Wohnsitz im Ausland mittels des beigelegten Schreibens über das Amtshilfeverfahren zu informieren.
Die UBS Switzerland AG reichte der ESTV fristgerecht verschiedene Dokumente ein. Danach ist unter anderem A._____ eine unter das Ersuchen des BD fallende Person. Die UBS Switzerland AG wies nach, dass sie diesem das Informationsschreiben am 17. September 2015 versendet hat.

C.
Am 22. September 2015 veröffentlichte die ESTV im Bundesblatt eine Mitteilung über das Amtshilfegesuch mit den darin genannten Kriterien zur Identifikation der unter das Ersuchen fallenden Personen (BBl 2015 6938 f.). In der Mitteilung forderte sie die vom Amtshilfeersuchen betroffenen Personen mit Wohnsitz im Ausland auf, eine Zustelladresse in der Schweiz anzugeben. Ferner kündigte sie an, eine Schlussverfügung gegenüber den betroffenen Personen zu eröffnen, die nicht schriftlich der Übermittlung der im Amtshilfegesuch verlangten Informationen an die ersuchende Behörde im Rahmen des sog. vereinfachten Verfahrens nach Art. 16 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 651.1) zustimmten.

D.
Mit Schlussverfügung vom 25. November 2015 ordnete die ESTV an, dem BD sei betreffend A._____ Amtshilfe zu leisten (Dispositiv-Ziff. 1). In Dispositiv-Ziff. 2 listete die ESTV die dem BD zu übermittelnden Informationen auf. Ferner hielt sie fest, sie werde den BD darauf hinweisen, dass die genannten Informationen nur im Verfahren gegen A._____ für den im Ersuchen vom 23. Juli 2015 genannten Sachverhalt verwertet werden dürften (Dispositiv-Ziff. 3 Bst. a), und die erhaltenen Informationen, wie die aufgrund des Rechts der Niederlande beschafften Informationen, geheim zu halten seien (Dispositiv-Ziff. 3 Bst. b).
Dagegen erhob A._____ am 24. Dezember 2015 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Dieses hat die Beschwerde mit Urteil vom 21. März 2016 gutgeheissen und die Schlussverfügung der ESTV aufgehoben. Dementsprechend wurde angeordnet, es sei keine Amtshilfe betreffend A._____ zu leisten.

E.
Die ESTV erhebt am 31. März 2016 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht mit den Anträgen, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Schlussverfügung vom 25. November 2015 zu bestätigen. Eventualiter sei die Sache an das Bundesverwaltungsgericht zurückzuweisen.
A._____ beantragt die Abweisung der Beschwerde. Eventualiter sei die Sache an das Bundesverwaltungsgericht zurückzuweisen. Das Bundesverwaltungsgericht verzichtet auf eine Vernehmlassung. Die ESTV hat auf eine Replik verzichtet.

F.
Das Bundesgericht hat die Angelegenheit am 12. September 2016 öffentlich beraten.

Erwägungen:

1.

1.1. Das Amtshilfeersuchen vom 23. Juli 2015 stützt sich 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). Das Verfahren richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz (vgl. Art. 24 StAhiG e contrario).

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 besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a BGG). Die beschwerdeführende Partei hat in der Begründung darzulegen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist, es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342 mit Hinweisen). 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 höchstrichterlichen 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 Hinweisen).

1.3.2. Die Beschwerdeführerin nennt als Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung die Frage, ob Gruppenersuchen gemäss OECD-Standard und den Bestimmungen der schweizerischen Steueramtshilfegesetzgebung (Steueramtshilfegesetz und Steueramtshilfeverordnung), wie sie sie verstehe, in den Anwendungsbereich des schweizerisch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommens fielen oder nicht. Insbesondere stelle sich die Frage, ob die Vorinstanz die Definition des Instituts Gruppenersuchen rechtlich korrekt gewürdigt habe und zu Recht zum Schluss gelangt sei, dass das Protokoll zum DBA CH-NL Gruppenersuchen nicht zulasse.

1.3.3. Die aufgeworfene Rechtsfrage ist von grundsätzlicher Bedeutung: Beim vorliegenden Gruppenersuchen handelt es sich der Beschwerdeführerin zufolge um das erste seiner Art unter einem revidierten Doppelbesteuerungsabkommen gemäss OECD-Standard. Die Frage ist somit erstmals zu klären. Zudem ist ein weiteres Gruppenersuchen unter dem DBA CH-NL bereits hängig und die Frage wird sich auch bei weiteren teilrevidierten bzw. nach OECD-Musterabkommen (nachfolgend auch: OECD-MA) abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen stellen können. Angesichts ihres Gewichts erscheint eine höchstrichterliche Klärung durch das Bundesgericht als angebracht. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist somit zulässig.

1.4. Die ESTV ist gemäss Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 und Art. 12 f. der Organisationsverordnung vom 17. Februar 2010 für das Eidgenössische Finanzdepartement (OV-EFD; SR 172.215.1) zur Beschwerdeführung berechtigt (Behördenbeschwerde, vgl. BGE 136 II 359 E. 1.2 S. 362).

1.5. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 42 BGG und Art. 100 Abs. 2 lit. b BGG) ist einzutreten. Die Beschwerde ist im ordentlichen Verfahren und gemäss Art. 20 Abs. 2 BGG in Beset-

zung mit fünf Richterpersonen zu beurteilen (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 411).

2.

2.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden (BGE 139 II 404 E. 3 S. 415).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2 S. 117). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Dieses Recht steht auch Beschwerdegegnern zu.

3.

3.1. Anlass des vorliegenden Verfahrens bildet das Amtshilfeersuchen des niederländischen BD vom 23. Juli 2015. Der BD ersuchte damit um Informationen bezüglich ihm namentlich nicht bekannter Personen, die im Zeitraum vom 1. Februar 2013 bis 31. Dezember 2014 Inhaberinnen eines oder mehrerer Konten bei der UBS Switzerland AG waren und in diesem Zeitraum bestimmte Kriterien erfüllten. Nachdem die ESTV in ihrer Schlussverfügung noch zum Ergebnis gekommen war, es sei Amtshilfe zu leisten, verweigerte das Bundesverwaltungsgericht diese. Es kam zum Schluss, dass nach Art. 26 DBA CH-NL bzw. gemäss dem Protokoll zum DBA CH-NL Amtshilfe bei Gruppenersuchen ohne Namensnennung seitens der Niederlanden nicht zulässig sei und auch die innerstaatliche Steueramtshilfegesetzgebung nicht als Grundlage für eine solche herangezogen werden könne.
Das Bundesverwaltungsgericht begründet seine Auffassung insbesondere damit, Art. 26 DBA CH-NL enthalte zwar keine detaillierte Aufzählung der in einem Amtshilfegesuch erforderlichen Angaben. Dagegen verlange Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA CH-NL - in allen drei massgebenden Fassungen in französischer, niederländischer und englischer Sprache übereinstimmend - nach ihrem klaren Wortlaut als inhaltliche Anforderung an das Amtshilfegesuch zwingend den Namen der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person (en). Der Wortlaut dieser Regelung gebe keinen Auslegungsspielraum. Da mit dem Namenserfordernis Gruppenersuchen ohne Namensnennung ausgeschlossen würden, gehe es von vorneherein nicht an, solche Ersuchen qua Auslegung unter Zuhilfenahme des Updates des OECD-Kommentars vom 17. Juli 2012 zuzulassen. Es könne daher offengelassen werden, ob es sich bei diesem Update um eine Klarstellung oder eine Änderung handle und ob es gegebenenfalls im Sinne einer dynamischen Interpretation als subsidiäres Auslegungsmittel herangezogen werden könne. Eine Berücksichtigung des Bundesbeschlusses vom 17. Juni 2011 über die Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden (SR
672.963.6; nachfolgend: Genehmigungsbeschluss DBA CH-NL) im Rahmen der Auslegung des DBA CH-NL käme sodann höchstens gestützt auf Art. 32 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (VRK; SR 0.111) in Betracht. Es könne jedoch offenbleiben, ob es sich trotz des Umstandes, dass der Genehmigungsbeschluss nach Vertragsunterzeichnung des DBA CH-NL sowie ohne Beteiligung der Niederlande gefasst worden sei, um ein ergänzendes Auslegungsmittel im Sinne von Art. 32 VRK handle. Weil das Protokoll zum DBA CH-NL aufgrund des Wortlauts Amtshilfe bei Gruppenersuchen ohne Namensnennung ausschliesse, belasse die Auslegung weder eine mehrdeutige oder dunkle Bedeutung (im Sinne von Art. 32 lit. a VRK), noch führe sie zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis (im Sinne von Art. 32 lit. b VRK). Allfällige ergänzende Auslegungsmittel im Sinne von Art. 32 VRK liessen sich deshalb nur heranziehen, um die sich aus dem Wortlaut von Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA CH-NL ergebende Bedeutung zu bestätigen. Schliesslich könne auch die Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA CH-NL (nachfolgend: Verständigungsvereinbarung

zum DBA CH-NL)
nicht herangezogen werden, um eine vom klaren Protokollwortlaut abweichende Auslegung zu begründen oder in Derogation des Protokolls Gruppenersuchen ohne Namensnennung zuzulassen. Mit generellen Verständigungsvereinbarungen könne ein Doppelbesteuerungsabkommen weder ergänzt noch abgeändert werden; auch dürften mit solchen Verständigungsvereinbarungen keine im Abkommen nicht vorgesehene neuen Rechte oder Pflichten eingeführt werden.
Die Auffassung, die innerstaatliche Steueramtshilfegesetzgebung (StAhiG und die Verordnung vom 20. August 2014 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfeverordnung, StAhiV; SR 651.11]) könne nicht als Grundlage für eine Amtshilfe bei Gruppenersuchen ohne Namensnennung seitens der Niederlanden herangezogen werden, hat das Bundesverwaltungsgericht insbesondere mit dem Vorrang des Staatsvertragsrechts begründet. Die staatsvertragliche Regelung, welche Amtshilfe bei Gruppenersuchen ohne Namensnennung verbiete, könne nicht durch die rein landesinterne Vorschrift von Art. 1 Abs. 3 Genehmigungsbeschluss DBA CH-NL ausgehebelt werden. Die Schubert-Praxis greife dabei von vorneherein nicht, da es sich beim Genehmigungsbeschluss nicht um ein Bundesgesetz, sondern nur um einen dem fakultativen Referendum unterstellten Bundesbeschluss handle. Ob Art. 1 Abs. 3 Genehmigungsbeschluss DBA CH-NL mit Blick auf die Erlassform verfassungskonform sei, könne offengelassen werden, nachdem die Bestimmung ohnehin aufgrund des Vorranges des DBA CH-NL unbeachtlich sei. Was die Regelung der Amtshilfe bei Gruppenanfragen in der schweizerischen Steueramtshilfegesetzgebung anbelange, sei nach Art. 1 Abs. 1 StAhiG e contrario davon auszugehen, dass die Vorschriften des StAhiG und der gestützt darauf erlassenen StAhiV nicht gelten würden, soweit das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen die Amtshilfe bei Gruppenersuchen ohne Namensnennung verbiete.

3.2. Die Beschwerdeführerin macht vor Bundesgericht geltend, eine grammatikalische Auslegung des Protokolls zum DBA CH-NL lasse Gruppenersuchen (ohne Namensnennung) zu. Der in Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA CH-NL verwendete Begriff "insbesondere" ("en particulier", "in het bijzonder", "in particular") beziehe sich aufgrund seiner primären grammatikalischen Bestimmung auf eine exemplarische Auflistung von möglichen Kriterien und folglich nicht auf eine definitive, gar abschliessende Liste. Als Synonym für den Ausdruck "insbesondere" würden u.a. die Begriffe "in erster Linie" oder auch "vorzugsweise" benutzt. Dass das Protokoll zum DBA CH-NL Gruppenersuchen (ohne Namensnennung) zulasse, werde auch durch die Verständigungsvereinbarung zum DBA CH-NL und die historischen Umstände der Einführung der Gruppenersuchen bestätigt. Eine andere Auslegung würde gegen das Prinzip von Treu und Glauben verstossen und nicht nur die Reputation der Schweiz, sondern auch deren Status als zuverlässige Partnerin im Rahmen der internationalen Steueramtshilfe gefährden.

3.3. Im Folgenden ist somit zu prüfen, ob die Schweiz bei Gruppenersuchen aus den Niederlanden, die ohne Namensangabe erfolgen, Amtshilfe in Steuersachen zu leisten hat oder nicht.

4.
Die rechtliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe kann sich aus einem Staatsvertrag oder aus autonomem Landesrecht ergeben, wobei bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens die innerstaatliche Regelung das Abkommen grundsätzlich nicht auszuhebeln vermag. Das Bundesverwaltungsgericht geht davon aus, dass nach dem anwendbaren Staatsvertragsrecht Amtshilfe bei Gruppenersuchen nicht zulässig ist (dazu hinten E. 5), prüft aber, ob in Anwendung der Schubert-Praxis das Landesrecht dennoch Amtshilfe vorsehen könne. Es verneint dies, da sich aus dem StAhiG kein Wille des Gesetzgebers ergebe, abweichend vom Staatsvertrag Amtshilfe zu gewähren. In der öffentlichen Verhandlung des Bundesgerichts wurde demgegenüber diskutiert, ob allein gestützt auf das StAhiG Amtshilfe geleistet werden kann, wenn der Staatsvertrag diese zwar nicht verbietet, aber auch nicht vorschreibt. Wäre die Frage zu bejahen, so würde sich eine Auslegung des einschlägigen Staatsvertragsrechts erübrigen.

4.1. Das Steueramtshilfegesetz regelt gemäss Art. 1 Abs. 1 lit. a den Vollzug der Amtshilfe nach den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, wobei nach Art. 1 Abs. 3 StAhiG abweichende Bestimmungen des im Einzelfall anwendbaren Abkommens vorbehalten sind. Informationen, die sich im Besitz einer Bank, eines anderen Finanzinstituts, einer beauftragten oder bevollmächtigten Person, einer Treuhänderin oder eines

Treuhänders befinden oder die sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen, können verlangt werden, wenn das anwendbare Abkommen ihre Übermittlung vorsieht (Art. 8 Abs. 2 StAhiG). Dem Gesetzeswortlaut zufolge regelt das StAhiG einzig den Vollzug internationaler Abkommen und auch die Beschaffung von Bankdaten ist nur auf der Grundlage eines anwendbaren Abkommens zulässig. Mit der Gesetzesänderung vom 21. März 2014, in Kraft seit 1. August 2014, wurden zwar neu auch Bestimmungen zu Gruppenanfragen aufgenommen. So definiert Art. 3 lit. c StAhiG den Begriff Gruppenersuchen, Art. 14a StAhiG enthält Verfahrensbestimmungen für Gruppenersuchen und Art. 6 Abs. 2 bis StAhiG beauftragt den Bundesrat, den erforderlichen Inhalt eines Gruppenersuchens zu bestimmen. Allerdings enthält keine dieser Bestimmungen Aussagen darüber, ob und unter welchen Voraussetzungen Gruppenersuchen zulässig sind. Es stellt sich daher die Frage, ob es Gründe dafür gibt, vom Gesetzeswortlaut abweichend eine Rechtsgrundlage für eine autonome Amtshilfe im StAhiG zu erblicken.

4.2. Gemäss der Botschaft regelt das StAhiG den Vollzug der Amtshilfe nach den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und nach anderen internationalen Abkommen, die einen auf Steuersachen bezogenen Informationsaustausch vorsehen. Der revidierte OECD-Kommentar bestimmt die Auslegung der dem Art. 26 OECD-MA nachgebildeten Amtshilfeklauseln in den DBA (Botschaft vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes, BBl 2011 6194, 6197). Die Vorlage stand demnach im Zusammenhang mit den DBA und dem revidierten Kommentar zu Art. 26 OECD-Kommentar, der sich seinerseits nur auf Abkommen bezieht und nicht auf unilaterale Massnahmen (siehe weitere Stellen in der Botschaft etwa BBl 2011 6198 f., 6202 ff.). Auch den parlamentarischen Beratungen ist zu entnehmen, dass es darum ging, den OECD-Standard umzusetzen und zu diesem Zweck neue oder geänderte internationale Abkommen zu schliessen, die jeweils materiellrechtlich den Informationsaustausch regeln. Das StAhiG sollte dabei einzig den verfahrensrechtlichen Vollzug regeln (vgl. etwa Votum Kommissionssprecher Müller zum Eintreten, AB 2012 N 81). Eine Kommissionsminderheit stellte zwar den Antrag, die Vorlage an den Bundesrat zurückzuweisen mit dem Auftrag, dem Parlament eine neue
Vorlage zu unterbreiten, in der alle Länder gleich behandelt würden, auch diejenigen, mit denen kein Abkommen bestehe (vgl. Voten Schelbert und Leutenegger Oberholzer, AB 2012 N 82 f.). Dieser wurde allerdings sehr deutlich abgelehnt (vgl. zur Argumentation AB 2012 N 83 ff.). Ein analoger Antrag in der Detailberatung wurde ebenfalls klar verworfen (AB 2012 N 89). Mit Bezug auf Gruppenersuchen ging die Botschaft davon aus, dass keine Gruppenersuchen zulässig sein sollen (vgl. Art. 4 Abs. 1 des Entwurfs: Die Amtshilfe wird ausschliesslich auf Ersuchen im Einzelfall geleistet.; BBl 2011 6197, 6204 f.). In den parlamentarischen Beratungen setzte sich die Position durch, dass Gruppenersuchen 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 Gruppenersuchen zu ermöglichen (vgl. AB 2012 S 296). Nach wie vor sollte diese Änderung des Standards aber durch Abschluss neuer Abkommen umgesetzt werden. Auch bei der Revision des StAhiG ging es darum, den
Standard im Rahmen von internationalen Abkommen umzusetzen (vgl. Botschaft vom 16. Oktober 2013 zur Änderung des Steueramtshilfegesetzes, BBl 2013 8369, 8370 ff.). Dass Gruppenersuchen auch aufgrund einseitiger Gesetzgebung zulässig sein sollen, war nicht vorgesehen. Der wiederum gestellte analoge Minderheitsantrag (wie schon in der Beratung der ursprünglichen Fassung des StAhiG) erlitt erneut eine klare Niederlage (AB 2013 N 2184 f.).
Der Entstehungsgeschichte des StAhiG lässt sich demnach entnehmen, dass dieses nach seiner Konzeption einzig die verfahrensrechtliche Umsetzung der Steueramtshilfe regeln will, die materiellrechtlich in den einschlägigen internationalen Abkommen vorgesehen ist. Zwar gab es im Gesetzgebungsprozess Vorstösse, das StAhiG darüber hinaus auch zu einer gesetzlichen Grundlage für einseitige Amtshilfe auszubauen. Diese Vorschläge wurden im Parlament aber deutlich abgelehnt.

4.3. Diese Ansicht scheint auch eine Mehrheit der Lehre zu vertreten. Begründet wird dies unter Hinweis auf Art. 1 Abs. 1 StAhiG insbesondere damit, dass es sich beim StAhiG um ein Durchführungsgesetz handle (so DANIEL HOLENSTEIN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, N. 209 zu Art. 26 OECD-MA mit Hinweis; vgl. auch ANDREA OPEL, Fischen in trüben Gewässern - Rechtsstaatlich fragwürdige Gruppenauskünfte an die Niederlande, Jusletter vom

15. Februar 2016, N. 25; dieselbe, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard, 2015, S. 267). Das StAhiG und die StAhiV könnten selbst dann nicht als Grundlage für eine Amtshilfe bei Gruppenersuchen herangezogen werden, wenn das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen solche Ersuchen zwar nicht ausschliesse, aber Raum für deren Zulassung lasse (vgl. PETER R. ALTENBURGER, Der internationale Informationsaustausch in Steuersachen, 2015 S. 141; DANIEL HOLENSTEIN, Steueramtshilfe der Schweiz als wirksames Mittel der grenzüberschreitenden Verfolgung von Steuerstraftaten?, Journal der Wirtschaftsstrafrechtlichen Vereinigung e.V., Ausgabe 01-2015 vom 11. Januar 2015
abrufbar auf www.wi-j.de [zuletzt eingesehen am 28. November 2016], S. 41 ff., 46; derselbe, Kommentar Internationales Steuerrecht, N. 209 zu Art. 26 OECD-MA; OPEL, Fischen in trüben Gewässern, a.a.O., N. 23 ff., dieselbe, Abkommenspolitik, a.a.O., S. 267; ROBERT WALDBURGER, Sind Gruppenersuchen an die Schweiz rechtlich zulässig?, FStR 2013 S. 110 ff., 122 f. [zur ursprünglichen Fassung des StAhiG]; tendenziell auch DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/ SIMONEK, Internationale Rechtshilfe, unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, S. 240). Es wird allerdings auch die Ansicht vertreten, mit dem StAhiG sei eine genügende rechtliche Grundlage für Gruppenanfragen geschaffen worden (STEFAN OESTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen [insbesondere im Jahr 2012], SZW 2013 S. 85 ff., 99 [zur ursprünglichen Fassung des StAhiG]; CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG], 2014, N. 15 [ebenfalls zur ursprünglichen Fassung des StAhiG]; XAVIER OBERSON, L'admissibilité des demandes dites groupées dans le cadre des CDI conclues après le 13 mars 2009, ASA 82 S. 433 ff., 448 [in Bezug auf die entsprechend der am 15. Februar 2011 vom Bundesrat
angekündigten Änderung der Amtshilfepolitik modifizierten Abkommen]; GIOVANNI MOLO/JANA DRZALIC, Sind Gruppenanfragen im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen gemäss dem OECD-Standard zulässig?, Jusletter vom 11. Juli 2016, N. 15 ff.; dieselben, L'ammissibilità delle domande raggruppate in applicazione delle CDI sul modello dell'OCSE, Novità fiscali N°7-8 2016, S. 24 ff., 26 f.). Nachdem jedoch, wie gesehen, der Gesetzgeber mit dem StAhiG einzig den Vollzug der internationalen Steueramtshilfe regeln wollte und dieser Wille klar im Wortlaut von Art. 1 StAhiG seinen Niederschlag gefunden hat, bleibt für diese, von einer Minderheit der Lehre vertretene Auffassung kein Raum.

4.4. Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass das Steueramtshilfegesetz das Verfahren und die Ausführung der Amtshilfe regelt. Seine materiellen Definitionen sind nur von Interesse, soweit sie die Bestimmungen gemäss den anwendbaren internationalen Abkommen erläutern. Die Bestimmungen des StAhiG betreffend Gruppenersuchen kommen somit nur zum Tragen, soweit das einschlägige Abkommen selbst Gruppenersuchen zulässt. Eine eigenständige Rechtsgrundlage für eine autonome Amtshilfe ist dem StAhiG nicht zu entnehmen.

5.
Die rechtliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe bei Gruppenersuchen muss sich somit aus dem einschlägigen DBA ergeben.

5.1. Vorliegend zur Anwendung gelangen die Amtshilfeklausel des DBA CH-NL (Art. 26 DBA CH-NL) und die zugehörige Ziff. XVI des Protokolls zum DBA CH-NL (vgl. zum Intertemporalrechtlichen Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL). Ebenfalls anwendbar ist die am 31. Oktober 2011 abgeschlossene und gleichentags in Kraft getretene Verständigungsvereinbarung zum DBA CH-NL.

5.1.1. Art. 26 DBA CH-NL entspricht weitgehend dem Wortlaut von Art. 26 des OECD-Musterabkommens (Botschaft vom 25. August 2010 zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden, BBl 2010 5787, 5800 zu Art. 26). Er lautet wie folgt:

1. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses 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 durch Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt.

2. (...)

3. Die Absätze 1 und 2 sind in keinem Fall so auszulegen, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat:

a) Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaates abweichen;

b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können;

c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche.

4. (...)

5. Absatz 3 ist in keinem Fall so auszulegen, als erlaube er es einem Vertragsstaat, die Erteilung von Informationen nur deshalb abzulehnen, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen. Ungeachtet von Absatz 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts verfügen die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaates über die Befugnis, die Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen durchzusetzen.

5.1.2. Die Bestimmung äussert sich nicht dazu, welche Anforderungen im Einzelnen an ein Amtshilfegesuch zu stellen sind. Hierzu führt aber das Protokoll zum DBA CH-NL in Ziff. XVI Bst. b Folgendes aus:
b) Es besteht Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Artikel 26 des Abkommens den Steuerbehörden des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern haben:

(a.a) 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;

(...)

(a.a) den Namen und, sofern bekannt, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.

Des Weiteren hält das Protokoll zum DBA CH-NL in Ziff. XVI Bst. c Folgendes fest:
Der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, besteht darin, einen möglichst weit gehenden 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. Während Buchstabe b wichtige verfahrenstechnische Anforderungen enthält, die «fishing expeditions» vermeiden sollen, sind die Unterabsätze (i) bis (v) so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern.

5.1.3. Die Verständigungsvereinbarung (AS 2012 4079) über die Auslegung von Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA CH-NL hält in ihrem 3. Absatz fest:
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 Bst. 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 durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann; und

b) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers angibt.

5.2. Ob einem Gruppenersuchen stattzugeben ist, ist durch Auslegung zu ermitteln (OPEL, Abkommenspolitik, a.a.O., S. 260).

5.2.1. Bei der Auslegung und Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens sind die sich aus der VRK ergebenden Grundsätze zu beachten (BGE 142 II 161 E. 2.1.3 S. 167; 139 II 404 E. 7.2.1 S. 422). Gemäss Art. 26 VRK bindet ein Abkommen die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen. Somit haben die Vertragsstaaten eine zwischenstaatliche Übereinkunft nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen (Art. 31 Abs. 1 und 2 VRK). Gemäss Art. 31 Abs. 3 VRK sind, ausser dem Zusammenhang, in gleicher Weise zu berücksichtigen jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen (lit. a), jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht (lit. b), sowie jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz (lit. c). Insbesondere die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses können als ergänzende Auslegungsmittel herangezogen werden (vgl. Art. 32 VRK). Wurde ein
völkerrechtlicher Vertrag in zwei oder mehr Sprachen als authentisch festgelegt, ist der Text nach Art. 33 Abs. 1 VRK in jeder Sprache in gleicher Weise massgebend, sofern nicht der Vertrag vorsieht oder die Vertragsparteien vereinbaren, dass bei Abweichungen ein bestimmter Text vorgehen soll. Es wird vermutet, dass die Ausdrücke des Vertrags in jedem authentischen Text dieselbe Bedeutung haben (Art. 33 Abs. 3 VRK).

5.2.2. Den Ausgangspunkt der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung (vgl. Urteil 2C 753/2014 vom 27. November 2015 E. 3.3.1). Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren. Diese gewöhnliche Bedeutung ist in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang, dem Ziel und Zweck des Vertrags - bzw. der auszulegenden Vertragsbestimmung - und gemäss Treu und Glauben zu eruieren (Urteil 2C 498/2013 vom 29. April 2014 E. 5.1 mit Hinweisen, in: ASA 83 S. 51, StE 2014 A 32 Nr. 22). Ziel und Zweck des Vertrags ist dabei, was die Parteien mit dem Vertrag erreichen wollen. Zusammen mit der Auslegung nach Treu und Glauben garantiert die teleologische Auslegung den "effet utile" des Vertrags (BGE 142 II 161 E. 2.1.3 S. 167; 141 III 495 E. 3.5.1 S. 503; MARK E. VILLIGER, Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties, Leiden/Boston 2009, N. 11 f. zu Art. 31 VRK; JEAN-MARC SOREL, in: Les conventions de Vienne sur le droit des traités, Commentaire article par article, Bd. II, Bruxelles 2006, N. 27, 53 f. zu Art. 31 VRK). Der auszulegenden Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens ist unter mehreren möglichen
Interpretationen demnach derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht (BGE 142 II 161 E. 2.1.3 S. 167).

5.2.3. Die vorbereitenden Arbeiten und Umstände des Vertragsschlusses sind (lediglich) subsidiäre Auslegungsmittel und können herangezogen werden, um die sich in Anwendung von Art. 31 VRK ergebende Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn diese Auslegung die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt (Art. 32 lit. a VRK) oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (Art. 32 lit. b VRK). Nebst den vorbereitenden Arbeiten können subsidiär auch weitere Auslegungselemente berücksichtigt werden. So ist in der schweizerischen Rechtsprechung und Lehre unbestritten, dass der offizielle OECD-Kommentar ein wichtiges (ergänzendes) Hilfsmittel im Sinne von Art. 32 VRK bei der Auslegung von DBA-Bestimmungen darstellt, die dem OECD-Musterabkommen nachgebildet sind (vgl. MATTEOTTI/KRENGER, Kommentar Internationales Steuerrecht, N. 159 ff. Einleitung mit Hinweisen).

5.3.

5.3.1. Das Bundesverwaltungsgericht stützte sich in erster Linie auf den Wortlaut der Bestimmung in Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA CH-NL und schloss daraus, dass Gruppenersuchen ohne Namensnennung ausgeschlossen seien. Die Verständigungsvereinbarung zum DBA CH-NL könne nicht herangezogen werden, um eine von diesem klaren Wortlaut abweichende Auslegung zu begründen oder in Derogation des Protokolls Gruppenersuchen ohne Namensnennung zuzulassen.

5.3.2. Bei der hier vorzunehmenden Auslegung sind das DBA CH-NL, das Protokoll, welches integrierenden Bestandteil des Abkommens bildet, wie auch die Verständigungsvereinbarung als Einheit zu betrachten. Aus der Entstehungsgeschichte folgt, dass der Bundesrat am 13. Februar 2011 entschied, die Amtshilfepolitik in Steuersachen einer Anpassung zu unterziehen. Diesem Entscheid zugrunde lag der vom Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes durchgeführte "Peer Review" zur Überprüfung des internationalen Amtshilfe-Standards. In diesem Rahmen wurde festgestellt, dass die seitens der Schweiz bis anhin als angemessen betrachteten abkommensrechtlichen Anforderungen zur Identifikation der Steuerpflichtigen zu restriktiv seien und ein mögliches Hindernis für einen effektiven Informationsaustausch darstellten. Um die erste Phase des Peer Review bestehen zu können, sollten deshalb die Anforderungen entsprechend angepasst werden. Die Identifikation von Steuerpflichtigen und Informationsinhabern in Amtshilfegesuchen werde im Regelfall weiterhin durch Name und Adresse erfolgen. Mit der Anpassung solle lediglich zum Ausdruck gebracht werden, dass Amtshilfeverfahren nicht an einer formalistischen Auslegung der DBA-Bestimmungen scheitern sollten und deshalb auch andere Identifikationsmittel, etwa über ein Bankkonto, zugelassen würden (Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD]vom 15. Februar 2011, abrufbar auf <www.efd.admin.ch> unter Dokumentation/ Medienmitteilungen; vgl. auch Botschaft vom 6. April 2011 zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen, BBl 2011 3749, 3756 f. Ziff. 2). Mit Staaten, mit denen zu diesem Zeitpunkt bereits ein DBA unterzeichnet, aber noch nicht ratifiziert worden war, sollte die Bestimmung über die Amtshilfe in den DBA über ein Verständigungsverfahren oder einen diplomatischen Notenaustausch präzisiert werden. Der Bundesrat stellte der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates einen Rückkommensantrag betreffend die Beratung der zehn hängigen DBA, unter anderem des DBA CH-NL, und einen Antrag auf Übernahme der angepassten Amtshilfe-Bestimmungen. Zur rechtlichen Umsetzung sollte beim DBA CH-NL die neue Interpretation der Amtshilfepraxis von den eidgenössischen Räten genehmigt werden (vgl. Rohstoff des EFD vom 15. Februar 2011, ebenfalls abrufbar auf <www.efd.admin.ch> unter Dokumentation/Medienmitteilungen). Die Bundesversammlung stimmte in der Folge mit Genehmigungsbeschluss DBA CH-NL vom 17. Juni 2011 (AS 2011 4965) dem Abkommen sowie den neuen Bestimmungen zur Identifikation der von der Amtshilfe betroffenen Personen zu. Gemäss Art. 1 Abs. 3 lit. a des Genehmigungsbeschlusses entspricht die Schweiz einem Amtshilfegesuch, wenn dargelegt ist, dass es sich nicht um eine «fishing expedition» handelt, und die Niederlande die steuerpflichtige Person identifizieren, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann. Art. 1 Abs. 4 des Genehmigungsbeschlusses lautet: "Die Eidgenössische Steuerverwaltung wird ermächtigt, auf eine gegenseitige Anerkennung der in Absatz 3 dargestellten Auslegung hinzuwirken." Auf diese Ermächtigung stützt sich die Verständigungsvereinbarung zum DBA CH-NL (AS 2012 4079). Folglich sollten Steuerpflichtige in der Regel weiterhin mittels Name identifiziert, andere Angaben zur Identifikation wie etwa eine Bankkontonummer aber nicht ausgeschlossen werden (vgl. zum Ganzen auch HOLENSTEIN, Kommentar Internationales Steuerrecht, N. 53 ff. zu Art. 26 OECD-MA).

5.3.3. Demnach besteht für die vorliegende Verständigungsvereinbarung zum DBA CH-NL - und die darin vorgesehene Möglichkeit zur Identifikation auf andere Weise als durch Namen - eine ausdrückliche Ermächtigung in einem von der Bundesversammlung gefassten, dem fakultativen Referendum unterstehenden Genehmigungsbeschluss. Sie unterscheidet sich damit von anderen Verständigungsvereinbarungen, die von der Verwaltung selbständig abgeschlossen werden (vgl. Art. 25 Abs. 3 OECD-MA) und deren Tragweite in der Literatur eingehend diskutiert wird.

5.3.4. Den Informationsaustauschbestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen liegt zugrunde, dass ein Staat sich die für die Durchführung seines innerstaatlichen Steuerrechts notwendigen, nicht öffentlich zugänglichen Informationen nicht ohne Weiteres selber beschaffen kann, wenn sich diese ausserhalb seines Hoheits-

gebietes befinden. Der behördliche Handlungsradius endet an der eigenen Staatsgrenze, weshalb Handlungen eines Staates auf fremdem Staatsgebiet ohne Zustimmung des betroffenen Staates unzulässig sind. Der Staat, der zur Durchsetzung seines innerstaatlichen Steuerrechts auf Informationen angewiesen ist, die sich auf dem Hoheitsgebiet eines anderen Staates befinden, ist somit auf die Unterstützung dieses anderen Staates angewiesen. Diese Unterstützung erfolgt durch die grenzüberschreitende Amts- oder Rechtshilfe (vgl. HOLENSTEIN, Kommentar Internationales Steuerrecht, N. 16 ff. zu Art. 26 OECD-MA). Die Informationsaustauschbestimmungen bezwecken somit sicherzustellen, dass der ersuchte Staat dem ersuchenden Staat die gewünschten Informationen liefert, wobei sie gleichzeitig die Rahmenbedingungen für diese Zusammenarbeit festlegen (vgl. auch FRANK ENGELEN, Interpretation of Tax Treaties under International Law, Rotterdam
2004, S. 428 f., wonach ein Zweck der Doppelbesteuerungsabkommen in der Verhinderung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung besteht).
Diese grundsätzliche Zielsetzung wird für das konkret zu beurteilende Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Niederlanden durch den Wortlaut von Art. 26 DBA-CH-NL bestätigt: Aus Abs. 1 der Bestimmung ergibt sich, dass die Behörden der Vertragsstaaten grundsätzlich alle Informationen austauschen, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich sind, soweit nicht die Einschränkungen gemäss Abs. 3 (von Art. 26 DBA CH-NL) zum Tragen kommen. Des Weiteren wird dies bestätigt durch Ziff. XVI des Protokolls zum DBA CH-NL: Gemäss Ziff. XVI Bst. c Satz 2 des Protokolls sind die Unterabsätze (i) bis (v) so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern. Amtshilfe soll, um dem Ziel und Zweck der Informationsaustauschbestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen nachzukommen, in den Schranken der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen, möglichst weitgehend gewährt werden. Eine Interpretation der Protokollbestimmung dahingehend, dass in einem Amtshilfeersuchen stets der Name der einbezogenen Person erforderlich wäre, würde dem entgegenstehen. Die Verständigungsvereinbarung zum DBA CH-NL, die, wie dargelegt, zur
Nachbesserung dieser Protokollbestimmung abgeschlossen wurde, führt einerseits aus, dass die einbezogene Person auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse identifiziert werden kann (3. Abs. lit. a), und andererseits (hier nicht relevant), der Name und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers angegeben wird (3. Abs. lit. b). Damit wird klar zum Ausdruck gebracht, dass die Vertragsparteien eine ausdrückliche Namensnennung im Amtshilfeersuchen nicht als erforderlich erachten. Mit anderen Worten sollen Gruppenersuchen ohne Namensnennung unter dem DBA CH-NL zulässig sein.

5.4. Die Auslegung nach heutigem Verständnis anhand des OECD-Kommentars führt demnach zum Schluss, dass das DBA CH-NL in Verbindung mit der Verständigungsvereinbarung Amtshilfe auch ohne Identifikation durch Namen erlaubt.

6.
Im Weiteren ist zu prüfen, ob im vorliegenden Fall die Voraussetzungen zur Amtshilfeleistung betreffend Gruppenanfragen gegeben sind.

6.1. Zur Abgrenzung von Gruppenersuchen von unzulässigen Fishing Expeditions sind die Ausführungen im internationalen Bereich, insbesondere das OECD-Musterabkommen sowie dessen Kommentierung, heranzuziehen.

6.1.1. Weder das OECD-Musterabkommen noch dessen Kommentierung sahen ursprünglich Gruppenanfragen vor. Erst der am 17. Juli 2012 geänderte Kommentar zu Art. 26 OECD-MA stellt - ohne dass eine Änderung des Musterabkommens selber erfolgt wäre - klar, die Amtshilfe könne sowohl einzelne, durch Namensnennung oder auf andere Art identifizierte Steuerpflichtige als auch mehrere, durch Namensnennung oder auf andere Art identifizierte Steuerpflichtige betreffen (OECD-Kommentar, Art. 26 Ziff. 5.2). Es kann offenbleiben, ob Gruppenanfragen bis zu diesem Update nicht zum OECD-Standard gehörten (so die überwiegende schweizerische Lehre: OPEL, Fischen in trüben Gewässern, a.a.O., N. 19; dieselbe, Abkommenspolitik, a.a.O., S. 258; HOLENSTEIN, Kommentar Internationales Steuerrecht, N. 189 zu Art. 26 OECD-MA; SCHODER, a.a.O., N. 67; MADELEINE SIMONEK, Fishing Expeditions in Steuersachen, Überlegungen zu den inhaltlichen Anforderungen an ein Amtshilfegesuch, in: Liber Amicorum für Andreas Donatsch, 2012, S. 891 ff., 897 f.) oder ob der

Kommentar bloss eine Klarstellung oder Präzisierung des bisher schon - aufgrund der Bestimmung, dass die verlangten Informationen "voraussichtlich erheblich sind" - geltenden Standards zum Ausdruck bringen wollte (vgl. OBERSON, L'admissibilité, a.a.O., 442, 446 f.; vgl. auch ANNA CHRISTINA VALDÉS ZAUNER, Exchange of Information through Group Requests, in: Günther/Tüchler [Hrsg.], Exchange of Information for Tax Purposes, 2013, S. 483 ff., 501, mit weiteren Hinweisen). Der Bundesrat wollte explizit die - neuen - Ausführungen im OECD-Kommentar zu Art. 26 OECD-MA berücksichtigen. Da er ausdrücklich auf den OECD-Kommentar in der Fassung von 2012 abstellte (vgl. Botschaft zur Änderung des StAhiG, BBl 2013 8369), stellt sich sodann auch die Frage nicht, ob von einem statischen oder dynamischen Verständnis des OECD-Kommentars auszugehen ist (vgl. HOLENSTEIN, Kommentar Internationales Steuerrecht, N. 189 ff. zu Art. 26 OECD-MA; PETER BRÜHLISAUER, Kommentar Internationales Steuerrecht, N. 26 ff. zu Art. 7 OECD-MA; MICHAEL BEUSCH, Die Bedeutung ausländischer Gerichtsentscheide für die Auslegung von DBA durch die schweizerische Justiz, in: Dogmatik und Praxis im Steuerrecht - Festschrift für Markus Reich, S. 396 ff., 402 f.; vgl. generell zur Rolle des OECD-Kommentars: SJOERD DOUMA / FRANK ENGELEN [Hrsg.], The Legal Status of the OECD Commentaries, 2008; ENGELEN, a.a.O., S. 439 ff.; vgl. auch LUC DE BROE, International Tax Planning and Prevention of
Abuse, 2008, S. 290 ff., insb. S. 297 ff. betreffend statisches und dynamisches Verständnis; JOHN F. AVERY JONES, Treaty Interpretation - Global Tax Treaty Commentaries, 2016, Ziff. 5.3).

6.1.2. Mit Bezug auf Gruppenanfragen sind insbesondere die folgenden Ausführungen im Kommentar zum OECD-MA (Update 2012) von Relevanz (vgl. Commentaires sur l'article 26 ch. 4.4 ff.) :

"4.4 Les Commentaires ont été développés afin de préciser l'interprétation de la norme de «pertinence vraisemblable» et du terme «pêche aux renseignements» par l'ajout de: clarifications générales (voir le paragraphe 5), précisions concernant l'identification du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête (voir le paragraphe 5.1), précisions concernant les demandes relatives à un groupe de contribuables (voir le paragraphe 5.2) et nouveaux exemples (voir les alinéas e) à h) du paragraphe 8 et le paragraphe 8.1). [...]"

"5. [...]La norme de «pertinence vraisemblable» a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux États contractants «d'aller à la pêche aux renseignements» ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Dans le contexte de l'échange de renseignements sur demande, la norme exige qu'au moment où la demande est formulée, il doit y avoir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents; que les renseignements, une fois fournis, se révèlent être pertinents ou non est sans importance. [...]Dans le même temps, le paragraphe 1 n'oblige pas l'État requis à fournir des renseignements lorsque la demande relève de la «pêche aux renseignements», c'est-à-dire lorsqu'elle sollicite des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou un contrôle en cours."

"5.1 [...]une demande de renseignements ne constitue pas une pêche aux renseignements du simple fait qu'elle ne précise pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête. [...]Cependant, lorsque l'État requérant ne fournit pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, l'État requérant doit inclure d'autres informations suffisantes pour permettre l'identification du contribuable. [...]"

"5.2 La norme de «pertinence vraisemblable» peut être satisfaite à la fois dans des cas concernant un seul contribuable (qu'il soit identifié par son nom ou par un autre moyen) et des cas concernant plusieurs contribuables (qu'ils soient identifiés par leur nom ou par un autre moyen). Lorsqu'un État contractant lance, en vertu de sa législation interne, une enquête sur un groupe donné de contribuables, toute demande relative à cette enquête a typiquement pour objet d'aider «l'administration ou l'application» de sa législation fiscale interne, et est donc conforme aux exigences du paragraphe 1 pour autant qu'elle respecte la norme de «pertinence vraisemblable». Cependant, lorsque la demande concerne un groupe de contribuables non identifiés individuellement, il sera souvent plus difficile d'établir que la demande ne constitue pas une pêche aux renseignements, dans la mesure où l'État requérant ne peut se référer à une enquête en cours sur un contribuable déterminé, ce qui suffirait,

en soi, dans la plupart des cas à écarter l'idée que la demande est aléatoire ou spéculative. Dans de tels cas, il est donc nécessaire que l'État requérant fournisse une description détaillée du groupe ainsi que les faits et circonstances qui ont mené à
la demande, une explication de la loi applicable et pourquoi il y a des raisons de penser que les contribuables du groupe faisant l'objet de la demande n'ont pas respecté cette loi, étayée par une base factuelle claire. En outre, il est exigé de montrer que les renseignements demandés aideraient à déterminer la discipline fiscale des contribuables du groupe. [...]Par ailleurs, et comme l'illustre l'exemple donné à l'alinéa a) du paragraphe 8.1, une demande sur un groupe de contribuables qui se contente d'indiquer que des services financiers ont été fournis à des non-résidents et de mentionner la possibilité que ces derniers n'aient pas respecté leurs obligations fiscales ne satisfait pas la norme de pertinence vraisemblable."

Hinsichtlich Gruppenanfragen ohne Namensnennung führt der Kommentar beispielhaft folgende Fälle an, in denen Amtshilfe zwecks Durchsetzung des internen Rechts zu leisten wäre:

"8. f) L'État A a obtenu des renseignements sur toutes les transactions impliquant des cartes de crédit étrangères qui ont été réalisées sur son territoire durant une certaine année. L'État A a traité les données et lancé une enquête qui a identifié tous les numéros de cartes de crédit par rapport auxquels la fréquence et la configuration des transactions et le type d'utilisation au cours de cette année suggèrent que les titulaires étaient des résidents fiscaux de l'État A. L'État A ne peut obtenir les noms de ces personnes par le biais des sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, les informations pertinentes n'étant pas en possession ou sous le contrôle de personnes se trouvant dans sa juridiction. Les numéros de cartes de crédit identifient l'un des émetteurs de ces cartes comme étant la Banque B située dans l'État B. En se basant sur une investigation ou enquête en cours, l'État A envoie une demande de renseignements à l'État B, demandant le nom, l'adresse et la date de naissance des titulaires des cartes spécifiques identifiées durant son enquête et de toute autre personne ayant un pouvoir de signature sur ces cartes. L'État A fournit les numéros des cartes bancaires spécifiques
concernées ainsi que les informations précisées ci-dessus afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés pour son enquête et, plus généralement, pour l'administration et l'application de sa législation fiscale."

"8. h) Le fournisseur de services financiers B est établi dans l'État B. Les autorités fiscales de l'État A ont découvert que B commercialise un produit financier auprès de résidents de l'État A en usant d'informations trompeuses donnant à penser que le produit élimine la charge fiscale dué au titre de l'impôt sur le revenu de l'État A sur les revenus accumulés dans le produit. Le produit exige qu'un compte soit ouvert auprès de B à travers duquel l'investissement est effectué. Les autorités fiscales de l'État A ont publié un bulletin d'alerte pour les contribuables, avertissant tous les contribuables du produit et précisant qu'il n'a pas les effets fiscaux allégués et que les revenus qu'il génère doivent être déclarés. B continue néanmoins de commercialiser le produit sur son site web et l'État A dispose des preuves qu'il le commercialise également par le biais d'un réseau de conseillers. L'État A a déjà découvert que plusieurs contribuables résidents ont investi dans le produit et que tous ont omis de déclarer les revenus tirés de ce placement. L'État A a épuisé tous les moyens nationaux à sa disposition pour obtenir des renseignements sur l'identité de ses résidents qui ont investi dans le produit. L'État A demande à l'autorité
compétente de l'État B des renseignements sur tous les résidents de l'État A qui (i) possèdent un compte auprès de B et qui (ii) ont investi dans ce produit financier. L'État A donne dans sa demande les informations indiquées ci-dessus, en apportant notamment des précisions sur le produit financier et l'état d'avancement de son enquête."

Als Beispiel für eine Situation, in welcher einem Amtshilfegesuch nicht stattzugeben wäre, führt der Kommentar aus:

"8.1 a) La Banque B est établie dans l'État B. L'État A taxe ses résidents sur la base de leurs revenus mondiaux. L'autorité compétente de l'État A demande à l'autorité compétente de l'État B de lui fournir les noms, les dates et lieux de naissance et le solde des comptes (notamment des renseignements sur tout actif financier détenu dans ces comptes) des résidents de l'État A qui ont un compte auprès de la Banque B de l'État B, possèdent un pouvoir de signature sur un tel compte ou ont un intérêt en tant que bénéficiaire sur un tel compte. La demande

indique que la Banque B est connue pour avoir de nombreux titulaires étrangers, sans apporter toutefois des informations complémentaires."

Diese Erläuterungen und Beispiele zeigen, dass das Spannungsfeld darin besteht, einerseits soweit als möglich relevante Informationen auszutauschen, andererseits jedoch zu verhindern, dass ein Vertragsstaat Fishing Expeditions des anderen Staates unterstützen oder Informationen liefern muss, deren Relevanz unwahrscheinlich ist (vgl. VALDÉS ZAUNER, a.a.O., S. 487). Das Ziel, auch bei der Abfrage von Verhaltensmustern Fishing Expeditions zu verhindern, soll erreicht werden, indem der ersuchende Staat im Amtshilfebegehren die Erheblichkeit der ersuchten Informationen und konkrete Ansatzpunkte darlegen muss (vgl. KOLB/KUBAILE, Kompaktkommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland - Schweiz, 3. Aufl. 2015, Ziff. 1.1 zu Art. 27). Er hat somit insbesondere drei Anforderungen zu erfüllen: (i) Er muss eine detaillierte Beschreibung der Gruppe geben, welche die spezifischen Tatsachen und Umstände beschreibt, die zum Ersuchen geführt haben; (ii) er muss das anwendbare (Steuer) Recht erläutern und aufzeigen, weshalb Gründe vorliegen, welche annehmen lassen, die Steuerpflichtigen in der Gruppe hätten ihre Verpflichtungen nicht erfüllt; (iii) er muss aufzeigen, dass die eingeforderten Informationen zur Erfüllung der Verpflichtungen der
Steuerpflichtigen der Gruppe führen können (vgl. XAVIER OBERSON, International Exchange of Information in Tax Matters, 2015, S. 22; OPEL, Abkommenspolitik, a.a.O., S. 371). Es ist somit ein stärkerer Bezug zu konkreten Umständen herzustellen. Im Vordergrund steht dabei der Nachweis von Tatsachen, die auf ein gesetzeswidriges Verhalten der Gruppenangehörigen hindeuten; Gruppenanfragen zu blossen Veranlagungszwecken ohne Verdachtsmomente werden daher nicht zugelassen (OPEL, Abkommenspolitik, a.a.O., S. 372, 374). Allerdings wird gemäss OECD-Kommentar im Zusammenhang mit der weiten Definition der Gruppenersuchen nur ausnahmsweise eine Fishing Expedition angenommen, da die Voraussetzungen zur Annahme einer solchen hoch sind (vgl. SIMONEK, Fishing Expeditions in Steuersachen, a.a.O., S. 905).

6.2. Die Bestimmungen des StAhiG sind anwendbar, soweit sie die staatsvertragliche Regelung konkretisieren, die im vorliegenden Fall ein Ersuchen zulässt (vgl. vorne E. 5). Gemäss Art. 6 Abs. 2bis StAhiG bestimmt der Bundesrat den erforderlichen Inhalt eines Gruppenersuchens. Mit Art. 2 Abs. 1 StAhiV wurde eine grundsätzlich zulässige Verfahrensregelung bzw. Konkretisierung der völkerrechtlichen Vorgaben zu Gruppenersuchen vorgenommen. Danach muss ein Gruppenersuchen folgende Angaben enthalten:
a.a.eine detaillierte Umschreibung der Gruppe und der dem Ersuchen zugrunde liegenden Tatsachen und Umstände;

a.b.eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben zur Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen zu erhalten wünscht;

a.c. den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;

a.d. die Gründe zur Annahme, dass die verlangten Informationen sich im ersuchten Staat oder im Besitz oder unter der Kontrolle einer Informationsinhaberin oder eines Informationsinhabers befinden, die oder der im ersuchten Staat ansässig ist;

a.e. soweit bekannt, den Namen und die Adresse der mutmasslichen Informationsinhaberin oder des mutmasslichen Informationsinhabers;

a.f.eine Erläuterung des anwendbaren Rechts;

a.g.eine klare und auf Tatsachen gestützte Begründung der Annahme, dass die Steuerpflichtigen der Gruppe, über welche die Informationen verlangt werden, das anwendbare Recht nicht eingehalten haben;

a.h.eine Darlegung, dass die verlangten Informationen helfen würden, die Rechtskonformität der Steuerpflichtigen der Gruppe zu bestimmen;

a.i. sofern die Informationsinhaberin oder der Informationsinhaber oder eine andere Drittpartei aktiv zum nicht

rechtskonformen Verhalten der Steuerpflichtigen der Gruppe beigetragen hat, eine Darlegung dieses Beitrages;

a.j. die Erklärung, dass das Ersuchen den gesetzlichen und reglementarischen Vorgaben sowie der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates entspricht, sodass die ersuchende Behörde diese Informationen, wenn sie sich in ihrer Zuständigkeit befinden würden, in Anwendung ihres Rechts oder im ordentlichen Rahmen ihrer Verwaltungspraxis erhalten könnte;

a.k. die Erklärung, dass der ersuchende Staat die nach seinem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hat.

6.3. Vorliegend umstritten ist, ob sich das Ersuchen des BD von einer unzulässigen Fishing Expedition abzugrenzen vermag. Der BD verlangt die Personalien und Bankkontonummer (n) inklusive Vermögensstände von Personen, die im Zeitraum vom 1. Februar 2013 bis 31. Dezember 2014 Kontoinhaber bei der UBS Switzerland AG waren, über eine Domiziladresse in den Niederlanden verfügten und keinen genügenden Nachweis über die Steuerkonformität erbracht haben (vgl. im Detail Sachverhalt Bst. A). Da das Ersuchen keine Namen nennt bzw. gerade um solche ersucht, sind die übrigen Umstände umso detaillierter zu beschreiben, damit die Notwendigkeit bzw. die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationsübermittlung beurteilt und eine unzulässige Beweisausforschung verhindert werden kann. Dies gilt umso mehr, als das Ersuchen eine grosse Anzahl von Bankkunden betreffen könnte. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung verlangt daher hohe Anforderungen an den Detaillierungsgrad der Darstellung des Sachverhalts. Denn nur wenn der Sachverhalt genügend klar dargestellt wurde, kann das zulässige Ersuchen von einer verpönten Beweisausforschung abgegrenzt werden (BGE 139 II 404 E. 7.2.3 S. 426). Das vorliegende Ersuchen erreicht nicht den Detaillierungsgrad,
den die beiden Fälle 8.f) und h) aufweisen, welche der Kommentar zum OECD-MA beispielhaft als zulässige Anfragen aufführt (siehe vorstehend E. 6.1.2). In den Beispielen nennt der ersuchende Staat jeweils konkrete Anhaltspunkte, die über blosse Mutmassungen oder Spekulationen hinausgehen, und kann - im Beispiel 8.f) - überdies konkrete Kreditkartennummern bezeichnen. Dagegen würde es gemäss Kommentar zum OECD-MA eine unzulässige Fishing Expedition darstellen, wenn, wie in Beispiel 8.a), von Staat B die Nennung derjenigen im Staat A ansässigen Personen verlangt würde, die ein Konto bei der Bank B im Staat B besitzen. Das hier umstrittene niederländische Ersuchen erweist sich im Vergleich zu diesem, letzten Beispiel immerhin als konkreter, werden doch zusätzliche Identifikationsmerkmale genannt. Zudem beschreibt das Gesuch die spezifischen Tatsachen und Umstände, die zum Ersuchen geführt haben. Es zeigt auf, weshalb Gründe vorliegen, welche annehmen lassen, die Steuerpflichtigen, welche das genannte Verhaltensmuster erfüllten, seien ihren Verpflichtungen nicht nachgekommen, und es ergibt sich daraus ohne Weiteres, dass die verlangten Informationen zur Erfüllung der Verpflichtungen dieser Steuerpflichtigen führen können (vgl. PAOLO
BERNASCONI/SIMONE SCHÜRCH, Fishing expedition et demandes groupées, L'interdiction de la fishing expedition dans la coopération internationale en matière fiscale, in: Mélanges en l'honneur de Claude Rouiller, 2016, S. 13 ff., 30). Insgesamt lässt sich das Ersuchen daher von einer verpönten Beweisausforschung abgrenzen und erscheint damit - wenn auch im Sinne eines Grenzfalls - gerade noch als zulässig.

6.4. Der Beschwerdegegner macht weiter geltend, nicht unter die im Ersuchen des BD definierte Gruppe zu fallen, da ihm das Schreiben betreffend Steuerkonformität nicht versendet worden sei. Es stelle sich die Frage, ob die Vorinstanz von der Prämisse habe ausgehen dürfen, dass auch banklagernde Korrespondenz als im Sinne des BD-Ersuchens versandt gelte.

6.4.1. Der BD begründet in seinem Amtshilfegesuch die Annahme, die Steuerpflichtigen der von ihm umschriebenen Gruppe hätten das anwendbare Recht nicht eingehalten, damit, diese seien als Kunden der UBS Switzerland AG von dieser aufgefordert worden, die Steuerkonformität nachzuweisen. Aufgrund der Formulierung des Schreibens der UBS Switzerland AG sei zu vermuten, diese habe sämtlichen Kunden ein solches Schreiben zugestellt, bei denen sie Zweifel an deren Steuerkonformität hatte. Bei denjenigen Kunden, die auf das Schreiben nicht reagiert oder das Konto aufgelöst hätten, sei es sehr wahrscheinlich, dass die Steuergesetzgebung nicht befolgt worden sei, andernfalls hätten sie der UBS Switzerland AG einen Nachweis der Steuerkonformität eingereicht.

6.4.2. Die Begründung der Annahme der Nichteinhaltung des niederländischen Steuerrechts liegt somit darin, dass niederländische Steuerpflichtige trotz Aufforderung durch die UBS Switzerland AG es unterliessen, ihre Steuerkonformität nachzuweisen. Der daraus vom BD gezogene Schluss, wonach es wahrscheinlich sei, solche Steuerpflichtige hätten die fraglichen Vermögen bzw. Erträge nicht korrekt deklariert, liegt in keiner Weise fern. Allerdings beruht der vorgenannte Schluss auf der Prämisse, dass ein Bankkunde auf die Aufforderung der Bank nicht reagiert hat, was zusätzlich voraussetzt, dass er überhaupt Kenntnis von der entsprechenden Aufforderung erhielt.

6.4.3. Der Beschwerdegegner trägt vor, das fragliche Schreiben sei ihm bloss banklagernd zugestellt worden, weshalb er keine Kenntnis davon erhalten habe.
Das Bundesgericht hat sich insbesondere im Zusammenhang mit Fragen der Fristeinhaltung mit der Wirkung von Banklagernd-Vereinbarungen auseinandergesetzt. Es kam in diesem Bereich zum Schluss, dass eine Zustellungsfiktion greife. Eine solche dient in der Regel dazu, Zustellungsvereitelungen oder -verzögerungen durch den Adressaten, in dessen Interesse die banklagernde Zustellung meist liegt, zu verhindern bzw. dem Verantwortungsbereich des Empfängers zuzuweisen, wenn anzunehmen ist, dieser sei seiner Obliegenheit, den Empfang der Sendung zu ermöglichen, nicht nachgekommen. Der Annahmefiktion kommt dann die Bedeutung zu, einen bestimmten Fristenlauf auszulösen, der andernfalls auf unbestimmte Zeit aufgeschoben bliebe. In diesem Sinne ist - Rechtsmissbrauch vorbehalten - die Ablage im Dossier des Kunden unmittelbar fristauslösend (vgl. Urteile 4A 42/2015 vom 9. November 2015 E. 6.3; 4A 262/2008 vom 23. September 2008 E. 2.3; 4C.378/2004 vom 30. Mai 2005 E. 2.2; 4C.81/2002 vom 1. Juli 2002 E. 4.3; je mit Hinweisen u.a. auch auf den die internationale Rechtshilfe in Strafsachen betreffenden BGE 124 II 124 E. 2d). Diese Rechtsprechung kann jedoch auf die vorliegend relevante Fragestellung nicht übernommen werden. Hier geht es darum eine
zulässige Rasterfahndung von einer unzulässigen Fishing Expedition abzugrenzen. Massgebendes Element ist dabei, dass Kunden der UBS Switzerland AG, die um die Aufforderung, ihre Steuerkonformität nachzuweisen, wussten, dieser Aufforderung nicht nachkamen. Aus diesem Verhalten lässt sich die Vermutung ableiten, die fraglichen Personen hätten effektiv Vermögen bzw. Erträge nicht korrekt deklariert. Ein solcher Schluss setzt allerdings voraus, dass der fragliche Kunde effektiv Kenntnis von der Aufforderung der Bank hatte. Eine blosse Fiktion eines solchen Wissens vermag dagegen nicht zu genügen, gibt doch ein bloss fiktives Wissen keinen Anlass, sich in einer bestimmten Weise zu verhalten. Dem Beschwerdegegner ist daher insofern zuzustimmen, als die blosse banklagernde Zustellung der Aufforderung der UBS Switzerland AG noch nicht dazu führen könnte, in seinem Fall das Amtshilfebegehren gutzuheissen.
Das Schreiben der UBS Switzerland AG betreffend Kündigung der Geschäftsbeziehung datiert vom 7. August 2014. Die niederländische Steuerbehörde hat das Amtshilfegesuch am 23. Juli 2015 gestellt, woraufhin (bzw. auf die Editionsverfügung der ESTV vom 3. August 2015 hin) die UBS Switzerland AG die ersuchten Informationen am 7. September 2015 der ESTV übergab. Sie übermittelte zu diesem Zeitpunkt der ESTV Informationen bezüglich derjenigen Kunden, die sich betreffend ihr steuerkonformes Verhalten nicht gemeldet hatten. Seit dem Schreiben der UBS Switzerland AG war, bis diese um Edition der ersuchten Informationen aufgefordert wurde, demnach ein Jahr vergangen. Der Beschwerdegegner hatte somit ein Jahr Zeit, um vom Schreiben Kenntnis zu nehmen und seine Steuerkonformität nachzuweisen. Im Übrigen waren die Kunden offenbar bereits zu einem früheren Zeitpunkt von der UBS Switzerland AG zu einem entsprechenden Nachweis aufgefordert worden. Es erscheint - gerade mit Blick auf die wirtschaftlichen Risiken einer Banklagernd-Vereinbarung (z.B. fristauslösende Zustellungsfiktion), aber auch angesichts der aktuellen Entwicklungen im Bereich des internationalen Steuerrechts - nicht als glaubwürdig, wenn der Beschwerdegegner vorbringt, während
eines Jahres die Korrespondenz der Bank nicht entgegengenommen zu haben. Vielmehr darf ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass ein Bankkunde mit einer gewissen Regelmässigkeit, in jedem Fall aber innert Jahresfrist, tatsächlich von der ihm banklagernd zugegangenen Korrespondenz Kenntnis nimmt. Von dieser Vermutung ist auch in Bezug auf den Beschwerdegegner auszugehen. Inwiefern sie in seinem Falle nicht zutreffen sollte, vermag er nicht nachvollziehbar darzulegen. Sein Vorbringen erweist sich damit als unbehelflich.

6.5. Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als begründet und ist gutzuheissen. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. März 2016 ist aufzuheben und die Schlussverfügung der ESTV vom 25. November 2015 zu bestätigen.

7.
Entsprechend dem Verfahrensausgang wird der Beschwerdegegner kostenpflichtig (Art. 66 Abs. 1 BGG). Der ESTV, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. März 2016 wird aufgehoben und die Schlussverfügung der ESTV vom 25. November 2015 bestätigt.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 4'000.– werden dem Beschwerdegegner auferlegt.

3.
Die Sache wird zur Neuverlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens an das Bundesverwaltungsgericht zurückgewiesen.

4.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 12. September 2016

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

Der Präsident: Seiler

Die Gerichtsschreiberin: Fuchs