Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 695/2017

Urteil vom 29. Oktober 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiberin Genner.

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

gegen

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

Gegenstand
Amtshilfe (DBA CH-DE),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 3. August 2017 (A-1499/2017).

Sachverhalt:

A.
Am 2. April 2015 reichte das Bundeszentralamt für Steuern der Bundesrepublik Deutschland (nachfolgend: BZSt) in Vertretung des deutschen Bundesministeriums der Finanzen (nachfolgend: BMF) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) ein Amtshilfeersuchen ein. Darin wurden Angaben zu einem namentlich nicht bekannten "deutschen Steuerpflichtigen" (später präzisiert, vgl. lit. B.b hiernach) erbeten, welcher "über das bekannte vorliegende Nummernkonto xxx bei der Zürcher Filiale der Bank B._____ AG." identifiziert werden könne. Im Rahmen eines in Deutschland geführten Ermittlungsverfahrens sei die Erkenntnis gewonnen worden, dass der Inhaber dieses Nummernkontos seinen Kapitalstamm sowie die daraus resultierenden Erträge den deutschen Finanzbehörden möglicherweise verschwiegen habe. Es werde vermutet, dass der Inhaber des Kontos Fakten, Geschäftsvorfälle, Einkommen, Produkte oder Sonstiges verheimlicht habe und an einer Steuerhinterziehung beteiligt sein könnte.
Das BZSt stellte das Gesuch nach eigenen Angaben für die Zwecke der Einkommenssteuer sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuer für den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2011. Die Fragen betrafen die Identität des Kontoinhabers bzw. der Kontoinhaber, die Identität der Person (en), welche über das Konto verfügungsberechtigt ist bzw. sind sowie die Identität der Person (en), welche das Konto eröffnet hat bzw. haben. Zudem ersuchte das BZSt um Übermittlung der Kontoeröffnungsunterlagen (Formular A).

B.

B.a. Auf Editionsverfügung der ESTV vom 23. Juli 2015 hin teilte die Bank B._____ AG mit, dass es sich beim Inhaber/Verfügungsberechtigten/Eröffner des in Frage stehenden Nummernkontos um A._____ handle, und übermittelte der ESTV das verlangte, für den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2011 gültige Formular A zur erwähnten Bankbeziehung. Schliesslich erklärte die Bank B._____ AG, sie habe die betroffene Person am 10. August 2015 über das Amtshilfeverfahren informiert.
Nachdem die ESTV A._____ das rechtliche Gehör gewährt hatte, entschied sie mit Schlussverfügung vom 7. Februar 2017, dem BZSt Amtshilfe betreffend A._____ zu leisten (Ziff. 1 des Dispositivs der Schlussverfügung). Die ESTV erlaubte die Übermittlung folgender Informationen (Ziff. 2 des Dispositivs der Schlussverfügung) :
a) Wer ist/sind der/die aktuelle/n Inhaber dieses Bankkontos?

Der Inhaber dieses Bankkontos ist A._____.

b) Bitte geben Sie den/die Namen der Person/en an, die über das Bankkonto verfügungsberechtigt ist/sind.

Der Verfügungsberechtigte ist A._____.

c) Bitte geben Sie den/die Namen der Person/en an, die das Bankkonto eröffnet hat/haben.

Das Bankkonto wurde von A._____ eröffnet.

d) Bitte übermitteln Sie die Kontoeröffnungsunterlagen (Formular A) der Standesregeln zur Sorgfaltspflicht (VBS) gemäss Artikel 3 und 4.

Im Anhang finden Sie das gültige Formular A.

Die ESTV erklärte in der Schlussverfügung, dass nicht amtshilfefähige Informationen, deren Aussonderung nicht möglich sei, geschwärzt worden seien. Ausserdem werde die ersuchende Behörde darauf hingewiesen, dass die in Ziff. 2 des Dispositivs genannten Informationen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen A._____ für den im Ersuchen vom 2. April 2015 genannten Sachverhalt verwendet werden dürften (Ziff. 3a des Dispositivs der Schlussverfügung). Zudem wurde u.a. festgehalten, die erhaltenen Informationen seien geheim zu halten und nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich zu machen, die mit der Veranlagung oder Erhebung, mit der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Art. 27 Abs. 1 DBA CH-DE genannten Steuern oder mit der Aufsicht über die vorgenannten Behörden befasst seien (Ziff. 3b des Dispositivs der Schlussverfügung).

B.b. Gegen die Schlussverfügung vom 7. Februar 2017 erhob A._____ Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht.
Im Rahmen des Schriftenwechsels legte die ESTV dem Bundesverwaltungsgericht eine Stellungnahme des BZSt vom 15. Mai 2017 vor. Darin wurde festgehalten, die deutsche Steuerverwaltung habe im Rahmen der Durchsuchung der Geschäftsräume einer Aktiengesellschaft mit Sitz in Frankfurt (nach Angaben von A._____ handelte es sich um die Bank B._____) Dateiinhalte gesichert, welche auf einem inländischen Server gespeichert gewesen seien. Das Backup dieses Servers habe unter anderem Arbeitsplatzsicherungen von Mitarbeitenden dieser AG umfasst. Auf der Sicherung eines Personal Computers einer Mitarbeiterin sei eine Datei aufgefunden worden, aus welcher sich - sortiert nach Ländern - Informationen über Bankkundschaft in Form der Kundenstammnummern, des Alters, des Domizils sowie der Einlagehöhe ergeben hätten. Die "betroffenen Kontoinhaber/Personen" seien im Ersuchen versehentlich als "deutsche Staatsangehörige" bezeichnet worden; tatsächlich hätten sich die Ermittlungen in der Schweiz auf "in Deutschland ansässige deutsche Steuerpflichtige" beziehen sollen. Ungeachtet der Staatsbürgerschaft begründe der Wohnsitz bzw. gewöhnliche Aufenthalt einer natürlichen Person in Deutschland eine deutsche Steuerpflicht. Gleiches gelte für "nicht natürliche" Personen, welche ihren Geschäftssitz in Deutschland hätten. Gegen die Sicherstellung der erwähn-

ten Datei seien bis dato keine Rechtsmittel eingelegt worden.
Nach Erhalt dieser Stellungnahme liess A._____ den Vorwurf fallen, wonach die dem Ersuchen zugrunde liegenden Informationen durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden seien.
Mit Urteil vom 3. August 2017 wies das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde ab.

C.
A._____ erhebt am 21. August 2017 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht mit dem Antrag, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Amtshilfe zu verweigern.
Das Bundesverwaltungsgericht verzichtet auf Vernehmlassung. Die ESTV beantragt die Abweisung der Beschwerde. A._____ hat am 9. Oktober 2017 repliziert.

Erwägungen:

1.

1.1. Ausgangspunkt des Verfahrens ist ein Amtshilfegesuch des BZSt vom 2. April 2015, welches sich auf Art. 27 des Abkommens vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.913.62, nachfolgend: DBA CH-DE) stützt. Das Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 672.5).

1.2. Das angefochtene Urteil unterliegt grundsätzlich der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG). Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe, mit Ausnahme der Amtshilfe in Steuersachen (Art. 83 lit. h BGG). Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde nur zulässig, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a BGG).

1.3. Ein besonders bedeutender Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG liegt hier offensichtlich nicht vor; dies wird auch nicht geltend gemacht.
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 weiteren Hinweisen).

1.3.1. Der Beschwerdeführer wirft die Rechtsfrage auf, ob ein Amtshilfeersuchen, welches ausser der Kontonummer keine Angaben zum Kontoinhaber - insbesondere weder Name noch Adresse - enthält, den abkommensrechtlichen Anforderungen an die Identifikation der betroffenen Person entspricht. Diese Frage werde in BGE 143 II 136 E. 5.3.2 nicht beantwortet. Ausserdem sei dem Bundesgericht bisher die Frage nicht vorgelegt worden, ob die Schweiz als ersuchter Staat auf ein Bündel von Einzelersuchen eintreten müsse, in denen der ersuchende Staat die von der Amtshilfe betroffenen Personen jeweils nur durch eine Kontonummer bezeichne. Aus dem Amtshilfeersuchen gehe hervor, dass das BZSt die verlangten Informationen primär in einem Steuerstrafverfahren verwenden wolle und ausser der Kontonummer und der Höhe des angelegten Vermögens keine Kenntnisse besitze. Es stelle sich die Grundsatzfrage, ob eine solche Anfrage eine "fishing expedition" sei. Schliesslich sei zu klären, ob es sich bei diesem "gebündelten" Amtshilfeersuchen um ein Gruppenersuchen oder um ein Individualersuchen handle. Die Frage sei von grundsätzlicher Bedeutung, weil auch andere Vertragsstaaten derartige Listenanfragen gestellt hätten.

1.3.2. In BGE 143 II 136 E. 5.3.2 wurde entschieden, dass der ersuchende Staat die Identifikation der steuerpflichtigen Person auch anders als durch Namensangabe, so etwa durch die Angabe einer Bankkontonummer, vornehmen könne. Allerdings hatte die ersuchende Behörde in jenem Fall weder Namen noch Kontonummern nennen können; es handelte sich um eine klassische Gruppenanfrage (vgl. E. 4.3 hiernach). Das Bundesgericht verneinte letztlich eine unzulässige "fishing expedition", weil der ersuchende Staat zusätzliche Identifikationsmerkmale genannt sowie die Tatsachen und Umstände, welche zum Ersuchen geführt hatten, bezeichnet hatte (vgl. BGE 143 II 136 E. 6.3 S. 159).
In BGE 143 II 628 ging es um die Zulässigkeit eines Amtshilfeersuchens betreffend eine bestimmte Anzahl Personen, welche (nur) durch ihre Kreditkartennummern identifizierbar sind (Listenersuchen). Gruppenersuchen und Listenersuchen ist gemeinsam, dass die ersuchende Behörde Name und Adresse der betroffenen Steuerpflichtigen nicht kennt. Mit Blick darauf hat das Bundesgericht entschieden, dass für Listenanfragen die bei Gruppenanfragen geltenden Kriterien heranzuziehen sind, um eine unzulässige Beweisausforschung anzunehmen bzw. auszuschliessen (BGE 143 II 628 E. 5.1 S. 642).

1.3.3. Im vorliegenden Fall hat die ersuchende Behörde im Zusammenhang mit der Identifikation eine Kontonummer angegeben sowie darauf hingewiesen, dass der Kontoinhaber in Deutschland steuerpflichtig sei. Ferner hat sie die Vermutung geäussert, der Kontoinhaber habe möglicherweise seinen Kapitalstamm und die daraus resultierenden Erträge verschwiegen. Der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt ist gestützt auf Art. 105 Abs. 2 BGG zu ergänzen: Im Ersuchen vom 2. April 2015 wird gesagt, aufgrund der Höhe der Kapitaleinlage (ca. Fr. 83 Mio.) könne der Verdacht einer Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall im Sinn von § 370 Abs. 3 der deutschen Abgabeordnung nicht ausgeschlossen werden.
Es stellt sich die Frage, ob die erwähnten Angaben ausreichend sind, um eine Pflicht zur Amtshilfeleistung auszulösen, oder ob dafür zusätzlich konkrete Hinweise (und nicht nur Vermutungen) auf eine möglicherweise unrichtige Versteuerung vorliegen müssen. Die Frage wurde in dieser Form vom Bundesgericht noch nicht behandelt. Sie kann sich in weiteren Amtshilfefällen in gleicher oder ähnlicher Weise stellen, und sie ist entscheidwesentlich. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist daher zu bejahen. Das Bundesgericht tritt somit auf die Beschwerde ein und prüft die Rügen nach Massgabe von Art. 95 ff. und Art. 105 ff. BGG umfassend, nicht nur in Bezug auf diejenigen Fragen, welche von grundlegender Bedeutung sind (BGE 141 II 14 E. 1.2.2.4); ob es sich bei den weiteren vom Beschwerdeführer erwähnten Fragen um Grundsatzfragen handelt, kann daher dahingestellt bleiben.

1.4. Die übrigen Eintretensvoraussetzungen (Legitimation des Beschwerdeführers gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG, Form- und Fristgerechtigkeit der Beschwerde gemäss Art. 42 und Art. 100 Abs. 2 lit. b BGG) sind erfüllt. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1. Die rechtliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe kann sich aus einem Staatsvertrag oder aus dem autonomen Landesrecht ergeben, wobei bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens die innerstaatliche Regelung das Abkommen grundsätzlich nicht auszuhebeln vermag (BGE 143 II 136 E. 4 S. 142).

2.2. Massgeblich ist Art. 27 DBA CH-DE als Amtshilfeklausel (in der bereinigten Fassung gemäss Art. 4 des Protokolls vom 27. Oktober 2010 zur Änderung des DBA CH-DE in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 12. März 2002 [AS 2012 825 827], in Kraft seit 21. Dezember 2011, nachfolgend: Änderungsprotokoll). Die gemäss Art. 5 Ziff. 3-5 des Änderungsprotokolls revidierte Fassung von Ziff. 3 des Protokolls zum DBA CH-DE mit den Ausführungsbestimmungen zu Art. 27 DBA CH-DE (AS 2012 825 829) wurde ebenfalls auf den 21. Dezember 2011 (Tag des Austauschs der Ratifikationsurkunden) in Kraft gesetzt (Art. 6 Ziff. 2 des Änderungsprotokolls). Gemäss Art. 6 Ziff. 2 lit. d des Änderungsprotokolls ist dieses in Bezug auf Ersuchen nach Art. 4 und Art. 5 Ziff. 3 und 5, die am oder nach dem Datum des Inkrafttretens (21. Dezember 2011) gestellt werden, in beiden Vertragsstaaten anzuwenden hinsichtlich Informationen nach Art. 27 Abs. 5 DBA CH-DE, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der am 1. Januar des auf die Unterzeichnung dieses Protokolls (am 27. Oktober 2010) folgenden Jahres beginnt (also per 1. Januar 2011).

Die streitige Schlussverfügung erlaubt die Übermittlung von Informationen betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2011. Somit findet die am 27. Oktober 2010 revidierte Fassung von Art. 27 DBA CH-DE sowie von Ziff. 3 des Protokolls zum DBA CH-DE Anwendung.
Am 15. Dezember 2011 haben die Vertragsstaaten zudem eine Verständigungsvereinbarung (AS 2012 5261) betreffend die Auslegung von Ziff. 3 lit. b des Protokolls zum DBA CH-DE abgeschlossen, welcheebenfalls am 21. Dezember 2011 in Kraft getreten ist. Die Eidgenössische Steuerverwaltung wird gemäss Art. 1 Abs. 4 des Bundesbeschlusses vom 17. Juni 2011 über die Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (AS 2012 823) zum Abschluss dieser Vereinbarung ermächtigt.

2.3. Art. 27 DBA CH-DE entspricht grösstenteils dem Wortlaut von Art. 26 des OECD-Musterabkommens (nachfolgend: OECD-MA; Botschaft vom 3. Dezember 2010 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BBl 2011 485 493). 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 Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch die Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt.

2. Alle Informationen, die ein Vertragsstaat gemäss Absatz 1 erhalten hat, sindebenso geheim zu halten wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, mit der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinichtlich der in Absatz 1 genannten Steuern oder mit der Aufsicht über die vorgenannten Personen oder Behörden befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie dürfen die Informationen in einem verwaltungs- oder strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offenlegen. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen kann ein Vertragsstaat die erhaltenen Informationen für andere Zwecke verwenden, wenn solche Informationen nach dem Recht beider Staaten für solche anderen Zwecke verwendet werden dürfen und die zuständige Behörde des übermittelnden Staates dieser anderen Verwendung zugestimmt hat.

3. Die Absätze 1 und 2 sind nicht 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 Vertragsstaates nicht beschafft werden können;

c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung der öffentlichen Ordnung (Ordre public) widerspräche.

4. (...)

5. Absatz 3 ist in keinem Fall so auszulegen, als könne ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen, weil die Informationen sich bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigen, Vertreter oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf das Eigentum an einer Person beziehen. Ungeachtet des Absatzes 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts verfügen die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaats, sofern dies für die Erfüllung der Verpflichtungen unter diesem Absatz erforderlich ist, über die Befugnis, die Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen

durchzusetzen.

2.4. Art. 27 DBA CH-DE wird in Ziff. 3 des zugehörigen Protokolls erläutert. Ziff. 3 lit. b des Protokolls zum DBA CH-DE lautet wie folgt:
Es besteht Einvernehmen darüber, dass die zuständige Behörde eines Vertragsstaates bei der Stellung eines Amtshilfeersuchens nach Artikel 27 der zuständigen Behörde des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu übermitteln hat:

aa) hinreichende Angaben zur Identifizierung der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person (typischerweise der Name und, soweit bekannt, Geburtsdatum, Adresse, Kontonummer oder ähnliche identifizierende Informationen);
bb) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;

cc) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Art und Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;

dd) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden; und

ee) den Namen und, soweit bekannt, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.

Ziff. 3 lit. c des Protokolls zum DBA CH-DE lautet wie folgt:
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 steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Während Buchstabe b wichtige verfahrenstechnische Anforderungen enthält, die "fishing expeditions" vermeiden sollen, sind seine Unterabsätze so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern.

In der Verständigungsvereinbarung vom 15. Dezember 2011 werden die zitierten Protokollbestimmungen zusammengefasst und folgendermassen präzisiert:
Diese Voraussetzungen sind daher so zu verstehen, dass einem Amtshilfeersuchen, das keine "fishing expedition" ist, nachgekommen wird, wenn der ersuchende Staat, nebst den Informationen nach Ziffer 3 Buchstabe b Doppelbuchstaben bb) bis dd) :

a) die steuerpflichtige Person identifiziert, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann; und

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

2.5. Die nachfolgend zitierten Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts dienen in Konkretisierung der einschlägigen Abkommensbestimmungen (vgl. BGE 143 II 136 E. 6.2 S. 157) dazu, zulässige Amtshilfeersuchen von unzulässigen "fishing expeditions" abzugrenzen bzw. entsprechende Rechtsfolgen zu normieren.

2.5.1. Art. 3 lit. c StAhiG definiert Gruppenersuchen als Amtshilfeersuchen, mit welchen Informationen über mehrere Personen verlangt werden, die nach einem identischen Verhaltensmuster vorgegangen sind und anhand präziser Angaben identifizierbar sind. Gruppenersuchen im Sinn dieser Bestimmung sind zulässig für Informationen über Sachverhalte, welche die Zeit seit dem 1. Februar 2013 betreffen (Art. 2 Abs. 1 der Verordnung vom 23. November 2016 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [StAhiV; SR 651.11]). Vorbehalten sind die abweichenden Bestimmungen des im Einzelfall anwendbaren Abkommens (Art. 2 Abs. 2 StAhiV). Art. 3 Abs. 1 StAhiV nennt die Angaben, welche ein Gruppenersuchen enthalten muss. Hervorzuheben ist Art. 3 Abs. 1 lit. g StAhiV: Danach muss ein Gruppenersuchen eine klare und auf Tatsachen gestützte Begründung der Annahme enthalten, dass die Steuerpflichtigen der Gruppe, über welche die Informationen verlangt werden, das anwendbare Recht nicht eingehalten haben.

2.5.2. Auf das Ersuchen wird nicht eingetreten, wenn es zum Zweck der Beweisausforschung gestellt worden ist (Art. 7 lit. a StAhiG).

2.6. Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit bezweckt, einen möglichst umfassenden Informationstausch zu gewährleisten. Dabei ist es den Vertragsstaaten klarerweise nicht gestattet, Informationen aufs Geratewohl ("fishing expeditions") oder Auskünfte zu verlangen, von denen wenig wahrscheinlich ist, dass sie Licht in die Steuerangelegenheiten einer bestimmten steuerpflichtigen Person bringen würden (BGE 143 II 185 E. 3.3.1 S. 193; 142 II 161 E. 2.1.1 S. 165; 141 II 436 E. 4.4.3 S. 445; Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014 [Version complète; nachfolgend: OECD-Kommentar], Ziff. 5 zu Art. 26; vgl. auch DANIEL HOLENSTEIN, in: Internationales Steuerecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], 2015, N. 93 zu Art. 26 OECD-MA; XAVIER OBERSON, in: Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, Danon/Gutmann/ Oberson/Pistone [Hrsg.], 2014, N. 35 zu Art. 26 OECD-MA). Die Notwendigkeit, dass die verlangten Informationen voraussichtlich erheblich sein müssen, ist - als Ausfluss des Verhältnismässigkeitsprinzips (vgl. HOLENSTEIN, a.a.O., N. 97 zu Art. 26 OECD-MA) - zugleich Ausdruck des Verbots der "fishing expeditions"
(DONATSCH/HEIMGARTNER/ MEYER/SIMONEK, Internationale Rechtshilfe, unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, S. 233).
Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben. Nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die Steuerverwaltung des ersuchten Staates zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind. Dem Element "voraussichtlich" kommt somit eine doppelte Bedeutung zu: Der ersuchende Staat muss die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfeersuchen geltend machen, und der ersuchte Staat muss nur solche Unterlagen übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind (HOLENSTEIN, a.a.O., N. 146 zu Art. 26 OECD-MA; CHARLOTTE SCHODER, StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG], 2014, N. 63 zu Art. 6 StAhiG). Für die Beurteilung, ob das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllt ist, ist der Zeitpunkt des Ersuchens massgebend. Das Merkmal der voraussichtlichen Erheblichkeit kann jedoch im Lauf des Verfahrens verschwinden (Urteil 2C 28/2017 vom 16. April 2018 E. 4.3 [zur Publikation bestimmt]. Die Steuerbehörde des ersuchten Staates hat jedoch nicht zu entscheiden, ob der im Amtshilfegesuch dargestellte Sachverhalt
gänzlich der Realität entspricht, sondern muss nur überprüfen, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zu diesem Sachverhalt haben (BGE 143 II 185 E. 3.3.2 S. 194; 142 II 161 E. 2.1 ff. S. 164 ff.; Urteil 2C 690/2015 vom 15. März 2016 E. 3.2), und ob sie für dessen Beurteilung - prima vista - relevant sein können. Der ersuchte Staat kann Auskünfte daher nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint (BGE 141 II 436 E. 4.4.3 S. 445 f. mit Hinweisen). Kommt die Steuerbehörde des ersuchten Staates - sei es aufgrund eigener Informationen oder sei es aufgrund von Nachweisen durch eine vom Gesuch betroffene Person - zum Schluss, ein Zusammenhang sei steuerlich nicht relevant, darf sie diese Informationen gemäss Art. 17 Abs. 2 StAhiG nicht übermitteln bzw. muss sie diese aussondern oder unkenntlich machen (BGE 141 II 436 E. 4.4.3 S. 446). Die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen kommt demnach in erster Linie dem ersuchenden Staat zu. Der Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit bildet dabei eine nicht besonders hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen (BGE 142 II 161 E. 2.1.1 S. 166 mit Hinweisen).

3.

3.1. Anlass des Amtshilfeersuchens bildet ein "Datenfund", den deutsche Steuerprüfungsbehörden bei der Durchsuchung der Geschäftsräume der Bank B._____ (dass es sich um sie handelt, ist unbestritten geblieben) in Frankfurt gemacht haben. Gemäss der Stellungnahme des BZSt vom 15. Mai 2017 mit integrierter "Chronologie der Amtshilfeersuchen an die Schweiz im Zusammenhang mit enttarnten Kontonummern", nach Angaben des BZSt erstellt durch die inländische (also deutsche) Landesfinanzbehörde, enthielten die Dateien "sortiert nach Ländern (gemeint wohl: Staaten), Informationen über Bankkundschaft in Form der Kundenstammnummern, des Alters, des Domizils sowie der Einlagehöhe". Es geht daraus nicht vollständig hervor und wurde von der Vorinstanz nicht thematisiert, wie die Parameter miteinander verknüpft waren. Jedenfalls wurde

die Einlagehöhe von ca. Fr. 83 Mio. dem Nummernkonto zugeordnet (vgl. E. 1.3.3 hiervor). Sodann konnte das BZSt anscheinend davon ausgehen, dass der oder die Kontoinhaber in Deutschland domiziliert war bzw. waren, wobei aber der genaue Ort unbekannt war (ansonsten dürfte eine direkte Identifikation möglich gewesen sein). Schliesslich ist unklar, ob mit "Alter" das Geburtsdatum gemeint war. Das BZSt machte zum
Alter bzw. Geburtsdatum des gesuchten Kontoinhabers keine Angaben, sei es, dass dieser Parameter nicht mit der Kontonummer verknüpft war, sei es, dass diese Information nicht als zielführend erachtet wurde. Zusammenfassend wusste das BZSt bei der Einreichung des Ersuchens, dass im Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2011 mindestens eine in Deutschland steuerpflichtige Person Inhaber bzw. Inhaberin eines Kontos mit der Nummer xxx bei einer Zürcher Filiale der Bank B._____ AG oder über dieses Konto verfügungsberechtigt war, und dass sich auf dem Konto ein Betrag von ca. Fr. 83 Mio. befand.

3.2. Die Vorinstanz erwog zunächst, die gemäss Ziff. 3 des Protokolls zum DBA CH-DE erforderlichen Angaben lägen vor. Sie ging insbesondere davon aus, dass hinreichende Angaben zur Identifizierung der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person (typischerweise der Name und, soweit bekannt, Geburtsdatum, Adresse, Kontonummer oder ähnliche identifizierende Informationen) im Sinn von Ziff. 3 lit. b Unterabsatz aa) des Protokolls zum DBA CH-DE gemacht worden seien; gemäss der Verständigungsvereinbarung vom 15. Dezember 2011 könne die Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen.
Sodann sei zu prüfen, ob auch die weiteren Voraussetzungen für die Leistung von Amtshilfe gegeben seien. Die im Sinn des DBA CH-DE voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen müsse sich dabei bereits aus dem Amtshilfegesuch selbst ergeben und auch nach der Edition der verlangten Unterlagen müsse Grund zur Annahme bestehen, dass die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich seien. Durch diese (doppelte) Prüfung solle ausgeschlossen werden, dass Ersuchen aufs Geratewohl (sog. "fishing expeditions") gestellt würden. Es gelte also zu prüfen, ob Hinweise auf Anknüpfungspunkte für eine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht des Beschwerdeführers im ersuchenden Staat während des vom Amtshilfegesuch erfassten Zeitraumes bestünden.

Das BZSt habe hinreichende Anhaltspunkte dafür geliefert, dass der Beschwerdeführer in Deutschland steuerpflichtig sei. Die voraussichtliche Erheblichkeit der erfragten Informationen für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten des Beschwerdeführer s im Sinn von Ziff. 3 lit. c des Protokolls zum DBA CH-DE ergebe sich somit bereits aus dem Ersuchen selbst. Dem Urteil des BVGer A-6102/2016 vom 15. März 2017 habe ein anderer Sachverhalt zugrunde gelegen, indem dort keine genügenden steuerrechtlichen Anknüpfungspunkte wie z.B. Ansässigkeit oder wirtschaftliche Anknüpfung dargetan worden seien. Für die Bejahung der voraussichtlichen Erheblichkeit der edierten Informationen sei ausreichend, dass sie wahrscheinlich erheblich für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten des Beschwerdeführers seien. Was sich bei dieser Aufklärung dannzumal ergeben werde - allenfalls, dass er keine Steuern schulde - sei hingegen nicht ausschlaggebend. Nachdem die voraussichtliche Erheblichkeit der erfragten Informationen sich bereits aus dem Ersuchen bzw. der ergänzenden Stellungnahme des BZSt vom 15. Mai 2015 ergebe und auch die edierten Informationen selbst voraussichtlich erheblich seien, erweise sich das Ersuchen des BZSt entgegen der Darstellung des
Beschwerdeführers nicht als "fishing expedition".
Die Erhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer sei vom Wortlaut von Art. 27 Abs. 1 DBA CH-DE erfasst. Der nach dem Grundsatz "lex specialis derogat legi generali" anwendbare Art. 13 Abs. 1 des Abkommens vom 30. November 1978 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbschaftssteuern (SR 0.672.913.61, in Kraft getreten am 28. September 1980) gelte nur für die sog. "kleine Amtshilfe" und vermöge die Amtshilfeklausel des DBA CH-DE nicht zu ersetzen.

3.3. Der Beschwerdeführer moniert, die Vorinstanz habe sich nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob das BZSt die von der Amtshilfe betroffenen Personen hinreichend identifiziert habe, indem dieses lediglich eine Kontonummer angegeben habe. Die Vorinstanz habe sich auch nicht mit der Frage beschäftigt, ob ein Bündel von Einzelersuchen ohne Namensnennung zulässig sei. Eine solche Listenanfrage sei zwar kein Gruppenersuchen, weil - anders als bei diesen - der ersuchende Staat bei einer Listenanfrage die von der Amtshilfe betroffenen Personen durch die Kontonummer bereits konkret bezeichnet habe. Dies genüge jedoch nicht, wenn

das Ersuchen - wie hier - der Durchführung eines Steuerstrafverfahrens diene. Der ersuchende Staat müsse Anhaltspunkte für seine Annahme liefern, wonach die fraglichen Kontoinhaber ihre Erträge nicht korrekt deklariert hätten. Dies ergebe sich aus der Voraussetzung, dass die voraussichtliche Erheblichkeit der geforderten Informationen bereits aus dem Ersuchen hervorgehen müsse. Es werde nicht dargelegt, worauf sich die Vermutung des BZSt stütze, wonach der nicht namentlich bekannte Kontoinhaber seinen Kapitalstamm und die Erträge hieraus möglicherweise verschwiegen habe. Die gewünschten Informationen sollten
also dazu dienen, das bisher gegen "unbekannt" geführte Steuerhinterziehungsverfahren einer bestimmten Person zuzuordnen und zu prüfen, ob sich der Anfangsverdacht gegen den Kontoinhaber konkretisiere. Die Tatsache, dass eine in Deutschland ansässige Person bei einer Schweizer Bank ein (Nummern-) Konto unterhalte, sei noch kein Grund zur Annnahme, dass sich der Kontoinhaber einer Steuerwiderhandlung schuldig gemacht habe. Aber selbst wenn die erwähnte Vermutung als Element der voraussichtlichen Erheblichkeit aus Sicht des ersuchenden Staates genügen sollte, müsse auch der ersuchte Staat prüfen, ob die verlangten Informationen für den vorgebrachten Zweck erheblich seien. Dies sei hier nicht der Fall: Weil das Konto keine Erträge generiere, sei keine Einkommenssteuer geschuldet, und eine Vermögenssteuer kenne Deutschland nicht. Die verlangten Informationen seien somit für den angegebenen Zweck (Untersuchung einer vermuteten Steuerhinterziehung) nicht erheblich. Da weder im Ermittlungszeitraum (1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2011) noch zu einem anderen Zeitpunkt ein Vermögensübergang stattgefunden habe, falle auch keine Erbschafts- oder Schenkungssteuer an. Das BZSt mache ohnehin nicht geltend, es habe möglicherweise ein
steuerpflichtiger Vermögensübergang stattgefunden.

3.4. Die ESTV äussert sich in ihrer Vernehmlassung vom 25. September 2017 zu den Kategorien möglicher Amtshilfeersuchen. Praxisgemäss werde zwischen Einzelersuchen, Gruppenersuchen und Listenersuchen unterschieden. Das Einzelersuchen stütze sich auf das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen, dessen inhärente Protokolle und weitere diesbezügliche Vereinbarungen sowie subsidiär auf Art. 3 lit. b und Art. 6 StAhiG. Ein Gruppenersuchen stütze sich ebenfalls auf das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen; in der Ausführungsgesetzgebung stütze es sich auf Art. 3 lit. c StAhiG und auf die Bestimmungen der StahiV. Beim sogenannten Listenersuchen (oder Massenersuchen) handle es sich um eine genau bestimmte Anzahl Einzelersuchen. Dabei werde eine Gesamtliste von Ersuchen eingereicht, welche sämtliche betroffenen Einzelersuchen umfasse. Das Bundesgericht habe dieses Vorgehen geschützt, wenngleich das Steueramtshilfegesetz keine eigenständige Definition des Listenersuchens enthalte. Die Voraussetzungen an den Inhalt des vorliegenden Listenersuchens würden sich nach Art. 27 DBA CH-DE sowie nach Ziff. 3 des Protokolls zum DBA CH-DE richten. Die Bestimmungen der StAhiV zu Gruppenersuchen kämen nicht zur Anwendung. Weder müsse ein Verdacht auf
Steuerhinterziehung gegeben sein, noch seien andere inhaltliche Angaben notwendig, welche über die Anforderungen an das Einzelersuchen hinausgingen. Im Unterschied zu einem Gruppenersuchen, bei dem die ersuchende Behörde ein bestimmtes Verhaltensmuster für sämtliche Steuerpflichtige darlegen und bei dem ein Steuerhinterziehungsverdacht vorliegen müsse, gälten diese Voraussetzungen für das vorliegende Listenersuchen nicht. Es sei daher zulässig, eine Liste mit Amtshilfeersuchen zwecks Überprüfung der Steuerkonformität der ausländischen Steuerpflichtigen einzureichen, ohne dass vorab ein konkreter Steuerhinterziehungsverdacht vorliegen müsse. Für eine individuelle und konkrete Überprüfung benötige die deutsche Steuerbehörde die Namen der steuerpflichtigen Personen, welche hinter den fraglichen Bankkonten stünden. Ohne diese zentrale Information müsste Deutschland seine Untersuchungen einstellen. Es sei ein legitimes Interesse des ersuchenden Staates, die Steuerkonformität der in Deutschland nicht bekannten steuerpflichtigen Personen zu überprüfen und deren Namen aufgrund der innerstaatlichen Uneinholbarkeit mittels Amtshilfe zu beschaffen.

3.5. Der Beschwerdeführer entgegnet replikweise, es treffe nicht zu, dass es bei einem Listenersuchen keines Verdachts eines steuerstrafrechtlichen Verhaltens bedürfe. Wenn das Ersuchen einzig oder hauptsächlich den Ermittlungen in einem Steuerstrafverfahren diene, seien höhere Anforderungen an die voraussichtliche Erheblichkeit zu stellen. Im Bereich der direkten Steuern setze die Strafrechtshilfe das Vorliegen eines Abgabebetrugs voraus. Die Anforderungen an ein Rechtshilfeersuchen seien somit deutlich höher. Die Auflistung einer Vielzahl von Kontonummern, welche mutmasslich Personen zuzuordnen seien, die im ersuchenden Staat steuerpflichtig seien, genüge diesen Anforderungen nicht. Die Schweiz würde für das Steuerstrafverfahren, um welches es hier gehe, keine Rechtshilfe leisten, weil dem Verfahren kein Abgabebetrug zu Grunde lie-

ge und weil die erhöhten Anforderungen an ein Rechtshilfeersuchen bei Steuerdelikten nicht erfüllt seien. Das Ersuchen des BZSt erweise sich als unzulässige Beweisausforschung, weshalb die Amtshilfe zu verweigern sei.

4.
Mit Blick auf die Anforderungen an das Ersuchen ist vorab auf die Frage einzugehen, ob das Amtshilfeersuchen des BZSt, welches Teil einer Listenanfrage ist, als Einzel- oder als Gruppenersuchen zu behandeln ist.

4.1. Die rechtliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe bei Gruppenersuchen muss sich aus dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen ergeben (BGE 143 II 136 E. 4.4 und E. 5). Bei dessen Auslegung sind die Regeln des Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK; SR 0.111), insbesondere Art. 31 f. VRK, zur Anwendung zu bringen (BGE 144 II 130 E. 8.2 S. 138).

4.1.1. Nach Art. 31 Abs. 1 VRK muss ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Licht seines Ziels und Zwecks ausgelegt werden. Ausser dem Zusammenhang (vgl. Art. 31 Abs. 2 VRK) ist gemäss Art. 31 Abs. 3 VRK 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) und jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz (lit. c) zu berücksichtigen. Die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses stellen ergänzende Auslegungsmittel dar, wenn die gewöhnliche Auslegung von Art. 31 VRK den Sinn mehrdeutig oder dunkel lässt oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (vgl. Art. 32 VRK).
Art. 31 Abs. 1 VRK legt eine Ordnung fest, nach der die Elemente der Auslegung zu berücksichtigen sind, ohne jedoch diese einer bindenden rechtlichen Hierarchie untereinander zu unterwerfen. Die gewöhnliche Bedeutung der vertraglichen Bestimmung bildet den Ausgangspunkt der Auslegung. Diese gewöhnliche Bedeutung ist nach Treu und Glauben zu eruieren, in Berücksichtigung ihres Zusammenhangs und im Licht des Ziels und Zwecks des Vertrags. Ziel und Zweck des Vertrags ist, was die Parteien mit dem Vertrag erreichen wollten. Die teleologische Auslegung stellt, in Verbindung mit der Auslegung nach Treu und Glauben, den "effet utile" des Vertrags sicher. Unter mehreren in Betracht fallenden Bedeutungen ist diejenige zu wählen, welche die effektive Anwendung der auszulegenden Bestimmung zulässt und nicht zu einem Ergebnis führt, das im Widerspruch zum Wortlaut oder zum Geist der eingegangenen Verpflichtungen steht. Ein Vertragsstaat darf somit jedes Verhalten und jede Auslegung verbieten, die zur Umgehung seiner internationalen Verpflichtungen oder zur Vereitelung des Ziels und Zwecks des Vertrags führen würden (BGE 144 II 130 E. 8.2.1 S. 139; 143 II 136 E. 5.2 S. 148 f.; 143 II 202 E. 6.3.1 S. 208; 142 II 161 E. 2.1.3 S. 167; 141 III 495
E. 3.5.1 S. 503).

4.1.2. Der Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten befindet sich in steter Entwicklung. Das internationale rechtliche Umfeld als Ausfluss von Arbeiten wie denjenigen der OECD, an denen die Schweiz aktiv mitwirkt, ist bei der Bestimmung der Tragweite eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen. So werden die Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen, welche dem OECD-MA nachgebildet sind, nicht nur im Licht dieses Texts ausgelegt, sondern auch im Licht von dessen Kommentar; dieser ist in der jüngsten Rechtsprechung als wichtige Ergänzung bezeichnet worden. Der OECD-Kommentar wird regelmässig angepasst. Soweit er sich auf eine Bestimmung des OECD-MA bezieht, welche im anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen eine Entsprechung findet, erlaubt er somit eine evolutionäre Auslegung, welche den neuesten, von den Mitgliedstaaten der OECD anerkannten Standards entspricht (BGE 144 II 130 E. 8.2.3 S. 140; 143 II 136 E. 5.2.3 S. 149).

4.2. Das DBA CH-DE enthält keine Ausführungen betreffend Gruppenanfragen. Auch im OECD-MA und im OECD-Kommentar waren ursprünglich Gruppenanfragen nicht explizit vorgesehen. Erst das Update des OECD-Kommentars vom 17. Juli 2012 zu Art. 26 OECD-MA enthält folgende Passage (Ziff. 5.2) :
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 (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 respecter (recte: respecté) leurs
obligations fiscale (recte: fiscales) ne satisfait pas la norme de pertinence vraisemblable.

4.3. Es erübrigt sich vorliegend darauf einzugehen, ob Gruppenanfragen vom DBA CH-DE (die Frage wurde vom Bundesgericht bejaht in Bezug auf das DBA CH-NL; vgl. BGE 143 II 136) erfasst werden: Wie nachfolgend dargelegt wird, handelt es sich bei der Listenanfrage des BZSt, in deren Rahmen das Ersuchen vom 2. April 2015 gestellt wurde, nicht um ein Gruppenersuchen (weder im Sinn des OECD-Kommentars noch des StAhiG).

4.4. Art. 3 lit. c StAhiG enthält eine Definition für Gruppenersuchen (vgl. E. 2.5.1 hiervor). Die Besonderheit von Gruppenersuchen liegt auch - aber nicht nur - darin, dass die ersuchende Steuerbehörde die Namen und Adressen der betroffenen Personen nicht kennt (enger gefasst noch im Urteil 2C 54/2014 vom 2. Juni 2014 E. 3.2, entsprechend der Botschaft vom 16. Oktober 2013 zur Änderung des Steueramtshilfegesetzes [BBl 2013 8369 8376]). Ein Gruppenersuchen bezieht sich auf eine unbestimmte Anzahl steuerpflichtiger Personen, die nicht einzeln identifizierbar sind. Auch die zitierte Passage von Ziff. 5.2 des OECD-Kommentars (vgl. E. 4.2 hiervor) enthält die Wendung "un groupe de contribuables non identifiés individuellement". Charakteristisch für das Gruppenersuchen ist, dass Personen unbestimmter Anzahl anhand eines identischen Verhaltensmusters zu identifizieren sind (vgl. BGE 143 II 628 E. 5.1 S. 642). Eine derartige Konstellation war in BGE 143 II 136 zu beurteilen (a.a.O. E. 6.3). Soll eine bestimmte Anzahl Personen anhand von Kontonummern identifiziert werden, liegt kein Gruppenersuchen vor, denn diese Personen sindeinzeln durch die jeweilige Kontonummer identifizierbar (vgl. BGE 143 II 628 E. 4.4 S. 641 und E. 5.1 S. 642).
Daran ändert die Tatsache nichts, dass eine Kontonummer unter Umständen mehr als einer Person zugeordnet werden kann. Im Gegensatz zu einem definierten Verhaltensmuster stellt eine Kontonummer ein stärker identifizierendes Merkmal dar (vgl. auch die Botschaft vom 3. Dezember 2010 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BBl 2011 485 496). Das Element der Kontonummer figuriert denn auch unter den "identifizierenden Informationen" im Sinn von Ziff. 3 lit. b Unterabsatz aa) des Protokolls zum DBA CH-DE.

4.5. Das BZSt hat der ESTV eine Liste mit Kontonummern vorgelegt. Nach dem in E. 4.4 Gesagten handelt es sich dabei nicht um eine Gruppenanfrage. Hier geht es um ein Einzelersuchen, bei dem die Identifikation anders als durch den Namen, nämlich durch Angabe der Kontonummer erfolgt. Allerdings erfolgte dieses Einzelersuchen im Rahmen einer Listenanfrage bzw. ist als Teil einer Listenanfrage zu betrachten, bei welcher eine Anzahl von Personen in den Blick genommen wird, von welchen nur wenige Angaben - hier im wesentlichen die Kontonummern - bekannt sind (vgl. zu den sich daraus ergebenden Konsequenzen E. 5.2 hiernach). Die Möglichkeit von Einzelersuchen, bei denen die Identifikation anders als durch den Namen erfolgt, haben die Vertragsparteien in der Verständigungsvereinbarung vom 15. Dezember 2011 vorgesehen (vgl. E. 2.4 hiervor).

4.5.1. Wie bereits ausgeführt, hält Ziff. 3 lit. b des Protokolls zum DBA CH-DE in Unterabsatz aa) fest, dass der ersuchende Staat hinreichende Angaben zur Identifizierung der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person zu übermitteln hat. Dabei wird in einer Klammer ausgeführt, anzugeben sei "typischerweise" der Name. Damit ergibt sich ohne weiteres, dass die Identifizierung auch anders als durch den Namen erfolgen kann. Wenn somit in der Verständigungsvereinbarung vom 15. Dezember 2011 festgehalten wird, dass die Identifikation der steuerpflichtigen Person auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann, so werden dadurch gegenüber dem Protokoll zum DBA CH-DE keine weitergehenden

Rechte oder Pflichten begründet. Im Übrigen beruht die Verständigungsvereinbarung vom 15. Dezember 2011 auf einem dem Staatsvertragsreferendum unterstellten Bundesbeschluss (vgl. E. 2.4 hiervor; ferner BGE 143 II 136 E. 5.3.3 S. 151).

4.5.2. Nachdem das BZSt die Kontonummer des Beschwerdeführers im Ersuchen angegeben hat, ist das Erfordernis der Identifizierung durch den ersuchenden Staat gemäss Ziff. 3 lit. b Unterabsatz aa) des Protokolls zum DBA CH-DE i.V.m. lit. a der Verständigungsvereinbarung vom 15. Dezember 2011 (vgl. E. 2.4 hiervor) erfüllt. Die übrigen Anforderungen nach Ziff. 3 lit. b Unterabsätze bb) bis ee) des Protokolls zum DBA CH-DE sind unbestrittenermassen erfüllt. Das Ersuchen enthält damit alle Angaben, welche abkommensrechtlich verlangt sind.

5.
Es bleibt zu prüfen, ob das Ersuchen des BZSt eine unzulässige Beweisausforschung darstellt.

5.1. Das Verbot der "fishing expedition" ist im Protokoll zum DBA CH-DE ausdrücklich erwähnt (vgl. E. 2.4 hiervor) und lässt sich zudem aus dem Erfordernis gemäss Art. 27 Abs. 1 DBA CH-DE ableiten, wonach die verlangten Informationen voraussichtlich erheblich sein müssen (ANDREA OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard, 2015, S. 354). Der Begriff der "fishing expedition" wird in Ziff. 5 des OECD-Kommentars (in der Fassung vom 17. Juli 2012) umschrieben mit "speculative requests that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation" bzw. als "demande des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou un contrôle en cours".

5.2. Wird ein Einzelersuchen ohne Namensangabe - wie hier - im Rahmen einer Listenanfrage eingereicht bzw. ist es als Teil einer Listenanfrage zu betrachten, erscheint der Unterschied zu einem Gruppenersuchen geringfügig. Aus Gründen der Kohärenz sind in dieser Situation für die Frage der unzulässigen Beweisausforschung die Kriterien heranzuziehen, welche das Bundesgericht im Zusammenhang mit Gruppenersuchen entwickelt hat (BGE 143 II 628 E. 5.1 S. 642) : 1. Der ersuchende Staat muss eine detaillierte Umschreibung der betreffenden Gruppe vorlegen; darin müssen die spezifischen Tatsachen und Umstände, welche zu der Anfrage geführt haben, dargestellt sein. 2. In dem Ersuchen müssen die anwendbaren steuerrechtlichen Bestimmungen dargelegt sein sowie die Gründe, welche die Annahme rechtfertigen, die der Gruppe angehörenden steuerpflichtigen Personen seien ihren steuerrechtlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen. 3. Der ersuchende Staat muss aufzeigen, dass die verlangten Informationen geeignet sind, die Erfüllung dieser Verpflichtungen herbeizuführen (BGE 143 II 628 E. 5.2 S. 642; 143 II 136 E. 6.1.2 S. 157). Nach dem Gesagten verlangt die Rechtsprechung - entgegen der Auffassung der ESTV - bei Gruppenersuchen den Nachweis von
Tatsachen, die auf ein gesetzeswidriges Verhalten der Gruppenangehörigen hindeuten. Es müssen konkrete Anhaltspunkte für eine Missachtung steuerrechtlicher Verpflichtungen vorliegen; Gruppenanfragen zu blossen Veranlagungszwecken ohne Verdachtsmomente werden nicht zugelassen (BGE 143 II 136 E. 6.1.2 S. 157). Dies gilt gemäss BGE 143 II 628 E. 5.1 in gleicher Weise in Bezug auf Listenanfragen. Geht es um eine Liste von potenziell Steuerpflichtigen, die durch die Kontonummern individualisiert sind, müssen sich die Verdachtsmomente nicht auf die einzelnen Individuen beziehen, wohl aber in allgemeiner Weise auf die Angehörigen dieser Gruppe (vgl. BGE 143 II 628 E. 5.4 S. 644). Im Übrigen ist unter dem Vorbehalt von Treu und Glauben (BGE 143 II 224 E. 6) für die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit der verlangten Informationen nicht entscheidend, aus welcher Quelle sich die Verdachtsmomente ergeben. Massgebend ist einzig der Bezug zwischen diesen Informationen und dem im Gesuch dargelegten Sachverhalt (Urteil 2C 893/2015 vom 16. Februar 2017 E. 12.3, nicht publ. in BGE 143 II 202). Je nach den Umständen kann auch die Art und Wiese, wie der ersuchende Staat Kenntnis von den Listen erlangt hat, den Verdacht begründen, dass die
Kontoinhaber ihre steuerrechtlichen Verpflichtungen nicht eingehalten haben.

5.3. Das BZSt verlangt Aufschluss über die Identität einer bestimmten, in Deutschland steuerpflichtigen Person, deren Kontonummer und Einlagehöhe ihm bekannt sind. In seiner Stellungnahme vom 15. Mai 2017 hat das BZSt die Umstände geschildert, welche zum Ersuchen geführt haben. Im Zusammenhang mit der Vermutung, der Inhaber des Nummernkontos habe eventuell seinen Kapitalstamm und die daraus resultierenden Beträge

verschwiegen, hat das BZSt auch die anwendbaren Rechtsgrundlagen genannt (vgl. E. 1.3.3). Zu prüfen bleibt, ob das BZSt Tatsachen nachgewiesen hat, welche auf ein gesetzwidriges Verhalten des Beschwerdeführers hindeuten.

5.3.1. Die Tatsache allein, dass das BZSt die Kontonummer kennt und weiss, dass darauf eine hoher Geldbetrag liegt, stellt für sich allein genommen kein Indiz dafür dar, dass dieser Geldbetrag nicht oder nicht ordnungsgemäss versteuert wurde. Ausschlaggebend ist, dass gemäss der Schilderung des BZSt durch einen Zufallsfund Listen mit Kundendaten in Form von Kundenstammnummern, 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, kann als Indiz dafür gewertet werden, 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 hohe Summe auf dem betreffenden Konto) stellt einen konkreten Hinweis auf Unregelmässigkeiten dar. Eine unzulässige Beweisausforschung ist zu verneinen.

5.3.2. Der Einwand des Beschwerdeführers, der Betrag auf dem Konto werfe keine Erträge ab und es habe im massgeblichen Zeitraum auch kein Vermögensübergang stattgefunden, so dass weder die Einkommenssteuer noch die Schenkungs- und Erbschaftssteuer betroffen sei, verfängt nicht. Der Informationsaustausch ist auf den Zeitraum zwischen dem 1. Januar 2011 und 31. Dezember 2011 beschränkt; er betrifft die Identität des Kontoinhabers und allfälliger Verfügungsberechtigter sowie die Angaben zur Kontoeröffnung. Vermögensübergänge ausserhalb dieses Zeitraums sind somit von der Amtshilfe nicht erfasst. Dies bedeutet aber nicht, dass die Tatsache, dass der Beschwerdeführer im Untersuchungszeitraum Inhaber des Nummernkontos war, steuerlich irrelevant ist, kann doch das Geld aus (zu versteuerndem) Erwerb oder aus einer früheren Schenkung oder Erbschaft stammen. Es stellt ein legitimes Interesse des besteuernden Staates dar, den Beschwerdeführer im Rahmen ihrer Ermittlungen zur Herkunft des Geldes zu befragen. Die Tatsache, dass das Guthaben in diesem Zeitraum auf dem Nummernkonto gelegen hat, ist steuerlich relevant und kann Veranlassung geben, die Herkunft des Geldes aufzuklären. Dies ist für das Erfordernis der voraussichtlichen
Erheblichkeit ausreichend. Es geht einzig darum, den Namen und die Kontoeröffnungsunterlagen des Beschwerdeführers zu übermitteln, damit das BZSt die Ermittlungen weiterführen kann. Ob sich dadurch an der Steuerpflicht des Beschwerdeführers tatsächlich etwas ändert, beschlägt die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen nicht (vgl. E. 2.6 hiervor).

5.3.3. Dem Beschwerdeführer kann auch nicht gefolgt werden in der Auffassung, die Anforderungen an die voraussichtliche Erheblichkeit seien höher, wenn das Ersuchen in erster Linie für ein Steuerstrafverfahren verwendet würde. Dieser Zweck ist der Regelfall, geht es doch in Konstellationen wie der vorliegenden zumeist um Steuerhinterziehung. Dass das BZSt den Verdacht der Steuerhinterziehung in einem (nach deutschem Recht) besonders schweren Fall geäussert hat, ändert nichts daran, dass die Angelegenheit unter das DBA CH-DE fällt. Das Vorbringen, die Schweiz würde im vorliegenden Fall keine Rechtshilfe leisten, geht somit an der Sache vorbei. Richtig ist, dass die Schwelle für die voraussichtliche Erheblichkeit der zu übermittelnden Informationen bei Gruppenersuchen höher anzusetzen ist, um "fishing expeditions" zu verhindern (BGE 143 II 136 E. 6.3 S. 158), und dass dies gleichermassen für Listenanfragen gelten muss (vgl. BGE 143 II 628 E. 5.1 S. 642). Wie dargelegt erreicht jedoch das Ersuchen des BZSt die geforderte Schwelle (vgl. E. 5.3.1).

6.
Die Beschwerde ist abzuweisen. Der unterliegende Beschwerdeführer trägt die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 1-3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 4’000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 29. Oktober 2018

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

Der Präsident: Seiler

Die Gerichtsschreiberin: Genner