

TP Perspectives – Newsflash

Liebe Leserinnen und Leser,

am 30. April 2025 entschied der Bundesfinanzhof (BFH) zur **Vorlagepflicht von E-Mails** im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen (XI R 15/23; vorgehend FG Hamburg vom 23. März 2023, 2 K 172/19). Konkret wurde festgestellt, dass **Handels- und Geschäftsbriefe** im Sinne von § 147 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) **auch E-Mails** sein können. Allerdings dürfe die **Finanzverwaltung nicht** die Vorlage eines sogenannten „**Gesamtjournals**“ **verlangen**, das einerseits erst noch erstellt werden müsste und andererseits auch Informationen zu solchen E-Mails enthält, die keinen steuerlichen Bezug haben.

1. Sachverhalt

Die Beteiligten streiten anlässlich einer Außenprüfung über die Pflicht zur Vorlage von Handels- und Geschäftspapieren sowie sonstiger Unterlagen einschließlich eines sogenannten Gesamtjournals. Konkret hatte die Finanzverwaltung die Vorlage sämtlicher E-Mails im Prüfungszeitraum im Zusammenhang mit der Durchführung eines konzerninternen abgeschlossenen „Sales and Marketing Services Agreement“ (im Folgenden „Agreement“) angefordert, auf dessen Grundlage die Klägerin mit der Kostenaufschlagsmethode vergütet worden war.

2. Entscheidung des Gerichts

Nach Ansicht des BFH durfte die Außenprüfung im Entscheidungsfall die Vorlage sämtlicher E-Mails verlangen, welche die Vorbereitung, den Abschluss und die Durchführung des Agreements mit der anderen Konzerngesellschaft einschließlich der Verrechnungspreisdokumentation betreffen. Davon ausgenommen seien solche E-Mails, die lediglich privater Natur sind oder die firmeninterne Kommunikation betreffen.

Die Aufforderung der Betriebsprüfung sei auch hinreichend bestimmt gewesen. Der BFH beruft sich dabei auf ältere Rechtsprechung, nach der die Anforderung von Unterlagen „en bloc“ – insbesondere wegen der oftmals vorhandenen Unkenntnis der Verwaltung über das Vorhandensein konkreter Unterlagen – grundsätzlich zulässig sei und nicht gegen das Bestimmtheitsgebot in § 119 Abs. 1 AO verstoße (vgl. BFH vom 28. Oktober 2009, VIII R 78/05, BStBl. II 2010, 455). Der BFH hält daher im konkreten Fall insbesondere die Präzisierung der Anfrage durch Bezugnahme auf das „Agreement“ für ausreichend. Es bedürfe daher keiner weiterer Beschränkungen, etwa in Form bestimmter Suchbegriffe, Mitarbeiter oder kürzerer Zeiträume. Das Finanzamt war damit nicht angehalten, ohne nähere Kenntnis die E-Mails noch weiter zu konkretisieren, sondern konnte es der Klägerin überlassen, die einschlägigen E-Mails herauszusuchen.

Der Sache nach begründet der BFH die Vorlagepflicht damit, dass geschäftliche E-Mails grundsätzlich aufbewahrungspflichtig seien, zumindest insoweit, als die E-Mail selbst – und nicht lediglich ihr Anhang – rechnungslegungsrelevante Informationen enthält (ansonsten sei jedenfalls der Anhang aufzubewahren). Außerdem ist nach Ansicht des Senats auch die Korrespondenz aufbewahrungspflichtig, die bei der Erfüllung der vertraglich geschuldeten Beratungsleistung von den Vertragsparteien versendet wird. Auch E-Mails, die die Verrechnungspreisdokumentation betreffen, unterliegen der Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO, die nicht durch die speziellen Dokumentationspflichten nach § 90 Abs. 3 AO und der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung verdrängt werden. Soweit auf Grundlage von § 90 Abs. 3 AO i.V.m. der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung a.F. besondere Dokumentations- und Vorlagepflichten statuiert sind, entbindet dies nicht von der aus § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO folgenden Verpflichtung, allgemeine Unterlagen, namentlich auch E-Mails, vorzuhalten, soweit darin Vorgänge enthalten sind, die für die Verrechnungspreisdokumentation und somit „für die Besteuerung von Bedeutung“ sind.

Der BFH hielt das Vorlageverlangen der Betriebsprüfung im Entscheidungsfall auch für verhältnismäßig, insbesondere weil die Betriebsprüfung es der Klägerin überließ, zu entscheiden, welche E-Mails oder Daten sie im Einzelfall vorlegt. Damit sei es dieser unbenommen, solche Daten, die gerade nicht steuerlich relevant sind, zu selektieren (sogenanntes „Erstqualifikationsrecht“, vgl. BFH vom 16. Dezember 2014, X R 42/13, BStBl. II 2015, 519). Aus diesem Grund erfordere das Vorgehen des Finanzamts aber auch keine weiteren Beschränkungen, etwa auf Stichproben, bestimmte Datenparameter oder Zeiträume innerhalb des Prüfungszeitraums.

Nach Auffassung des BFH stehe auch der Einwand der Klägerin, dass es mit unverhältnismäßigem Zeit- und Kostenaufwand verbunden sei, die gewünschten E-Mails vorzulegen, der Verhältnismäßigkeit schon mangels weiterer Substantiierung nicht im Wege. Es sei außerdem Sache der Klägerin, ihre Datenbestände so zu organisieren, dass eine berechnete Einsichtnahme durch die Finanzverwaltung erfolgen kann, ohne dass dabei geschützte Bereiche berührt werden.

Mit Blick auf die Aufforderung der Betriebsprüfung, ein Gesamtjournal vorzulegen, welches Informationen zu jedweder E-Mail-Korrespondenz der Klägerin und ihrer Mitarbeiter enthält, entschied der BFH, dass es hierfür keine Rechtsgrundlage gibt. Ein solches Vorlageverlangen könne nicht auf § 147 Abs. 6 AO gestützt werden, da dieser im ersten Schritt das Bestehen einer Aufbewahrungspflicht voraussetze. Ein Vorlageverlangen, das sich auch auf die Vorlage von (Daten zu) E-Mails ohne steuerliche Relevanz erstreckt, überschreite den Umfang der Befugnis des Finanzamts zur Anforderung elektronischer Unterlagen.

§ 200 Abs. 1 Satz 2 AO, wonach auch Unterlagen vorzulegen sein können, für die keine Aufbewahrungspflicht besteht, bietet ebenfalls keine Rechtsgrundlage für die Anforderung des Gesamtjournals. Die Betriebsprüfung könne dies nur verlangen, wenn es – anders als im vorliegend entschiedenen Fall – tatsächlich vorhanden ist. Denn diese Regelung beziehe sich lediglich auf tatsächlich vorhandene Unterlagen (vgl. BFH vom 28. Oktober 2009, VIII R 78/05, BStBl. II 2010, 455 sowie BFH vom 12. Februar 2020, X R 8/18, BFH/NV 2020, 1045). Die Betriebsprüfung könne auch nicht verlangen, dass das Gesamtjournal „neu“ erstellt werde.

3. Fazit

Die Entscheidung des BFH verdeutlicht, dass steuerlich relevante E-Mails grundsätzlich als Handels- und Geschäftsbriefe aufbewahrungspflichtig sind und im Rahmen einer Außenprüfung von der Finanzverwaltung angefordert werden können. Die Finanzverwaltung darf E-Mails dabei grundsätzlich „en bloc“ anfordern. Jedenfalls lässt der BFH die Anforderung sämtlicher E-Mails mit Bezug zu einem bestimmten konzerninternen Vertragsverhältnis genügen, ohne dass die Betriebsprüfung Suchbegriffe oder konkrete Einschränkungen vorgeben müsse. Allerdings bleibt es Sache des Steuerpflichtigen, steuerlich nicht relevante E-Mails auszusondern („Erstqualifikationsrecht“). Grenzen setzt der Beschluss insoweit, als dass die Vorlage eines nicht vorhandenen Gesamtjournals nicht verlangt werden darf.

Für die Praxis bedeutet dies, dass Unternehmen ihre E-Mail-Archivierung so organisieren sollten, dass steuerlich relevante Kommunikation auffindbar und abgrenzbar ist, damit der Datenzugriff in der Betriebsprüfung hierauf begrenzt werden kann. Im Kontext der Verrechnungspreise ist die Entscheidung insbesondere vor dem Hintergrund der Kontrolle von Risiken und der Ausübung von DEMPE-Funktionen von entscheidender Bedeutung, da die Finanzverwaltung im vorliegenden Fall die vom Steuerpflichtigen im Rahmen der Dokumentation getroffenen Aussagen überprüfen wollte. Angesichts dessen, dass durch den Einsatz von Künstlicher Intelligenz („KI“) die Fähigkeit der Finanzverwaltung zur Überprüfung der dargestellten Risikokontrollfunktionen weiter steigen dürfte, sollte die Tragweite des Beschlusses nicht unterschätzt werden.