Baker McKenzie.

Client Alert

Oktober 2025

Deutschland: Dürfen Finanzämter die Herausgabe von E-Mails verlangen?

Mit Beschluss vom 30. April 2025 hat sich der Bundesfinanzhof (BFH) zum Umfang der Herausgabepflichten von E-Mails geäußert

In Kürze

Mit Beschluss vom 30. April 2025 (XI R 15/23) bestätigt der BFH die Entscheidung des Finanzgerichts Hamburg vom 23. März 2023 (2 K 172/19): Finanzbehörden dürfen E-Mails, die als Handels- und Geschäftsbriefe qualifizieren oder für die Besteuerung sonstig relevant sind, herausverlangen. Das sind insbesondere solche E-Mails, die Erfüllungshandlungen vertraglicher Pflichten dokumentieren. Hinsichtlich dieser E-Mails gelten die allgemeinen Aufbewahrungspflichten. Bloß firmeninterne Kommunikation ist nicht steuerlich relevant und weder aufbewahrungs- noch vorlagepflichtig. Die Entscheidung darüber, welche E Mails im Einzelnen relevant sind, obliegt dem Steuerpflichtigen (sog. „Erstqualifikationsrecht"). Finanzbehörden dürfen aber keine vollständige Auflistung aller E-Mails samt Einschätzung über die Steuerrelevanz durch den Steuerpflichtigen verlangen, um zu prüfen, ob tatsächlich alle relevanten E-Mails vorgelegt wurden. Die Aufforderung zur Erstellung eines solchen „Gesamtjournals" ist rechtswidrig.

Im Kontext der Verrechnungspreisprüfung stehen Aufbewahrungs- und Vorlagepflichten nach Ansicht des BFH neben den Dokumentationspflichten nach § 90 Abs. 3 AO.

Inhalt

Wichtigste Auswirkungen

Im Einzelnen

- Hintergrund
- *En bloc* Verlangen nach sämtlichen E-Mails ist zulässig, soweit es auf steuerlich relevante E-Mails beschränkt ist
- Auch E-Mails können Handels- und Geschäftsbriefe sein
- Auch Messenger- und Chatnachrichten können vorlage- und aufbewahrungspflichtig sein
- Keine Herausgabe eines E-Mail Journals
- Auch Dokumentation über Verrechnungspreise

Wichtigste Auswirkungen

- Verstärkte und umfangreiche Anforderungen von E-Mails: Wir erwarten, dass die Finanzverwaltung bei Betriebsprüfungen vermehrt alle steuerlich relevanten E-Mails anfordern wird. Sie wird darauf abzielen, das Funktions- und Risikoprofil deutscher Konzerngesellschaften kritisch zu prüfen und ggf. anzugreifen. Steuerpflichtige müssen spätestens auf Anfrage der Betriebsprüfung ihre E-Mailkommunikation überprüfen und nach steuerlicher Relevanz qualifizieren.
- Vorbereitungsmaßnahmen treffen: Die Entscheidung legt nahe, dass sich Gesellschaften, wie beispielsweise deutsche Tochtergesellschaften von internationalen Konzernen, Gedanken über die Aufsetzung eines Systems machen sollten, welches entweder bereits beim Versenden von E Mails diese als steuerlich relevant oder nicht relevant qualifiziert oder welches sicherstellt, dass die vom Finanzamt in den E-Mails erwarteten Informationen zum Funktions- und Risikoprofil der Gesellschaft außerhalb des E-Mailverkehrs ausreichend dokumentiert sind. Denn nach unserer Auffassung sollte die Vorlage sämtlicher E-Mails sämtlicher Mitarbeiter im gesamten Prüfungszeitraum jedenfalls dann unverhältnismäßig sein, wenn das Funktions- und Risikoprofil der Gesellschaft anhand einer ordnungsgemäßen Verrechnungspreisdokumentation ersichtlich ist.
- E-Mails aufbewahren: E-Mails (und jede auch jede andere elektronische Kommunikation) können als Handels- und Geschäftsbriefe qualifizieren oder für die Besteuerung sonstig relevant sein. Handels- und Geschäftsbriefe und sonstige steuerlich relevante Unterlagen in Form von E-Mails, Messenger- und Chatnachrichten oder sonstiger Form, müssen für eine Mindestdauer von sechs Jahren aufbewahrt werden (§ 147 Abs. 3 S. 1 AO). Diese Mindestdauer verlängert sich, soweit und solange die Festsetzungsfrist für die Steuern, für die die Unterlagen von Bedeutung sind, noch nicht abgelaufen ist.
- Insbesondere Aufbewahrung von Leistungsnachweisen: Der Schwerpunkt der Entscheidung lag auf der Überprüfung der erbrachten Leistungen des Steuerpflichtigen. Steuerpflichtige sollten nach Möglichkeit versuchen, Nachweise über erbrachte Leistungen außerhalb der E Maildokumentation aufzubewahren.

Im Einzelnen

Hintergrund

Seit einigen Jahren fordern die Finanzämter in Betriebsprüfungen regelmäßig die Vorlage sämtlicher Mitarbeiter-E-Mails für den gesamten Prüfungszeitraum. Den Finanzbehörden kommt es nicht nur auf den Inhalt der angefragten Nachrichten an. Sie wollen daneben die Kommunikationsstruktur der Unternehmen und damit Netzwerkprofile verbundener Unternehmen ermitteln. Anhand dieses Netzwerkprofils möchte die Finanzverwaltung wiederum das Funktions- und Risikoprofil des deutschen Konzernunternehmens überprüfen und gegebenenfalls ersetzen. Regelmäßig wird dadurch auch die gewählte Verrechnungspreismethode in Frage gestellt. Ebenfalls zu diesem Zweck fordern die Finanzämter in Betriebsprüfungen darüber hinaus die Vorlage eines sogenannten Gesamtjournals. Darin sollen sämtliche – auch nicht steuerlich relevante – E-Mails katalogisiert werden. Anhand des Gesamtjournals sollen erstens interessante E-Mails leichter identifiziert werden können. Zweitens möchten die Finanzbehörden damit sicherstellen, dass wirklich alle steuerlich relevanten E-Mails vorgelegt worden sind.

Die Betriebsprüfer stützen ihr Vorlageverlangen auf § 147 Abs. 6 AO i.V.m. § 147 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 5 AO. Danach sind empfangene oder abgesandte Handels- und Geschäftsbriefe sowie sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung relevant sind, aufzubewahren. Soweit die Unterlagen elektronisch aufbewahrt werden, hat das Finanzamt im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, die Daten einzusehen bzw. zur Verfügung gestellt zu bekommen. Begründet wird das Vorlageverlangen in der Regel damit, dass die Betriebsprüfer die Buchhaltung bzw. die Konzernverrechnungspreise überprüfen wollen. So auch in dem der Entscheidung zu Grunde liegenden Fall.

En bloc Verlangen nach sämtlichen E-Mails ist zulässig, soweit es auf steuerlich relevante E-Mails beschränkt ist

Der BFH geht zunächst von seiner Rechtsprechung aus, wonach die Anforderung von Unterlagen „*en bloc*“ in Außenprüfungen zulässig ist und nicht gegen das steuerrechtliche Bestimmtheitsgebot verstößt. *En bloc-Anforderungen* sind solche, bei denen die Finanzbehörde alle Unterlagen eines bestimmten Typus oder zu einem bestimmten Thema verlangt. Nach dem steuerlichen Bestimmtheitsgebot muss ein Verwaltungsakt, insbesondere ein Mitwirkungsverlangen, so bestimmt sein, dass der Steuerpflichtige erkennen kann, was von ihm gewollt wird. Im entschiedenen Fall berücksichtigte der BFH mehrere Konkretisierungen des Vorlageverlangens: Das Mitwirkungsverlangen bezog sich auf einen konkreten konzerninternen Dienstleistungsvertrag zwischen dem Steuerpflichtigen und einer ausländischen Konzerngesellschaft, unter dem der Steuerpflichtige Dienstleistungen im Bereich Vertrieb und Marketing zu erbringen hatte. Weiter wertete der BFH die folgenden Punkte als Konkretisierung des Vorlageverlangens:

- Beschränkung auf Korrespondenz zu aufzeichnungspflichtigen Vorgängen und
- Unterlagen zur Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Buchungen und Aufzeichnungen.
- Anforderung nur steuerlich relevanter E-Mails.

Damit ist die Aufforderung zur Vorlage sämtlicher E-Mails sämtlicher Mitarbeiter im gesamten Prüfungszeitraum grundsätzlich zulässig. Diese Vorlagepflicht betrifft allerdings nur solche E-Mails, die als Handels- und Geschäftsbriefe qualifizieren bzw. die sonst für die Besteuerung relevant sind. Welche E-Mails darunter fallen, entscheidet in erster Linie der Steuerpflichtige, der hierfür das sogenannte Erstqualifikationsrecht hat.

Auch E-Mails können Handels- und Geschäftsbriefe sein

E-Mails können nach der Entscheidung entweder als Handels- oder Geschäftsbriefe (§ 147 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO) oder als sog. sonstige steuerlich relevante Unterlagen (§ 147 Abs. 1 Nr. 5 AO) aufbewahrungs- und vorlagepflichtig sein.

Der Begriff des Handels- und Geschäftsbriefs ist steuerrechtlich nicht definiert. Unter Rückgriff auf § 257 HGB sind darunter solche Schriftstücke zu verstehen, die ein Handelsgeschäft im Sinne der §§ 343 ff. HGB betreffen. Dies sei dann der Fall, wenn sie seine Vorbereitung, Durchführung oder Rückgängigmachung zum Gegenstand haben. Nach Auffassung des BFH fallen darunter auch Erfüllungshandlungen. In der handelsrechtlichen Literatur ist umstritten, ob Erfüllungshandlungen als Handelsgeschäfte anzusehen sind. Nach Auffassung des BFH dienen Erfüllungshandlungen aber jedenfalls der Durchführung eines Handelsgeschäfts und sind deshalb als Handels- und Geschäftsbriefe zu verstehen.

Das Finanzgericht hatte seine Einschätzung noch auf Weisungen im Rahmen eines Handelsgeschäfts oder erteilte Auskünfte gestützt. Wenn also eine deutsche Konzerngesellschaft Dienstleistungen auf Weisung einer ausländischen Konzerngesellschaft erbringt und diese Weisungen per E-Mail erteilt werden, sollen diese E-Mails nach Auffassung des Finanzgerichts zu den

© 2025 Baker McKenzie

aufbewahrungs- und damit vorlagepflichtigen Unterlagen im Sinne des § 147 AO zählen. Darauf kam es aus Sicht des BFH aber gar nicht an.

Ob ein Brief als Handels- und Geschäftsbrief qualifiziert, muss zunächst der Steuerpflichtige bewerten. Der BFH billigt ihm in dieser Hinsicht ein sog. „Erstqualifikationsrecht“ zu.

Auch Messenger- und Chatnachrichten können vorlage- und aufbewahrungspflichtig sein

Für die Einordnung als Handels- oder Geschäftsbrief kommt es nicht auf die äußere Form an. E Mails können ebenso Handels- oder Geschäftsbriefe sein wie klassische Papierbriefe. Auch wenn der BFH es nicht anspricht, können auch jedwede sonstige elektronische Nachrichten bei entsprechendem Inhalt Handels- oder Geschäftsbriefe sein. Das gilt insbesondere auch für Messengernachrichten (WhatsApp, Signal, Telegram oder ähnliche), Chatnachrichten (Teams, Slack, Stackfield oder ähnliches) oder Nachrichten über soziale Medien. Auch solche Nachrichten sind bei entsprechendem Inhalt zu selektieren.

Wie bei Handels- und Geschäftsbriefen muss zunächst der Steuerpflichtige bewerten, ob sie steuerlich relevant sind. Auch insoweit besteht das sog. „Erstqualifikationsrecht“.

Handels- und Geschäftsbriefe und sonstige steuerlich relevante Unterlagen in Form von E-Mails, Messenger- und Chatnachrichten oder sonstiger Form, müssen für eine Mindestdauer von sechs Jahren aufbewahrt werden (§ 147 Abs. 3 S. 1 AO). Diese Mindestdauer verlängert sich, soweit und solange die Festsetzungsfrist für die Steuern, für die die Unterlagen von Bedeutung sind, noch nicht abgelaufen ist.

Keine Herausgabe eines E-Mail Journals

Der BFH entschied, dass die Aufforderung zur Vorlage eines Gesamtjournals in Form einer Auflistung sämtlicher, auch nicht steuerlich relevanter E-Mails, rechtswidrig sei.

Denn der Steuerpflichtige ist im Rahmen seiner Aufzeichnungspflichten nicht verpflichtet, ein solches Journal zu erstellen. Folglich ist er weder zur Aufbewahrung noch zur Herausgabe eines solchen Journals verpflichtet. Darüber hinaus würde die Liste, wie vom Finanzamt angefordert, auch steuerlich nicht relevante E-Mails enthalten. Auch aus diesem Grund ist das Vorlageverlangen eines Gesamtjournals unzulässig. Schließlich liegt nach gefestigter Rechtsprechung das Erstqualifikationsrecht zur Herausgabe steuerlich relevanter Unterlagen beim Steuerpflichtigen.

Irrelevant ist, ob das Finanzamt behauptet, es könne nur mit Hilfe eines Gesamtjournals die Ausübung des Erstqualifikationsrechts durch den Steuerpflichtigen überprüfen. Auch das begründet keine Rechtsgrundlage.

Auch Dokumentation über Verrechnungspreise

Im Urteilsfall ging es um die Überprüfung von Verrechnungspreisen. In Verrechnungspreisfällen kann der Steuerpflichtige schon nach § 90 Abs. 3 AO iVm Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung (GAufzV) zur Erstellung und Vorlage spezieller Aufzeichnungen verpflichtet sein.

Der BFH stellt zunächst klar, dass auch Verrechnungspreisdokumentationen sonstige, für die Besteuerung relevante Unterlagen sind. Soweit sie erstellt sind, sind sie damit auch aufbewahrungspflichtig.

Im Übrigen sollen auch E-Mails, soweit sie für die Verrechnungspreisdokumentation relevant sind, ihrerseits nach § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO aufbewahrungs- und ggf. vorlagepflichtig sein. Der BFH sieht damit ein klares nebeneinander der speziellen Dokumentations- und Vorlagepflichten nach § 90 Abs. 3 AO und der allgemeinen Aufbewahrungspflichten nach § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO. Vorbehaltlich der Prüfung im Einzelfall ist davon auszugehen, dass wesentliche E-Mails, die Aussagen in der Verrechnungspreisdokumentation unmittelbar belegen, aufbewahrungspflichtig sind.

Zwar bleibt es dem Steuerpflichtigen weiterhin unbenommen, im Rahmen der Erstqualifikation selbst zu entscheiden, welche E-Mails zur Überprüfung der von ihm gewählten Verrechnungspreismethode erforderlich sind. Weitere Diskussionen mit dem Finanzamt sind jedoch vorprogrammiert; spätestens, wenn vorgelegte E-Mails nicht das vom Finanzamt erstrebte Mehrergebnis rechtfertigen.

© 2025 Baker McKenzie

Contact Us

Jana Fischer, LL.M.
Partner
Frankfurt
jana.fischer
@bakermckenzie.com

Rabea Pape-Lingier, LL.M. (Maastricht)
Partner
Düsseldorf
rabea.lingier
@bakermckenzie.com

Dieses Mandantenrundschreiben dient ausschließlich der Information. Sein Inhalt sollte daher nicht als Entscheidungsgrundlage im Einzelfall oder als Ersatz für einen einzelfallbezogenen Rechtsrat genutzt werden. Hierfür sollte stets der Rat eines qualifizierten Rechtsanwalts eingeholt werden. Mit der Herausgabe dieses Mandantenrundschreibens übernehmen wir keine Haftung im Einzelfall.

Die Baker McKenzie Rechtsanwaltsgesellschaft mbH von Rechtsanwälten und Steuerberatern ist eingetragen beim Registergericht Frankfurt/Main (Sitz der Gesellschaft) HRB 123975. Sie ist assoziiert mit Baker & McKenzie International, einem Verein nach Schweizer Recht. Mitglieder von Baker & McKenzie International sind die weltweiten Baker McKenzie-Anwaltsgesellschaften. Der allgemeinen Übung von Beratungsunternehmen folgend, bezeichnen wir als "Partner" einen Freiberufler, der als Gesellschafter oder in vergleichbarer Funktion für uns oder ein Mitglied von Baker & McKenzie International tätig ist. Als "Büros" bezeichnen wir unsere Büros und die Kanzleistandorte der Mitglieder von Baker & McKenzie International.

© Baker McKenzie