

Deutschland: Darf das Finanzamt die Herausgabe von E-Mails verlangen?

Mit Urteil vom 23. März 2023 hat sich das Finanzgericht Hamburg zum Umfang der Herausgabepflichten von E-Mails geäußert

In Kürze

Mit Urteil vom 23. März 2023 (2 K 172/19) hat das Finanzgericht Hamburg entschieden, wie weit das Finanzamt im Rahmen einer Betriebsprüfung die Herausgabe von E-Mails verlangen kann.

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

Hinsichtlich der Aufforderung zur Vorlage von E-Mails kommt das Finanzgericht zum Schluss, dass die Anforderung aller E-Mails, die als Handels- und Geschäftsbriefe qualifizieren oder für die Besteuerung sonst relevant sind, grundsätzlich zulässig sei, soweit es sich nicht um firmeninterne Kommunikation handelt. Nach Ansicht des Finanzgerichts müsse sich das Finanzamt nicht auf die Durchführung von Interviews beschränken, sondern den E-Mails sei erhöhter Beweiswert zuzurechnen.

Die Entscheidung, welche E-Mails als Handels- und Geschäftsbriefe qualifizieren oder für die Besteuerung sonst relevant sind, obliegt aber dem Steuerpflichtigen („Erstqualifikationsrecht“). Das Finanzamt kann damit nicht sämtliche E-Mails fordern, sondern nur solche, die der Steuerpflichtige als steuerlich relevant qualifiziert.

Wichtigste Auswirkungen

- Wir erwarten, dass die Finanzverwaltung im Rahmen von Betriebsprüfungen vermehrt von der Möglichkeit zur Herausgabe aller steuerlich relevanten E-Mails Gebrauch machen wird, um das Risiko- und Funktionsprofil deutscher Konzerngesellschaften zu prüfen und in Frage zu stellen. Spätestens auf die Anfrage der Betriebsprüfung wird der Steuerpflichtige seine E-Mail-Kommunikation überprüfen und die E-Mails nach steuerlicher Relevanz qualifizieren müssen. Da die nachträgliche Ausübung des Erstqualifikationsrechts im Einzelfall sehr aufwendig sowie zeit- und kostenintensiv sein kann, empfiehlt es sich, bereits jetzt geeignete Vorbereitungsmaßnahmen zu treffen. Da das Urteil jedoch offenlässt, welche E-Mails im Einzelfall vorzulegen sind, ist zu erwarten, dass sich die Betriebsprüfer mit dem Umfang der vorgelegten E-Mail Kommunikation nicht zufriedengeben werden, wodurch weiterer Streit vorprogrammiert ist.
- Das Urteil 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-Mail Verkehrs ausreichend dokumentiert sind. Denn nach unserer Auffassung sollte die Vorlage sämtlicher E-Mails sämtlicher Mitarbeiter im gesamten Prüfungszeitraum jedenfalls dann unverhältnismäßig sein, wenn das Risiko- und Funktionsprofil der Gesellschaft anhand einer ordnungsgemäßen Verrechnungspreisdokumentation ersichtlich ist.

Kontakt



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



Dr. Astrid Ruppelt
Counsel

- Das Finanzgericht Hamburg hat wegen grundsätzlicher Bedeutung der Streitfrage die Revision zugelassen. Die Revision ist bereits beim BFH anhängig (XI R 15/23). Es bleibt abzuwarten, wie sich der BFH dazu positioniert.

Im Einzelnen

Hintergrund

Seit einigen Jahren fordern die Finanzämter in Betriebsprüfungen regelmäßig die Vorlage sämtlicher Mitarbeiter-E-Mails für den gesamten Prüfungszeitraum. Dabei kommt es den Betriebsprüfern nicht nur auf den Inhalt der Nachrichten an, sondern sie beabsichtigen vielmehr, anhand der bloßen Anzahl der E-Mails die Kommunikationsstruktur und damit ein Netzwerkprofil verbundener Unternehmen zu ermitteln. Anhand dieses Netzwerkprofils möchte die Finanzverwaltung wiederum das Risiko- und Funktionsprofil des deutschen Konzernunternehmens ermitteln, um die Verrechnungspreismethode in Frage zu stellen. Ebenfalls zu diesem Zweck fordern die Finanzämter in Betriebsprüfungen darüber hinaus die Vorlage eines Gesamtjournals, das eine Auflistung sämtlicher - und damit auch steuerlich nicht relevanter E-Mails - enthalten soll.

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 dem Urteil zu Grunde liegenden Fall.

Keine Herausgabe eines E-Mail Journals

Das Finanzgericht Hamburg 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.

Vorlage sämtlicher E-Mails zulässig, aber nur soweit sie steuerliche Relevanz besitzen

Das Finanzgericht Hamburg entschied weiterhin, dass die Aufforderung zur Vorlage sämtlicher E-Mails sämtlicher Mitarbeiter im gesamten Prüfungszeitraum grundsätzlich zulässig sei. 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.

Begriff des Handels- und Geschäftsbriefs

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 Finanzgerichts fallen darunter auch Weisungen im Rahmen eines Handelsgeschäfts oder erteilte Auskünfte. 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 aufbewahrungs- und damit vorlagepflichtigen Unterlagen im Sinne des § 147 AO zählen.

Zudem können nach Auffassung des Finanzgerichts auch Erfüllungshandlungen unter den Begriff des Handels- und Geschäftsbriefs fallen. In der Literatur ist dies umstritten. Aufgrund der weiten Definition eines Handelsgeschäfts sieht das Finanzgericht es jedoch als vorzugswürdig an, mehr darunter zu fassen als Rechtsgeschäfte oder Willenserklärungen. Für Gesellschaften, die ihre Leistungen in weiten Teilen in Form von E-Mail-Kommunikation erbringen (bspw. Beratungsleistungen), bedeutet dies, dass ein Großteil der E-Mail-Kommunikation nach der Auffassung des Finanzgerichts als Handels- und Geschäftsbrief qualifizieren würde und damit aufbewahrungs- und vorlagepflichtig wäre.

Auch Dokumentation über Verrechnungspreise

Nach Auffassung des Finanzgerichts erfasst die Verpflichtung zur Aufzeichnung sonstiger Unterlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, auch die Dokumentation über Konzernverrechnungspreise. Das Finanzgericht sieht dabei den Anwendungsbereich des § 147 AO auch auf Unterlagen nach § 90 Abs. 3 AO

i.V.m. der Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung, GAufzV) erweitert. Nach § 1 Abs. 3 S. 4 GAufzV sind auch Aufzeichnungen über innerbetriebliche Daten zu erstellen, die eine Plausibilitätskontrolle der vom Steuerpflichtigen vereinbarten Verrechnungspreise ermöglichen, wie zum Beispiel Prognoserechnungen und Daten zur Absatz-, Gewinn- und Kostenplanung. Soweit die E-Mail-Kommunikation derartige Daten enthält, besteht nach Auffassung des Finanzgericht eine Aufzeichnungs- und damit Vorlagepflicht. Zudem können nach Auffassung des Finanzgericht E-Mails im Einzelfall zum Verständnis und der Überprüfung der gewählten Verrechnungspreismethode geeignet sein, soweit sie einen Bezug zur gesetzlich vorgeschriebenen Verrechnungspreisdokumentation haben oder zum Verständnis der gewählten Verrechnungspreismethode im Einzelnen von Bedeutung sind. Insbesondere soweit die Verrechnungspreisdokumentation derartige Daten nicht umfangreich enthält, darf die Finanzverwaltung nach Auffassung des Finanzgerichts auf die E-Mails des Steuerpflichtigen zugreifen.

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 Diskussion mit dem Finanzamt ist jedoch vorprogrammiert, wenn im Fall einer Vorlage die E-Mails nicht das vom Finanzamt erstrebte Mehrergebnis rechtfertigen.
