
Abenteuer sind vor allem am Abend teuer!

Inhaltsverzeichnis der Ausgabe 10/2025:

Alle Steuerzahler

Grundstücke in der Einkommensteuer: Geplante Änderungen im Überblick
Irrtum über Steuerfolgen bei Ehevertrag: Steuer kann rückwirkend entfallen
Keine Werbungskosten: Umzug allein wegen eines Arbeitszimmers
Verkauf eines teuren Wohnmobils innerhalb eines Jahres: Ist ein Gewinn zu versteuern?
Grundsteuer - Finanzgericht rügt überhöhte Bewertung von Garten- und Außenflächen
Keine höheren Freibeträge für geringfügige Beschäftigungen
Soli ist nicht verfassungswidrig, die Festsetzung bleibt

Freiberufler und Gewerbetreibende

Bauleistungen: Neues Verfahren bei Ausstellung der Freistellungsbescheinigung
Steuer-Informationen für Influencer und Content-Creator
Beschränkte Steuerpflicht: Nachträgliche Einkünfte aus einer früheren inländischen Betriebsstätte
PV-Anlagen: Keine Verlustnutzung in 2022 wegen rückwirkender Steuerbefreiung?
BFH: E-Mails als vorzulegende Handels- und Geschäftsbriefe

Gesellschafter und Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften

Abhängig beschäftigt: Gesellschafter-Geschäftsführerin mit Minderheitsbeteiligung an zwei Gesellschaften

Umsatzsteuerzahler

Vertretungsweise Übernahme eines ärztlichen Notfalldienstes ist steuerfrei
Kleinunternehmer - Umsatzgrenze im Auge behalten
Umsatzsteuerfalle: Zahlungsanforderung als Rechnung i.S. § 14c UStG

Arbeitgeber

Haushaltshilfe richtig bei der Minijob-Zentrale anmelden
Minijob 2026: Aus 556-Euro-Job wird 603-Euro-Job

Abschließende Hinweise

70 % der Rentenleistungen waren 2024 steuerpflichtig
Steuern und Beiträge Sozialversicherung: Fälligkeitstermine in 10/2025

Steuerinformationen für Oktober 2025

Das Bundesfinanzministerium hat einen Referentenentwurf veröffentlicht, der u. a. **einkommensteuerliche Änderungen für Grundstücke** vorsieht. Dabei handelt es sich um eigenbetrieblich genutzte Grundstücke von untergeordnetem Wert, die Kaufpreisaufteilung und den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer.

Darüber hinaus ist in diesem Monat auf folgende Aspekte hinzuweisen:

- Eine aktuelle Entscheidung des Bundesfinanzhofs enthält zwei Botschaften:
Die **Übertragung von GmbH-Anteilen im Rahmen eines Zugewinnausgleichs** unter Ehegatten ist **ein steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang**. Der **Veräußerungsgewinn kann aber rückwirkend entfallen**, wenn die Übertragung aufgrund eines Irrtums über die steuerlichen Folgen rückabgewickelt wird und dieser Irrtum die Geschäftsgrundlage des Vertrags bildete.
- Das Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern hat darauf hingewiesen, dass **Freistellungsbescheinigungen für Bauleistungen** nicht mehr sofort ausgestellt und direkt an die Antragstellenden übergeben werden können. Wer eine Freistellungsbescheinigung benötigt, sollte den **Antrag somit frühzeitig stellen**.
- Der **ärztliche Notfalldienst** ist nach Ansicht des Bundesfinanzhofs auch dann **von der Umsatzsteuer befreit**, wenn ein Arzt ihn vertretungsweise für einen anderen Arzt (gegen Entgelt) übernimmt.

Diese und weitere interessante Informationen finden Sie in der Ausgabe für Oktober 2025.

Viel Spaß beim Lesen!

Alle Steuerzahler

Grundstücke in der Einkommensteuer: Geplante Änderungen im Überblick

Das Bundesfinanzministerium hat **einen Referentenentwurf** mit diesem Titel veröffentlicht: „Siebte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen“. Aus dem 50 Seiten umfassenden Entwurf werden **drei Aspekte für Grundstücke** vorgestellt. Es handelt sich um eigenbetrieblich genutzte **Grundstücke von untergeordnetem Wert**, die **Kaufpreisaufteilung** und den Nachweis einer **kürzeren Nutzungsdauer**.

Eigenbetrieblich genutzte Grundstücke von untergeordnetem Wert

Derzeitige Regelung

Nach § 8 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) brauchen **eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile nicht als Betriebsvermögen** behandelt zu werden, wenn

- ihr Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks (**relative Grenze**) und
- nicht mehr als 20.500 EUR (**absolute Grenze**) beträgt.

Werden die Grenzen nicht überschritten, hat der Steuerpflichtige also **ein Wahlrecht**: Er kann den Raum **als Privat- oder als Betriebsvermögen** behandeln. Entscheidet er sich **für Privatvermögen**, ist Folgendes zu bedenken:

- Die auf diesen Raum entfallenden **Aufwendungen** können grundsätzlich **als Betriebsausgaben** abgezogen werden. **Der Abschreibungsbetrag** richtet sich jedoch **nach den Abschreibungsmethoden für Privatgebäude**, da kein Betriebsvermögen vorliegt.
- Wird der betrieblich genutzte Grundstücksteil als Privatvermögen behandelt, ist **in jedem Folgejahr** zu prüfen, **ob die Voraussetzungen** (Grenzen des § 8 EStDV) **noch erfüllt werden**.

Beachten Sie: Wichtig sind in diesem Zusammenhang auch **etwaige stille Reserven**. Bei einer Behandlung als **Betriebsvermögen** unterliegen Wertzuwächse bei einer **Entnahme oder Veräußerung** des Grundstücksteils **der Besteuerung**. Handelt es sich demgegenüber um **Privatvermögen**, ist ein **Veräußerungsgewinn** nur unter den Voraussetzungen des **§ 23 Einkommensteuergesetz (EStG)** zu versteuern. Vereinfacht ausgedrückt: **Nach Ablauf der Zehnjahresfrist erfolgt keine Besteuerung**.

Geplante Änderungen

§ 8 EStDV soll nun geändert werden – und zwar wie folgt: Eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile brauchen nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden, wenn ihre Größe **nicht mehr als 30 Quadratmeter** oder ihr Wert **nicht mehr als 40.000 EUR** beträgt (Satz 1). In diesem Fall **dürfen Aufwendungen, die mit dem Grundstücksteil im Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden** (Satz 2).

Merke: Durch den neuen Satz 1, der in allen noch offenen Fällen anwendbar sein soll, würde sich die jährliche Überprüfung, ob die Voraussetzungen noch vorliegen, oft erübrigen, da sich die Quadratmeter regelmäßig nicht ändern. Ist der Grundstücksteil nicht größer als 30 Quadratmeter, sind keine weiteren Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Wahlrechts notwendig.

Nur in den Fällen, in denen die maximale Quadratmeterzahl überschritten wird, erfolgt in einem zweiten Schritt die Prüfung anhand der absoluten Wertgrenze.

So viel zu den guten Nachrichten. Denn für Wirtschaftsjahre, die **nach dem 31.12.2025 beginnen**, soll Satz 2 anwendbar sein. Dadurch wäre **ein Abzug von Aufwendungen, die mit dem Grundstücksteil im Zusammenhang stehen**, in den Fällen, in denen das Wahlrecht ausgeübt wird (also Privatvermögen vorliegt), **nicht mehr möglich**. Folglich würde die Wertermittlung für die Berechnung der Abschreibung entfallen.

Beachten Sie: Die **betriebsbezogenen Aufwendungen** wie z. B. Strom und Heizkosten sollen **aber weiterhin abzugsfähig** sein.

Kaufpreisaufteilung

Wurde für ein bebautes Grundstück **ein Gesamtkaufpreis gezahlt**, ist der Kaufpreis zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Abschreibung des Gebäudes **aufzuteilen**. Denn **nur die Anschaffungskosten für das Gebäude** unterliegen einem Wertverzehr und **mindern über die Abschreibung den steuerlichen Gewinn**. Der **Grund und Boden** hingegen unterliegt keinem Wertverzehr und ist **nicht planmäßig abschreibbar**.

Streitanfällig ist oft die **Aufteilungsmethode**. Hier soll nun der neue § 9b EStDV für „Klarheit“ sorgen. Danach soll für die Schätzung des Werts des Grund und Bodens sowie des Gebäudeanteils die **Immobilienwertermittlungsverordnung** einschließlich ihrer Vorgaben zur Wahl des Wertermittlungsverfahrens heranzuziehen sein.

Zur Vereinfachung soll entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis zudem festgeschrieben werden, dass **das Bundesfinanzministerium eine Arbeitshilfe** zur vereinfachten Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für das bebaute Grundstück zur Verfügung stellen kann.

Diese Schätzung kann widerlegt werden – und zwar durch Vorlage eines für diesen Zweck **nach persönlicher Vorortbesichtigung** erstellten Gutachtens **eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen** für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken.

Der **Immobilienverband Deutschland IVD** hat in seiner Stellungnahme zum Referentenentwurf **scharf kritisiert**, dass Gutachten von Sachverständigen, die **nach DIN EN ISO/IEC 17024 zertifiziert** sind, somit **nicht anerkannt** werden sollen.

Kürzere Nutzungsdauer

Ist die **tatsächliche Nutzungsdauer kürzer** als die in § 7 Abs. 4 S. 1 EStG typisierten Prozentsätze, kann die **Abschreibung nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer** vorgenommen werden. Hierzu hatte **der Bundesfinanzhof** (28.7.2021, Az. IX R 25/19) entschieden, dass sich der Steuerpflichtige dabei grundsätzlich **jeder Darlegungsmethode** bedienen kann, die im Einzelfall geeignet erscheint (**Methodenfreiheit**).

Durch § 11c Abs. 1a EStDV soll nun festgelegt werden, dass **der Nachweis** einer kürzeren Nutzungsdauer **durch ein Gutachten** (Vorortbesichtigung und anerkannte Sachverständige **wie bei der Kaufpreisaufteilung**) zu erbringen ist. Auch diese Regelung wird vom Immobilienverband Deutschland IVD entsprechend kritisiert.

Ausblick: Es handelt sich derzeit „nur“ um einen Referentenentwurf, sodass im weiteren Verlauf noch Änderungen möglich sind.

Irrtum über Steuerfolgen bei Ehevertrag: Steuer kann rückwirkend entfallen

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass die **Übertragung von GmbH-Anteilen** im Rahmen eines **Zugewinnausgleichs unter Ehegatten** grundsätzlich einen **steuerpflichtigen Veräußerungsvorgang** nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) darstellt. Der **Veräußerungsgewinn kann aber rückwirkend entfallen**, wenn die Übertragung aufgrund eines Irrtums über die steuerlichen Folgen **rückabgewickelt** wird und **dieser Irrtum die Geschäftsgrundlage des Vertrags** bildete.

Sachverhalt

Eheleute vereinbarten abweichend vom gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft die Gütertrennung. Hieraus ergab sich ein Zugewinnausgleichsanspruch der Ehefrau, den der Ehemann vereinbarungsgemäß durch die Übertragung von GmbH-Anteilen erfüllte. Beide gingen davon aus, dass hierfür keine Einkommensteuer anfällt.

Das Finanzamt sah darin jedoch eine Veräußerung nach § 17 EStG, ermittelte einen Veräußerungsgewinn und setzte Einkommensteuer fest. Dies veranlasste die Eheleute, die notarielle Vereinbarung zu ändern und statt der Anteilsübertragung eine Geldzahlung und im Übrigen die Stundung des Ausgleichsanspruchs zu vereinbaren.

Das Finanzgericht Niedersachsen erkannte die rückwirkende Änderung des Ehevertrags an: Der Veräußerungsgewinn sei mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit entfallen. Diese Auffassung wurde nun vom Bundesfinanzhof bestätigt.

Die Rückabwicklung kann steuerlich so behandelt werden, **als wäre die Anteilsübertragung nie erfolgt**, wenn

- der **Irrtum von beiden Vertragspartnern geteilt** wird,
- er **bereits bei Vertragsabschluss** vorlag und
- in die **Risikosphäre beider Vertragspartner** fällt.

Merke: Ein ausdrücklicher Hinweis im ursprünglichen Vertragstext ist nicht notwendig.

Allerdings weist der Bundesfinanzhof auch auf Folgendes hin: Die Voraussetzungen für die Anerkennung einer steuerlich rückwirkenden Änderung entsprechender vertraglicher Abreden sind und bleiben streng und gelten nur für Ausnahmefälle.

Keine Werbungskosten: Umzug allein wegen eines Arbeitszimmers

Steuerpflichtige (im Streitfall eine Grundschullehrerin) können **die Kosten für einen Umzug**, der vor allem erfolgt, weil **die Wohnung** im Gegensatz zur alten Wohnung **ein häusliches Arbeitszimmer** enthält, nur als Werbungskosten absetzen, wenn **weitere (objektive) Voraussetzungen** für einen beruflich veranlassten Umzug vorliegen. Das hat das Finanzgericht Münster entschieden.

Eine **nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung** des Umzugs in eine andere Wohnung ist auch dann **zu verneinen**, wenn in dieser Wohnung (**erstmalig**) **die Möglichkeit zur Einrichtung eines Arbeitszimmers** besteht. Denn es fehlt insoweit an einem objektiven Kriterium, das nicht **durch die private Wohnsituation zumindest mitveranlasst** ist.

Diese Sichtweise **entspricht der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs**. Danach ändert auch die **zunehmende Akzeptanz von Homeoffice, Tele- und Remote-Arbeit** nichts daran, dass der Wunsch, im privaten Lebensbereich in einem (häuslichen) Arbeitszimmer zu arbeiten, **in erster Linie auf privaten Motiven** beruht.

Merke: Damit bleibt es dabei, dass ein Werbungskostenabzug insbesondere in diesen Fällen möglich ist:

- aus dem Umzug resultiert eine erhebliche Fahrzeitverkürzung (Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte),
- der Umzug wird im überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt oder
- der Umzug erfolgt aufgrund der erstmaligen Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit, eines Arbeitsplatzwechsels oder einer Versetzung.

Verkauf eines teuren Wohnmobils innerhalb eines Jahres: Ist ein Gewinn zu versteuern?

Private Veräußerungsgewinne aus **Gegenständen des täglichen Gebrauchs** unterliegen auch dann **nicht der Spekulationsbesteuerung** nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Das Finanzgericht Sachsen hat nun entschieden, dass **selbst ein hochpreisiges Wohnmobil ein Gegenstand des täglichen Gebrauchs** ist und damit nicht der Spekulationsbesteuerung unterliegt.

Bei Gegenständen des täglichen Gebrauchs muss es sich **um Gebrauchsgegenstände** handeln, die **einem Wertverzehr** unterliegen und/oder **kein Wertsteigerungspotenzial** aufweisen und zumindest **zur mehrmaligen Nutzung** geeignet sind. Diese Voraussetzungen liegen für ein Wohnmobil nach Ansicht des Finanzgerichts vor.

Es trifft zwar zu, dass es sich bei dem Wohnmobil im Streitfall um **einen Luxusgegenstand** handelt. Doch dies steht der Annahme, dass ein Gegenstand des täglichen Gebrauchs vorliegt, nicht entgegen.

Beachten Sie: Mit dieser Entscheidung will sich das Finanzamt aber nicht zufriedengeben und hat **Revision eingelegt**.

Grundsteuer - Finanzgericht rügt überhöhte Bewertung von Garten- und Außenflächen

Viele Eigentümer sind nach wie vor unzufrieden mit ihren Grundsteuerwertbescheiden – besonders dann, wenn unbebaute Außenflächen so behandelt werden, als handle es sich um wertvolles Bauland. Das Finanzgericht Düsseldorf hat dieser Praxis nun eine klare Absage erteilt (Urteil vom 22. Mai 2025, Az. 11 K 2040/24 Gr,BG). Im entschiedenen Fall hatte das Finanzamt für eine Gartenfläche im Außenbereich einen Bodenrichtwert von 90 Euro pro Quadratmeter angesetzt – den Wert für baureifes Land. Tatsächlich war das Grundstück jedoch nicht bebaubar. Die Eigentümer verlangten deshalb die Bewertung mit dem deutlich niedrigeren Wert für landwirtschaftlich nutzbare Flächen von 5,50 Euro. Das Gericht stellte klar: Entscheidend ist die rechtliche Nutzbarkeit eines Grundstücks, nicht die faktische Nutzung. Liegt eine Fläche im Außenbereich und ist nach Bauleitplanung nicht bebaubar, darf kein fiktiver Zwischenwert gebildet und kein höherer Bodenrichtwert angesetzt werden.

Selbst wenn die Fläche lediglich als Zier- oder Gartenland genutzt wird, bleibt der niedrigere landwirtschaftliche Wert maßgeblich.

Das Verfahren ist noch nicht rechtskräftig, da das Finanzamt Beschwerde beim Bundesfinanzhof eingelegt hat (Az. II B 50/25). Für Eigentümer bietet das Urteil dennoch ein starkes Argument, überhöhte Grundsteuerwerte anzufechten. Tipp: Wer unbebaubare Außenbereiche besitzt, sollte seinen Grundsteuerwertbescheid prüfen und bei deutlichen Abweichungen Einspruch einlegen

Keine höheren Freibeträge für geringfügige Beschäftigungen

Deutscher Bundestag, Kurzmeldung hib 430/2025 vom 17.9.2025

Der Petitionsausschuss sieht mehrheitlich keinen Bedarf, die Freibeträge für Erwerbseinkommen aus geringfügiger Beschäftigung im Rahmen der Grundsicherung für Arbeitsuchende zu erhöhen. In der Sitzung am Mittwoch verabschiedete der Ausschuss mit den Stimmen der Koalitionsfraktionen CDU/CSU und SPD sowie denen der AfD-Fraktion die Beschlussempfehlung an den Bundestag, das Petitionsverfahren mit der Forderung nach Erhöhung der Freibeträge abzuschließen, „weil dem Anliegen nicht entsprochen werden konnte“.

Die Anhebung der Freibeträge mit dem Bürgergeldgesetz sei nicht ausreichend, schreibt der Petent in seiner öffentlichen Eingabe (ID 139178). Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb ehrenamtlich Tätige gegenüber geringfügig Beschäftigten privilegiert würden. Diese dürften einen höheren Freibetrag behalten. Zudem wird kritisiert, dass für Menschen, die zwischen 520 und 1.000 Euro verdienen, neben dem Grundfreibetrag von 100 Euro ein Freibetrag in Höhe von weiteren 30 Prozent gewährt werde. Diese Regelung müsse bereits ab einem Einkommen von 101 Euro gelten, heißt es in der Petition.

In der Begründung zu seiner Beschlussempfehlung betont der Petitionsausschuss die Zielstellung, dass mehr Menschen eine möglichst umfangreiche Beschäftigung aufnehmen, um ihren Lebensunterhalt aus eigenen Mitteln bestreiten zu können und nicht auf Sozialleistungen angewiesen zu sein. Mit der Erhöhung des Freibetrags seit dem 1. Juli 2023 im Bereich zwischen 520 Euro und 1.000 Euro von 20 auf 30 Prozent des erzielten Erwerbseinkommens steige der Anreiz zur Aufnahme einer sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung oberhalb der Geringfügigkeitsgrenze, heißt es. Dabei zielt diese Regelung der Vorlage zufolge bewusst auch darauf ab, „die Motivation für den Wechsel aus einer geringfügigen Beschäftigung in eine sozialversicherungspflichtige Beschäftigung oberhalb der Geringfügigkeitsgrenze zu erhöhen“. Bei Einkommen, das 100 Euro übersteigt und nicht mehr als 520 Euro beträgt, bleibe es bei einem Absetzbetrag in Höhe von 20 Prozent.

Die Aufnahme einer sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung werde dabei bewusst in den Fokus gerückt, schreibt der Petitionsausschuss. Neben der Möglichkeit, durch die Beschäftigung ein selbstbestimmtes Leben zu führen, würden die Ausgleichsprozesse am Arbeitsmarkt unterstützt und die verschiedenen Sozialversicherungssysteme gestärkt. Eine Erhöhung der Freibeträge für geringfügige Beschäftigungen würde nach Auffassung der Abgeordneten dieser Intention entgegenwirken.

Soli ist nicht verfassungswidrig, die Festsetzung bleibt

Mit einer Allgemeinverfügung vom 4. August 2025 haben die obersten Finanzbehörden der Länder alle noch offenen Einsprüche gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags für Veranlagungszeiträume vor 2020 zurückgewiesen. Betroffen sind Fälle, in denen Steuerpflichtige geltend gemacht hatten, das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 verstoße gegen das Grundgesetz. Gleiches gilt für außerhalb von Einspruchs oder Klageverfahren gestellte Anträge auf Aufhebung entsprechender Festsetzungen. Die Verfügung war zu erwarten: Bereits im März 2025 hatte das Bundesverfassungsgericht die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags erneut bestätigt. Daraufhin wurde der Vorläufigkeitsvermerk für diesen Punkt aus dem sogenannten Vorläufigkeitskatalog gestrichen. Mit der Allgemeinverfügung schafft die Finanzverwaltung nun Rechtsklarheit und beendet tausende anhängige Verfahren.

Für Steuerzahler bedeutet dies: Einsprüche, die sich allein auf verfassungsrechtliche Bedenken gegen den Solidaritätszuschlag stützen, haben keine Aussicht auf Erfolg. Ein Einspruch gegen die Allgemeinverfügung selbst ist nicht möglich. Wer dennoch an einer gerichtlichen Überprüfung festhalten möchte, muss innerhalb eines Jahres nach Veröffentlichung im Bundessteuerblatt Klage beim Finanzgericht erheben.

Die praktische Folge: Für Zeiträume bis 2019 ist das Thema Soli damit faktisch abgeschlossen – eine Rückerstattung ist ausgeschlossen.

Freiberufler und Gewerbetreibende

Bauleistungen: Neues Verfahren bei Ausstellung der Freistellungsbescheinigung

Das Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern hat auf Folgendes hingewiesen: Seit dem 6.8.2025 können **Freistellungsbescheinigungen für Bauleistungen** nach § 48b Einkommensteuergesetz (EStG) **nicht mehr sofort ausgestellt** und direkt an Antragstellende übergeben werden. Der

Grund ist das neue bundesweite **KONSENS-Verfahren ELFE–Freistellungsbescheinigung für Bauleistungen** (EIBE-FsB).

Mit dem neuen Verfahren erfolgt die **Antragsbearbeitung maschinell**. Dabei wird eine **Vordatierungsfrist** berücksichtigt, die in der Regel **drei Kalendertage** beträgt. Endet die Frist an einem Wochenende oder an einem Feiertag, wird der nächstfolgende Kalendertag als Ausstellungsdatum festgelegt. Der Versand der Bescheinigung erfolgt in der Regel **zentral per Post**.

Merke: Die bisherige Möglichkeit, bei persönlicher Vorsprache eine Freistellungsbescheinigung direkt ausgehändigt zu bekommen, entfällt durch das neue System.

Das Finanzministerium empfiehlt den Antragstellenden, mit dem Finanzamt rechtzeitig Kontakt aufzunehmen und den Antrag frühzeitig einzureichen.

Hintergrund

Bestimmte Leistungsempfänger (vor allem Unternehmer i. S. des § 2 des Umsatzsteuergesetzes) haben **für inländische Bauleistungen einen Steuerabzug i. H. von 15 % der Gegenleistung einzubehalten**. Der einbehaltene Betrag wird an das Finanzamt des Leistenden abgeführt.

Vom Steuerabzug kann abgesehen werden, wenn die in § 48 EStG genannten **Bagatellgrenzen unterschritten** werden oder der Leistende eine **Freistellungsbescheinigung** vorlegt.

Beachten Sie: Weitere Informationen erhalten Sie u. a. **auf der Website des Bundeszentralamts für Steuern** (www.iww.de/s14345).

Steuer-Informationen für Influencer und Content-Creator

Wer in **sozialen Netzwerken** (z. B. Instagram, TikTok, YouTube oder Twitch) aktiv ist und damit **Einnahmen erzielt**, sollte auch die **steuerlichen Pflichten** – von Anfang an – im Blick haben. Die Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen hat dazu jetzt **alle wichtigen Informationen gebündelt und auf einer zentralen Website** (unter www.iww.de/s14348) veröffentlicht.

Die neue Informationsseite liefert Hinweise **zu allen steuerlich relevanten Themen**: Von der Einkommen- und Gewerbesteuer über die Umsatzsteuer bis hin zu den **verschiedenen Arten von Einnahmen** (beispielsweise Sponsoring, Produktplatzierungen, Merchandise-Verkäufe oder Preisgelder). Sie richtet sich **sowohl an Einsteiger** als auch an bereits **im Business aktive Content-Creator**.

Die **Faustregel** ist einfach: Erhalten Influencer **Geld oder Sachleistungen**, sind diese (unabhängig davon, ob eine konkrete Gegenleistung erbracht wird) **steuerpflichtig**. Denn die Einnahmen stehen **im Zusammenhang mit dem Betrieb**.

Beachten Sie: Neben kompakten Texten enthält die neue Website **auch Erklärvideos, Links zu weiterführenden Angeboten** sowie Hinweise zur Zusammenarbeit mit dem Finanzamt.

Beschränkte Steuerpflicht: Nachträgliche Einkünfte aus einer früheren inländischen Betriebsstätte

Die Vorschrift des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Einkommensteuergesetz (EStG) erfasst nach Auffassung des Finanzgerichts Baden-Württemberg **auch nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Keine Voraussetzung** für die Besteuerung im Rahmen der **beschränkten Steuerpflicht** ist, dass im Zeitpunkt des Bezugs dieser Einkünfte **noch eine aktive Betriebsstätte besteht**. |

Im Streitfall ging es um **Versorgungsleistungen**, die ein in der Slowakei wohnender **Steuerpflichtiger** in den Jahren 2015 bis 2020 vom Vertreterversorgungswerk einer Versicherung bezog und die aus seiner früheren gewerblichen Tätigkeit als Versicherungsvertreter im Inland resultieren.

Nach Auffassung des Finanzamts und auch des Finanzgerichts unterliegen **diese Versorgungsleistungen als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb** gemäß § 1 Abs. 4 i. V. mit § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG **in Deutschland der beschränkten Einkommensteuerpflicht**.

Entscheidend ist, dass die Versorgungsleistungen **ihre Veranlassung in der aktiven Tätigkeit des Steuerpflichtigen** bei der Versicherung hatten und **zu einer Zeit „erdient“ wurden**, während der Steuerpflichtige **eine Betriebsstätte unterhalten hat**.

Beachten Sie: Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen, da es **höchststrichterlich nicht abschließend geklärt** ist, ob nachträgliche gewerbliche Einkünfte nach Beendigung der inländischen Betriebsstätte der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen. Da **die Revision vom Steuerpflichtigen auch eingelegt wurde**, kann nun der Bundesfinanzhof für Klarheit sorgen.

PV-Anlagen: Keine Verlustnutzung in 2022 wegen rückwirkender Steuerbefreiung?

Mit § 3 Nr. 72 Einkommensteuergesetz (EStG) wurde **rückwirkend zum 1.1.2022 eine Steuerbefreiung für die meisten kleinen Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen)** eingeführt. Das Problem: Wenn in **2022 Verluste entstanden** sind, sollen diese **nicht zu berücksichtigen** sein. Doch ist die rückwirkende Einführung der Norm überhaupt verfassungsgemäß? Damit hat sich nun das Finanzgericht Düsseldorf beschäftigt.

Hintergrund: In der aktuellen Fassung lautet § 3 Nr. 72 S. 1 EStG wie folgt:

- „**Steuerfrei** sind die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von auf, an oder in Gebäuden (einschließlich Nebengebäuden) vorhandenen Photovoltaikanlagen, wenn die **installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister** bis zu 30 Kilowatt (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit und insgesamt höchstens 100 Kilowatt (peak) pro Steuerpflichtigem oder Mitunternehmerschaft beträgt.“

Sachverhalt

Eheleute legten gegen ihren Einkommensteuerbescheid 2022 Einspruch ein. Sie machten geltend, negative Einkünfte aus dem Betrieb einer PV-Anlage i. H. von 2.902,32 EUR seien zu Unrecht nicht berücksichtigt worden. Die Anlage wurde im Dezember 2022 an das Stromnetz angeschlossen und werde seitdem mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben.

Eine Steuerbefreiung sei im Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2022 erst ab dem 1.1.2023 vorgesehen gewesen. Erst mit der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 30.11.2022 sei die Befreiung auf den 1.1.2022 vorgezogen worden. Es liege eine rückwirkende, belastende Rechtsänderung vor, da diese den Betreibern die im Anschaffungsjahr 2022 fest eingeplante Steuerminde- rung aus der Sonderabschreibung nachträglich „raube“ und eine echte Liquiditätsbelastung beschere. Die Rückwirkung sei nicht gerechtfertigt.

Da das Finanzamt diese Sichtweise nicht teilte, erhoben die Eheleute Klage. Doch auch vor dem Fi- nanzgericht Düsseldorf waren sie nicht erfolgreich.

Das **Rückwirkungsverbot findet keine Anwendung**. Die Einführung des § 3 Nr. 72 EStG ab dem 1.1.2022 **ist verfassungsgemäß**.

Das liegt nach Auffassung des Finanzgerichts u. a. daran, dass die **Steuerbefreiung nicht als belastende Maßnahme** einzuordnen ist. Vielmehr betrifft die Steuerbefreiung nur PV-Anlagen, die mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. Und weil diese **langfristig meistens einen Totalge- winn** erzielen, wird zwar (wie im Streitfall) **zunächst die Anerkennung eines Verlusts versagt. In späteren Jahren** müssen aber auch die **(oft deutlich höheren) Gewinne nicht versteuert werden**. Damit wirkt § 3 Nr. 72 EStG bezogen auf den Gesamtzeitraum steuerentlastend und eben nicht steu- erbelastend.

Beachten Sie: Auch die zwischenzeitlichen gesetzgeberischen Bestrebungen, die Steuerfrei- stellung **erst ab dem 1.1.2023 einzuführen**, ändern daran nichts.

Merke: Die Eheleute wollen sich mit dieser Entscheidung aber nicht abfinden und haben Revision eingelegt.

Zudem muss sich der Bundesfinanzhof demnächst mit einer anderen Frage in diesem Zusammen- hang befassen: Wie sind „nachlaufende“ Betriebsausgaben zu behandeln, also z. B. eine in 2022 geleistete Umsatzsteuer-Nachzahlung für das Jahr 2021?

BFH: E-Mails als vorzulegende Handels- und Geschäftsbriefe

1. **Handels- und Geschäftsbriefe im Sinne von § 147 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 der Abgaben- ordnung (AO) können auch E-Mails sein.**
2. **(Digitale) Unterlagen über Konzernverrechnungspreise unterfallen dem An- wendungsbereich des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO.**
3. **Die Finanzverwaltung ist im Rahmen der Außenprüfung grundsätzlich berechtigt, vom Steuerpflichtigen sämtliche E-Mails mit steuerlichem Bezug anzufordern.**
4. **Mangels Rechtsgrundlage ist es der Finanzverwaltung aber verwehrt, ein sogenanntes Gesamtjournal zu verlangen, das einerseits erst noch erstellt werden müsste und ande- rerseits auch Informationen zu solchen E-Mails enthält, die keinen steuerlichen Bezug haben.**

AO § 90 Abs. 3, § 119 Abs. 1, § 147 Abs. 1 Nr. 2, Nr. 3, Nr. 5, Abs. 6, § 200 Abs. 1 Satz 2

HGB § 343

Vorinstanz: FG Hamburg vom 23.3.2023, 2 K 172/19 = [SIS 23 11 68](#)

I. Die Beteiligten streiten anlässlich einer Außenprüfung über die Pflicht zur Vorlage von Handels- und Geschäftspapieren sowie sonstiger Unterlagen einschließlich eines sogenannten Gesamtjournals.

II. Der beschließende Senat ist für das vorliegende Verfahren nach Teil A III. Nr. 3 Buchst. a der Er- gänzenden Regelungen i.V.m. Teil A XI. Senat Nr. 2 des Geschäftsverteilungsplans des Bundesfi- nanzhofs (BFH) als zuständiger Ertragsteuersenat zur Entscheidung berufen.

III. Die Entscheidung kann im Verfahren gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO) ergehen. Der Senat hält die Revisionen der Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) und des Beklagten, Revisionsbeklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--) für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich.

1. Der Senat hat die Sache in der Sitzung vom 11.12.2024 in seiner geschäftsplanmäßigen Besetzung beraten und ist einstimmig zu dem Ergebnis gelangt, dass er beide Revisionen für unbe- gründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich hält. Die Beteiligten sind hiervon mit

Schreiben des Senatsvorsitzenden vom 12.12.2024 unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

2. Eine Entscheidung nach § 126a FGO ist --entgegen der Auffassung der Klägerin-- im Streitfall zulässig. Ihr steht die --wie die Klägerin meint-- Ungeklärtheit und Komplexität der Rechtsfragen nicht entgegen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 01.09.2021 - VI R 18/19, BFH/NV 2022, 13, Rz 27; vom 18.10.2023 - XI R 22/20, BFH/NV 2024, 182, Rz 16).

3. Das Verfahren nach § 126a FGO verletzt auch nicht das Recht der Klägerin aus Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) auf rechtliches Gehör (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 06.09.1996 - 1 BvR 1485/89, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1996, 827). Nachdem der Senat beschlossen hatte, das Verfahren nach § 126a FGO einzuleiten, bestand für die Klägerin Gelegenheit, hierzu Stellung zu nehmen. Hiervon hat sie mit Schriftsatz vom 14.03.2025 Gebrauch gemacht.

4. Dass der Senatsvorsitzende wegen Erkrankung am vorliegenden Beschluss nicht mitwirken kann und sich folglich die Richterbank gegenüber der Sitzung vom 11.12.2024 geändert hat, steht der Anwendung des § 126a FGO nicht entgegen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 15.09.2021 - XI R 12/21 (XI R 25/19), BFHE 274, 317, BStBl II 2022, 417, Rz 21; vom 07.07.2022 - V R 10/20, BFHE 276, 445, Rz 9; vom 18.10.2023 - XI R 22/20, BFH/NV 2024, 182, Rz 18).

IV. 1. Die Revision der Klägerin ist unbegründet.

Rechtsfehlerfrei hat das FG angenommen --und die Klage insoweit zu Recht abgewiesen--, dass die Außenprüfung auf Grundlage der streitgegenständlichen Bescheide von der Klägerin insbesondere die Vorlage sämtlicher E-Mails verlangen darf, welche die Vorbereitung, den Abschluss und die Durchführung des sogenannten "... (Agreements) mit der anderen Konzerngesellschaft einschließlich der Verrechnungspreisdokumentation betreffen. Davon ausgenommen sind zutreffend solche E-Mails, die lediglich privater Natur sind oder die firmeninterne Kommunikation betreffen.

a) Der Senat hält das Vorlageverlangen zunächst für hinreichend bestimmt.

In der Rechtsprechung des BFH ist geklärt, dass die Anforderung von Unterlagen "en bloc" im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung zulässig ist und nicht gegen § 119 Abs. 1 AO verstößt (etwa BFH-Urteil vom 28.10.2009 - VIII R 78/05, BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455, unter II.4.b). Insbesondere wegen der oftmals vorhandenen Unkenntnis der Verwaltung über das Vorhandensein konkreter Unterlagen ist ein Vorlageverlangen regelmäßig noch hinreichend bestimmt, das sich beispielsweise auf "Eingangs- und Ausgangsrechnungen", "Belege zu baren Geschäftsvorfällen", "Unterlagen über die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung" oder "Unterlagen über die Einkünfte aus Kapitalvermögen" erstreckt (BFH-Urteil vom 28.10.2009 - VIII R 78/05, BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455, unter II.4.b).

Hiervon ausgehend ist auch das streitgegenständliche Vorlageverlangen nicht zu beanstanden. Die nach dem Tenor der Bescheide zwar offen gestaltete Aufforderung, alle den Prüfungszeitraum betreffenden Handelsbriefe im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 AO sowie die sonstigen Unterlagen im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO vorzulegen, findet durch die Bezugnahme auf das Agreement bereits eine Präzisierung. In der Begründung des Bescheids vom 11.07.2018 verweist das FA --weiter konkretisierend-- auf die Korrespondenz, der Aussagen über aufzeichnungspflichtige Vorgänge zu entnehmen sind, sowie auf Unterlagen, die für die Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Buchungen und Aufzeichnungen unumgänglich sind. Eine weitere, das Vorlageverlangen hinreichend bestimmende Konkretisierung erfolgt abschließend noch einmal durch die Begründung im Rahmen der Einspruchsentscheidung vom 03.09.2019, die nur auf die "steuerlich relevante" E-Mail-Kommunikation verweist.

Dem wesentlichen Zweck des Bestimmtheitserfordernisses, nämlich dem Betroffenen eines Verwaltungsakts klar zu machen, was von ihm gewollt wird (vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 119 AO Rz 1; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 119 AO Rz 9), hat das FA damit hinreichend Rechnung getragen. Hierfür bedurfte es --anders als die Klägerin meint-- nicht weiterer Beschränkungen, etwa in Form bestimmter Suchbegriffe, Mitarbeiter oder kürzerer Zeiträume. Das FA war damit nicht gehalten, ohne nähere Kenntnis die E-Mails noch weiter zu konkretisieren, sondern konnte es der Klägerin überlassen, die einschlägigen E-Mails herauszusuchen.

b) In der Sache folgt die Pflicht zur Vorlage der E-Mails aus § 147 Abs. 6 AO; denn diese sind aufzubewahren (BFH-Urteile vom 24.06.2009 - VIII R 80/06, BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452, unter II.1.b aa; vom 12.02.2020 - X R 8/18, BFH/NV 2020, 1045, Rz 16).

aa) Nach § 147 Abs. 1 Nr. 2 AO hat der Steuerpflichtige die empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefe geordnet aufzubewahren. Gleiches gilt nach § 147 Abs. 1 Nr. 3 AO für Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe.

(1) Aufbewahrungspflichtig sind danach nicht nur die Ein- und Ausgangsrechnungen von Handelsgesellschaften (dazu BFH-Beschluss vom 26.09.2007 - I B 53, 54/07, BFHE 219, 19, BStBl II 2008, 415, unter II.1.), sondern aufzubewahren ist die gesamte, den betrieblichen Bereich betreffende Korrespondenz, soweit sie sich auf die Vorbereitung, Durchführung oder Rückgängigmachung eines Handelsgeschäfts im Sinne des §§ 343, 344 des Handelsgesetzbuchs (HGB) bezieht (Drüen in Tipke/Kruse, § 147 AO Rz 17b; Koenig/Haselmann, Abgabenordnung, 5. Aufl., § 147 Rz 9). Auf die Form kommt es

dabei nicht an; auch Fernschreiben, Telegramme und insbesondere E-Mails sind grundsätzlich aufbewahrungspflichtig (vgl. Drüen in Tipke/Kruse, § 147 AO Rz 17b; Koenig/Haselmann, Abgabenordnung, 5. Aufl., § 147 Rz 9). Dies gilt nach Auffassung des erkennenden Senats jedenfalls insoweit, als die E-Mail selbst --und nicht lediglich ihr Anhang-- rechnungslegungsrelevante Informationen enthalten; ansonsten ist jedenfalls der Anhang aufzubewahren.

(2) Ausgehend hiervon ist revisionsrechtlich nichts dagegen zu erinnern, wenn das FA die Vorlage derjenigen E-Mails verlangt, welche sich auf die Vorbereitung, den Abschluss und auch auf die Durchführung des Agreements beziehen. Durch die Konkretisierung des Vorlageverlangens auf das Agreement erfährt das Vorlageverlangen die gebotene Beschränkung auf rechnungslegungsrelevante Informationen.

Dem steht --anders als die Klägerin meint-- nicht entgegen, dass die E-Mails, soweit sie die Durchführung des Agreements betreffen, im Wesentlichen sogenannte Erfüllungshandlungen enthielten. Soweit die Klägerin insoweit der Auffassung ist, dass derartige Erfüllungshandlungen nicht als --allein von § 147 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 AO in Bezug genommene-- Handelsgeschäfte im Sinne von § 343 HGB zu werten seien, weil es ihnen am rechtsgeschäftlichen oder rechtsgeschäftsähnlichen Charakter fehle, folgt der erkennende Senat dem nicht. Es mag im Handelsrecht vertreten werden, dass Realakte nicht als Handelsgeschäfte im Sinne von § 343 HGB einzuordnen sind (etwa MUKoHGB/Maultzsch, 5. Aufl., § 343 Rz 5; Pamp in Oetker, HGB, 8. Aufl., § 343 Rz 6: "im Einzelnen streitig"), doch hat diese Bewertung --selbst wenn man ihr handelsrechtlich folgen wollte (s. dagegen etwa BeckOK HGB/Lehmann-Richter, 45. Ed. 01.01.2025, HGB § 343 Rz 11: Handelsgeschäft, wenn Realakt auf Geschäft bezogen)-- jedenfalls im vorliegenden Kontext keine entscheidende Bedeutung. Denn die steuerrechtliche Aufbewahrungspflicht des § 147 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 AO erstreckt sich nicht nur auf den Abschluss, sondern auch auf die Vorbereitung und --wie vorliegend-- die Durchführung eines mit dem Agreement gegebenen Handelsgeschäfts (Drüen in Tipke/Kruse, § 147 AO Rz 17b; s. dazu schon oben unter IV.1.b aa (1)).

bb) Zurecht verlangt das FA unter Berufung auf § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO auch die Vorlage derjenigen E-Mails, die sich auf die Verrechnungspreisdokumentation der Klägerin beziehen.

Dokumentationen über Konzernverrechnungspreise unterfallen nach Auffassung des erkennenden Senats dem Anwendungsbereich des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO (ebenso Seer, FinanzRundschau, 2002, 382; Bauer/Taetzner, Betriebs-Berater --BB-- 2004, 2271; Jochum, Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung, 2011, S. 381; Schnorberger/Haverkamp/Etzig, BB 2017, 2455) auch für die Zeit nach Neufassung der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung vom 12.07.2017, BGBl I 2017, 2367 --GAufzV--). Die auf den Streitfall indes noch nicht zur Anwendung kommende aktuelle Fassung des § 4 Abs. 3 Satz 4 GAufzV ordnet die sinngemäße Geltung des § 147 Abs. 6 AO an und normiert damit ausdrücklich ein Nebeneinander beider Regime. Für die vorangehende Fassung (a.F.) der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung kann nichts anderes gelten. 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. Durch das Aufstellen mitunter sehr eingriffsintensiver Aufzeichnungspflichten im Rahmen von § 90 Abs. 3 AO i.V.m. der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung (a.F.) werden --viel weniger eingriffsintensive-- Aufbewahrungspflichten nicht gleichzeitig unzulässig.

c) Das Verlangen auf Erfüllung der Vorlagepflicht erweist sich auch als verhältnismäßig und frei von Ermessenfehlern.

Der Eingriff mittels Vorlageverlangen überlässt es der Klägerin, welche E-Mails oder Daten sie im Einzelfall vorlegt. Damit ist es der Klägerin unbenommen, solche Daten, die gerade nicht steuerlich relevant sind, zu selektieren (sogenanntes Erstqualifikationsrecht, s. etwa BFH-Urteil vom 16.12.2014 - X R 42/13, BFHE 248, 99, BStBl II 2015, 519). Ist Gegenstand der Recht- und Verhältnismäßigkeitsprüfung hier deshalb nur die Vorlagepflicht dem Grunde nach, erfordert das Vorgehen des FA keine weiteren Beschränkungen, etwa auf Stichproben, bestimmte Datenparameter oder Zeiträume innerhalb des Prüfungszeitraums. Die Offenlegung steuererheblicher Vorgänge --hier nur dem Grunde nach-- aus der Sphäre des Beteiligten, über die dieser am besten oder gar allein Bescheid weiß, ist im Allgemeinen zumutbar (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.2009 - VIII R 78/05, BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455, unter II.4.c; Söhn in HHS, § 90 AO Rz 106). Der Steuerpflichtige ist primärer Wissensträger und hat die größte Beweismasse; ohne die verschiedenen Mitwirkungspflichten müsste eine gleichmäßige Durchsetzung der Steueransprüche nach Maßgabe der Gesetze scheitern (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.2009 - VIII R 78/05, BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455, unter II.4.c; Söhn in HHS, § 90 AO Rz 24).

Mit Recht darf sich das FA deshalb darauf berufen, die Vorlage der Unterlagen diene als Nachweis über die Vollständigkeit der erklärten Betriebseinnahmen sowie zur Überprüfung der angewandten Verrechnungspreismethode. Ohne Vorlage der begehrten E-Mails wäre dem FA jegliche Möglichkeit genommen, die Angaben der Klägerin sowohl im Hinblick auf die Verrechnungspreismethode als auch

hinsichtlich der Art und des Umfangs ihrer Tätigkeiten zu überprüfen. Dabei hat das FG zutreffend berücksichtigt, dass die Kommunikation der Klägerin im Wesentlichen digital --per E-Mail-- abläuft. Das FA war somit nicht gehalten, die Steuererklärungen der Klägerin prüfungslos zu akzeptieren oder sich auf die bloße Vorlage des Agreements, geschweige denn auf die Durchführung von Interviews mit Mitarbeitern verweisen zu lassen. Soweit die Klägerin anführt, es sei mit unverhältnismäßigem Zeit- und Kostenaufwand verbunden, die gewünschten E-Mails vorzulegen, steht dies der Verhältnismäßigkeit schon mangels weiterer Substantiierung (vgl. Drüen in Tipke/Kruse, § 147 AO Rz 76a) nicht im Wege. Es ist --wie das FG zu Recht erkannt hat-- 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.

Auch dem Schutz der persönlichen Daten wird durch das streitgegenständliche Auskunftsverlangen hinreichend Rechnung getragen. Denn der Datenzugriff wird nicht außerhalb der Sphäre des Steuerpflichtigen --etwa unter Speicherung auf einem mobilen Laptop-- erfolgen, sondern nur in den Geschäftsräumen der Klägerin oder den Diensträumen der Finanzverwaltung (vgl. dazu BFH-Urteil vom 07.06.2021 - VIII R 24/18, BFHE 272, 349, BStBl II 2023, 63, Rz 18 ff.).

d) Die Einwendungen der Klägerin bleiben ohne Erfolg.

aa) Ihre Angriffe gegen das Vorlageverlangen (zu dessen Bestimmtheit vgl. oben IV.1.a) zielen im Wesentlichen auf Fragen der Verhältnismäßigkeit. Denn wenn die Klägerin anführt, das FA hätte stärker auf den mit seiner Anfrage verbundenen zeitlichen und finanziellen Aufwand Rücksicht nehmen und das Vorlageverlangen weiter einschränken müssen, betrifft dies in der Sache die Angemessenheit des Verwaltungsakts und nicht die Frage, ob dem Betroffenen klar ist, was von ihm gewollt wird (vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 119 AO Rz 1; Söhn in HHS, § 119 AO Rz 9).

bb) Keinen Erfolg hat die Klägerin auch insoweit, als sie auf das Agreement verweist und vorbringt, dass diejenigen E-Mails, welche dessen Durchführung beträfen, lediglich Erfüllungscharakter hätten, sich nicht auf ein Handelsgeschäft bezögen und deshalb aus dem Anwendungsbereich von § 147 Abs. 1 Nr. 2, Nr. 3 AO herausfielen. Wie der Senat unter IV.1.b aa ausgeführt hat, unterfallen der Aufbewahrungspflicht auch Unterlagen, die sich lediglich auf die Durchführung eines (Handels-)Geschäfts beziehen. Auf die Frage, ob die angeforderten E-Mails Weisungen enthalten und deshalb selbst als Handelsgeschäfte im Sinne von § 343 Abs. 1 HGB einzuordnen sind, kommt es deshalb nicht mehr an.

cc) § 90 Abs. 3 AO enthält, anders als die Klägerin meint, auch nicht deshalb ein abschließendes Regime zur Aufbewahrungspflicht von Unterlagen in Bezug auf Verrechnungspreise, weil die Regelung als Reaktion auf das BFH-Urteil vom 17.10.2001 - I R 103/00 (BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171, unter III.2.d bb), wonach außerhalb der §§ 140 ff. AO und der §§ 238 ff. HGB für verdeckte Gewinnausschüttungen keine speziellen Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten bestünden, eingeführt worden sei. Der Klägerin kann insoweit schon aus allgemeinen Erwägungen nicht gefolgt werden, da das Fehlen und Einführen von Rechtsgrundlagen für spezielle, eingriffsintensive hoheitliche Maßnahmen nicht gleichzeitig eine Notwendigkeit schafft, auch weniger eingriffsintensive Maßnahmen auf eine derart neue Grundlage zu stellen, die bislang auf Basis der allgemeinen Befugnisse ohne Weiteres möglich waren (s. dazu schon oben unter IV.1.b bb).

dd) Die Revision greift auch die Verhältnismäßigkeit und Ermessensfehlerfreiheit des Vorlageverlangens nicht erfolgreich an.

Zu Recht hat das FG darauf verwiesen, dass es sich bei den betreffenden E-Mails schon dem Grunde nach um aufbewahrungspflichtige Unterlagen handelt, deren Vorlage nicht ohne Weiteres hinter andere Formen --etwa einer stichprobenartigen Vorlage-- zurückzutreten hat. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) erschöpfen sich die von der Klägerin vorgelegten Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO i.V.m. der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung a.F. in einer kurzen Beschreibung des Agreements und der tabellarischen Darstellung der angefallenen Kosten im Rahmen des "Transfer Pricing Reports" der in ... ansässigen Konzernmutter der Klägerin. Der Senat teilt auch angesichts dessen die Einschätzung des FG, dass es dem FA ohne die angeforderten E-Mails nicht möglich wäre, die Kostenbasis für die angewandte Verrechnungspreismethode zu überprüfen. Dass die Vorlage der gewünschten E-Mails --wie die Klägerin meint-- per se ungeeignet wäre, die Besteuerungsgrundlagen der Klägerin im Prüfungszeitraum nachzuprüfen, sieht der Senat auch deshalb nicht, wenngleich die Steuerrelevanz der Unterlagen denklogisch erst nach deren Sichtung abschließend beurteilt werden kann. Insoweit spricht schließlich auch gegen eine Verletzung des Übermaßverbots, dass es Sache der Klägerin bleibt, einzelne E-Mails ohne Steuerrelevanz in Ausübung ihres Erstqualifikationsrechts von der Vorlage auszunehmen.

e) Auch die Verfahrensrügen der Klägerin greifen nicht durch.

aa) Soweit die Revision meint, das FG habe --in unterschiedlicher Weise-- seine Pflicht zur Sachaufklärung (§ 76 Abs. 1 FGO) verletzt, ist ein Verfahrensfehler bereits nicht schlüssig dargelegt.

(1) Gründet sich der behauptete Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO --wie hier-- darauf, dass das FG auch ohne entsprechenden Beweisantritt von Amts wegen den Sachverhalt hätte weiter aufklären müssen, so sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH Ausführungen dazu erforderlich, welche Beweise das FG von Amts wegen hätte erheben müssen, aus wel-

chen Gründen sich ihm die Notwendigkeit einer Beweisaufnahme auch ohne Antrag hätte aufdrängen müssen und inwiefern diese Beweiserhebung auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunktes des FG zu einer anderen Entscheidung des Rechtsstreits hätte führen können. Ferner muss dargelegt werden, weshalb in der mündlichen Verhandlung keine entsprechenden Beweisanträge gestellt wurden (BFH-Beschlüsse vom 29.10.2004 - XI B 213/02, BFH/NV 2005, 566, unter II.1.a; vom 03.11.2010 - I B 102/10, BFH/NV 2011, 808, Rz 4).

(2) Diesen Anforderungen genügt das Vorbringen der Klägerin jedenfalls deshalb nicht, weil sie nicht darlegt, weshalb --obwohl fachkundig vertreten-- in der mündlichen Verhandlung nicht auf eine entsprechende Beweiserhebung hingewirkt beziehungsweise ein entsprechender Beweisantrag gestellt worden ist.

(3) Wer als fachkundig Beteiligter keinen Antrag auf Beweiserhebung stellt und die Unterlassung einer nach seiner Auffassung gebotenen Beweiserhebung von Amts wegen nicht in der mündlichen Verhandlung rügt, verzichtet auf diese Rüge, was auch in der Sache das Berufen auf eine Verletzung der Aufklärungspflicht gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung ausschließt (BFH-Beschlüsse vom 29.10.2004 - XI B 213/02, BFH/NV 2005, 566, unter II.1.a; vom 03.09.2010 - IV B 93/09, BFH/NV 2011, 52, Rz 3; vom 01.03.2013 - IX B 48/12, BFH/NV 2013, 1238, Rz 6). Die Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung vor dem FG ausweislich der Sitzungsniederschrift vom 23.03.2023 keinen Beweisantrag gestellt.

bb) Die vom FG im Klageverfahren --versehentlich-- unterlassene Übermittlung des Schriftsatzes des FA vom 28.02.2023 an die Klägerin verletzt im Ergebnis nicht das Recht auf rechtliches Gehör aus Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO.

(1) Nach § 96 Abs. 2 FGO darf das Urteil nur auf Tatsachen und Beweisergebnisse gestützt werden, zu denen die Beteiligten sich äußern konnten. Es besteht ein umfassender Anspruch, über den gesamten Prozessstoff kommentarlos und ohne Einschränkungen unterrichtet zu werden. Das FG ist verpflichtet, entscheidungserhebliche Tatsachen und Unterlagen nicht nur zur Kenntnis zu nehmen, sondern diese auch nach § 77 Abs. 1 Satz 4 FGO dem jeweils anderen Beteiligten von Amts wegen zur Kenntnis zu geben. Die unterlassene Übersendung oder gegebenenfalls Übergabe eines entsprechenden Schriftsatzes in der mündlichen Verhandlung verletzt daher grundsätzlich das rechtliche Gehör (BFH-Beschlüsse vom 08.05.2017 - X B 150/16, BFH/NV 2017, 1185, Rz 14 f.; vom 28.06.2022 - II B 94/21, BFH/NV 2022, 1072, Rz 12). Das setzt allerdings voraus, dass dieser Schriftsatz für die Entscheidung des FG erheblich gewesen sein kann (BFH-Beschlüsse vom 15.02.2012 - IV B 126/10, BFH/NV 2012, 774, Rz 14, und vom 08.05.2017 - X B 150/16, BFH/NV 2017, 1185, Rz 15; vom 28.06.2022 - II B 94/21, BFH/NV 2022, 1072, Rz 12). Die Kausalitätsvermutung des § 119 FGO ist nach ständiger Rechtsprechung auf diejenigen Fälle beschränkt, in denen sich die Verletzung rechtlichen Gehörs auf das Gesamtergebnis des Verfahrens bezieht. Betrifft sie nur einzelne Feststellungen oder rechtliche Gesichtspunkte, hat der Beschwerdeführer darzulegen, was er im Falle der Gewährung rechtlichen Gehörs noch vorgetragen hätte und inwiefern bei Berücksichtigung dieses Vorbringens eine andere Entscheidung möglich gewesen wäre (vgl. BFH-Beschlüsse vom 10.10.1994 - VI B 139/93, BFH/NV 1995, 326; vom 08.05.2017 - X B 150/16, BFH/NV 2017, 1185, Rz 17, m.w.N.). Wiederholt ein Schriftsatz nur bisheriges Vorbringen, begründet deshalb die unterlassene Übermittlung regelmäßig keine Gehörsverletzung mehr (vgl. BFH-Beschlüsse vom 19.11.2003 - I R 41/02, BFH/NV 2004, 604, unter II.2.; vom 28.06.2022 - II B 94/21, BFH/NV 2022, 1072, Rz 12).

(2) Zwar hat nach Aktenlage der Schriftsatz des FA vom 28.02.2023 die Prozessbevollmächtigten der Klägerin bis zur mündlichen Verhandlung am 23.03.2023 nicht erreicht, obwohl dessen Übersendung richterlich verfügt worden war. Die beanstandete Passage des Schriftsatzes vom 28.02.2023 betraf im Wesentlichen die Frage, ob das FA für die weitere Prüfung die Vorlage der angeforderten E-Mails benötigt oder sich mit anderen --bereits vorliegenden-- Unterlagen zu begnügen hat. Bereits in der Einspruchsentscheidung vom 03.09.2019 führt das FA aber aus, dass die Vorlage der E-Mails erforderlich sei, um die Vollständigkeit und Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen --und damit aus Sicht des Senats auch der Verrechnungspreisdokumentation-- zu überprüfen. Dies begründete die Einspruchsentscheidung insbesondere auch mit dem Umstand, dass die Geschäftsbeziehungen der Klägerin in außergewöhnlich starkem Maße durch elektronische Kommunikation geprägt seien. Die Einspruchsentscheidung nimmt dabei ausdrücklich auf die von der Klägerin gewählte Verrechnungsmethode ("Cost-Plus-Vergütung") Bezug und führt aus, dass die "E-Mails zur Durchführung der beschriebenen Handelsgeschäfte [...] ein probates Mittel [seien], die notwendigen Aufzeichnungen zu verifizieren". Die Einspruchsentscheidung hat das FA durch Bezugnahme zum Gegenstand seiner Klageerwidern gemacht. Hinzu kommt, dass die Klägerin im Klageverfahren selbst vorgetragen hat, sie habe bereits umfangreiche Unterlagen --auch zur Verrechnungspreisdokumentation-- vorgelegt, weshalb das Vorlageverlangen nicht erforderlich sei (vgl. etwa Schriftsatz vom 01.01.2020). Die Klägerin hat damit die Frage, ob die bereits vorgelegten Unterlagen für die Zwecke des FA ausreichend sind --und damit die Notwendigkeit, E-Mails vorzulegen entfallen lässt--, ausdrücklich selbst zum Gegenstand des Klageverfahrens gemacht. Dass das FA diese Frage in dem versehentlich nicht übermittelten Schriftsatz anders als die Klägerin bewertete, liegt auf der Hand, andernfalls hätte es nicht weiter an dem angefochtenen Verwaltungsakt festgehalten. Die Klägerin musste demnach damit rechnen,

dass sich das FA insoweit ihrer rechtlichen Ansicht beziehungsweise Sachverhaltswürdigung nicht anschließen, sondern die vorgelegten Unterlagen als nicht ausreichend ansehen würde. Demzufolge konnte der Schriftsatz vom 28.02.2023, mit dem das FA die bereits vorgelegten Unterlagen tatsächlich als nicht genügend beanstandete, nicht zu neuem Vorbringen führen.

cc) Aus denselben Gründen liegt auch kein Verstoß gegen Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO in Gestalt einer Überraschungsentscheidung vor.

(1) Eine gegen den Grundsatz der Gewährung rechtlichen Gehörs verstoßende Überraschungsentscheidung ist gegeben, wenn das FG sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Auffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 03.02.2016 - XI B 53/15, BFH/NV 2016, 954, Rz 23; vom 26.04.2018 - XI B 117/17, BFH/NV 2018, 953, Rz 16). Eine unzulässige Überraschungsentscheidung liegt dann nicht vor, wenn das FG das angefochtene Urteil auf einen rechtlichen Gesichtspunkt stützt, der im bisherigen Verfahren zumindest am Rande angesprochen worden ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 22.07.2014 - XI B 103/13, BFH/NV 2014, 1761, Rz 15; vom 03.02.2016 - XI B 53/15, BFH/NV 2016, 954, Rz 23, m.w.N.).

(2) Letzteres ist hier der Fall. Die Rüge der Klägerin, es sei im Klageverfahren nicht genügend erörtert worden, dass die vorgelegte Verrechnungspreisdokumentation nicht ausreichend und deshalb auch die Vorlage der E-Mails geboten sei, ist unzutreffend. Wie sich aus den Ausführungen unter IV.1.e bb (2) ergibt, ist die Frage, ob die von der Klägerin bereits vorgelegten Unterlagen --auch zur Verrechnungspreisdokumentation-- ausreichen, um die Verpflichtung, die angeforderten E-Mails vorzulegen, zu beseitigen, bereits zuvor von den Beteiligten diskutiert worden.

2. Auch die Revision des FA ist unbegründet.

Die Aufforderung des FA an die Klägerin, im Rahmen der Außenprüfung ein sogenanntes Gesamtjournal in digitaler Form bereitzustellen, welches --vom FA im Einzelnen bestimmte-- Informationen zu jedweder E-Mail-Korrespondenz der Klägerin und ihrer Mitarbeiter zu enthalten habe, ist bereits mangels Rechtsgrundlage rechtswidrig. Das FG hat der Klage insoweit zu Recht stattgegeben.

a) Das Vorlageverlangen in Bezug auf ein Gesamtjournal kann nicht auf § 147 Abs. 6 AO gestützt werden.

aa) Sind Unterlagen nach § 147 Abs. 1 AO mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung zwar das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen (§ 147 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 AO). Sie kann im Rahmen einer Außenprüfung auch verlangen, dass ihr die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet zur Verfügung gestellt werden (§ 147 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 AO) oder dass die Daten nach ihren Vorgaben in einem maschinell auswertbaren Format an sie übertragen werden (§ 147 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 AO).

Voraussetzung für die Datenanforderung nach § 147 Abs. 6 AO ist allerdings das Bestehen einer Aufbewahrungspflicht. Der Finanzbehörde stehen diese Befugnisse deshalb nur in Bezug auf solche Unterlagen zu, die der Steuerpflichtige nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren hat. Dementsprechend ist es bereits grundsätzlich ausgeschlossen, dass die Finanzverwaltung mittels Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO Einsicht in Unterlagen verlangen kann, die zwar vorhanden sind, aber vom Steuerpflichtigen nicht aufbewahrt werden müssen (BFH-Urteile vom 24.06.2009 - VIII R 80/06, BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452, unter II.1.b aa; vom 12.02.2020 - X R 8/18, BFH/NV 2020, 1045, Rz 16; vom 07.06.2021 - VIII R 24/18, BFHE 272, 349, BStBl II 2023, 63, Rz 13).

bb) Die hier streitbefangene Aufforderung an die Klägerin, das gewünschte Gesamtjournal zu überlassen, ist im Sinne eines unbegrenzten Zugriffs auf alle E-Mails der Klägerin zu verstehen und hält sich daher nicht im rechtlich zulässigen Rahmen.

(1) Die Aufforderung des FA an den Steuerpflichtigen, Unterlagen und Aufzeichnungen für eine Außenprüfung zur Verfügung zu stellen, ist ein anfechtbarer Verwaltungsakt (etwa BFH-Urteil vom 08.04.2008 - VIII R 61/06, BFHE 220, 313, BStBl II 2009, 579, unter II.7.). Der Senat ist selbst zur Auslegung von dessen Regelungsinhalt berechtigt und verpflichtet (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 01.10.2015 - X R 32/13, BFHE 251, 298, BStBl II 2016, 139, Rz 33). Wie der Regelungsgehalt zu verstehen ist, bestimmt sich danach, wie der Adressat den Inhalt des Verwaltungsakts nach dessen objektivem Sinngehalt unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen durfte (vgl. BFH-Urteile vom 28.10.2009 - VIII R 78/05, BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455, unter II.3.c und d; vom 07.06.2021 - VIII R 24/18, BFHE 272, 349, BStBl II 2023, 63, Rz 12).

(2) Die Aufforderung zur Überlassung eines Gesamtjournals musste von der Klägerin nach dem maßgeblichen objektiven Empfängerhorizont --wie das FG zutreffend erkannt hat-- dahin verstanden werden, dass Informationen (insbesondere zur jeweiligen Datensatznummer, zum Absender oder Empfänger der Nachrichten, zum Datum und zur Uhrzeit der jeweils empfangenen oder gesendeten Nachricht sowie zum Betreff und den Anlagen der Nachrichten) hinsichtlich ihrer gesamten E-Mail-Korrespondenz unabhängig davon vorzulegen sind, ob für eine einzelne E-Mail eine Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 AO besteht. Dies zeigt sich nach Auffassung des Senats vor allem

an dem Zusatzfeld, welches das Gesamtjournal enthalten sollte, mit dem das FA Informationen darüber beehrte, ob die Klägerin ihr sogenanntes Erstqualifikationsrecht in Bezug auf die jeweilige E-Mail bereits ausgeübt habe. Wären von dem Gesamtjournal nämlich nur solche Nachrichten erfasst, für die eine Pflicht zur Aufbewahrung nach § 147 Abs. 1 AO besteht, wäre ein solches Zusatzfeld nicht notwendig.

(3) Ein so verstandenes Vorlageverlangen, das sich auch auf die Vorlage von (Daten zu) E-Mails ohne steuerliche Relevanz erstreckt, überschreitet den Umfang der Befugnis des FA zur Anforderung elektronischer Unterlagen. Wenn es schon grundsätzlich ausgeschlossen ist, dass die Finanzverwaltung mittels Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO Einsicht in Unterlagen verlangen kann, die zwar vorhanden sind, aber vom Steuerpflichtigen nicht aufbewahrt werden müssen (vgl. so schon BFH-Urteile vom 24.06.2009 - VIII R 80/06, BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452, unter II.1.b aa; vom 12.02.2020 - X R 8/18, BFH/NV 2020, 1045, Rz 16), ist es erst recht ausgeschlossen, dass --wie hier mit dem Gesamtjournal-- Einsicht und Informationen hinsichtlich solcher Unterlagen verlangt wird, die mangels Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht nicht einmal vorhanden sind, sondern eigens erstellt werden müssten.

b) Als Rechtsgrundlage für die Vorlageverpflichtung eines --noch zu erstellenden-- Gesamtjournals kann auch nicht § 200 Abs. 1 Satz 2 AO dienen.

Vom Datenzugriffsrecht nach § 147 Abs. 6 AO zu unterscheiden ist das Vorlageverlangen nach § 200 Abs. 1 Satz 2 AO. Hiernach ist ein Steuerpflichtiger im Rahmen der Außenprüfung unter anderem zur Vorlage von Aufzeichnungen, gegebenenfalls Büchern, Geschäftspapieren und anderen Urkunden zur Einsicht und Prüfung verpflichtet (BFH-Urteile vom 28.10.2009 - VIII R 78/05, BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455, unter II.3.b; vom 12.02.2020 - X R 8/18, BFH/NV 2020, 1045, Rz 17). Damit können auch Unterlagen vorzulegen sein, für die keine Aufbewahrungspflicht besteht; allerdings bezieht sich diese Pflicht lediglich auf tatsächlich vorhandene Unterlagen (BFH-Urteile vom 28.10.2009 - VIII R 78/05, BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455, unter II.4.d; vom 12.02.2020 - X R 8/18, BFH/NV 2020, 1045, Rz 17). Ist das gewünschte (digitale) Gesamtjournal tatsächlich nicht vorhanden, kann seine Vorlage schon deshalb nicht nach § 200 Abs. 1 Satz 2 AO verlangt werden.

c) Die Einwendungen des FA bleiben ohne Erfolg.

aa) Soweit das FA sinngemäß anführt, die Vorlage des gewünschten Gesamtjournals sei gegenüber der Vorlage der E-Mails selbst ein eingriffsärmeres Minus, mag dies zutreffen. Indes lässt dies die Notwendigkeit einer Rechtsgrundlage für das Handeln des FA nicht entfallen. Sind Unterlagen per se nicht herauszugeben, erstreckt sich dies auch auf (Begleit-)Informationen, nicht bloß auf den reinen Inhalt der Unterlagen.

bb) Eine Rechtsgrundlage für die Anforderung eines Gesamtjournals kann auch nicht --wie das FA meint-- in den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im Sinne der §§ 238 ff. HGB sowie §§ 140 ff. AO i.V.m. den dazu ergangenen Verwaltungsanweisungen gesehen werden. Die Vorlagepflicht von Unterlagen hat der Gesetzgeber --wie unter IV.1.b ausgeführt-- speziell geregelt; greift sie nicht ein, können nicht zulasten der Steuerpflichtigen über im Wesentlichen ungeschriebene Rechtsgrundsätze oder gar lediglich die Verwaltung bindendes Recht weitergehende Verpflichtungen begründet werden.

cc) Soweit die Revision des FA vorbringt, eine wirksame Ausübung des Zweitqualifikationsrechts sei der Finanzverwaltung nur mittels Anforderung eines Gesamtjournals möglich, kommt es darauf insoweit nicht an. Denn selbst wenn dem so wäre, könnte diese Erwägung lediglich den Sinn des Verlangens zur Vorlage eines Gesamtjournals begründen, nicht aber als dessen Rechtsgrundlage dienen. Wenn die Finanzverwaltung die Vorlage der E-Mails ohne Gesamtjournal für sinnlos hält, kann sie stattdessen ihr auf die Vorlage der E-Mails gerichtetes Vorlageverlangen aufheben.

dd) Nichts anderes folgt aus dem Hinweis des FA, es könne kein Hinderungsgrund sein, dass das Gesamtjournal gegebenenfalls "neu" zu erstellen sei, weil dies lediglich Folge der der Finanzverwaltung in § 147 Abs. 6 AO eingeräumten Möglichkeit der Anforderung eines Datenträgers sei. Aus der Möglichkeit, einen Datenträger anzufordern, folgt nicht die Pflicht, die darauf zu speichernden Daten und Informationen zu hierauf nicht zu speichernden Daten in Form eines Gesamtjournals erzeugen zu müssen. Insoweit unterscheidet sich der Streitfall von der Konstellation des BFH-Urteils vom 16.12.2014 - X R 42/13 (BFHE 248, 99, BStBl II 2015, 519), auf das sich das FA beruft. Anders als hier lagen dort Unterlagen vor, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtig waren.

3. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 2 i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 1 und § 139 Abs. 4 FGO.

Legen --wie hier-- beide Beteiligte Revision ein, ist die Kostenentscheidung nach dem Grundsatz der einheitlichen Kostenverteilung nach Quoten der Gesamtkosten zu treffen (z.B. BFH-Urteile vom 27.09.2012 - III R 70/11, BFHE 239, 116, BStBl II 2013, 544; vom 04.09.2024 -

XI R 15/24 (XI R 17/20), BStBl II 2025, 465, Rz 40). Die Kostenverteilung ergibt sich nach dem Maße des Obsiegens beziehungsweise Unterliegens (§ 136 Abs. 1 Satz 1 FGO). Demnach tragen die Klägerin und das FA die Kosten jeweils zur Hälfte.

Gesellschafter und Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften

Abhängig beschäftigt: Gesellschafter-Geschäftsführerin mit Minderheitsbeteiligung an zwei Gesellschaften

Eine Gesellschafter-Geschäftsführerin, die zugleich Geschäftsführerin einer an dieser Gesellschaft beteiligten weiteren Gesellschaft ist, und **in beiden Gesellschaften weder über die Mehrheit der Stimmanteile noch eine umfassende Sperrminorität** verfügt, ist abhängig beschäftigt und damit **beitragspflichtig in der Sozialversicherung**. Dies hat das Landessozialgericht Sachsen-Anhalt unter Heranziehung der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts **zur statusrechtlichen Beurteilung** von Gesellschafter-Geschäftsführern entschieden.

Beachten Sie: Die Gesellschafter-Geschäftsführerin hat in diesem Fall, so das Landessozialgericht Sachsen-Anhalt, nämlich **nicht die erforderliche Rechtsmacht**, um unliebsame Weisungen der Gesellschafterversammlung zu verhindern.

Hintergrund

Die **sozialversicherungsrechtliche Beurteilung** von mitarbeitenden Gesellschaftern einer GmbH, aber auch von Gesellschafter-Geschäftsführern ist **oft streitanfällig**.

Auch wenn es letztlich auf den Einzelfall bzw. das Gesamtbild ankommt, lässt sich bei einer GmbH **folgender Grundsatz** festhalten: Handelt es sich bei dem Geschäftsführer **um einen Mehrheitsgesellschafter** (Inhaber von **mehr als 50 %** der Gesellschaftsanteile), ist dieser **regelmäßig nicht sozialversicherungspflichtig**, da er sich Weisungen faktisch selbst geben kann.

Unter Umständen kann aber **auch eine geringere Beteiligung** ausreichen, nämlich dann, wenn eine **umfassende Sperrminorität** vorliegt, durch die unliebsame Weisungen verhindert werden können.

Umsatzsteuerzahler

Vertretungsweise Übernahme eines ärztlichen Notfalldienstes ist steuerfrei

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass **der ärztliche Notfalldienst** auch dann **von der Umsatzsteuer befreit** ist, wenn ein Arzt ihn **vertretungsweise für einen anderen Arzt** (gegen Entgelt) übernimmt.

Sachverhalt

Ein selbstständiger Arzt (A) hatte mit der Kassenärztlichen Vereinigung Westfalen-Lippe (KV) eine Vereinbarung über die freiwillige Teilnahme am ärztlichen Notfalldienst abgeschlossen.

A übernahm für andere, an sich zum Notfalldienst eingeteilte Ärzte als Vertreter deren „Sitz- und Fahrdienste“ in eigener Verantwortung. Gegenüber den Ärzten rechnete A einen Stundenlohn zwischen 20 EUR und 40 EUR ab.

Die erbrachten Notfalldienste hielt A für umsatzsteuerfrei. Das Finanzamt und das Finanzgericht Münster sahen das allerdings anders: A erbringe gegenüber dem Arzt, dessen Notfalldienst er übernehme, eine sonstige Leistung gegen Entgelt, die kein therapeutisches Ziel habe. Schließlich gewährte der Bundesfinanzhof aber dann doch die Umsatzsteuerbefreiung.

Auch die **vertretungsweise Übernahme ärztlicher Notfalldienste** gegen Entgelt durch einen anderen Arzt ist **als Heilbehandlung** im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes **umsatzsteuerfrei**.

Der Bundesfinanzhof begründete seine Entscheidung u. a. wie folgt: Der ärztliche Notfalldienst ist **eine ärztliche Heilbehandlung**. Er gewährleistet die ärztliche Versorgung von Notfallpatienten im jeweiligen Einsatzgebiet, was **eine umsatzsteuerfreie Tätigkeit** ist. Auf den Umfang **der tatsächlichen Inanspruchnahme** des Notfalldienstes durch die Patienten **kommt es nicht an**.

Kleinunternehmer - Umsatzgrenze im Auge behalten

Die Obergrenzen für die Anwendung der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung wurden ab 1.1.2025 angehoben. Der Vorjahresumsatz darf jetzt den Betrag von 25.000€ (bisher 22.000€) nicht übersteigen und der Umsatz im laufenden Jahr nicht mehr als 100.000€ (bisher 50.000€) betragen, um als umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer zu gelten. Allerdings kommt es nicht mehr wie in der Vergangenheit auf die Prognose zum Jahresanfang an, sondern auf die tatsächlich erzielten Umsätze. Sobald der Umsatz den Grenzwert überschreitet, tritt die Regelbesteuerung ein. Von diesem Zeitpunkt an müssen betroffene Unternehmer Umsatzsteuer abführen und Umsatzsteuervoranmeldungen einreichen. Daher ist in der zweiten Jahreshälfte jeweils verstärkt darauf zu achten, ob die Schwelle zur Regelbesteuerung überschritten wird. Sind die Kunden des betreffenden Mandanten zum Vorsteuerabzug berechtigt, dürfte es keine Probleme geben, zukünftig die Preise um die Umsatzsteuer zu erhöhen und diese offen auszuweisen. Beim Geschäft mit Endkunden wird es nicht immer einfach sein, die Preise entsprechend anzupassen.

Es sollte dann über Alternativen nachgedacht werden. In Betracht kommt dabei die Gründung eines zweiten Unternehmens durch ein Familienmitglied. So lassen sich die Grenzwerte für die Kleinunternehmerregelung verdoppeln. Diese Vorgehensweise stellt grundsätzlich keinen Gestaltungsmissbrauch dar, so das FG Münster mit Urteil vom 8.4.2025 (Az. 15 K 2500/22 U 4). Das Gericht hat im Urteilsfall eine zulässige „Steuroptimierung unter Eheleuten“ gesehen. Dennoch kann die Finanzverwaltung in der zweiten Firmengründung eine missbräuchliche Gestaltung (§ 42 AO) vermuten. Um dem vorzubeugen, muss für das zweite Unternehmen ein Gewerbe angemeldet und eine Steuernummer beantragt werden. Empfehlenswert sind ferner

- vollständig getrennte Buchhaltungen
- jeweils eigene betriebliche Bankkonten
- eigene Briefköpfe
- individuelle Rechnungsformulare mit eigener Nummerierung
- zwei unterschiedliche Rufnummern (zum Beispiel Handy)
- eigene Werkzeuge/Arbeitsmittel.

Als unschädlich hatte es das FG angesehen, wenn die Unternehmen der Eheleute unter der gemeinsamen Wohnanschrift firmieren, den gleichen Festnetzanschluss und ein gemeinsames Arbeitszimmer nutzen. Im Idealfall lassen sich unter Eheleuten oder innerhalb der Familie die Tätigkeitsbereiche der beiden Unternehmen voneinander abgrenzen.

Auch wenn für das bestehende Unternehmen die Kleinunternehmerregelung nicht anzuwenden ist, kann zur Steueroptimierung ein Teilbereich herausgelöst und von einem Familienmitglied geführt werden, zum Beispiel bei einem Campingplatz der angegliederte Fahrradverleih oder bei einem Einzelhandelsgeschäft die Auslieferung, Montage und Inbetriebnahme gekaufter Geräte. Wird der ausgegliederte Bereich von Sohn oder Tochter geführt, kann dies als Instrument der stufenweisen Übergabe des Unternehmens gesehen und gegenüber dem Finanzamt als Begründung für die Aufteilung genannt werden.

Umsatzsteuerfalle: Zahlungsanforderung als Rechnung i.S. § 14c UStG

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einem aktuellen Beschluss (BFH-Beschluss vom 19. März 2025, XI R 4/22) wichtige Klarstellungen zu den Anforderungen an Rechnungen nach § 14c Abs. 2 UStG getroffen. Der Beschluss zeigt, dass auch vermeintlich harmlose Abrechnungsdokumente zu einer Steuerschuld führen können – mit teuren Folgen für Unternehmen. Sachverhalt: Wie kam es zum unberechtigten Steuerausweis nach § 14c UStG?

Im entschiedenen Fall übernahm eine GmbH für Ihre Auftraggeber spezielle Dienstleistungen an verschiedenen Projekten sowie Datenmanagement und die Erstellung von Gutachten einfacher Art. Die Auftraggeber schlossen daneben mit jeder an den Studien beteiligten Fachkraft einen sogenannten „Dienstleistungsvertrag“ ab, wonach für die Fachkraft jeweils eine Vergütung für ihre Leistung, insbesondere für dessen Dokumentationsaufwand, vereinbart wurde.

Die GmbH hatte mit den an den Studien teilnehmenden Fachkräften selbst keine Verträge abgeschlossen. Sie zahlte im Rahmen der mit den Auftraggebern vereinbarten Abrechnung die Honorare der Fachkräfte im Auftrag und Namen der Auftraggeber aus. Dabei übernahm sie auch die Rechnungsverwaltung für die teilnehmenden Spezialisten.

Zur Anforderung der Gelder von ihren Auftraggebern stellte die GmbH sogenannte „Anforderungsschreiben“ aus, die neben der genauen Bezeichnung der Aufträge auch Umsatzsteuer auswiesen. Diese Schreiben waren jedoch nicht für eigene Leistungen der GmbH gedacht, sondern sollten nur dazu dienen, Honorarforderungen zur Weiterleitung an die Fachkräfte und Spezialisten anzufordern. Das Finanzamt wertete die Umsatzsteuerangaben dennoch als unberechtigten Steuerausweis im Sinne des § 14c UStG und setzte zusätzliche Umsatzsteuer fest.

Welche formalen Angaben machen ein Dokument zur Rechnung?

Der BFH stellte klar: Ein Dokument erfüllt bereits dann die Voraussetzungen einer Rechnung im Sinne des § 14c Abs. 2 UStG, wenn es den Aussteller, den (vermeintlichen) Leistungsempfänger, eine Leistungsbeschreibung sowie Entgelt und ausgewiesene Umsatzsteuer enthält – auch wenn tatsächlich keine Leistung erbracht wurde. Bezugnahmen auf andere Dokumente können berücksichtigt werden. Entscheidend ist, ob beim Empfänger der Eindruck entsteht, dass über steuerpflichtige Leistungen abgerechnet wird und somit die Gefahr besteht, dass der Empfänger die in diesem Abrechnungsdokument ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend macht, so dass es zu einer Gefährdung des Steueraufkommens kommt.

Warum schon der Eindruck einer Abrechnung für steuerpflichtige Leistungen reicht?

Das Gericht betonte, dass es nicht darauf ankomme, ob der Empfänger tatsächlich Vorsteuer gezogen hat. Es reiche die abstrakte Gefahr, dass dies geschehen könnte. Im vorliegenden Fall sei die Umsatzsteuerangabe in den Anforderungsschreiben überflüssig und widersprüchlich gewesen. Dadurch sei der Eindruck entstanden, es handele sich um Abrechnungen für steuerpflichtige Leistungen. Bei einigen Auftraggebern habe sich dieses Risiko sogar realisiert, indem diese den Vorsteuerabzug aus den Anforderungsschreiben tatsächlich geltend gemacht hätten. Ein Dokument, das trotz der in Bezug genommenen ergänzenden Unterlagen mit seinen überflüssigen und widersprüchlichen

Angaben bei einem Empfänger den Anschein erweckt, dass über steuerpflichtige Leistungen abgerechnet wird, so dass die Gefahr eines unberechtigten Steuerausweises nicht ausgeschlossen werden kann, ist eine Rechnung im Sinne des § 14c Abs. 2 UStG. Dementsprechend schuldet die GmbH als Ausstellerin der Anforderungsschreiben die dort unberechtigt gesondert ausgewiesenen Steuerbeträge nach § 14c Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Satz 2 UStG.

Wie dokumentierte Abrechnungen zur Steuerfalle werden

Die Entscheidung verdeutlicht, dass auch Abrechnungsdokumente, die primär Zahlungsflüsse dokumentieren sollen, schnell zur „Rechnung“ im umsatzsteuerlichen Sinne werden können. Insbesondere wenn sie formale Rechnungsmerkmale enthalten wie zum Beispiel einen gesonderten Umsatzsteuer ausweis. In solchen Fällen schuldet der Aussteller die ausgewiesene Steuer, selbst wenn keine entsprechende Leistung erbracht wurde. Eine nachträgliche Berichtigung ist zwar grundsätzlich möglich, kann aber Zinsnachteile mit sich bringen.

Beachten Sie: In Zahlungsanforderungen auf Ausweis der Umsatzsteuer verzichten

Unternehmen sollten äußerst sorgfältig prüfen, welche Angaben in Abrechnungsdokumenten erscheinen. Ein unnötiger Umsatzsteuer ausweis kann schnell eine teure Steuerschuld auslösen. Daher gilt: Prüfen Sie Ihre Vorlagen für Abrechnungen oder Zahlungsanforderungen auf steuerlich relevante Angaben. Sofern das Abrechnungsdokument nicht der Abrechnung einer umsatzsteuerpflichtigen Leistung dient, sollte auf den Ausweis von Umsatzsteuer verzichtet werden.

Arbeitgeber

Haushaltshilfe richtig bei der Minijob-Zentrale anmelden

Die Minijob-Zentrale hat jüngst (Mitteilung vom 30.7.2025) darauf hingewiesen, dass **Haushaltshilfen auf Minijob-Basis zwingend anzumelden** sind und **welche Angaben** dabei benötigt werden. Zudem gibt die Minijob-Zentrale Antworten **auf häufig gestellte Fragen** und erläutert, welche **steuerlichen Vorteile** geltend gemacht werden können. Alle wichtigen Informationen erhalten Sie unter www.iww.de/s14349.

Minijob 2026: Aus 556-Euro-Job wird 603-Euro-Job

Zum 1. Januar 2026 steigt der gesetzliche Mindestlohn auf 13,90 Euro. Damit klettert auch die Verdienstgrenze für Minijobs auf voraussichtlich 603 Euro. Wichtige Fragen und Antworten rund um die Erhöhung.

Für Minijobber gilt seit Anfang 2025 eine Verdienstobergrenze von 556 Euro. Im Jahr 2026 steigt die Minijob-Grenze auf voraussichtlich 603 Euro.

6,9 Millionen Minijobberinnen und Minijobber zählt die Minijob-Zentrale derzeit im gewerblichen Bereich. Wie bei fast allen Vollzeitbeschäftigten muss auch bei Minijobs in der Regel mindestens der [gesetzliche Mindestlohn](#) gezahlt werden.

Seit 1. Januar 2025 liegt die Lohnuntergrenze bei **12,82 Euro**. Damit stieg auch automatisch die Minijob-Grenze, die 2024 bei 538 Euro lag, auf 556 Euro pro Monat an. Der Grund: Bei der Erhöhung im Jahr 2022 wurde festgelegt, dass sich die **Verdienstgrenze künftig dynamisch** an den geltenden Mindestlohn anpasst. Steigt der Mindestlohn, steigt auch die Grenze, bis zu der keine Sozialversicherungsbeiträge auf den Lohn anfallen.

Die anstehenden Mindestloohnerhöhungen im Jahr 2026 auf 13,90 Euro und 2027 auf 14,60 Euro wirken sich damit ebenfalls auf die Minijob-Grenze aus. Im Jahr 2026 dürfen Minijobber voraussichtlich maximal 603 Euro verdienen, im Jahr 2027 sind es 633 Euro.

Was genau bedeutet dynamische Minijob-Grenze? Müssen Arbeitgeber 2026 Änderungen vornehmen? Und muss im Minijob immer mindestens der gesetzliche Mindestlohn gezahlt werden? Antworten auf wichtige Fragen rund um den bald neuen **"603-Euro-Job"**.

Abschließende Hinweise

70 % der Rentenleistungen waren 2024 steuerpflichtig

Im Jahr 2024 haben in Deutschland **22,3 Millionen Personen** Leistungen i. H. von rund **403 Milliarden EUR aus gesetzlicher, privater oder betrieblicher Rente erhalten. 70 %** dieser Leistungen zählten **zu den steuerpflichtigen Einkünften**. Seit 2015 stieg der durchschnittliche Besteuerungsanteil **damit um rund 15 %**. Diese Zahlen stammen vom Statistischen Bundesamt.

Bei vielen Rentnern liegt **der steuerpflichtige Teil** ihrer Renten (nach diversen Abzügen) **unterhalb des jährlichen Grundfreibetrags**. Daher bleiben **viele Rentenzahlungen steuerfrei**, wenn **keine weiteren Einkünfte** vorliegen. Wie viele Rentner für 2024 Einkommensteuer zahlen, ist noch nicht bekannt. Aktuelle Informationen liegen aber **für 2021** vor. Danach mussten **rund 41 %** der insgesamt 21,9 Millionen Rentenbeziehenden **Einkommensteuer zahlen**.

Hintergrund

Wie die Renteneinkünfte steuerlich behandelt werden, richtet sich insbesondere **nach dem Jahr des Rentenbeginns**. Der steuerpflichtige Teil der Rente aus einer Basisversorgung beträgt bei einem **Rentenbeginn im Jahr 2005 oder früher 50 %**. Demzufolge beträgt **auch der Rentenfreibetrag 50 %**. Dieser Rentenfreibetrag ist ein fester Betrag, der **in den Folgejahren unverändert** bleibt. Die jährlichen Rentenerhöhungen, die im Laufe der Rente folgen, sind also komplett steuerpflichtig.

Der Besteuerungsanteil wird für jeden neuen Rentnerjahrgang sukzessive erhöht. Wer z. B. **2023 in Rente gegangen** ist, dem steht nur noch **ein Rentenfreibetrag von 17,5 %** zu. Das bedeutet: 17,5 % der Rente bleiben steuerfrei und 82,5 % der Rente unterliegen der Besteuerung. Da der Besteuerungsanteil für jeden neuen Rentnereintrittsjahrgang **ab 2023 um einen halben Prozentpunkt erhöht** wird, gelten **100 % Besteuerungsanteil dann erstmals für 2058** (= Jahr des Rentenbeginns).

Steuern und Beiträge Sozialversicherung: Fälligkeitstermine in 10/2025

Im Monat Oktober 2025 sollten Sie insbesondere folgende Fälligkeitstermine beachten:

Steuertermine (Fälligkeit):

- **Umsatzsteuer** (Monatszahler): 10.10.2025
- **Lohnsteuer** (Monatszahler): 10.10.2025

Bei einer **Scheckzahlung** muss der Scheck dem Finanzamt spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstermin vorliegen.

Beachten Sie: Die für alle Steuern geltende dreitägige Zahlungsschonfrist bei einer verspäteten Zahlung durch Überweisung endet am 13.10.2025. Es wird an dieser Stelle nochmals darauf hingewiesen, dass diese Zahlungsschonfrist ausdrücklich nicht für Zahlung per Scheck gilt.

Beiträge Sozialversicherung (Fälligkeit):

Sozialversicherungsbeiträge sind spätestens am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig, für den **Beitragsmonat Oktober 2025 am 29.10.2025** (bzw. 28.10.2025 für Bundesländer, in denen der Reformationstag ein gesetzlicher Feiertag ist).



Haftungsausschluss

Der Inhalt des Rundschreibens ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Das Rundschreiben ersetzt nicht die individuelle persönliche Beratung.