



Abschließende Mitteilung

an das Bundesministerium der Finanzen

über die Prüfung

Umsetzung, Kontrolle und Wirksamkeit der Belegausgabepflicht nach § 146a Absatz 2 AO

Diese Prüfungsmitteilung enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Absatz 4 Satz 1 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Sie ist auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht (www.bundesrechnungshof.de).

Gz.: VIII 3 - 0000477/VIII 4 - 0000768

30. Juli 2024

Die Mitteilung des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	6
1	Anlass, Gegenstand und Umfang der Prüfung	11
2	Rechtslage	12
2.1	Belegausgabepflicht (§ 146a Absatz 2 AO)	12
2.1.1	Gesetzliche Regelung	12
2.1.2	Geltungsbereich	12
2.1.3	Zweck, Form und Inhalt	13
2.1.4	Befreiung	13
2.2	Zwangsmaßnahmen und Bußgelder	14
2.2.1	Zwangsmaßnahmen	14
2.2.2	Bußgelder	14
3	Sachlage: Ausmaß des Kassenbetrugs	15
4	Feststellungen	15
4.1	Auswertung der Länderabfrage	15
4.1.1	Belegausgabepflicht bislang kein Prüfungsschwerpunkt	15
4.1.2	Befreiung von der Belegausgabepflicht nur in Ausnahmefällen	16
4.1.3	Durchsetzung der Belegausgabepflicht bei Kassen-Nachschauen	16
4.1.4	Sanktionierungsmöglichkeiten fehlen – Verstöße gegen Belegausgabepflicht bleiben folgenlos	17
4.1.5	Belegausgabepflicht nach erster Bewertung der Länder unverzichtbar	18
4.2	Weitere Feststellungen	18
4.2.1	QR-Code nicht verbindlich vorgeschrieben	18
4.2.2	Keine Pflicht zur Belegannahme	19
4.2.3	Keine Belegausgabepflicht bei offener Ladenkasse	19
4.2.4	Fehlende Rechtsgrundlage für Verwaltungsregelungen	20
5	Würdigung und Empfehlungen	21
5.1	Bedeutung und Funktion der Belegausgabe(-pflicht)	21
5.2	Kontrollen der Belegausgabepflicht wesentlich steigern	22

5.3	Anwendung von Zwangsmaßnahmen vereinheitlichen und Sanktionsdruck erhöhen	23
5.4	Robuste QR-Codes auf Belegen verbindlich regeln	23
5.5	Über Belegausgabepflicht informieren und Belegannahme unterstützen	24
5.6	Offene Ladenkassen abschaffen: Fairen Wettbewerb stärken und Vollzugshemmnisse beheben	24
5.7	Verwaltungsregelungen rechtssicher ausgestalten	25
6	Stellungnahme des BMF und abschließende Bewertung	25
6.1	Bedeutung und Funktion der Belegausgabe(-pflicht) – Tz. 5.1	25
6.1.1	Stellungnahme	25
6.1.2	Bewertung	26
6.2	Kontrolle der Belegausgabepflicht wesentlich steigern – Tz. 5.2	26
6.2.1	Stellungnahme	26
6.2.2	Bewertung	27
6.3	Anwendung von Zwangsmaßnahmen vereinheitlichen und Sanktionsdruck erhöhen – Tz. 5.3	27
6.3.1	Stellungnahme	27
6.3.2	Bewertung	28
6.4	Robuste QR-Codes auf Belegen verbindlich regeln – Tz. 5.4	28
6.4.1	Stellungnahme	28
6.4.2	Bewertung	29
6.5	Über Belegausgabepflicht informieren und Belegannahme unterstützen – Tz. 5.5	29
6.5.1	Stellungnahme	29
6.5.2	Bewertung	30
6.6	Offene Ladenkasse abschaffen: Fairen Wettbewerb stärken und Vollzugshemmnisse beheben – Tz. 5.6	30
6.6.1	Stellungnahme	30

6.6.2	Bewertung	30
6.7	Verwaltungsregeln sicher ausgestalten – Tz. 5.7	31
6.7.1	Stellungnahme	31
6.7.2	Bewertung	31
7	Abschluss der Prüfung	31

Abkürzungsverzeichnis

A

AEAO *Anwendungserlass zur Abgabenordnung, Anwendungserlass zur Abgabenordnung*
AO *Abgabenordnung*

B

BFH *Bundesfinanzhof*
BFH/NV *Sammlung nicht veröffentlichter BFH-Entscheidungen (Zeitschrift)*
BGBl. *Bundesgesetzblatt*
BMF *Bundesministerium der Finanzen*
BStBl. *Bundessteuerblatt*

D

DFKA e. V. *Deutscher Fachverband für Kassen- und Abrechnungssystemtechnik e. V.*
DSFinV-K *Digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme*
DStR *Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)*

F

FAQ Kassengesetz *Sammlung von Antworten auf häufig gestellte Fragen in Zusammenhang mit dem Kassengesetz 2016*
FG *Finanzgericht*

K

Kassengesetz 2016 *Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen*
KassenSichV *Kassensicherungsverordnung*

Q

QR-Code *Quick Response-Code*

R

Rz *Randziffer*

S

S. *Seite*

T

tSe *zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung*
Tz. *Textziffer*
Tzn. *Textziffern*

0 Zusammenfassung

Mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (Kassengesetz 2016) wollte der Gesetzgeber den Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung bei Bargeldgeschäften entgegenzutreten. Er setzte damit verschiedene Einzelmaßnahmen in Kraft, um eine gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen. So schuf er insbesondere das Kontrollinstrument der Kassen-Nachschau, ordnete die zertifizierte technische Sicherung der Kassenaufzeichnungen an und führte eine Mitteilungspflicht für bestimmte elektronische Aufzeichnungssysteme ein. Daneben sieht das Kassengesetz 2016 weitere Maßnahmen wie die Verpflichtung zur Ausgabe von Belegen sowie die Sanktionierung bei Verstößen gegen bestimmte Neuregelungen vor.

In einer ersten Prüfung befasste sich der Bundesrechnungshof mit der Kassen-Nachschau sowie der Mitteilungspflicht für elektronische Aufzeichnungssysteme. Diese zweite Prüfung geht der Frage nach, ob und wie die Finanzverwaltung die Belegausgabepflicht durchsetzt. Zu diesem Zweck befragte der Bundesrechnungshof die Finanzverwaltungen der Länder im schriftlichen Verfahren. Weitere Erkenntnisse zur Belegausgabepflicht ergaben sich aus der Prüfung zur Kassen-Nachschau (Tz. 1). Unter Berücksichtigung der Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) stellt der Bundesrechnungshof abschließend folgendes Prüfungsergebnis fest:

- 0.1 Das Kassengesetz 2016 verpflichtet seit dem Jahr 2020 alle Unternehmen mit einem elektronischen Aufzeichnungssystem, beim Verkauf von Waren oder Dienstleistungen einen Beleg zu erstellen und diesen ihren Kunden auszuhändigen. Waren zunächst lediglich elektronische oder computergestützte Kassensysteme und Registrierkassen von der Belegausgabepflicht betroffen, bestimmte der Verordnungsgeber ab dem Jahr 2024 auch EU-Taxameter und Wegstreckenzähler als elektronische Aufzeichnungssysteme (Tzn. 2.1.1, 2.1.2).
- 0.2 Der Beleg erlaubt eine Nachprüfung, ob der Geschäftsvorfall festgehalten und aufgezeichnet wurde und ob er die technische Sicherheitseinrichtung (tSe) durchlaufen hat. Der Beleg ist in Papierform oder elektronisch auszugeben. Zu den Mindestangaben gehören neben dem Datum der Ausstellung auch Angaben zum Unternehmen und zur erbrachten Leistung oder etwa das Entgelt. Ab dem Jahr 2024 sollen zusätzliche Angaben wie ein Signaturzähler und ein Prüfwert eine Belegverifikation mittels eines Prüfprogramms ermöglichen (Tz. 2.1.3).
- 0.3 Eine Befreiung von der Belegausgabepflicht ist aus Gründen der Zumutbarkeit und Praktikabilität möglich bei einem Verkauf von Waren an eine Vielzahl nicht bekannter Personen, sofern dies die Besteuerung nicht beeinträchtigt (Tz. 2.1.4). Die Belegausgabepflicht kann mittels Zwangsmaßnahmen durchgesetzt werden (Tz. 2.2.1). Verstöße gegen die Belegausgabepflicht stellen hingegen keine Ordnungswidrigkeit dar und sind demzufolge nicht sanktioniert (Tz. 2.2.2).

- 0.4 Das Ausmaß des Kassenbetrugs und die Höhe der dadurch bedingten Steuerausfälle sind erheblich. So gingen einzelne Finanzministerien bzw. Landesregierungen schon vor Jahren von bis zu 10 Mrd. Euro jährlich hinterzogener Steuern aus. Unter Berücksichtigung von Sozialabgaben sowie Umsatz- und Lohnsteuern beziffern andere Quellen den Schaden durch nichterfasste Bargeldeinnahmen auf jährlich bis zu 70 Mrd. Euro (Tz. 3).
- 0.5 Die Finanzverwaltungen prüfen bislang weder vorrangig noch isoliert, ob die Unternehmen ihrer Belegausgabepflicht nachkommen. Nach Auskunft der Länder sei die Belegausgabepflicht nur in einigen wenigen Fällen geprüft worden. Der Schwerpunkt der Kassen-Nachschau habe zunächst auf der Überprüfung einer zeitnahen Implementierung der tSe gelegen (Tz. 4.1.1).
- 0.6 Anträge auf Befreiung von der Belegausgabepflicht lagen ab dem Jahr 2021 nur noch vereinzelt vor. Derartige Anträge wurden durchgängig restriktiv behandelt. Berechnigte Antragsgründe sah die Finanzverwaltung in weniger als 1 % der zur Entscheidung stehenden Fälle (Tz. 4.1.2).
- 0.7 Die Länder sahen in einem Verstoß gegen die Belegausgabepflicht keine sanktionierbare Ordnungswidrigkeit und halten eine Erweiterung des Katalogs um einen Sanktionsstatbestand zur Belegausgabepflicht für erforderlich (Tz. 4.1.4). Verstößen gegen die Belegausgabepflicht begegnete die Finanzverwaltung lediglich in Form von Belehrungen über die einzuhaltenden Verpflichtungen. Vereinzelt kam es zu erneuten Kontrollen. Nur ein Land setzte Zwangsmittel zur Durchsetzung der Belegausgabepflicht ein. Oftmals führte bereits deren Androhung zur Einhaltung der Verpflichtung (Tz. 4.1.3).
- 0.8 Bestimmte Beleginhalte können auf dem Beleg statt als Zeichen- und Ziffernkombination in Form eines Quick Response-Codes (QR-Codes) abgebildet werden. Dieser verkürzt den Umfang des Kassenbelegs und erleichtert dessen Überprüfung. Ein QR-Code ist allerdings nicht zwingend vorgeschrieben (Tz. 4.2.1). Im Gegensatz zu anderen EU-Mitgliedstaaten besteht keine Pflicht zur Annahme des Belegs (Tz. 4.2.2).
- 0.9 Verwendet der Steuerpflichtige kein elektronisches Aufzeichnungssystem und führt stattdessen eine offene Ladenkasse, besteht keine Pflicht zur Erstellung und Ausgabe eines Belegs (Tz. 4.2.3).
- 0.10 Der Verordnungsgeber lässt es beim Einsatz eines EU-Taxameters oder Wegstreckenzählers zu, den Beleg zu einem späteren Zeitpunkt nach dem Geschäftsvorfall auszugeben. Die Möglichkeit der Befreiung von der Belegausgabepflicht bei einem Verkauf von Waren an eine Vielzahl nicht bekannter Personen wendet die Finanzverwaltung auch auf Dienstleistungen an (Tz. 4.2.4).

0.11 Der Bundesrechnungshof kam zu folgendem Ergebnis:

- Auch nach Einführung der Pflicht, elektronische Aufzeichnungssysteme mit einer tSe zu schützen, bestehen einfache Manipulationsmöglichkeiten zur Verkürzung der Einnahmen. Ausgegebene Belege machen solche Manipulationen leichter erkennbar und steigern die Entdeckungsgefahr. Prüfbare Belege ermöglichen zudem eine zielgerichtete und störungsfreie Kassen-Nachschau und entlasten die steuerliche Außenprüfung (Tz. 5.1).
- Die derzeit allenfalls nachrangigen Kontrollen werden der Bedeutung der Belegausgabepflicht im Schutzkonzept der Grundaufzeichnungen nicht gerecht. Jeder Verstoß gegen die Belegausgabepflicht gefährdet eine zutreffende und gleichheitsgerechte Besteuerung. Um die Belegausgabepflicht wirksam durchzusetzen, müssen der Finanzverwaltung geeignete Mittel zur Verfügung stehen (Tzn. 5.2, 5.3).
- Der Ausweis wesentlicher Merkmale des Geschäftsvorfalles und seiner Sicherung mithilfe eines QR-Codes auf dem Beleg hat sich bewährt. Er verkürzt den Beleg, ermöglicht eine rasche Überprüfung mit der Prüfsoftware der Finanzverwaltung und ist geeignet, die Anzahl der Kassen-Nachschauen auf ein generalpräventives Maß zu erhöhen (Tz. 5.4).
- Die Öffentlichkeit ist über das Ausmaß des Betrugs bei Bargeldgeschäften und die Bedeutung ordnungsgemäßer Belege nur wenig informiert. Dies beeinträchtigt die Akzeptanz der Belegausgabepflicht (Tz. 5.5).
- Die offene Ladenkasse kann eine vollständige Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle nicht gewährleisten und verstößt gegen den Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung in der Bargeldbranche (Tz. 5.6).
- Den Verwaltungsregelungen zur verzögerten Belegausgabe bei EU-Taxametern und Wegstreckenzählern sowie zur Befreiung von der Belegausgabepflicht bei Dienstleistungen fehlt die Rechtsgrundlage (Tz. 5.7).

0.12 Der Bundesrechnungshof hat dem BMF empfohlen,

- auf eine planmäßige Ausweitung der Kontrolle der Belegausgabepflicht über die Kassen-Nachschauen hinzuwirken sowie entsprechende Vollzugsziele zu vereinbaren (Tz. 5.2),
- ein gemeinsames Verständnis über die Möglichkeit von Zwangsmaßnahmen zu etablieren und einen gleichmäßigen Vollzug zu gewährleisten (Tz. 5.3),
- die Bebußung von Verstößen gegen die Belegausgabepflicht zu ermöglichen und die Lücke im Sanktionsapparat des § 379 AO Abgabenordnung (AO) zu schließen (Tz. 5.3),
- den Ausweis der Belegmerkmale verbindlich auf den QR-Code festzulegen und den derzeitigen Mängeln in der Darstellung durch entsprechende Qualitätsanforderungen zu begegnen (Tz. 5.4),
- die Öffentlichkeit zur Relevanz der Belegausgabepflicht zu sensibilisieren und zu prüfen, inwieweit das Problembewusstsein durch eine Annahmepflicht für Belege gestärkt werden kann (Tz. 5.5),

- bei der anstehenden Evaluation des Kassengesetzes 2016 eine allgemeine Kassenpflicht zu prüfen (Tz. 5.6) sowie
- die Regelungen zur verzögerten Belegausgabe bei EU-Taxametern und Wegstreckenzählen sowie zur Befreiung von der Belegausgabepflicht bei Dienstleistungen rechtssicher auszugestalten (Tz. 5.7).

0.13 Das BMF hat hierzu Stellung genommen (Tz. 6). Es hat mitgeteilt,

- dass es das genannte Ausmaß des Kassenbetrugs bei Steuern und Sozialausgaben nicht nachvollziehen könne. Es werde das Gespräch mit den Ländern suchen, um auf die Bedeutung der Belegausgabepflicht und deren Vollzug hinzuweisen (Tz. 6.1.1).
- dass es anstrebe, beginnend ab dem Jahr 2025 mit den Ländern Ziele für die Durchführung von Kassen-Nachschauen bilateral zu vereinbaren. Darüber hinaus werde es einen Erfahrungsaustausch mit den obersten Finanzbehörden der Länder ermöglichen (Tz. 6.2.1).
- dass es strenge Vorgaben zu Zwangsmitteln kritisch sehe. Denn hierzu stehe den Finanzbehörden das Entschließungs- und Auswahlermessen zu. Werde kein Beleg ausgegeben, könne dies bereits jetzt mit einer Ordnungswidrigkeit einhergehen. Zudem könne eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen in Betracht kommen. Zu bedenken sei, dass schärfere Sanktionsmöglichkeiten dazu führen könnten, dass eine Vielzahl von Unternehmen die Möglichkeit einer offenen Ladenkasse nutzen werde. Gleichwohl werde das BMF die Einführung eines speziellen Ordnungswidrigkeitstatbestands zur Nichterfüllung der Belegausgabepflicht prüfen (Tz. 6.3.1).
- dass es eine gesetzliche Verpflichtung zum Aufdruck eines QR-Codes auf Belege kritisch sehe. Eine solche Pflicht führe zu einem hohen einmaligen Umstellungs- und Erfüllungsaufwand bei den Unternehmen. Gerade bei kleineren Unternehmen sei zu befürchten, dass diese auf eine offene Ladenkasse auswichen, um Kosten zu vermeiden (Tz. 6.4.1).
- die Belegausgabepflicht habe sich in der Praxis bereits etabliert. Das BMF informiere die Öffentlichkeit umfassend in einer Liste mit Antworten auf häufig gestellte Fragen (FAQ-Katalog) zum Kassengesetz 2016 (Tz. 6.5.1).
- das Kassengesetz 2016 solle zum Ende des Jahres 2025 evaluiert werden. Auf dieser Basis sei das Ob und Wie der Einführung einer Registrierkassenpflicht zu bewerten (Tz. 6.6.1).
- eine Befreiung von der Belegausgabepflicht bei der Erbringung von Dienstleistungen sei zulässig. Dies gebiete der Gleichheitsgrundsatz aufgrund des § 148 AO. Dennoch werde das BMF eine gesetzliche Klarstellung prüfen.
Es werde außerdem prüfen, wie die Regelung der verzögerten Belegausgabe bei EU-Taxametern und Wegstreckenzählern besser an die Intention des Gesetzgebers angepasst werden könne. Hierzu werde das BMF das Gespräch mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz suchen (Tz. 6.7.1).

0.14 Der Bundesrechnungshof bewertet die Stellungnahme des BMF abschließend. Er

- verweist zum Ausmaß des Kassen-Betrugs auf die weitergehende Darstellung in seiner Abschließenden Prüfungsmitteilung zu Verfahren, Möglichkeiten und Wirksamkeit der Kassen-Nachschau nach § 146b AO vom 4. Oktober 2023. Er nimmt die Absicht des BMF zur Kenntnis, die Länder auf die Bedeutung der Belegausgabepflicht und deren Vollzug hinzuweisen (Tz. 6.1.2).
- befürwortet die Bemühungen des BMF, mit den Ländern Ziele für die Durchführung von Kassen-Nachschau zu vereinbaren. Der Bundesrechnungshof erwartet, dass das BMF mit Nachdruck auf ein gleichheitsgerechtes Mindestniveau des Steuervollzugs hinwirkt (Tz. 6.2.2).
- hält seine Empfehlung an das BMF aufrecht, auf ein bundesweit einheitliches Verständnis über den Einsatz von Zwangsmitteln und die Auslegung der bestehenden Ordnungswidrigkeitstatbestände zur Durchsetzung der Belegausgabepflicht hinzuwirken. Der Bundesrechnungshof nimmt die Bereitschaft des BMF zur Kenntnis, die Einführung eines Ordnungswidrigkeitstatbestandes zur Nichterfüllung der Belegausgabepflicht zu prüfen (Tz. 6.3.2).
- sieht robuste QR-Codes weiterhin als entscheidendes Mittel an, den generalpräventiven Zweck der Belegausgabepflicht zu stärken und Steuerpflichtige wie Finanzverwaltungen von bürokratischem Aufwand zu entlasten. Der Bundesrechnungshof bleibt bei seiner Empfehlung, solche QR-Codes verbindlich zu regeln. Er gibt zu bedenken, dass Übergangsregelungen unter Berücksichtigung der eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme geeignet wären, die Umstellungskosten abzumildern (Tz. 6.4.2).
- bleibt bei seiner Empfehlung, dass das BMF zielgerichtete Öffentlichkeitsarbeit nutzen sollte, um für das Thema „Betrug bei Bargeldgeschäften“ zu sensibilisieren. In diesem Zusammenhang sollte es die Bedeutung der Belegausgabepflicht betonen. Bei der Evaluation des Kassengesetzes 2016 sollte das BMF auch eine Pflicht zur Belegannahme prüfen (Tz. 6.5.2).
- nimmt die Befürchtungen des BMF vor einer „Flucht in die offene Ladenkasse“ (Tzn. 6.3.1, 6.4.1) zur Kenntnis. Dies spricht umso mehr für die Empfehlung des Bundesrechnungshofes, bei der Evaluation des Kassengesetzes 2016 eine allgemeine Kassenpflicht in Betracht zu ziehen (Tz. 6.6.2).
- erkennt an, dass das BMF Änderungen der (gesetzlichen) Regelungen anstrebt. Um eine gleichheitsgerechte und gesetzmäßige Besteuerung nicht länger zu gefährden, sollte es diese alsbald in eines der laufenden Steuergesetzgebungsverfahren einbringen. Die durch Verwaltungsregelungen begründeten ungerechtfertigten Ausnahmen sollte es anderenfalls unverzüglich aufheben (Tz. 6.7.2).

0.15 Der Bundesrechnungshof schließt die Prüfung mit seinen ergänzenden Hinweisen ab. Er behält sich vor, den Gegenstand der Prüfung mit einer Berichterstattung an das Parlament weiter zu verfolgen (Tz. 7).

1 Anlass, Gegenstand und Umfang der Prüfung

Mit dem Kassengesetz 2016¹ wollte der Gesetzgeber den bestehenden technischen Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung durch Manipulation von Kassenaufzeichnungen entgegenzutreten. Als wesentliche Ziele dieser Maßnahme nannte er die Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der rechtsstaatlichen Erfordernisse des gleichmäßigen Steuervollzugs.² Zusätzlich zu den vorhandenen Instrumenten der Steuerkontrolle sieht das Kassengesetz 2016 ein Mehrsäulenmodell zur Verhinderung des Steuerbetrugs vor. Im Einzelnen handelt es sich hierbei um die Einführung

- einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (tSe) für bestimmte elektronische Aufzeichnungssysteme (§ 146a Absatz 1, Sätze 2 und 3 Abgabenordnung - AO),
- einer Belegausgabepflicht (§ 146a Absatz 2 AO),
- einer Mitteilungspflicht für Kassensysteme (§ 146a Absatz 4 AO),
- einer Kassen-Nachschau (§ 146b AO) sowie
- der Sanktionierung von Verstößen (§ 379 AO).

In einer ersten Prüfung befassten wir uns mit der Kassen-Nachschau sowie der Mitteilungspflicht für elektronische Aufzeichnungssysteme. Hierbei gingen wir der Frage nach, ob und in welchem Umfang sowie mit welchem Erfolg die Finanzverwaltungen der Länder das neue Instrument der Steuerkontrolle nutzten. Diese Prüfung ist abgeschlossen; auf unsere Abschließende Prüfungsmitteilung vom 4. Oktober 2023 „Verfahren, Möglichkeiten und Wirksamkeit der Kassen-Nachschau nach § 146b AO“ weisen wir hin.³

Die Belegausgabepflicht verpflichtet ab dem Jahr 2020 Unternehmer mit einem elektronischen Aufzeichnungssystem, ihren Kunden beim Kauf von Waren oder Dienstleistungen einen Beleg aushändigen. Eine Mitnahmepflicht für den Belegempfänger besteht hingegen nicht.

Die vorliegende, zweite Prüfung zum Kassengesetz 2016 beschäftigte sich mit der Frage, ob und wie die Finanzverwaltung die Belegausgabepflicht durchsetzt, wie sie diese Verpflichtung kontrolliert und mit etwaigen Verstößen hiergegen oder festgestellten Mängeln umgeht. Hierzu baten wir die Finanzverwaltungen der Länder im April 2022 um die Beantwortung eines Fragebogens (Tz. 4.1). Weitere Erkenntnisse haben wir bereits bei den Erhebungen zur Prüfung „Verfahren, Möglichkeiten und Wirksamkeit der Kassen-Nachschau nach § 146b AO“ gewonnen.

¹ BGBl. I 2016, S. 3152 ff.

² Bundesratsdrucksache 407/16, S. 1.

³ Abschließende Prüfungsmitteilung vom 4. Oktober 2023, Gz.: VIII 3/VIII 4 - 2020 - 0323, im Internet: www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik „Veröffentlichungen“.

Unsere vorläufigen Feststellungen übersandten wir dem BMF mit Prüfungsmitteilung vom 28. März 2024. Die Stellungnahme des BMF vom 4. Juni 2024 haben wir in dieser Abschliefenden Prüfungsmitteilung berücksichtigt.

2 Rechtslage

2.1 Belegausgabepflicht (§ 146a Absatz 2 AO)

2.1.1 Gesetzliche Regelung

Das Kassengesetz 2016 regelt mit der Einfügung des § 146a Absatz 2 AO, dass „... dem an diesem Geschäftsvorfall Beteiligten in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall (...) ein Beleg über den Geschäftsvorfall auszustellen und dem an diesem Geschäftsvorfall Beteiligten zur Verfügung zu stellen“ ist (Belegausgabepflicht). Die verpflichtende Belegausgabe wurde auf Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages in das Gesetz aufgenommen⁴ und ersetzte die ehemals im Gesetz vorgesehene Belegausgabe auf Kundenwunsch.

Andere steuerliche und außersteuerliche Normen berührt die Belegausgabepflicht nicht.⁵

2.1.2 Geltungsbereich

Die Belegausgabepflicht gilt nur bei der Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems, nicht jedoch bei der Verwendung einer offenen Ladenkasse (Tz. 4.2.3). Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme von der Belegausgabepflicht umfasst sind und welche Anforderungen an den auszustellenden Beleg gestellt werden, legt das BMF mit Zustimmung des Bundestages und des Bundesrates im Einvernehmen mit dem Bundesministerium des Innern und für Heimat und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz aufgrund der Verordnungsermächtigung nach § 146a Absatz 3 AO durch eine Kassensicherungsverordnung (KassenSichV⁶) fest.

Mit einer tSe zu schützende elektronische Aufzeichnungssysteme waren zunächst lediglich elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen. Mit Änderung

⁴ Bundestagsdrucksache 18/10667.

⁵ Dies sind beispielsweise § 144 Absatz 2 AO, §§ 14, 14a Umsatzsteuergesetz, § 33 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung sowie § 368 Bürgerliches Gesetzbuch.

⁶ Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr vom 26. November 2017, BGBl. 2017 I, S. 3515, zuletzt geändert durch Artikel 1 und 2 der Verordnung zur Änderung der Kassensicherungsverordnung vom 30. Juli 2021, BGBl. 2021 I, S. 3295.

der KassenSichV vom 30. Juli 2021 bestimmte der Verordnungsgeber auch EU-Taxameter⁷ und Wegstreckenzähler⁸ ab dem Jahr 2024 als elektronische Aufzeichnungssysteme. Die Regelungen im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 146a AO wurden im Hinblick auf die Einbeziehung der Taxameter und Wegstreckenzähler in den Anwendungsbereich der KassenSichV mit Wirkung ab dem Jahr 2024 neu gefasst.⁹

2.1.3 Zweck, Form und Inhalt

Der Beleg erlaubt eine Nachprüfung, ob der Geschäftsvorfall einzeln festgehalten und aufgezeichnet wurde und ob der Geschäftsvorfall die tSe durchlaufen hat. Er ermöglicht die Feststellung, ob das Sicherheitssystem benutzt wird und nach Maßgabe der Zertifizierungsvorgaben funktioniert.¹⁰

Die KassenSichV legt die Anforderungen an Form und Inhalt des Belegs fest. So ist der Beleg in Papierform oder – sofern der Kunde zustimmt – elektronisch in einem standardisierten Datenformat auszugeben.¹¹ Er muss mindestens Angaben nach § 6 Satz 1 Nummern 1 bis 6 KassenSichV enthalten. Dies sind z. B. der vollständige Name und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers, das Datum der Belegausstellung, die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder der Umfang und die Art der sonstigen Leistung und das Entgelt. Ab dem Jahr 2024 muss der Beleg zusätzlich auch einen sogenannten Signaturzähler sowie ein Prüfwert ausweisen. Diese zusätzlichen Angaben sollen die Belegverifikation mittels eines Prüfprogramms innerhalb kurzer Zeit und auch außerhalb der Geschäftsräume des Steuerpflichtigen ermöglichen. Anhand einer auch darauf basierenden Risikoanalyse könne entschieden werden, ob eine Kassen-Nachschau oder eine Außenprüfung erforderlich sei.

Die von der KassenSichV geforderten Angaben müssen auf dem Beleg für jedermann ohne maschinelle Unterstützung lesbar oder aus einem (aufgedruckten) QR-Code¹² auslesbar sein.¹³

2.1.4 Befreiung

Aus Gründen der Zumutbarkeit und Praktikabilität sieht § 146a Absatz 2 Satz 2 AO bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl nicht bekannter Personen nach § 148 AO eine Befreiung von der Belegausgabepflicht vor. Hierüber entscheiden auf Antrag die Finanzbehörden nach

⁷ § 1 Absatz 2 Nummer 1 KassenSichV.

⁸ § 1 Absatz 2 Nummer 2 KassenSichV.

⁹ Schreiben des BMF vom 30. Juni 2023; IV D 2 – S 0316 a/20/10003 : 006, BStBl. 2023 I, S. 1076.

¹⁰ Bundestagsdrucksache 18/9957, S. 2.

¹¹ § 6 Satz 5 KassenSichV.

¹² Der **Quick Response Code** ist ein maschinenlesbarer zweidimensionaler Code mit einer robusten Fehlertoleranz. Er erlaubt das Speichern und Auslesen von Informationen bis zu 4 000 Zeichen.

¹³ § 6 Satz 2 KassenSichV.

pflichtgemäßem Ermessen. Voraussetzung ist, dass mit der Belegausgabepflicht eine sachliche Härte verbunden ist und die Befreiung selbst die Besteuerung nicht beeinträchtigt.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll die Möglichkeit der Befreiung unter den gleichen Voraussetzungen auch bei Dienstleistungen bestehen.¹⁴

2.2 Zwangsmaßnahmen und Bußgelder

2.2.1 Zwangsmaßnahmen

Die Belegausgabepflicht ist eine Handlungspflicht, die mit Zwangsmaßnahmen (§§ 328 ff. AO), insbesondere durch Zwangsgelder durchgesetzt werden kann (Tz. 4.1.3).¹⁵ Das Zwangsgeld hat keinen Strafcharakter und ist kein Bußgeld.

2.2.2 Bußgelder

Der Gesetzgeber hat neue Gefährdungstatbestände in den Nummern 4 bis 6 des § 379 Absatz 1 AO geregelt, um die Umsetzung der im Kassengesetz 2016 verankerten Maßnahmen in der Praxis rechtlich abzusichern. Hiernach handelt u. a. ordnungswidrig, wer

- ein nicht den Anforderungen des § 146a Absatz 1 Satz 1 AO entsprechendes System verwendet,
- die Daten nicht oder nicht richtig schützt, indem er ein System ohne die nach § 146a Absatz 1 Satz 2 AO erforderliche Sicherheitseinrichtung nutzt oder
- entgegen § 146a Absatz 1 Satz 5 AO gewerbsmäßig ein dort genanntes System oder eine dort genannte Software bewirbt oder in den Verkehr bringt.

Damit wird ein Bußgeld nicht nur gegen den Nutzer eines nicht den Regeln entsprechenden elektronischen Aufzeichnungssystems möglich, sondern auch für Anbieter bzw. Verkäufer derartiger Systeme bzw. Manipulationssoftware.

Verstöße gegen die mit dem Kassengesetz 2016 eingeführte Belegausgabepflicht unterliegen indessen nicht ausdrücklich einer Sanktion (Tz. 4.1.4).

¹⁴ AEAO zu § 146a AO, Rz. 2.5.9.

¹⁵ AEAO zu § 146a AO, Tz. 1.19.2; Märtens in: Gosch Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 167. Lieferung, Rz. 41.

3 Sachlage: Ausmaß des Kassenbetrugs

Auf das Ausmaß des Kassenbetrugs haben wir bereits im Oktober 2023 hingewiesen. So gingen die Finanzministerien bzw. Landesregierungen schon vor Jahren von bis zu 10 Mrd. Euro jährlich hinterzogener Steuern aus.¹⁶ Andere Quellen halten diese Zahl für deutlich zu niedrig und gehen davon aus, dass dem Staat jedes Jahr inklusive Sozialabgaben, Umsatz- und Lohnsteuer 50 bis 70 Mrd. Euro verloren gehen. Einzelheiten hierzu ergeben sich aus unserer abschließenden Prüfungsmitteilung vom 4. Oktober 2023.¹⁷

4 Feststellungen

4.1 Auswertung der Länderabfrage

Wir sandten den obersten Finanzbehörden der Länder einen Fragebogen zu. Damit baten wir etwa um Informationen zur Weisungslage in den Ländern und zur Überprüfung der Belegausgabepflicht durch die Finanzbehörden. Weiter fragten wir nach der Anzahl und den Entscheidungen von Befreiungsanträgen sowie den Maßnahmen zur Durchsetzung der Belegausgabepflicht. Nach Auswertung der erhaltenen Antworten und unter Berücksichtigung ergänzender Unterlagen sowie der Erkenntnisse aus unserer ersten Prüfung zum Kassengesetz 2016 stellten wir das Folgende fest.

4.1.1 Belegausgabepflicht bislang kein Prüfungsschwerpunkt

Eigens die Belegausgabepflicht betreffende Weisungen oder Verfügungen existierten in den Ländern nicht. Einige Länder verwiesen hierzu auf ihre Verfügungen zur Kassen-Nachschau wie etwa einen „Starterlass“, „Leitfaden“ oder eine nach Aufhebung der pandemiebedingten Einschränkungen erlassene „Startverordnung“. Ein Land berichtete über die in seinem Leitfaden vorgesehene Dokumentation über das festgestellte Belegausgabeverhalten. Neben der Prüfung des Belegausgabeverhaltens sei hier auch die formelle Vollständigkeit der Belegmindestangaben anhand von Stichproben festzustellen.

Soweit die Länder berichteten, prüften sie weder vorrangig noch isoliert, ob die Unternehmen ihrer Belegausgabeverpflichtung nachkommen. Einzelne Länder teilten ausdrücklich

¹⁶ Finanzministerium Nordrhein-Westfalen, Minister Lienenkämper fordert schnelles Vorgehen gegen Kassenbetrug, vom 29. Januar 2018, im Internet unter: <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/minister-lienenkaemper-fordert-schnelles-vorgehen-gegen-kassenbetrug> und Landesregierung Rheinland-Pfalz vom 12. Februar 2015, Steuerhinterziehung – Betrug bekämpfen, im Internet unter: <https://www.rlp.de/de/pressemitteilungen/einzelansicht/news/News/detail/betrug-bekaempfen/>.

¹⁷ Abschließende Prüfungsmitteilung vom 4. Oktober 2023, Gz.: VIII 3/VIII 4 - 2020 - 0323, Tz. 3, im Internet: www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik „Veröffentlichungen“.

mit, bislang sei die Belegausgabepflicht nur in einigen wenigen Fällen geprüft worden. Die Länder berichteten weiter, der Schwerpunkt der Kassen-Nachschau habe zunächst auf der Überprüfung einer zeitnahen Implementierung einer tSe gelegen. Soweit die Belegausgabepflicht dennoch geprüft wurde, habe man dies durchgängig im Rahmen der Kassen-Nachschau, in Einzelfällen aber auch im Rahmen von Außenprüfungen untersucht. Regelmäßig berichteten die Länder hierbei von verdeckten Beobachtungen des Betriebsablaufs und Testkäufen. In Einzelfällen sei auch Hinweisen von Bürgern und Bürgerinnen nachgegangen worden.

4.1.2 Befreiung von der Belegausgabepflicht nur in Ausnahmefällen

Wir befragten die Länder zur Anzahl und Handhabung der Anträge auf Befreiung von der Belegausgabepflicht. Sechs Länder konnten hierzu keine Auskunft geben, da statistische Aufzeichnungen hierzu nicht vorlägen. Die Angaben eines Landes bezogen sich auf die Erinnerungen der angefragten Finanzämter. Im Übrigen teilten die Länder mit, dass entsprechende Anträge den jeweiligen Oberfinanzdirektionen bzw. den jeweiligen Ministerien vorzulegen waren soweit die Absicht bestand, den Anträgen stattzugeben.

Nach Auskunft der Länder gingen die meisten Anträge auf Befreiung von der Belegausgabepflicht in den Jahren 2019 und 2020 ein. Ab dem Jahr 2021 lagen Anträge dagegen in kaum nennenswertem Umfang vor. Hinsichtlich der zehn meldenden Länder ergab sich folgendes Gesamtbild:

Jahr 2019:	2.239 Anträge, ¹⁸
Jahr 2020:	1.922 Anträge, ¹⁹
Jahr 2021:	57 Anträge.

Die Anträge wurden durchgängig restriktiv behandelt. So gaben die Finanzämter aller Länder nur in wenigen Ausnahmefällen den Anträgen statt. Bezogen auf die zehn meldenden Länder kam es in insgesamt 19 Fällen zur Befreiung von der Belegausgabepflicht (0,45 %). Derartige Befreiungen waren zumeist bis zur Anpassung von Betriebsabläufen zeitlich begrenzt. Als weitere Gründe teilten die Länder nachweislich erhebliche Verzögerungen im Betriebsablauf beispielsweise von Schulkantinen oder Einrichtungen für Menschen mit Behinderung mit.

4.1.3 Durchsetzung der Belegausgabepflicht bei Kassen-Nachschau

Wir fragten die Länder, ob und inwieweit sie die Erfüllung der Belegausgabepflicht durchgesetzt und hierbei auch von der Möglichkeit der Androhung und Festsetzung von Zwangsmitteln Gebrauch gemacht haben. Die Länder berichteten:

¹⁸ In einem Land ermittelt durch Hochrechnung nach Meldung von 61 % aller Finanzämter.

¹⁹ In einem Land ermittelt durch Hochrechnung nach Meldung von 69 % aller Finanzämter.

- Nahezu durchgängig sei die Belegausgabepflicht anlässlich einer Kassen-Nachschau geprüft worden.
- Soweit hierbei Mängel festgestellt worden seien, habe man die betreffenden Unternehmen belehrt und zur künftigen Einhaltung der Verpflichtung aufgefordert.
- Fünf Länder berichteten in Fällen festgestellter Verstöße ergänzend über weitere Kontrollen im Rahmen einer erneuten Kassen-Nachschau oder einer Außenprüfung.
- Ein weiteres Land teilte mit, Fälle wiederholten Verstoßes der Außenprüfung oder der Steuerfahndung zu melden.
- Lediglich ein Land berichtete über den Einsatz von Zwangsmitteln zur Durchsetzung der Belegausgabepflicht. Im Jahr 2021 seien in 82 Fällen Zwangsgeldandrohungen erfolgt. In vier Fällen sei es schließlich zur Festsetzung von Zwangsgeldern gekommen. Im Übrigen habe die Androhung von Zwangsgeldern zur Einhaltung der Belegausgabepflicht geführt.

Den Einsatz von Zwangsmitteln (Tz. 2.2.1) hielten die Länder überwiegend zwar für zulässig, jedoch für wenig praktikabel. Ein Land wies in diesem Zusammenhang darauf hin, dass hierbei auf die einzelne Nichtausgabe eines (einzelnen) Belegs abzustellen sei.

4.1.4 Sanktionierungsmöglichkeiten fehlen – Verstöße gegen Belegausgabepflicht bleiben folgenlos

Ausdrücklich zur Belegausgabepflicht konnte kein Land über ein Ordnungswidrigkeitsverfahren zu den neuen Gefährdungstatbeständen in Nummern 4 bis 6 des § 379 Absatz 1 AO berichten. Zwar teilten zwei Länder mit, es habe einzelne Verfahren nach § 379 Nummer 5 AO gegeben. Diese beträfen jedoch nicht Verstöße gegen die Belegausgabepflicht, sondern andere Sachverhalte.

Der weit überwiegende Teil der Länder sah in einem Verstoß gegen die Belegausgabepflicht keine nach § 379 AO sanktionierbare Ordnungswidrigkeit. Bislang sei es de facto nicht möglich, Verstöße wirksam zu sanktionieren. Wegen des Bestimmtheitsgrundsatzes in Artikel 103 Absatz 2 Grundgesetz müsse der strafbewehrte Tatbestand ausdrücklich und klar definiert sein. Eine Sanktionierung sei schon deshalb nicht möglich, weil sich die (neuen) Tatbestände in § 379 AO ausschließlich auf die Hardware des elektronischen Aufzeichnungssystems bezögen.

Die Länder hielten nahezu durchgängig die Erweiterung des Katalogs um einen Sanktionstatbestand zur Belegausgabepflicht für begrüßenswert und geeignet, zur effektiveren Umsetzung des Kassengesetzes 2016 beizutragen. Einzelne Länder hielten dies gar für zwingend geboten. Ein Land wies hierzu ergänzend darauf hin, dass ein bundeseinheitlicher Bußgeldkatalog für die Zumessung der Bußgeldgröße zweckdienlich sei. Zwei Länder sprachen sich indessen dafür aus, vor einer Entscheidung über die Erweiterung des Bußgeldkatalogs das Evaluationsverfahren des BMF zum Kassengesetz 2016 abzuwarten. Ein Land machte hierzu auch Bedenken zur Durchsetzbarkeit eines gesonderten Tatbestands geltend.

4.1.5 Belegausgabepflicht nach erster Bewertung der Länder unverzichtbar

Zur Frage, ob die Belegausgabepflicht zu einer Anpassung und Verbesserung bei der Auswahl zu prüfender Betriebe geführt habe und sich die Erwartungen des Gesetzgebers an die Belegausgabepflicht als wesentlicher Baustein des Schutzkonzepts bislang erfüllt hätten, waren den Ländern noch keine konkreten Aussagen möglich. Hierzu verwiesen sie auf die pandemiebedingt zunächst reduziert durchgeführten Kassen-Nachschauen und die entsprechend fehlenden Daten.

Dennoch vertraten die Länder nahezu ausnahmslos die Auffassung, dass durch die Belegausgabe geeignetes Kontrollmaterial generiert werde (Beweisproduktion). Dies liefere einen wichtigen Beitrag zur risikoorientierten Fallauswahl. Geschlossen betonten die Länder die Bedeutung der Belegausgabepflicht als wesentliche Säule im Schutzkonzept des Kassengesetzes 2016. Der Beleg mache erkennbar, ob eine tSe implementiert sei und dokumentiere die Einbindung der tSe beim jeweiligen Geschäftsvorfall. Da eine technische Sicherung des Datenaustauschs zwischen dem elektronischen Aufzeichnungssystem und der tSe bei einer technologieoffenen Lösung nicht möglich sei, sei die Belegausgabepflicht für das Schutzkonzept alternativlos.

Einige Länder wiesen auf eine am Markt verfügbare Prüfsoftware hin, deren Nutzung weitere Möglichkeiten für eine verbesserte Fallauswahl oder aber auch eine qualifizierte Absetzung vom Prüfungsplan böte. Für die Nutzung der Prüfsoftware sei es jedoch wichtig, einen lesbaren QR-Code verbindlich vorzusehen.

4.2 Weitere Feststellungen

4.2.1 QR-Code nicht verbindlich vorgeschrieben

Der Ordnungsgeber hat mit der Verordnung zur Änderung der KassenSichV vom 30. Juli 2021 § 6 Satz 2 KassenSichV ergänzt. Er ermöglicht, dass auf dem Beleg bestimmte Angaben nicht in für einen Menschen lesbarer Form aufgedruckt werden müssen, sondern mit einem QR-Code dargestellt werden können (Tz. 2.1). Somit müssen diese Daten nicht mehr in Klarschrift auf dem Beleg dargestellt werden, sofern schon ein QR-Code auf den Beleg gedruckt wurde.

Der Aufdruck eines QR-Codes verkürzt zwar den Umfang der Kassenbelege. Er ist allerdings nicht zwingend vorgeschrieben. Ein fehlender QR-Code erschwert die Überprüfung von Belegen im Rahmen der Kassen-Nachschau, und die Prüfung des Belegs gestaltet sich zeitaufwendig. Ist dagegen ein QR-Code vorhanden, kann eine Überprüfung mittels der Prüfsoftware schnell und unkompliziert durchgeführt werden. So fordert der Kassenfachhandel bereits seit geraumer Zeit eine Anpassung des Regelwerks, dass nur noch tSe-Daten per

QR-Code auf Belegen gedruckt werden dürfen. Dieser Ansatz sei in Österreich bereits erfolgreich umgesetzt.²⁰

Andererseits berichteten uns mit der Kassen-Nachschau betraute Bedienstete bei den Erhebungen zur Prüfung „Verfahren, Möglichkeiten und Wirksamkeit der Kassen-Nachschau nach § 146b AO“²¹ von häufig nicht lesbaren QR-Codes. So seien diese in gut der Hälfte der Fälle für eine erfolgreiche IT-gestützte Auswertung zu klein oder (auch) von zu mangelhafter Druckqualität gewesen.

4.2.2 Keine Pflicht zur Belegannahme

Die Bonpflicht beschränkt sich auf die Ausgabe eines Belegs und die Pflicht, diesen unmittelbar zur Verfügung zu stellen. Dagegen besteht keine Verpflichtung seitens der Kunden, diesen Beleg anzunehmen bzw. mitzunehmen.²²

In anderen EU-Mitgliedstaaten bestehen Belegannahmepflichten, z. B. in Belgien, Italien, Kroatien, Österreich, Polen, Portugal und Schweden. Weitere EU-Mitgliedstaaten haben Anreize zur An- und Mitnahme eines Belegs wegen einer Gewinnchance bei einer Beleglotterie oder wegen einer Steuerermäßigung geschaffen, z. B. Bulgarien, Malta, Rumänien, Slowenien, Tschechien und Zypern.

4.2.3 Keine Belegausgabepflicht bei offener Ladenkasse

Anders als in zwei Dritteln der EU-Mitgliedstaaten²³ besteht in Deutschland keine gesetzliche Pflicht zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems (Tz. 2.1.1).²⁴ Das Gesetz knüpft die Belegausgabepflicht jedoch an das Vorhandensein dieser Systeme an (§ 146a Absatz 2 AO).

Verwendet der Steuerpflichtige kein elektronisches Aufzeichnungssystem, führt er eine offene Ladenkasse. Als offene Ladenkasse gelten eine summarische, retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen sowie manuelle Einzelaufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel.²⁵ Nach den Schätzungen einer Landesfinanzverwaltung verwenden bundesweit etwa 20 % der Unternehmen der Bargeldbranche eine offene Ladenkasse. Dies entspricht einer

²⁰ Deutscher Fachverband für Kassen- und Abrechnungssystemtechnik im bargeld- und bargeldlosen Zahlungsverkehr e. V. (DFKA e. V.): Belegausgabepflicht – Eine Analyse, im Internet unter: <https://dfka.net/belegausgabepflicht-eine-analyse-zum-download/>.

²¹ Abschließende Prüfungsmittteilung vom 4. Oktober 2023, Gz.: VIII 3/VIII 4 - 2020 - 0323, im Internet: www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik „Veröffentlichungen“.

²² AEAO zu § 146a AO, Tz. 2.5.8.

²³ Eine Pflicht zur Verwendung einer Kasse besteht in Belgien, Bulgarien, Griechenland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Malta, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, der Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn und Zypern.

²⁴ AEAO zu § 146 AO, Tz. 3.1.

²⁵ AEAO zu § 146 AO, Tz. 2.1.4.

Anzahl von rund 460 000 Unternehmen. Allenfalls in drei von zehn Fällen einer Kassen-Nachschau werden diese Unternehmen kontrolliert.²⁶ Mangels einer Belegausgabepflicht, elektronischer Aufzeichnungen und Einzelaufzeichnungen ist diese dann erheblich aufwendiger als in Unternehmen mit einem elektronischen Aufzeichnungssystem.²⁷

In seinem Urteil vom 16. September 2021 weist der Bundesfinanzhof (BFH) auf die offensichtlich tatsächlich bestehenden Vollzugsprobleme bei bargeldintensiven Betrieben mit offener Ladenkasse hin. Er sieht deshalb den Gesetzgeber in der Pflicht, sorgsam zu beobachten, ob die durch das Kassengesetz 2016 ergriffenen Maßnahmen zu einer Verbesserung des Vollzugs führen. Bei dieser Evaluation soll er auch die fortschreitende Digitalisierung berücksichtigen.²⁸ Damit ist nicht auszuschließen, dass die Rechtsprechung die Frage nach einem strukturellen Vollzugsdefizit bei Gelegenheit wieder aufgreift.²⁹

4.2.4 Fehlende Rechtsgrundlage für Verwaltungsregelungen

4.2.4.1 Verzögerte Belegausgabe bei EU-Taxametern und Wegstreckenzählern

Steuerpflichtige, die ein elektronisches Aufzeichnungssystem nutzen, haben in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall einen Beleg über den Geschäftsvorfall auszustellen und diesen dem am Geschäftsvorfall Beteiligten zur Verfügung zu stellen (§ 146a Absatz 2 Satz 1 AO). Unmittelbar heißt: unverzüglich nach Eingabe aller Daten des jeweiligen Geschäftsvorfalles in das System.³⁰

Nach § 7 Absatz 4 Satz 2 KassenSichV kann bei Einsatz eines EU-Taxameters die Ausstellung des Belegs zu einem späteren Zeitpunkt nach dem Geschäftsvorfall ausgegeben werden. Verwendet der Steuerpflichtige einen Wegstreckenzähler mit digitaler Schnittstelle, soll die Regelung entsprechend gelten, § 8 Absatz 4 Satz 2 KassenSichV. In beiden Fällen gibt die KassenSichV die Dauer eines zulässigen späteren Zeitraums nicht an.

Verfügt der Wegstreckenzähler nicht über eine digitale Schnittstelle, soll der Beleg durch eine dem Gesetz entsprechende Aufzeichnung des Geschäftsvorfalles ersetzt werden, § 8 Absatz 4 Satz 1 KassenSichV.

²⁶ Abschließende Prüfungsmitteilung vom 4. Oktober 2023, Gz.: VIII 3/VIII 4 - 2020 - 0323, Tz. 4.1.4, im Internet: www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik „Veröffentlichungen“.

²⁷ So hat der BFH bei summarischer Betrachtung im Rahmen eines vorläufigen Rechtsschutzverfahrens ausgeführt, dass es bei Führung einer offenen Ladenkasse und Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 Einkommensteuergesetz systembedingt keine Vollständigkeitsgewähr geben könne, Beschluss vom 12. Juli 2017 - X B 16/17, BFH/NV 2017, 1204.

²⁸ V R 34/18, BStBl. II 2022, S. 101, Rz. 48.

²⁹ Lorenz: „Die Rolle der Rechtsprechung im deutschen Steuerrecht“, in: DStR 2022, S. 1881, 1888.

³⁰ Märtens in: Gosch Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 167. Lfg., § 146a AO, Rz. 35.

Die Regelungen zur Belegausgabe bei EU-Taxametern und Wegstreckenzählern haben keine Grundlage im Gesetz. Denn dieses fordert eine unverzügliche Erstellung und Ausgabe des Belegs über den abgeschlossenen Geschäftsvorfall.

4.2.4.2 Befreiung von der Belegausgabe bei Dienstleistungen

Nach § 146a Absatz 2 Satz 2 AO können die Finanzbehörden nach § 148 AO aus Zumutbarkeitsgründen nach pflichtgemäßem Ermessen bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen von einer Belegausgabepflicht befreien. Das Gesetz adressiert damit typischerweise Einzelhändler mit relativ einfacher Betriebsorganisation, die in schneller Folge eine Vielzahl eher kleinspreisiger Produkte in jeweils geringen Mengen gegen Barzahlung verkaufen (z. B. Bäckereien, Eisdien, Verkaufsstände für Obst und Gemüse).³¹ Obwohl das Gesetz für Anbieter von Dienstleistungen keine Möglichkeit der Befreiung von der Belegausgabepflicht vorsieht, wendet die Finanzverwaltung § 146a Absatz 2 Satz 2 AO auch auf Dienstleistungen an.³²

5 Würdigung und Empfehlungen

5.1 Bedeutung und Funktion der Belegausgabe(-pflicht)

Die Belegausgabe signalisiert dem Kunden grundsätzlich die Seriosität seines Geschäftspartners und schützt die steuerehrlichen Mitbewerber vor Benachteiligungen. Die Pflicht zur Belegausgabe ist ein wesentlicher Bestandteil des auf mehreren Säulen ruhenden Schutzkonzepts des Kassengesetzes 2016 (Tz. 1). Denn auch nach Einführung der Pflicht, elektronische Aufzeichnungssysteme mit einer tSe zu schützen (§ 146a Absatz 1 AO), bestehen einfache Manipulationsmöglichkeiten. Diese ergeben sich beispielsweise, wenn

- Verkäufe erst gar nicht in dem elektronischen Aufzeichnungssystem erfasst werden,
- (widerrechtlich) ein Aufzeichnungssystem ohne tSe genutzt wird,
- ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet wird, das der Finanzverwaltung nicht bekannt ist („Zweit- oder Schwarzkasse“) oder
- die Systemsoftware die Daten nicht vollständig an die tSe überträgt.

Durch die Belegausgabepflicht werden diese Fälle der Unterdrückung oder Manipulation von Grundaufzeichnungen erkennbar. Nur tatsächlich erfasste Umsätze können durch die tSe in

³¹ FG Sachsen vom 1. April 2020 - 4 V 212/20, DStR 2020, 1376; Märtens in: Gosch Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146a, 126. Lieferung 6/2021, Rz. 39; Druen in: Tipke/Kruse AO/FGO, 167. Lieferung 8/2021, Rz. 13.

³² AEAO zu § 146a AO, Tz. 2.5.9.

dem elektronischen Aufzeichnungssystem auch kryptographisch gesichert und somit der Besteuerung unterworfen werden. In den vorgenannten Fällen

- fehlt deshalb entweder der Beleg oder
- der ausgegebene Beleg enthält die Merkmale der tSe nicht oder
- bildet den Geschäftsvorfall nachprüfbar unvollständig ab.

Mit jedem ausgegebenen Beleg steigt die Entdeckungsgefahr einer Manipulation. Die Belegausgabepflicht unterstützt durch den ausgegebenen Beleg als gesicherter Beweis eine risikoorientierte Fallauswahl für Kassen-Nachschauen. Die prüfbaren Belege ermöglichen, dass Kassen-Nachschauen vor Ort schneller, zielgerichteter und (auch für die Unternehmen) störungsfreier ablaufen können. Auf diese Weise trägt die Belegausgabepflicht zu einer Entlastung der steuerlichen Außenprüfung bei.

Angesichts der erheblichen finanziellen Bedeutung der Besteuerung von vollständig erfassten Bareinnahmen (Tz. 3) haben wir dem BMF empfohlen, die festgestellten Lücken bei der Ausgestaltung und dem Vollzug der Belegausgabepflicht gemeinsam mit den Ländern und dem Gesetzgeber zu schließen.

5.2 Kontrollen der Belegausgabepflicht wesentlich steigern

Die allenfalls nachrangigen Kontrollen der Belegausgabepflicht (Tz. 4.1.1) werden deren wesentlicher Bedeutung im Schutzkonzept der Grundaufzeichnungen (Tzn. 2.1.3, 4.1.5) nicht gerecht. Der Bundesrat wies während des Gesetzgebungsverfahrens darauf hin, dass ohne eine Belegausgabepflicht der Steuerbetrug nicht verhindert, sondern nur verlagert werde.³³ Eine hinreichende Kontrolle der Belegausgabepflicht ist somit eine Grundvoraussetzung, um die Ziele einer gesicherten Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie eines gleichmäßigen Steuervollzugs zu erreichen.

Wir haben dem BMF empfohlen, auf eine planmäßige Ausweitung der Kontrolle der Belegausgabepflicht hinzuwirken. Hierzu können beispielsweise eine vereinheitlichte Ausgestaltung der Kassen-Nachschauen³⁴ mit Kontrolle der Belegausgabe sowie die Vereinbarung entsprechender Vollzugsziele beitragen.

³³ Bundestagsdrucksache 18/9957, S. 2.

³⁴ Siehe Abschließende Prüfungsmitteilung vom 4. Oktober 2023, Gz.: VIII 3/VIII 4 - 2020 - 0323, im Internet: www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik „Veröffentlichungen“.

5.3 Anwendung von Zwangsmaßnahmen vereinheitlichen und Sanktionsdruck erhöhen

Nur ein ausgegebener Beleg schafft die Möglichkeit für die Finanzverwaltung, die vollständige Erfassung, Buchung und Besteuerung des erfassten Geschäftsvorfalls zu prüfen. Jeder Verstoß gegen die Belegausgabepflicht gefährdet eine zutreffende und gleichheitsgerechte Besteuerung. Um die Belegausgabepflicht wirksam durchzusetzen, müssen der Finanzverwaltung deshalb geeignete Mittel zur Verfügung stehen.

Hierzu trägt ein gemeinsames Verständnis über die Möglichkeiten von Zwangsmaßnahmen bei (Tz. 4.1.3). Es ist Aufgabe des BMF, dieses Verständnis einheitlich und bundesweit zu etablieren. Es muss zudem einen gleichmäßigen Vollzug der Zwangsmaßnahmen gewährleisten.

Darüber hinaus haben wir empfohlen, die Lücke im Sanktionsapparat des § 379 AO (Tz. 4.1.4) zu schließen. Eine Steuergefährdung durch nicht ausgegebene oder unterdrückte Belege sollte nicht länger hingenommen werden.

5.4 Robuste QR-Codes auf Belegen verbindlich regeln

Der Ausweis wesentlicher Merkmale des Geschäftsvorfalls und seiner Sicherung mithilfe eines QR-Codes auf dem Beleg hat sich bewährt (Tz. 4.2.1). Die Verwendung von QR-Codes verkürzt den Papierbeleg und ermöglicht unabhängig von seinem Trägermedium eine rasche Überprüfung mit der Prüfsoftware der Finanzverwaltung. Der QR-Code dient damit auch dem Ziel, die Anzahl der Kassen-Nachschauen sowie der isolierten Belegkontrollen auf ein generalpräventives Maß zu erhöhen.

Wir haben deshalb empfohlen, den Ausweis der Belegmerkmale verbindlich auf den QR-Code festzulegen.

Den verbreiteten Mängeln in der Darstellung kann durch qualitative Anforderungen an Größe und Qualität des QR-Codes begegnet werden. Das BMF und das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik sollten deshalb die KassenSichV sowie die Technischen Richtlinien für elektronische Aufzeichnungssysteme entsprechend anpassen.

5.5 Über Belegausgabepflicht informieren und Belegannahme unterstützen

Die Öffentlichkeit ist über Umfang und Ausmaß des Betrugs bei Bargeldgeschäften (Tz. 3) sowie die Ziele des Kassengesetzes 2016 (Tz. 1) nur wenig informiert. Sie hat kaum Kenntnis davon, wie schwer der Betrug in der Bargeldbranche wiegt und dieser den fairen Wettbewerb unterläuft. Entsprechend sachfremd wurde die Belegausgabepflicht bei ihrer Einführung medial diskutiert.³⁵

Wir haben empfohlen, die Öffentlichkeit zu sensibilisieren und die Relevanz der Belegausgabepflicht zu betonen. Zudem sollte bei der Evaluation des Kassengesetzes 2016 geprüft werden, inwieweit das öffentliche Problembewusstsein durch eine Annahmepflicht für Belege gestärkt werden kann. Hierzu sollten die Erfahrungen anderer Länder, deren Öffentlichkeitsarbeit³⁶ sowie die dort eingesetzten Anreize zur Belegannahme (Tz. 4.2.2) in die Betrachtung einbezogen werden.

5.6 Offene Ladenkassen abschaffen: Fairen Wettbewerb stärken und Vollzugshemmnisse beheben

Die offene Ladenkasse kann eine vollständige Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle regelmäßig nicht gewährleisten. Wegen des Fehlens einer Belegausgabepflicht ist eine Kassen-Nachschau zudem aufwendiger, weniger zielgerichtet und seltener als in Betrieben mit einem elektronischen Aufzeichnungssystem. Dies ist ein Verstoß gegen die gleichmäßige und gleichheitsgerechte Besteuerung in der Bargeldbranche. Der BFH hat auf die offensichtlich tatsächlichen Vollzugsprobleme beim Einsatz von offenen Ladenkassen und entsprechenden Handlungsbedarf hingewiesen (Tz. 4.2.3).

Zum Schutz des Steueraufkommens, dem Abbau von Vollzugshemmnissen und der Stärkung der Steuermoral sowie Gründen der Fairness im Wettbewerb haben wir empfohlen, bei der Evaluation des Kassengesetzes 2016 eine allgemeine Kassenpflicht zu prüfen. Nach dem Vorbild Österreichs³⁷ könnten Ausnahmen bei Minimalumsätzen und gemeinnützigen Aktionen (Kuchenbasar, Schulfest, usw.) berücksichtigt werden.

³⁵ Die Belegausgabepflicht ist verhältnismäßig und insgesamt verfassungsmäßig, Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 146a (2), 167, Lieferung 8/2021, Rzn. 10. Die anfängliche von der Tagespresse und Verbänden geäußerte Kritik an der Pflicht ist nicht gerechtfertigt, Märtens in: Gosch Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146a AO, 162, Lieferung 6/2021, Rz. 34.

³⁶ Siehe hierzu beispielsweise die Kampagne „Support Fair Competition – Get A Receipt“ des Schwedischen Zentralamtes für Finanzwesen (Skatteverket), im Internet unter: <https://vimeo.com/33212390>.

³⁷ Österreichische Betriebe mit einem Jahresumsatz ab 15 000 Euro und Barumsätzen von mehr als jährlich 7 500 Euro müssen grundsätzlich alle Bareingänge und Barausgänge täglich einzeln mit einem elektronischen Aufzeichnungssystem festhalten. Sonderregelungen sind beispielsweise für Umsätze im Freien (sogenannte Kalte-Hände-Regelung – bei bis zu 30 000 Euro (netto) Jahresumsatz) vorgesehen. Siehe <https://www.usp.gv.at/steuern-finanzen/registrierkassen.html>.

5.7 Verwaltungsregelungen rechtssicher ausgestalten

Das Gesetzesrecht hat Vorrang gegenüber den von der Exekutive gesetzten Normen und anderen Verwaltungsentscheidungen.³⁸ Diese dürfen Ausnahmen von der gesetzlich vorgeschriebenen Besteuerung nicht zulassen.³⁹ Insbesondere unzulässig sind auf dem Verwaltungsweg Gesetzeserweiterungen oder Gesetzeskorrekturen sowie Entscheidungen gegen das ausdrückliche Recht.⁴⁰ Auch Zweckmäßigkeitserwägungen können eine Abweichung vom Gesetz grundsätzlich nicht rechtfertigen.

Norminterpretierende Verwaltungsanweisungen stehen unter dem Vorbehalt einer abweichenden Auslegung durch die Rechtsprechung.⁴¹ Unsicherheiten und ungeklärte Zweifelsfragen schränken in der Folge den Rechtsschutz erheblich ein. Damit geht einher, dass bis zu einer höchstrichterlichen Klärung der Rechtslage die Gleich- und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährdet ist.

Weder die Verwaltungsregelungen zur verzögerten Belegausgabe bei EU-Taxametern und Wegstreckenzählern (Tz. 4.2.4.1) noch die Befreiung von der Belegausgabepflicht bei Dienstleistungen (Tz. 4.2.4.2) haben eine Rechtsgrundlage. Wir haben daher eine Korrektur der entsprechenden Verwaltungsregelungen empfohlen. Anderenfalls sollte das BMF Änderungen der gesetzlichen Regelungen anstreben, um eine fortgesetzte Gefährdung einer gleichheitsgerechten und gesetzmäßigen Besteuerung zu vermeiden.

6 Stellungnahme des BMF und abschließende Bewertung

6.1 Bedeutung und Funktion der Belegausgabe(-pflicht) – Tz. 5.1

6.1.1 Stellungnahme

Das BMF hat geltend gemacht, dass es das genannte Ausmaß des Kassenbetrugs bei Steuern und Sozialabgaben (Tz. 3) nicht nachvollziehen könne.

Es sehe die Belegausgabepflicht als ein wichtiges Instrument an, um Steuerhinterziehung zu bekämpfen. Im Zusammenspiel mit der tSe sei leicht nachprüfbar, ob der Geschäftsvorfall

³⁸ Vgl. BFH vom 28. November 2016 - GrS 1/15, BStBl. 2017 II S. 393, Rz. 90.

³⁹ Vgl. BFH vom 3. Juli 2019 - VI R 49/16, BStBl. 2020 II S. 86, Rz. 33.

⁴⁰ Siehe Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage, § 3 Nummer 237.

⁴¹ Vgl. BFH vom 23. August 2017 - I R 52/14, BStBl. 2018 II S. 232, Rz. 16.

aufgezeichnet worden sei und ob dieser die tSe durchlaufen habe. Transparenz schaffe Vertrauen und sei als generalpräventiver Effekt geeignet, Steuerhinterziehungen zu verhindern. Die Belegausgabepflicht diene außerdem einer effizienten Überprüfung durch die Finanzverwaltung. Auch die sehr geringe Ausnahmequote zeige, dass allen Beteiligten die Bedeutung der Belegausgabepflicht präsent sei.

Das BMF werde das Gespräch mit den Ländern suchen, um auf die Bedeutung der Belegausgabepflicht und deren Vollzug hinzuweisen.

6.1.2 Bewertung

Zum Ausmaß des Kassen-Betrugs verweisen wir auf unsere weitergehende Darstellung in der Abschließenden Prüfungsmitteilung vom 4. Oktober 2023.

Wir nehmen die Absicht des BMF zur Kenntnis, die Länder auf die Bedeutung der Belegausgabepflicht und von deren Vollzug hinzuweisen. Dies ist insbesondere erforderlich, soweit sich kein gemeinsames Verständnis der Belegausgabepflicht als Bestandteil des gesetzlichen Schutzkonzepts bundesweit verfestigen konnte.⁴² Dies wiegt umso schwerer, als die Umsetzung des vollständigen Schutzkonzepts bislang aussteht. Hierdurch besteht die Gefährdungslage für den gleichmäßigen Steuervollzug und die gleichen Marktverhältnisse weiterhin fort.⁴³

6.2 Kontrolle der Belegausgabepflicht wesentlich steigern – Tz. 5.2

6.2.1 Stellungnahme

Das BMF hat mitgeteilt, es strebe beginnend ab dem Jahr 2025 an, mit den Ländern Ziele für die Durchführung von Kassen-Nachschauen bilateral zu vereinbaren. Voraussetzung hierfür sei, dass die Mehrheit der Länder der Aufnahme einer Zielkennzahl im Rahmenkatalog maßgebender Leistungskennzahlen nicht widerspreche.

Darüber hinaus werde das BMF einen Erfahrungsaustausch mit den obersten Finanzbehörden der Länder ermöglichen.

⁴² Vgl. Pressemitteilung der Bayerischen Staatskanzlei Nummer 205 vom 2. Juli 2024 zur Abschaffung der Belegausgabepflicht, im Internet unter www.bayern.de unter der Rubrik „Presse/Ministerratsberichte“.

⁴³ Abschließende Prüfungsmitteilung vom 4. Oktober 2023, Gz.: VIII 3/VIII 4 - 2020 - 0323, im Internet: www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik „Veröffentlichungen“.

6.2.2 Bewertung

Wir befürworten die Bemühungen des BMF. Aus dem Wesen der Bundesauftragsverwaltung ergibt sich seine Verantwortung, ein gleichheitsgerechtes Mindestniveau des Steuervollzugs im Bundesgebiet als einheitlichem Verwaltungsraum zu garantieren.⁴⁴ Diese Aufgabe muss das BMF mit dem erforderlichen Nachdruck verfolgen.⁴⁵

6.3 Anwendung von Zwangsmaßnahmen vereinheitlichen und Sanktionsdruck erhöhen – Tz. 5.3

6.3.1 Stellungnahme

Das BMF hat zu bedenken gegeben, dass den Finanzbehörden bei der Durchsetzung der Belegausgabepflicht mit Zwangsmitteln sowohl ein Entschließungs- als auch ein Auswahlermessen im Einzelfall zustehe. Strenge Vorgaben hierzu sehe es deshalb kritisch.

Im Weiteren hat das BMF ausgeführt, dass Verstöße gegen die Belegausgabepflicht ein Indiz für Ordnungswidrigkeiten nach § 379 Absatz 1 Nummern 3 bis 5 AO sein könnten. Aufgrund einer mangelnden Belegausgabe kämen in Betracht etwa Verstöße

- gegen die verpflichtende Ausstattung elektronischer Aufzeichnungssysteme mit einer tSe oder
- wegen einer nicht ordnungsgemäßen Verwendung dieser Systeme.

Dies könne dann nach § 379 Absatz 6 AO mit einer Geldbuße bis zu 25 000 Euro geahndet werden.

Sofern die mangelnde Belegausgabe auf einer Nichterfassung der Geschäftsvorfälle beruhe, drohe bei diesen Verstößen gegen die Ordnungsvorschriften des § 146a AO die Schätzung nach § 162 Absatz 2 Satz 2 AO.

Das BMF hat zudem darauf hingewiesen, dass die Belegausgabepflicht die Nutzer einer offenen Ladenkasse nicht betreffe. Eine Verschärfung der Sanktionsmöglichkeiten bei fehlender

⁴⁴ Vgl. Wendt, in Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland (1990), § 104, Rz. 100: „Die zentrale Steuergesetzgebung allein kann die gleichmäßige Verteilung der Steuerlast bzw. überall gleichmäßige Ausschöpfung der Steuerquellen noch nicht verbürgen, hängen diese doch erfahrungsgemäß in erheblichem Maß von der Verwaltungspraxis, (...) der Handhabung des administrativen Ermessens und dem formalen Verwaltungsverfahren ab“. Siehe auch Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: Januar 2017, § 85, Rz. 21 m. w. N.; Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Stand: 23. Auflage 2018, Steuersystem und Verfassungsrecht, Rz. 152.

⁴⁵ „Wo kein Kläger, da kein Richter. Die vorgesehenen Massenkontrollen von bargeldintensiven Betrieben blieben bislang aus (...)“, aus „Milliardenschwerer Kassenbetrug ohne Konsequenzen, warum Trickser in Deutschland leichtes Spiel haben“, DStG Magazin März 2024, S. 7.

oder nicht ordnungsmäßiger Belegausgabe könne deshalb dazu führen, dass eine Vielzahl von Unternehmen die Möglichkeiten einer offenen Ladenkasse nutze und auf diese Weise von der Absicherung der Geschäftsvorfälle durch die tSe absehe.

Das BMF hat gleichwohl angekündigt, die Einführung eines Ordnungswidrigkeitstatbestands zur Nichterfüllung der Belegausgabepflicht zu prüfen.

6.3.2 Bewertung

Wir nehmen die Bereitschaft des BMF zur Kenntnis, die Einführung eines Ordnungswidrigkeitstatbestands zur Nichterfüllung der Belegausgabepflicht zu prüfen. Dies entspricht dem von den Ländern formulierten Bedürfnis, die Ziele des Kassengesetzes 2016 unterstützt durch einen Sanktionstatbestand zur Belegausgabepflicht effektiv und effizient umzusetzen (Tz. 4.1.3). Zudem unterstreicht ein eigener Ordnungswidrigkeitstatbestand die erhebliche Bedeutung der Belegausgabepflicht (Tzn. 4.1.4, 4.1.5).

Wir bleiben dabei, dass ein bundesweit einheitliches Verständnis über den Einsatz von Zwangsmitteln und die Auslegung der bestehenden Ordnungswidrigkeitstatbestände zur Durchsetzung der Belegausgabepflicht erforderlich sind. Wir empfehlen dem BMF, auf eindeutige und damit zweifelsfreie Verwaltungsregelungen hinzuarbeiten.

6.4 Robuste QR-Codes auf Belegen verbindlich regeln – Tz. 5.4

6.4.1 Stellungnahme

Das BMF hat darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber die alternative Nutzung eines QR-Codes zugelassen habe, um die Wirtschaft zu entlasten. Der Aufbau und die technischen Vorgaben zum QR-Code müssten der Digitalen Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme (DSFinV-K) entsprechen.⁴⁶ Bereits im März 2022 seien in die DSFinV-K Empfehlungen zur Größe und zur Ausdruckqualität des QR-Codes aufgenommen worden. Auf die erleichterte Prüfbarkeit hierdurch weise bereits der FAQ-Katalog zum Kassengesetz 2016 hin.⁴⁷

Eine gesetzliche Verpflichtung zum Aufdruck eines QR-Codes betrachte das BMF kritisch. Denn eine solche Verpflichtung führe zu einem hohen einmaligen Umstellungs- und Erfül-

⁴⁶ Die Digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme (DSFinV-K) ist Bestandteil der einheitlichen digitalen Schnittstelle, § 146a Absatz 1 Satz 3, Absatz 3 Nummer 2 Buchstabe d) AO i. V. m. § 4 KassenSichV.

⁴⁷ Die Sammlung von Antworten auf häufig gestellte Fragen in Zusammenhang mit dem Kassengesetz 2016 (FAQ Kassengesetz) ist im Internet unter <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/FAQ-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html> verfügbar.

lungsaufwand bei den Unternehmen. Dies entspreche nicht den Bemühungen der Bundesregierung, die Wirtschaft von unnötiger Bürokratie zu entlasten.

Das BMF hat ferner ausgeführt, hohe Implementierungs- und Umstellungskosten könnten eine Vielzahl von Unternehmen veranlassen, von der Möglichkeit einer offenen Ladenkasse als kostengünstige Alternative Gebrauch zu machen. Dies gelte insbesondere für kleinere Unternehmen, da diese häufig proprietäre Kassensysteme nutzten. QR-Codes überhaupt oder in der benötigten Lesbarkeit zu drucken, sei mit diesen Kassensystemen oft nicht möglich.

6.4.2 Bewertung

Unsere Feststellungen zeigen, dass robuste QR-Codes geeignet sind, Steuerpflichtige und Finanzverwaltungen von bürokratischem Aufwand zu entlasten. Sie dienen zudem dem generalpräventiven Zweck der Belegausgabepflicht. Ohne verbindliche Regelungen zur Nutzung und Gestaltung von QR-Codes können diese erheblichen Vorteile nicht dauerhaft und flächendeckend ausgeschöpft werden.

Wir halten deshalb an unserer Empfehlung fest, robuste QR-Codes auf Belegen verbindlich zu regeln. Dem BMF raten wir, befürchtete Implementierungs- und Umstellungskosten abzumildern, indem es Übergangsregelungen unter Berücksichtigung der eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme schafft oder anregt. In seine Überlegungen sollte das BMF einbeziehen, dass die Anzahl digitaler Belege stetig steigt und diese regelmäßig keinen Restriktionen in der Darstellung unterliegen.

6.5 Über Belegausgabepflicht informieren und Belegannahme unterstützen – Tz. 5.5

6.5.1 Stellungnahme

Das BMF hat geltend gemacht, die Belegausgabepflicht habe sich aufgrund der Erleichterungen der Ausgabe elektronischer Belege in der Praxis etabliert. Kunden und Geschäftspartner nähmen die digitale Belegausgabe positiv wahr.

Die Öffentlichkeit informiere es umfassend in dem FAQ-Katalog zum Kassengesetz 2016.

Hinsichtlich einer Beleglotterie hat das BMF zu bedenken gegeben, dass diese dem Sinn und Zweck von Steuern widerspreche. Aus seiner Sicht sei eine Lotterie nicht durchsetzbar.

6.5.2 Bewertung

Die stetig wiederkehrende Diskussion um die Belegausgabepflicht zeigt auf, dass es an einer hinreichenden Akzeptanz dieser Pflicht mangelt. Weder das finanzielle Ausmaß des Steuerbetrugs bei Bargeldgeschäften noch die Beeinträchtigung des fairen Wettbewerbs und die Bedeutung des Beitrags eines jeden Einzelnen für mehr Steuergerechtigkeit durch Belegannahme sind der Öffentlichkeit in ausreichendem Maß bekannt.

Die geringe Zahl an Kassen-Nachschauern reicht nicht aus, um das generalpräventive Ziel des Gesetzgebers einer breiten Öffentlichkeit bewusst zu machen. Auch der FAQ-Katalog zum Kassengesetz 2016 eignet sich dazu kaum. Denn dieser richtet sich in erster Linie an fachkundige Rechtsanwender.

Wir bleiben dabei, dass das BMF – auch im Benehmen mit den Ländern – die Möglichkeiten zielgerichteter Öffentlichkeitsarbeit nutzen sollte, um für das Thema „Betrug bei Bargeldgeschäften“ zu sensibilisieren und die Relevanz der Belegausgabepflicht in diesem Zusammenhang zu betonen. Bei der Evaluation des Kassengesetzes 2016 sollte das BMF prüfen, inwieweit das öffentliche Problembewusstsein durch eine Annahmepflicht für Belege gestärkt werden kann.

6.6 Offene Ladenkasse abschaffen: Fairen Wettbewerb stärken und Vollzugshemmnisse beheben – Tz. 5.6

6.6.1 Stellungnahme

Das BMF hat die Absicht bekundet, die Wirksamkeit, Effizienz und Praktikabilität einer Registrierkassenpflicht bei der Evaluierung des Kassengesetzes 2016 zum Ende des Jahres 2025 zu prüfen. Es weist darauf hin, dass Antworten auf die Frage, ob und wenn ja, in welchem Umfang eine Registrierkassenpflicht eingeführt werden sollte, der Bewertung der Evaluierung vorbehalten bleibe.

6.6.2 Bewertung

Das BMF hat in seiner Stellungnahme mehrfach seine Befürchtung einer „Flucht in die offene Ladenkasse“ geäußert (Tzn. 6.3.1, 6.4.1) – sei es, um der Belegausgabepflicht dem Grunde nach, einer möglichen Sanktion oder vermeintlich höheren Befolgungskosten zu entgehen. Dies tritt neben unsere Feststellungen, welche die Verstöße der offenen Ladenkasse gegen eine gleichmäßige und gleichheitsgerechte Besteuerung in der Bargeldbranche aufzeigen.

Im Ergebnis spricht die Befürchtung des BMF umso mehr für unsere Empfehlung, bei der Evaluation des Kassengesetzes 2016 eine allgemeine Kassenpflicht in Betracht zu ziehen.

6.7 Verwaltungsregeln sicher ausgestalten – Tz. 5.7

6.7.1 Stellungnahme

Das BMF erachtet die Möglichkeit der Befreiung von der Belegausgabepflicht auch für Dienstleistungen als zulässig. Dies ergebe sich unter Berücksichtigung des Gleichheitsgrundsatzes aufgrund des § 148 AO. Dennoch werde es eine gesetzliche Klarstellung prüfen.

Zur verzögerten Belegausgabe bei EU-Taxametern und Wegstreckenzählern weist das BMF darauf hin, dass diese seitens des damaligen Bundesministeriums für Wirtschaft zur Bedingung gemacht worden sei. Ohne diese Regelung hätte es kein Einvernehmen gegeben, die KassenSichV um eine Sicherungspflicht für diese Geräte zu ergänzen.

Im Austausch mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz werde das BMF prüfen, ob die Regelung so ausgestaltet werden könne, dass diese der Intention des Gesetzes besser entspreche.

6.7.2 Bewertung

Wir erkennen an, dass das BMF Änderungen der (gesetzlichen) Regelungen anstrebt. Dieses Ziel sollte zeitnah in einem der laufenden Steuergesetzgebungsverfahren verfolgt werden. Anderenfalls sind die durch Verwaltungsregelungen begründeten ungerechtfertigten Ausnahmen unverzüglich aufzuheben, um eine fortgesetzte Gefährdung einer gleichheitsgerechten und gesetzmäßigen Besteuerung zu vermeiden.

7 Abschluss der Prüfung

Wir schließen die Prüfung mit unseren ergänzenden Hinweisen ab. Wir behalten uns vor, den Gegenstand der Prüfung mit einer Berichterstattung an das Parlament weiter zu verfolgen.

Korn

Dr. Dingendorf

Flöer

Beglaubigt: F. Kumlu, TB'e

Wegen elektronischer Bearbeitung ohne Unterschrift und Dienstsiegelabdruck.