



Abschließende Mitteilung

an das Bundesministerium der Finanzen

über die Prüfung

Verfahren, Möglichkeiten und Wirksamkeit der Kassen-Nachschau nach § 146b 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/VIII 4 - 2020 - 0323

4. Oktober 2023

Die Mitteilung des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|-------|---|----|
| 0 | Zusammenfassung | 6 |
| 1 | Anlass, Gegenstand und Umfang der Prüfung | 10 |
| 2 | Rechtslage | 11 |
| 2.1 | Kassen-Nachschau | 11 |
| 2.2 | Mitteilungspflicht für elektronische Kassensysteme | 12 |
| 3 | Sachlage: Ausmaß des Kassenbetrugs | 12 |
| 4 | Feststellungen | 14 |
| 4.1 | Auswertung der Länderabfrage | 14 |
| 4.1.1 | Kassen-Nachschau schleppend und uneinheitlich eingeführt | 14 |
| 4.1.2 | Anzahl durchgeführter Kassen-Nachschauen deutlich hinter Erwartungen des Gesetzgebers | 15 |
| 4.1.3 | Anschreibungen zur Kassen-Nachschau wenig aussagekräftig | 16 |
| 4.1.4 | Einzelne Kassensysteme ungeprüft | 16 |
| 4.1.5 | Ausgestaltung und Durchführung der Kassen-Nachschau uneinheitlich | 17 |
| 4.1.6 | Rechtsunsicherheiten beim Datenzugriff | 17 |
| 4.1.7 | Personaleinsatz und -bedarf übersteigen Annahmen des Gesetzgebers | 18 |
| 4.1.8 | Erste Bewertung der Kassen-Nachschau durch die Länder positiv | 19 |
| 4.2 | Erhebungen im Bundesministerium der Finanzen | 19 |
| 4.2.1 | Eröffnungs- und Informationsgespräch | 19 |
| 4.2.2 | Akteneinsicht | 21 |
| 4.3 | Informationsgespräch bei einem Landesamt für Steuern | 21 |
| 4.3.1 | Dichte und Turnus branchenbezogener Kassen-Nachschauen | 21 |
| 4.3.2 | Personalbedarf und Zeitaufwand von der Art der Kassen-Nachschau abhängig | 22 |
| 4.3.3 | Sanktionierung von Verstößen unvollständig | 22 |
| 4.3.4 | Rechtsunsicherer Datenzugriff | 23 |
| 4.4 | Informationsgespräch bei einem Finanzamt | 23 |

| | | |
|-------|--|----|
| 4.4.1 | Dichte, Personalbedarf und Anzahl der Kassen-Nachschauen | 23 |
| 4.4.2 | Durchführung der Kassen-Nachschau sowie Zeitaufwand | 23 |
| 4.4.3 | Datenzugriff und -aufbereitung aufwendig und zeitintensiv | 24 |
| 4.4.4 | Mitteilungspflichtpflicht für elektronische Kassensysteme fehlt | 24 |
| 5 | Würdigung und Empfehlungen | 25 |
| 5.1 | Generalpräventive Wirkung der Kassen-Nachschau stärken | 25 |
| 5.2 | Ausgestaltung der Kassen-Nachschau bundesweit vereinheitlichen | 26 |
| 5.3 | Datenzugriffsrechte erweitern | 26 |
| 5.4 | Versäumte Umsetzung der Mitteilungspflicht unverzüglich nachholen und Bebußung einführen | 27 |
| 5.5 | Grundlagen für eine aussagekräftige Evaluation schaffen | 28 |
| 5.6 | Zusammenfassende Betrachtung | 28 |
| 6 | Stellungnahme des BMF und abschließende Bewertung | 29 |
| 6.1 | Generalpräventive Wirkung der Kassen-Nachschau stärken | 29 |
| 6.1.1 | Stellungnahme | 29 |
| 6.1.2 | Bewertung | 29 |
| 6.2 | Ausgestaltung der Kassen-Nachschau bundesweit vereinheitlichen | 30 |
| 6.2.1 | Stellungnahme | 30 |
| 6.2.2 | Bewertung | 30 |
| 6.3 | Datenzugriffsrechte erweitern | 31 |
| 6.3.1 | Stellungnahme | 31 |
| 6.3.2 | Bewertung | 31 |
| 6.4 | Versäumte Umsetzung der Mitteilungspflicht unverzüglich nachholen und Bebußung einführen | 31 |
| 6.4.1 | Stellungnahme | 31 |
| 6.4.2 | Bewertung | 32 |
| 6.5 | Grundlagen für eine aussagekräftige Evaluation schaffen | 32 |

| | | |
|-------|-----------------------|----|
| 6.5.1 | Stellungnahme | 32 |
| 6.5.2 | Bewertung | 32 |
| 7 | Abschluss der Prüfung | 33 |

Abkürzungsverzeichnis

A

AEAO *Anwendungserlass zur Abgabenordnung*
AO *Abgabenordnung*

B

BFH *Bundesfinanzhof*
BGBl. *Bundesgesetzblatt*
BMF *Bundesministerium der Finanzen*
BStBl. *Bundessteuerblatt*

C

ca. *circa*

D

DStR *Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)*
DStRE *Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst*

E

EGAO *Einführungsgesetz zur Abgabenordnung*

F

f. *folgende*

K

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

M

Mio. *Millionen*
Mrd. *Milliarden*

O

OECD *Organization for Economic Co-operation and Development*

R

RL Bp *Referatsleiter Betriebsprüfung des Bundes und der Länder*

S

S. *Seite*

T

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

U

u. a. *unter anderem*

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 eingesetzte Kassen ein. Daneben sieht das Kassengesetz 2016 weitere Maßnahmen vor, wie die Verpflichtung zur Ausgabe von Belegen sowie die Sanktionierung bei Verstößen gegen bestimmte Neuregelungen.

In diesem Teil der Prüfung befasste sich der Bundesrechnungshof mit der Kassen-Nachschau sowie der Mitteilungspflicht für Kassensysteme. Zu diesem Zweck befragte er die Finanzverwaltungen der Länder im schriftlichen Verfahren und führte Erhebungen beim Bundesministerium der Finanzen (BMF) sowie bei Finanzbehörden von zwei Ländern durch (Tz.1). Unter Berücksichtigung der Stellungnahme des BMF stellt der Bundesrechnungshof abschließend folgendes Prüfungsergebnis fest:

0.1 Von der Finanzbehörde betraute Amtsträger sind seit dem Jahr 2018 berechtigt, Kassenaufzeichnungen unangekündigt und außerhalb einer Außenprüfung in Form einer sogenannten Kassen-Nachschau zu prüfen. Kassen-Nachschauen sind bei allen Arten von Kassen möglich. Geben die getroffenen Feststellungen hierzu Anlass, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer steuerlichen Außenprüfung übergegangen werden (Tz. 2.1).

Grundsätzlich sind ab dem Jahr 2020 Steuerpflichtige, die ein elektronisches Aufzeichnungssystem nutzen, nach der Abgabenordnung (AO) verpflichtet, dies dem Finanzamt nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck mitzuteilen (Tz. 2.2).

0.2 Das Ausmaß des Kassenbetrugs und die Höhe der dadurch bedingten Steuerausfälle sind erheblich. So gingen einzelne Finanzministerien oder 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. Eine Reihe weiterer bedeutender Einzelfälle ist durch die Rechtsprechung bekannt. Auch der Bundesfinanzhof (BFH) hat auf die bestehenden Vollzugsprobleme hingewiesen (Tz. 3).

0.3 Der Gesetzgeber formulierte das Ziel, jährlich 2,4 % aller Betriebe einer Kassen-Nachschau zu unterziehen. Dies entspricht einem Prüfungsintervall von 42 Jahren. Mit Beginn des Jahres 2018 führten zunächst lediglich fünf Länder Kassen-Nachschauen durch. Erst im Mai 2020 setzte auch das letzte Land dieses Kontrollinstrument ein. Die Länder verfehlten das vom Gesetzgeber formulierte Ziel deutlich. Die Quote der Zielerreichung lag lediglich bei ca. 4 %. Einzelne Kassensysteme blieben gänzlich ungeprüft (Tzn. 4.1.1, 4.1.2, 4.1.4).

- 0.4 Nach dem Willen des Gesetzgebers soll vier Jahre nach Inkrafttreten des Kassengesetzes eine Evaluierung stattfinden. Die hierzu geführten statistischen Anschreibungen beschränkten sich bis zum Ende des Jahres 2022 auf die Anzahl der im jeweiligen Jahr durchgeführten Nachschauen und sind wenig aussagekräftig (Tz. 4.1.3).
- 0.5 Die Prüfungsdichte sowie die Art und Weise der durchgeführten Kassen-Nachschauen unterschieden sich sowohl zwischen den Ländern als auch innerhalb einzelner Länder deutlich voneinander. Einheitliche Vorgaben hierzu fehlten. Einige Länder verzichteten in einzelnen Jahren gänzlich auf das Kontrollinstrument oder führten allenfalls einige wenige Nachschauen durch. Ebenso nutzten die Länder die Möglichkeiten der verdeckten Inaugenscheinnahme oder des Übergangs zu einer Außenprüfung unterschiedlich (Tzn. 4.1.5, 4.4.1, 5.1).
- 0.6 Nicht bei allen Kassen und kassenähnlichen Systemen ist aus rechtlichen Gründen eine Datenübermittlung bei einer Kassen-Nachschau möglich. Voraussetzung ist, dass diese Systeme über eine einheitliche digitale Schnittstelle verfügen. Ist diese nicht vorhanden, ist die Kassen-Nachschau in eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung überzuleiten (Tzn. 4.1.6, 4.3.4). Hinzu treten tatsächliche Probleme, weil verbindliche technische Vorgaben für einen operablen Datenexport fehlen (Tz. 4.4.3). Aus diesen Gründen unterliegen kassenähnliche Systeme nahezu nie einer unangekündigten Kassen-Nachschau (Tz. 4.1.4).
- 0.7 Kassen-Nachschauen nahmen wesentlich mehr Zeit in Anspruch als die vom Gesetzgeber angenommenen 30 Minuten. Allein die Nachschauen vor Ort dauerten zwischen 90 und 190 Minuten. Einschließlich der Zeiten für Vor- und Nacharbeiten nahm eine Kassen-Nachschau etwa 1,4 Arbeitstage in Anspruch. Dies führte zu zusätzlicher Personalbindung (Tz. 4.1.7, 4.3.2, 4.4.1).
- 0.8 Entgegen der vom BMF vertretenen Auffassung betrachten die Länder den Sanktionsapparat zur Vermeidung von Betrug in der Bargeldbranche als unvollständig. So fehlt aus deren Sicht die Möglichkeit, Verstöße gegen die Belegausgabe- sowie die Mitteilungspflicht für Kassen zu sanktionieren. Beide Pflichten sind jedoch insbesondere Voraussetzung, um eine gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen (Tzn. 4.3.3, 4.4.4).
- 0.9 Das BMF hat bislang die seit dem Jahr 2020 bestehende Mitteilungspflicht für Kassen auf unbestimmte Zeit ausgesetzt. Dies soll solange gelten, bis eine elektronische Übermittlungsmöglichkeit an die Finanzverwaltung geschaffen worden ist (Tz. 2.2). Das Kassengesetz 2016 hingegen sieht die Mitteilung auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck vor. Die Mitteilung selbst ist eine Voraussetzung für die risikoorientierte Auswahl sowie effiziente und effektive Durchführung einer Kassen-Nachschau oder steuerlichen Außenprüfung (Tz. 4.4.4). Einige Länder machen hiervon die Vertiefung ihrer Kassen-Nachschauen abhängig (Tz. 4.1.5).

0.10 Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes besteht die Gefährdungslage für den gleichmäßigen Steuervollzug und die gleichen Marktverhältnisse weiterhin fort (Tz. 4.2.1). Um eine generalpräventive Wirkung der Kassen-Nachschau sowie einen einheitlichen Gesetzesvollzug zu erreichen empfahl der Bundesrechnungshof

- eine deutlich höhere Kontrolldichte anzustreben und die Anzahl der Kassen-Nachschau bundesweit zu steigern sowie daneben auf eine Erhöhung der Anzahl mit der Kassen-Nachschau betrauter Amtsträger hinzuwirken;
- auf eine bundeseinheitliche Ausgestaltung und Tiefe der Kassen-Nachschau hinzuwirken und hierzu Vollzugsziele zu vereinbaren;
- eine verfahrensrechtlich und technisch weitergehende Unterstützung beim Datenzugriff;
- alle Säulen des im Kassengesetz 2016 vorgesehenen Gesamtverfahrens vollständig und unverzüglich umzusetzen. Dies gilt im Hinblick auf die Kassen-Nachschau insbesondere für die bislang ausstehende Umsetzung der Mitteilungspflicht nach § 146a Absatz 4 AO;
- den Sanktionsapparat des Kassengesetzes 2016 zu ergänzen und jede Pflichtverletzung zu sanktionieren, die das Steueraufkommen gefährdet oder den Erfolg einer schnellen und reibungslosen Kassen-Nachschau beeinträchtigt sowie
- zur Vorbereitung der Evaluierung des Kassengesetzes ein aussagekräftiges Berichtswesen zu schaffen.

0.11 Das BMF hat mit Schreiben vom 9. Juni 2023 Stellung genommen (Tz. 6).

Es verweist hinsichtlich der geringen Nachschau-Quote auf die durch die Corona-Pandemie verzerrten Zahlen und hält eine Berechnung von Turnuszahlen zum jetzigen Zeitpunkt und losgelöst von anderen Außenprüfungen für schwer nachvollziehbar.

Im Rahmen der Evaluierung des Kassengesetzes seien Zielvereinbarungen mit den Ländern beabsichtigt, um der unterschiedlichen Intensität sowohl hinsichtlich der Quantität als auch der Qualität entgegen zu wirken. Aufgrund vorgegebener Prozesse könne dies erst für den Zeitraum 2025 bis 2028 erfolgen.

Das BMF hält einen ausreichenden Datenzugriff für die Nachschau für gewährleistet. Dieser sei nicht auf die einheitliche Schnittstelle der Finanzverwaltung beschränkt. Vielmehr könne auch eine Einsichtnahme in das System oder eine Datenüberlassung verlangt werden. Die unterschiedlichen Datenformate der digitalen Schnittstelle und der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (tSe) seien wegen der unterschiedlichen Aufgaben der jeweiligen Daten gewollt. Es sei Aufgabe der Länder, für eine Software zu sorgen, die eine Prüfung beider Datensätze ermögliche. Hierfür habe man sich bereits überobligatorisch eingesetzt.

Bei der bislang ausgesetzten Mitteilungspflicht handele es sich um eine nach § 148 AO zulässige Bewilligung von Erleichterungen. Papiervordrucke seien aufwendig, zeitintensiv und fehleranfällig. Die mitzuteilenden Angaben seien für eine bessere

Fallauswahl im Vorfeld der Kassen-Nachschauen nicht erforderlich. Eine elektronische Übertragung sei zum dritten Quartal 2024 vorgesehen.

Die Empfehlung zu einem aussagekräftigen Berichtswesen zur Evaluierung des Kassengesetzes sei umgesetzt. Hierzu seien mit den Ländern abgestimmte Kennzahlen erarbeitet worden. Entsprechende Erhebungen führten die Länder seit Anfang des Jahres 2023 durch.

- 0.12 Der Bundesrechnungshof verweist zur Nachschau-Quote auf die Absicht des Gesetzgebers, mit der Kassen-Nachschau ein weiteres Instrument zur Ergänzung der anderen Außenprüfungen einzuführen. Er weist darauf hin, dass die generalpräventive Wirkung der Außenprüfung durch deren rückläufigen Einsatz abgenommen hat. Gleichzeitig wurde das vom Gesetzgeber zu Grunde gelegte quantitative Ziel der Kassen-Nachschau um über 95 % verfehlt. Damit nahm insgesamt die generalpräventive Wirkung der steuerlichen Außenprüfung ab, ohne dass eine nennenswerte Ergänzung derselben durch die Kassen-Nachschauen erreicht wurde. Zudem hält der Bundesrechnungshof weder die Anzahl der derzeit durchgeführten Nachschauen noch die angestrebte Nachschau-Quote für geeignet, die vom Gesetzgeber formulierten Ziele zu erreichen. Er hält an seiner Empfehlung fest, die Vollzugsstrategie der Kassen-Nachschau zu überdenken und eine höhere Kontrolldichte anzustreben.

Der Bundesrechnungshof begrüßt die Absicht des BMF, Art und Umfang der Kassen-Nachschauen mittels Zielvereinbarungen mit den Ländern zu vereinheitlichen. Er hält hierzu an seiner Empfehlung fest, dies durch ein BMF-Schreiben oder die Anpassung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) zu flankieren.

Den Abstimmungsbedarf zum Datenzugriff zwischen dem BMF und den Ländern nimmt der Bundesrechnungshof zur Kenntnis. Er empfiehlt, in diesem Punkt ein gemeinsames verfahrensrechtliches Verständnis zu schaffen.

Der Bundesrechnungshof hält im Gegensatz zum BMF durch die Aussetzung der Mitteilungspflicht das Besteuerungsverfahren für beeinträchtigt. Die vom BMF angeführte Rechtsgrundlage hält er nicht für einschlägig. Die Aussetzung der Mitteilungspflicht widerspricht dem eindeutigen Gesetzesbefehl und ist aufzuheben. Alternativ käme eine Anpassung des geltenden Rechts in Betracht. Auch sollten Lücken im Sanktionsapparat geschlossen werden.

Die Erweiterung des Berichtswesens zu Evaluationszwecken nimmt der Bundesrechnungshof zur Kenntnis.

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 Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016¹ (Kassengesetz 2016) 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 Vermeidung des Steuerbetrugs vor. Im Einzelnen handelt es sich hierbei um die Einführung

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

Bei der Kassen-Nachschau handelt es sich um ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen sowie der ordnungsgemäßen Übernahme der Kassenaufzeichnungen in die Buchführung³ (Tz. 2.1). Dies gilt unabhängig davon, ob die Kassenaufzeichnungen manuell als sogenannte offene Ladenkasse oder mittels eines elektronischen Aufzeichnungssystems geführt werden. Betraute Amtsträger können seit dem 1. Januar 2018 Kassen-Nachschauen in Geschäftsräumen der Steuerpflichtigen unangekündigt durchführen.⁴ Ab dem Jahr 2020 müssen Betriebe ihre elektronischen Kassensysteme sowie eine spätere Außerbetriebnahme dem zuständigen Finanzamt mitteilen.

In diesem Teil der Prüfung befassten wir uns mit der Kassen-Nachschau sowie der Mitteilungspflicht für Kassensysteme. Insbesondere gingen wir der Frage nach, ob und in welchem Umfang sowie mit welchem Erfolg die Finanzverwaltungen der Länder das neue Instrument der Steuerkontrolle nutzen.

Zu diesem Zweck baten wir die Finanzverwaltungen der Länder zum Juni 2020 um die Beantwortung eines Fragenkatalogs (Tz. 4.1). Daneben führten wir im Februar 2021 ein Eröffnungsgespräch mit Vertretern des Fachreferats des BMF und sahen die dortigen Fachakten ein (Tz. 4.2). Im November 2021 informierten wir uns bei einem Landesamt für Steuern vor Ort (Tz. 4.3). Ein weiteres Informationsgespräch bei einem Finanzamt eines Landes mit Vertretern der dortigen Betriebsprüfungsstelle sowie Ansprechpartnern für den Datenzugriff führten wir im Dezember 2022 (Tz. 4.4).

¹ BGBl. I 2016, S. 3152 ff.

² Bundesratsdrucksache 407/16, S. 1.

³ Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 146b Nummer 1.

⁴ § 30 Absatz 2 Satz 1 Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (EGAO).

Unsere vorläufigen Feststellungen übersandten wir dem BMF mit Prüfungsmitteilung vom 12. Mai 2023. Die Stellungnahme des BMF vom 9. Juni 2023 haben wir in dieser Abschließenden Prüfungsmitteilung berücksichtigt.

2 Rechtslage

2.1 Kassen-Nachschau

Die von der Finanzbehörde betrauten Amtsträger können zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können (Kassen-Nachschau, § 146b Absatz 1 Satz 1 AO). Die Kassen-Nachschau darf nicht nur unangekündigt, sondern unabhängig von einer Außenprüfung erfolgen.

Dabei haben die Steuerpflichtigen auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen über die der Kassen-Nachschau unterliegenden Sachverhalte und Zeiträume vorzulegen und Auskünfte zu erteilen. Liegen die Aufzeichnungen oder Bücher in elektronischer Form vor, sind die Amtsträger auf Kosten der Steuerpflichtigen berechtigt,

- diese einzusehen,
- die Übermittlung von Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle zu verlangen⁵
- oder zu verlangen, dass Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden (§ 146b Absatz 2 AO).

Geben die bei der Kassen-Nachschau getroffenen Feststellungen hierzu Anlass, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer steuerlichen Außenprüfung übergegangen werden. Darauf ist schriftlich hinzuweisen (§ 146b Absatz 3 AO).

Der Kassen-Nachschau unterliegen u. a.

- elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen,
- App-Systeme,
- Waagen mit Registrierkassenfunktion,
- Taxameter oder Wegstreckenzähler,

⁵ Eine Datenübermittlung über die einheitliche Schnittstelle oder eine entsprechende Überlassung auf einem maschinell auswertbaren Datenträger kann erst ab dem 1. Januar 2020 verlangt werden, § 30 Absatz 2 Satz 1 EGAO.

- Geld- und Warenspielgeräte,
- Vertrauenskassen und
- offene Ladenkassen.⁶

2.2 Mitteilungspflicht für elektronische Kassensysteme

Steuerpflichtige, die ein elektronisches Aufzeichnungssystem nutzen, unterliegen seit dem 1. Januar 2020 einer Mitteilungspflicht (§ 146a Absatz 4 AO, § 30 Absatz 1 EGAO). Die Mitteilung ist auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck an das zuständige Finanzamt zu richten. Sie ist innerhalb eines Monats nach Anschaffung des Kassensystems zu erstatten. Zuletzt gab das BMF mit Schreiben vom 18. August 2020 eine Nichtbeanstandungsregelung bekannt. Hiernach ist von der Mitteilung nach § 146a Absatz 4 AO bis zum Einsatz einer elektronischen Übermittlungsmöglichkeit abzusehen. Dies gilt so lange, bis eine elektronische Möglichkeit zur Übermittlung der Daten von der Finanzverwaltung bereitgestellt und diese Übermittlungsmöglichkeit im Bundessteuerblatt I offiziell bekannt gegeben wird.

Die Umsetzung des Mitteilungsverfahrens obliegt dem Verwaltungsvorhaben KONSENS. Eine erste Umsetzung war für September 2023 vorgesehen.

3 Sachlage: Ausmaß des Kassenbetrugs

Die Höhe der jährlichen Steuerausfälle in der Barzahlungsbranche ist nicht exakt bestimmbar. Sie ist jedoch erheblich. So gingen das Finanzministerium Nordrhein-Westfalens⁷ und die Landesregierung Rheinland-Pfalz⁸ davon aus, dass durch Manipulationen von Kassensystemen Steuern von bis zu 10 Mrd. Euro jährlich hinterzogen werden. Andere Quellen beziffern den Schaden durch Nichterfassung, Manipulation und Löschen von Bargeldeinnahmen auf jährlich bis zu 30⁹ bzw. 70 Mrd. Euro¹⁰. Dieses finanzielle Ausmaß überträfe jährlich bei Weitem den Schaden durch den aufgedeckten Betrug der Cum-Ex und Cum-Cum-Fälle in Höhe von 12 Mrd. Euro.¹¹

⁶ Siehe Nummer 1 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEO) zu § 146b. Als offene Ladenkasse gelten eine summarische, retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen sowie manuelle Einzelaufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel, Nummer 2.1.4 AEO zu § 146.

⁷ 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>.

⁸ Landesregierung Rheinland-Pfalz vom 12. Februar 2015, Steuerhinterziehung – Betrug bekämpfen, <https://www.rlp.de/de/pressemitteilungen/einzelansicht/news/News/detail/betrug-bekaempfen/>.

⁹ Siehe „So prellen Wirte den Staat um Hunderte Millionen“, SpiegelOnline vom 15. März 2019.

¹⁰ Unter Berücksichtigung von Sozialabgaben, Umsatz- und Lohnsteuern, siehe „Einfach Wasser drüber kippen“, Süddeutsche Zeitung vom 28. November 2019.

¹¹ Siehe „Der täglich geduldete Steuerskandal“, WirtschaftsWoche vom 13. Dezember 2019.

Neben diesen Schätzungen sind aus der Rechtsprechung folgende Fälle bekannt:

- Ein Betreiber einer Eisdiele verkürzte durch Einsatz einer Manipulationssoftware in den Jahren 2003 bis 2011 bestandskräftig festgesetzte Einkommen- und Umsatzsteuern einschließlich Nebenabgaben in Höhe von rund 2,69 Mio. Euro.¹²
- Das Landgericht Oldenburg verurteilte die Anbieter eines Kassensystems wegen gewerbsmäßiger Beihilfe zur Steuerhinterziehung und Fälschung technischer Aufzeichnungen. Allein in diesen acht Fällen gelang es den betroffenen Restaurantbetreibern, mittels der gelieferten Kassensysteme in den Jahren 2012 bis 2018 rund 6 Mio. Euro Ertrag- und Umsatzsteuern zu hinterziehen.¹³
- Ein Ehepaar betrieb ein Chinarestaurant und löschte mit Hilfe eines manipulationsfähigen Kassensystems regelmäßig zwei Drittel der Umsätze aus den elektronischen Aufzeichnungen. Das Landgericht Oldenburg bemaß die verkürzten Steuern für die Jahre 2014 bis 2016 mit gut 2,67 Mio. Euro Steuern. Es verhängte Freiheitsstrafen von bis zu 3 Jahren und 9 Monaten.¹⁴

Laut einem Bericht der WirtschaftsWoche lagen die in den Jahren 2017 und 2018 festgestellte Betrugsquoten in der Berliner Gastronomie bei 80 %, im Taxigewerbe bei 50 % und in Spielhallen bei 66 %.¹⁵ Ein Landesrechnungshof ging in seinem Jahresbericht 2021 auf den Fall eines Taxi-Unternehmers ein, der zwischen 66 % und 93 % seiner Gewinne nicht erklärt hatte.¹⁶ Derselbe Rechnungshof hatte zuvor bereits bemerkt, dass sich nur mit einer qualitativ guten, effektiven Außenprüfung von Bareinnahmen in bargeldintensiven Risikobranchen eine bessere Präventivwirkung erreichen lässt. Dies sei angesichts der geringen Prüfungsdichte bei kleineren Betrieben notwendig. Der Rechnungshof empfahl im Jahr 2019, das Instrument der Kassen-Nachschau im Vorfeld einer Außenprüfung häufiger zu nutzen. Denn nach Auskunft der steuerlichen Außenprüfer seien bei Kleinstbetrieben so gut wie immer Kassenmängel festzustellen.

Die umfangreichen Möglichkeiten zur Manipulation von Registrierkassen sind seit langem bekannt.¹⁷ Wir vertreten deshalb wiederholt die Auffassung, dass die Gleichmäßigkeit der Besteuerung bargeldintensiver Betriebe nicht sichergestellt ist. Mehrfach haben wir das BMF aufgefordert, geeignete Maßnahmen zu ergreifen. Unter anderem empfohlen wir die

¹² Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Beschluss vom 07. Januar 2015 - 5 V 2068/14, DStRE 2016, S. 40.

¹³ Siehe Pressemitteilung des Landgerichts Oldenburg 78/19 vom 28. November 2019; Urteil vom 28. November, Az. 2 Kls 2/19, juris.

¹⁴ Schäfer, Robert „Prozess gegen Osnabrücker Schummel-Gastronomen endet mit mehrjährigen Haftstrafen“ in: Neue Osnabrücker Zeitung vom 17. Juni 2022.

¹⁵ „Der tägliche, staatlich geduldete Steuerskandal“, WirtschaftsWoche vom 13. Dezember 2019.

¹⁶ Bayerischer Oberster Rechnungshof, Jahresbericht 2021, S. 155.

¹⁷ Siehe Bundestagsdrucksache 18/1968, S. 2; OECD-Bericht 2013 vom 18. Februar 2013: Umsatzverkürzung mittels elektronischer Kassensysteme: eine Bedrohung für die Staatseinnahmen, im Internet unter: <https://www.oecd.org/ctp/crime/electronic-sales-suppression-a-threat-to-tax-revenues.htm>; Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2003 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung, Bundestagsdrucksache 15/2020, Tz. 54; Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2006 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung, Bundestagsdrucksache 16/3200, Tz. 54.

Einführung einer unangekündigten Kassen-Nachschaus sowie verschärfter Sanktionen im Manipulations- oder Betrugsfall.

Nach Ansicht des BFH stellt die Kassen-Nachschaus ein Instrument zur wirksamen Kontrolle der Vollständigkeit der Ursprungsaufzeichnungen dar.¹⁸ Er erwartet, dass dieses Instrument auch bei bargeldintensiven Betrieben mit offener Ladenkasse zu einer deutlichen Erhöhung des Entdeckungsrisikos von Manipulationen führt. Der BFH weist auf die offensichtlich tatsächlich bestehenden Vollzugsprobleme in diesem Bereich 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.¹⁹ Damit ist nicht auszuschließen, dass die Rechtsprechung die Frage nach einem strukturellen Vollzugsdefizit bei Gelegenheit wieder aufgreift.²⁰

4 Feststellungen

4.1 Auswertung der Länderabfrage

Wir baten die obersten Finanzbehörden der Länder, unsere Fragen laut einem Erhebungsbogen zum Juni 2020 zu beantworten. Nach Auswertung der erhaltenen Antworten und unter Berücksichtigung ergänzender Unterlagen stellten wir das Folgende fest.

4.1.1 Kassen-Nachschaus schleppend und uneinheitlich eingeführt

Mit Beginn des Jahres 2018 führten zunächst nur fünf Länder das Institut der Kassen-Nachschaus ein. Weitere Länder folgten zunächst mit Pilotversuchen. Erst im Mai des Jahres 2020 versuchte auch das letzte Land, die Kassen-Nachschaus als flächendeckendes Kontrollinstrument einzusetzen.

In den Jahren 2020 und 2021 stellten zahlreiche Länder die Kassen-Nachschaus bereits wieder ein oder beschränkten sie. Dies war eine Reaktion auf die Corona-Pandemie. Diese Einschränkungen bestanden teilweise bis zur Mitte des Jahres 2022.

¹⁸ Vgl. BFH-Beschluss vom 12. Juli 2017 - X B 16/17, BFHE 257, S. 523, Rz. 87, BFH-Urteil vom 16. September 2021 - IV R 34/18, BStBl. II 2022, S. 101, Rz. 43.

¹⁹ BFH-Urteil vom 16. September 2021 - IV R 34/18, BStBl. II 2022, S. 101, Rz. 48.

²⁰ Lorenz: „Die Rolle der Rechtsprechung im deutschen Steuerrecht“, in: DStR 2022, S. 1881, 1888.

Ein Landesrechnungshof bemerkte im Jahr 2022, dass die Steuerverwaltung des Landes auch vier Jahre nach In-Kraft-Treten der Regelungen zur Kassen-Nachschaue nicht in der Lage sei, den damit verbundenen gesetzlichen Pflichten flächendeckend nachzukommen.²¹

4.1.2 Anzahl durchgeführter Kassen-Nachschau deutlich hinter Erwartungen des Gesetzgebers

Der Gesetzgeber formulierte die Annahme, jährlich 2,4 % der Betriebe einer Kassen-Nachschau zu unterziehen.²² Dies entspricht der durchschnittlichen Quote der Betriebsprüfungen über sämtliche Betriebe aller Größenklassen und einem Prüfungsintervall von etwa 42 Jahren. Eine interne Berechnung des BMF aus dem Jahr 2016 ging von bundesweit jährlich 130 000 Kassen-Nachschau bei insgesamt 1,3 Mio. betroffenen Unternehmen aus. Dies entspricht einer Nachschau-Quote von 10 % und somit der statistischen Eintrittswahrscheinlichkeit einer Kassen-Nachschau etwa alle 10 Jahre. In seiner Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 17. Oktober 2016 ging der Sachverständige der Oberfinanzdirektion Niedersachsen nach Abgleich vorhandener Betriebsdaten hingegen von 2,35 Mio. potenziell prüfungsbedürftiger Betriebe mit Bargeschäften aus.²³

Insgesamt entwickelte sich die Zahl der Kassen-Nachschau in den einzelnen Ländern höchst unterschiedlich. So führten die Länder in den Jahren 2018 bis 2021 zwischen null und 2 697 Kassen-Nachschau durch. Kam es im Jahr 2019 noch in drei Ländern zu über 1 000 Nachschau, konnte in den Jahren 2020 und 2021 nur noch ein Land diese Marke überschreiten. In diesem Land lag die Anzahl der Nachschau im Betrachtungszeitraum zwischen ca. 2 200 bis ca. 2 700 Fällen. Dagegen machten im Jahr 2018 zwei Länder von der Kassen-Nachschau noch keinen Gebrauch und zwei weitere Länder führten lediglich bis zu 10 Nachschau durch. Im Jahr 2021 führte ein Land keine Kassen-Nachschau mehr durch. Weitere sechs Länder führten jeweils weniger als 80 Kassen-Nachschau durch.

Die Anzahl der tatsächlich durchgeführten Kassen-Nachschau konnte in den Jahren 2018 bis 2021 das steuerliche Entdeckungsrisiko für den unehrlichen Steuerpflichtigen damit nicht spürbar erhöhen. Der vom Gesetzgeber angestrebte Turnus von 42 Jahren wurde deutlich verfehlt. Die Quote der Zielerreichung in den Jahren 2018 bis 2021 unterschritt im einfachen Durchschnitt die Zielgröße um etwa das 25-fache. Auch ein einheitlicher Steuervollzug war infolge dieser erheblichen Bandbreite nicht gegeben.

²¹ Jahresbericht 2022 des Thüringer Rechnungshofes, Teil C XI., S. 131 f.

²² Siehe Bundestagsdrucksache 18/9535, S. 16.

²³ Protokoll-Nummer 18/89, S. 103; im Internet unter:
https://www.google.com/url?sa=i&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=0CAIQw7AJahcKEwjQvsL_u8WBAXUAAAAAHQAAAAAQAg&url=https%3A%2F%2Fwww.bundes-tag.de%2Fresource%2Fblob%2F477742%2F2856f05a48dcbd72be73ad28c36b6fa3%2FProtokoll-data.pdf&psig=AOvVaw0zICYIQ9HpUODriqAzlnRd&ust=1695720721825157&opi=89978449

Tabelle 1

Quote der Zielerreichung bei der Anzahl der Kassen-Nachschau

| Jahr | Kassen-Nachschau | Zielgröße ^a | Zielerreichung <i>in %</i> |
|------|------------------|------------------------|-------------------------------|
| 2018 | 6 446 | 187 667 | 3,43 |
| 2019 | 11 741 | 187 667 | 6,26 |
| 2020 | 6 536 | 187 667 | 3,48 |
| 2021 | 7 471 | 187 667 | 3,98 |
| | | Durchschnitt | 4,29 |

Erläuterung: ^a = 2,4 % des Betriebsbestandes zum 1. Januar 2019.

Quelle: Bundesrechnungshof.

4.1.3 Anschreibungen zur Kassen-Nachschau wenig aussagekräftig

Das Kassengesetz 2016 soll vier Jahre nach seinem Inkrafttreten evaluiert werden. In die Evaluierung soll das Erreichen der Wirkungsziele ebenso einbezogen werden wie die Effizienz der Belegausgabepflicht.²⁴ Zu diesem Zweck führten die obersten Finanzbehörden der Länder seit dem Jahr 2019 statistische Anschreibungen gemäß den Beschlüssen der Referatsleiter Betriebsprüfung des Bundes und der Länder (RL Bp). Demgemäß meldeten die Länder für Zeiträume bis einschließlich des Jahres 2022 bis Ende Februar des dem Statistikjahr folgenden Jahres die Anzahl der jeweils im Statistikjahr durchgeführten Kassen-Nachschau.

4.1.4 Einzelne Kassensysteme ungeprüft

Einige Länder hielten neben der Anzahl durchgeführter Kassen-Nachschau weitere Angaben fest. Aus den Rückläufen zu unserem Fragebogen erfuhren wir, dass nach den Anschreibungen von sechs Ländern Kassen-Nachschau überwiegend bei elektronischen Kassen oder PC-Kassen sowie App-Kassen durchgeführt wurden. In etwa 14 bis 30 % der Fälle kontrollierten die Länder offene Ladenkassen. Die von der Rechtsprechung ebenfalls als Kassen klassifizierten Warenabgabe-, Dienstleistungs- und Geldspielautomaten wurden hingegen kaum oder nicht kontrolliert. Dies galt gleichermaßen für Waagen mit Kassenfunktion sowie Wegstreckenzähler oder Taxameter.

²⁴ Siehe Bundestagsdrucksache 18/10667, S. 20.

4.1.5 Ausgestaltung und Durchführung der Kassen-Nachschau uneinheitlich

Unabhängig der großen Bandbreite durchgeführter Kassen-Nachschauen gestalteten sich auch deren Form und Inhalt in den Ländern höchst unterschiedlich. So behielten sich manche Länder vor, zunächst nur eine sogenannte „Basis-Nachschau“ oder „Kassen-Nachschau light“ durchzuführen. Diese Ansätze umfassten regelmäßig allein die grundsätzliche Sachverhaltsermittlung vor Ort (Art und Anzahl sowie Nebeneinander der Kassen sowie das Vorgehen der Nutzenden) und deren Dokumentation. Die Überprüfung ausgegebener Belege sowie ein Datenzugriff samt Analyse sah diese Form der Kassen-Nachschau nicht vor. Eine weitergehende „Tiefen-Nachschau“ machten diese Länder von der Umsetzung aller Bestandteile des Kassengesetzes – u. a. von der Verifikationsmöglichkeit von Belegen sowie der Kassenmitteilungspflicht – abhängig.

Wieder andere Länder unterschieden eine verdeckte Kassen-Nachschau (Inaugenscheinnahme gemäß § 98 AO) von einer offenen Kassen-Nachschau, nachdem sich die Amtsträger ausgewiesen haben (§ 146b AO). Vereinzelt unterschieden die Länder weiter zwischen generalpräventiven Kassen-Nachschauen und kombinierten Kassen-Nachschauen mit dem Übergang zu einer Außenprüfung.

Alle Länder nutzten die Möglichkeit einer verdeckten Inaugenscheinnahme (§ 98 AO) vor einer Kassen-Nachschau. Der Umfang dieser Ermittlungen lag allerdings in einer großen Bandbreite von 20 bis 100 %. Ebenso auffällig zeigten sich die deutlich unterschiedlichen Fallzahlen, in denen die Finanzämter aufgrund einer Nachschau zu einer Außenprüfung übergingen. Während dies in einem Land im Jahr 2019 in 89 % aller Nachschauen der Fall war, betrug diese Quote in weiteren Ländern nur 20,42 bzw. 5,8 %. Weitere signifikante Unterschiede zeigten sich hinsichtlich des von einer Kassen-Nachschau erfassten Zeitraums. Dieser reichte nach den Angaben der Länder von fünf Tagen bis hin zu drei Jahren. Einige Länder gaben an, einen Zeitraum von drei Monaten zu erfassen.

4.1.6 Rechtsunsicherheiten beim Datenzugriff

Manche Länder sahen Schwierigkeiten hinsichtlich des rechtlich zulässigen Zugriffs auf vorhandene Daten. So sei lediglich die Einsichtnahme der Daten gemäß § 146b Absatz 2 Satz 2 Alternative 1 AO bei allen Kassen und kassenähnlichen Systemen möglich. Die Übermittlung der Daten oder deren Überlassung auf einem maschinell auswertbaren Datenträger (§ 146b Absatz 2 Satz 2 Alternativen 2 und 3 AO) hingegen sei nur nach Maßgabe der einheitlichen digitalen Schnittstelle zulässig. Über eine solche Schnittstelle verfügten jedoch nur die in § 1 Absatz 1 Satz Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) als elektronische Aufzeichnungssysteme genannten elektronischen oder computergestützten Kassensysteme oder Registrierkassen. Über die Fiktion des § 1 Absatz 1 Satz 2 KassenSichV seien

- Fahrscheinautomaten und Fahrscheindrucker,
- Kassen- und Parkscheinautomaten der Parkraumbewirtschaftung sowie Ladepunkte für Elektro- oder Hybridfahrzeuge,
- elektronische Buchhaltungsprogramme,
- Waren- und Dienstleistungsautomaten,
- Taxameter und Wegstreckenzähler,²⁵
- Geldautomaten sowie
- Geld- und Warenspielgeräte

von der Pflicht, über eine einheitliche digitale Schnittstelle zu verfügen, ausgenommen. Daher sei bei diesen kassenähnlichen Systemen für Zwecke des Datenzugriffs durch Übermittlung oder Überlassung zu einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung überzugehen.

4.1.7 Personaleinsatz und -bedarf übersteigen Annahmen des Gesetzgebers

Ausweislich der Rückmeldungen der Länder dauerte eine Kassen-Nachschau vor Ort zwischen 90 und 190 Minuten. Der Gesetzgeber hingegen ging von einer Dauer von 30 Minuten aus.²⁶ Durchschnittlich setzten die Länder für eine Kassen-Nachschau einschließlich der Arbeiten für Vor- und Nachbereitung einen Zeitraum von 1,34 Tagen an.

In diesem Zusammenhang wiesen einige Länder darauf hin, dass die mit der Kassen-Nachschau verbundene zusätzliche Personalbindung Auswirkungen auf die Quantität der Außenprüfungen habe. Dies gelte umso mehr, als die Kassen-Nachschauen regelmäßig durch zwei Amtsträger²⁷ durchgeführt würden. Die Länder hoben daher die Notwendigkeit hervor, dass ausreichend Personal für das neue Kontrollinstrument zur Verfügung gestellt werden müsse.

Auf Basis der im Jahr 2019 durchgeführten Kassen-Nachschauen ist davon auszugehen, dass die Kassen-Nachschauen pro Land und Jahr im einfachen Durchschnitt die Arbeitskraft von fünf Außenprüfern bindet. Soweit die Kassen-Nachschauen in 2er-Teams durchgeführt werden, ist dieser Wert zu verdoppeln. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Zahl der tatsächlich durchgeführten Kassen-Nachschauen bei weitem hinter der vom Gesetzgeber angestrebten Zielgröße zurückbleibt (s. Tz. 4.1.2).

²⁵ Ab dem 1. Januar 2024 gelten bestimmte Taxameter und Wegstreckenzähler als elektronische Aufzeichnungssysteme, § 1 Absatz 2 KassenSichV geändert durch Artikel 2 der Verordnung zur Änderung der Kassensicherungsverordnung vom 30. Juli 2021, BGBl. I 2021, S. 3295.

²⁶ Siehe Bundestagsdrucksache 18/9535, S. 16.

²⁷ Alle Länder betrauten Kassen-Fachprüfende der Außenprüfungsdienste als Amtsträger. Die Hälfte der Länder setzten zusätzlich Fachprüfende der Umsatzsteuer-Sonderprüfung ein. Zwei Länder betrauten Fachprüfende der Steuerfahndung. In einem Land wurden auch Mitarbeitende der Neuaufnahmestellen als Amtsträger betraut.

4.1.8 Erste Bewertung der Kassen-Nachschau durch die Länder positiv

Die Länder verwiesen auf die noch eingeschränkten Erfahrungen mit dem Institut der Kassen-Nachschau. Sie sahen die Kassen-Nachschau dennoch nahezu durchgängig als geeignetes und sachdienliches Kontrollinstrument zur besseren Sicherung einer gleichmäßigen Besteuerung an. Die Kassen-Nachschau steigere zum einen die Qualität nachfolgender Außenprüfungen und führe zu einer besseren Akzeptanz der Feststellungen durch die Steuerpflichtigen. Gerade wegen des Überraschungsmoments seien die gewonnenen Erkenntnisse erheblicher und lieferten ein authentisches Bild von der Kassenführung. So seien Kassen-Nachschauen geeignet, zeitnah Einnahmeverkürzungen festzustellen. Sie dienten auf diese Weise als sinnvolles Instrument der Prävention. Außerdem ermögliche die Kassen-Nachschau eine bessere Fallauswahl für eine Außenprüfung und könne deren Dauer verkürzen.

4.2 Erhebungen im Bundesministerium der Finanzen

4.2.1 Eröffnungs- und Informationsgespräch

Am 17. Februar 2021 führten wir ein Eröffnungs- und Informationsgespräch mit Vertretern des BMF per Videotelefonie. Erörtert wurden unter anderem die folgenden Themen.

Erwartungen des Bundesfinanzministeriums

Die Vertreter des BMF fassten die bereits im Gesetzgebungsverfahren geäußerten Wirkungsziele einer wirksamen Manipulationsbekämpfung zusammen. Das Bündel an Maßnahmen des Kassengesetzes 2016 solle insgesamt zu einem effizienten Steuervollzug beitragen. Künftig werde man davon ausgehen können, dass Manipulationen weitgehend unmöglich seien und ein Abgleich der Daten durch eine vorhandene digitale Schnittstelle vorgenommen werden könne. Allerdings seien Manipulationen durch die bloße Nichteingabe von Geschäftsvorfällen weiterhin denkbar.

Belegausgabepflicht

Anfängliche Widerstände gegen die Belegausgabepflicht seien inzwischen abgeebbt. Diese werde nunmehr akzeptiert. Die Belegausgabepflicht sei ein Mittel zur Kontrolle der tSE und biete darüber hinaus weitere Möglichkeiten, Steuerbetrug und -hinterziehung zu bekämpfen.

Mitteilung Kassensystem – fehlende elektronische Übermittlungsmöglichkeit

Zur Meldung der eingesetzten Kassen sehe das Gesetz zwar ein papierbasiertes Mitteilungsverfahren vor. Die Mitteilungspflicht sei jedoch suspendiert, bis ein elektronisches Verfahren zur Verfügung stehe. Nach damaliger Einschätzung erwartete das BMF die Bereitstellung des Verfahrens ab dem Jahr 2023. Sanktionen bei Verstößen gegen die Mitteilungspflicht seien nicht geplant. Für eine Bebußung mangle es an einem ausreichenden Unrechtsgehalt.

Anzahl der Kassen-Nachschauen

Die unangekündigte Kassen-Nachschau hielt das BMF für ein entscheidendes Instrument zur Verhinderung von Manipulationen. Das Einführungsjahr 2018 habe man als Erprobungsphase für dieses neue Kontrollinstrument angesehen. Für das Jahr 2019 hätten alle Länder erstmals die jeweils durchgeführten Kassen-Nachschauen gemeldet. Die Corona-Pandemie im Jahr 2020 habe den Vollzug der Kassen-Nachschau stark beeinflusst und beeinträchtigt. Deshalb seien die aktuellen Zahlen über die Häufigkeit der Kassen-Nachschauen wenig aussagekräftig. Für den für das Jahr 2025 geplanten Abschlussbericht zum Kassengesetz 2016 seien weitergehende Untersuchungen geplant.

Heterogene Ausgestaltung der Kassen-Nachschau

Die bereits im Rahmen der Fragebogenaktion festgestellte unterschiedliche Intensität sowohl hinsichtlich der Quantität als auch der Qualität sowie das damit einhergehende ungleiche Vollzugsniveau hielt das BMF für wenig begrüßenswert. Die seinerzeit erfolgten bloßen Meldungen der Anzahl von durchgeführten Nachschauen besäßen eine geringe Aussagekraft. Das BMF sei zum damaligen Zeitpunkt noch nicht „weiter eingestiegen“. Das BMF habe in Betracht gezogen, diesbezüglich Vollzugsziele mit den Ländern zu vereinbaren. Ebenso hielt es auch einheitlich anzuwendende Prüfkonzepte für geeignet, den Verwaltungsvollzug anzugleichen. Ein Auftrag hierzu sei von den RL Bp zu erteilen.

Datenzugriff bei der Kassen-Nachschau

Zu den von einigen Ländern geäußerten rechtlichen Bedenken hinsichtlich des Datenzugriffs bei nicht von der KassenSichV erfassten elektronischen Aufzeichnungssystemen (siehe Tz. 4.1.6) lägen dem BMF keine Kenntnisse vor. Nach Auffassung des BMF ermögliche § 146b Absatz 2 Satz 2 AO den umfassenden Zugriff auf sämtliche in elektronischer Form vorliegende Aufzeichnungen, auch auf kassenähnliche Systeme. Bei etwaigen Zweifelsfragen biete sich ggf. eine rechtliche Klarstellung an.

4.2.2 Akteneinsicht

Wir sahen die Akten zum Gesetzgebungsverfahren des Kassengesetzes 2016 ein. Das Kassengesetz 2016 hatte zum Ziel, im Sinn der steuerehrlichen Betriebe für gleiche Marktverhältnisse zu sorgen. Ziel der Länder war es insbesondere, eine schnelle, einheitliche Prüfbarkeit der in den Kassen gespeicherten Daten zu schaffen. Hierzu wurden die Mitteilungspflicht und die Kassen-Nachschau als entscheidende Maßnahmen angesehen, um das Entdeckungsrisiko für Steuerbetrug und Steuervermeidung zu erhöhen.

Bereits vor dem Gesetzgebungsverfahren hatten verschiedene Verbände eine Erhöhung der Kontrollen zur Abschreckung vor und als Maßnahme gegen Kassenmanipulation gefordert. Ebenso hatten die Steuerverwaltungen der Länder festgestellt, dass die Steuerhinterziehung bei Bargeschäften und die Manipulation von elektronischen Buchführungs- und Kassendaten ein nicht mehr beherrschbares Ausmaß angenommen haben. Entsprechend sahen sie einen dringenden Handlungsbedarf.

Eine Stellungnahme zum Gesetz führte aus, dass die Kassen-Nachschau nur dann einen generalpräventiven Sinn habe, wenn sie zeitnah erfolge und ihr tatsächliches Eintreten nicht absehbar sei. Sie müsse zu einem realen Entdeckungsrisiko führen, da ansonsten weiterhin eine Perpetuierung eines strukturellen Vollzugsdefizits zu befürchten sei. Hierzu müsse das wahrscheinliche Eintreffen einer Kassen-Nachschau weitaus häufiger zu erwarten sein als das einer Außenprüfung. Die vom Gesetzgeber vorgegebene Quote von 2,4 % der Betriebe sei zu niedrig bemessen. Mehrere Sachverständige trugen vor, dass deshalb bundesweit die Zahl der Außenprüfenden als betraute Amtsträger um mindestens 500 Prüfende zu erhöhen sei. Das BMF ging hingegen davon aus, dass die Kassen-Nachschau zu keinem Mehraufwand bei den Ländern führe. Da gleichzeitig die teilweise aufwändigen Kassenprüfungen im Bereich der Betriebsprüfungen entfielen, sei zu erwarten, dass dieser Mindestaufwand in einer vergleichbaren Größenordnung ausfallen werde.

4.3 Informationsgespräch bei einem Landesamt für Steuern

Am 2. und 3. November 2021 informierten wir uns über das Institut der Kassen-Nachschau in einem Gespräch mit Vertretern des Landesamtes für Steuern eines Flächenbundeslandes. Wir erörterten u. a. die folgenden Themen:

4.3.1 Dichte und Turnus branchenbezogener Kassen-Nachschauen

Die Vertreter des Landes führten aus, dass es keine bundeseinheitliche Auslegung gebe, welche Unternehmen zur Bargeldbranche zählten. Ausgehend vom landeseigenen Verständnis der Bargeldbranche sei von bundesweit etwa 2 Mio. bargeldintensiver Unternehmen auszugehen. Bezöge man hierauf die vom Gesetzgeber geforderte Kassen-Nachschau-Quote von 2,4 %, sei dies ausreichend.

Nach den Anschreibungen des Landes liege der Turnus bei den Kassen-Nachschauern branchenabhängig für die Jahre 2019 bis 2022 zwischen 6,4 und 151 Jahren.

Das Landesamt bestimmte mit Verfügung vom April 2020, dass die Anzahl der von der Außenprüfung in einem Kalenderjahr durchgeführten Kassen-Nachschauern 40 % der Anzahl der durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfungen nicht unterschreiten solle. Diese Grenze sei ab dem Kalenderjahr 2020 verbindlich einzuhalten. Daneben gab das Landesamt den Finanzämtern quartalsweise eine Mindestzahl durchzuführender Kassen-Nachschauern vor. Diese orientierte sich an der Zahl der Barzahlungsbetriebe im jeweiligen Finanzamtsbezirk. Mit Verfügung vom September 2020 teilte das Landesamt in diesem Zusammenhang mit, zunächst überwiegend Kassen-Nachschauern zur Kontrolle, ob die Kassen mit einer tSe ausgestattet sind sowie Begrüßungsnachschauern durchzuführen. Es sei davon auszugehen, dass diese Kassen-Nachschauern deutlich weniger Zeit in Anspruch nähmen als solche mit Datenauswertungen.

4.3.2 Personalbedarf und Zeitaufwand von der Art der Kassen-Nachschauern abhängig

Bei der Personalbedarfsberechnung sei ab dem Jahr 2020 eine Quote durchzuführender Nachschauern von 2 % berücksichtigt worden.²⁸ Nach den bisherigen Erfahrungen bedeuteten sieben Nachschauern eine ausgefallene Außenprüfung in der Gastrobranche.

Auf eine Anfrage des Statistischen Bundesamtes zur Ermittlung des Verwaltungs- und Erfüllungsaufwandes der Kassen-Nachschauern nahm das Landesamt Stellung zur Bearbeitungszeit. Hiernach gab das Landesamt die durchschnittliche Bearbeitungszeit seitens der Finanzverwaltung für die Durchführung einer Kassen-Nachschauern einschließlich der Zeiten für Vor- und Nachbereitung in den Jahren 2019 bis 2021 mit 1,1 bis 1,4 Arbeitstagen an. Dabei sei grundsätzlich von 1,4 Arbeitstagen auszugehen. Den im Jahr 2021 niedrigeren Wert von 1,1 Arbeitstagen führte das Landesamt auf die Corona-Pandemie zurück. In dieser Zeit wurden die Finanzämter gebeten, verstärkt die tSe-Umstellung zu kontrollieren. Maßgeblich beeinflusse die Form der Durchführung den Zeitaufwand einer Kassen-Nachschauern. So seien insbesondere in den Abendstunden, an Wochenenden oder bei besonderen Branchen zwei Amtsträger im Einsatz. Zudem führten Beobachtungen vor Ort sowie Testkäufe und deren Auswertung zu weiterem Zeitbedarf.

4.3.3 Sanktionierung von Verstößen unvollständig

Die Vertreter des Landesamtes kritisierten, dass Sanktionen für das Nichtbefolgen der Belegausgabe- und der Kassenmitteilungspflicht fehlten. Beide Pflichten dienten der Sachverhaltssicherung, der Fallauswahl bei der Außenprüfung sowie der ressourcenschonenden

²⁸ Bezogen auf die Betriebe, deren Wirtschaftszweig-Obergruppe zum Bereich Einzelhandel, Gastronomie, Spielhallen und sonstige Dienstleistungen gehören.

Abwicklung einer Kassen-Nachscha. Auch die anderen Länder befürworteten eine eigene Sanktionierung bei Verstößen gegen die Belegausgabepflicht. Diese sei ein wichtiger Baustein des Sicherungskonzepts und diene der Beweisproduktion. Die Einführung einer solchen Sanktionierung käme ab dem Jahr 2024 in Betracht, da es dann keine von den Regelungen des Kassengesetzes 2016 ausgenommenen Kassen mehr geben dürfe und Belege mit Sicherheitsmerkmal flächendeckend vorhanden seien.

4.3.4 Rechtsunsicherer Datenzugriff

Die Vertreter des Landes wiesen darauf hin, dass die Kassen-Nachscha nur den Datenzugriff über die digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme erlaube. Sei diese Schnittstelle nicht vorhanden, z. B. bei Spielgeräten in Spielhallen oder bei Taxibetrieben, sei zum Datenzugriff eine Überleitung in eine Umsatzsteuersonderprüfung nötig.

4.4 Informationsgespräch bei einem Finanzamt

Am 13. Dezember 2022 informierten wir uns im Gespräch mit Vertretern eines Finanzamts eines anderen Flächenbundeslandes über das Institut der Kassen-Nachscha sowie die Praxis des Datenzugriffs. Wir erörterten u. a. folgende Themen:

4.4.1 Dichte, Personalbedarf und Anzahl der Kassen-Nachschaen

Die landeseigene Oberfinanzdirektion mache keine Vorgaben hinsichtlich Anzahl, Art und Weise der durchzuführenden Kassen-Nachschaen. Eine Freistellung der Außenprüfer und Außenprüferinnen für diese Tätigkeit erfolge nicht. Insbesondere seien die Kassen-Nachschaen zusätzlich neben der Erfüllung der statistischen Vorgaben zur Außenprüfung durchzuführen. Entsprechend werde das Instrument der Kassen-Nachscha landesweit in den Finanzämtern höchst unterschiedlich genutzt. So gebe es auch Finanzämter, die keine Kassen-Nachschaen durchführten. Das Finanzamt habe bereits im Jahr 2016 bei der Umsatzsteuer-Nachscha vier Bedienstete im Bereich der Kassenprüfung eingesetzt. Seit dem Jahr 2018 bestehe die „SOKO²⁹ Kasse“ der Betriebsprüfung aus drei Teams mit je zwei Personen.

4.4.2 Durchführung der Kassen-Nachscha sowie Zeitaufwand

Die Kassen-Nachschaen seien regelmäßig außerhalb der üblichen Dienstzeiten durchgeführt worden und kurz bevor die ausgewählten Betriebe schlössen. Die unangekündigte Kassen-Nachscha sei konfrontativer als eine Außenprüfung.

²⁹ Sonderkommission als Abkürzung: Gruppe innerhalb einer Organisation.

Für die Kassen-Nachschau vor Ort seien ein bis zwei Stunden einzuplanen. Insbesondere sei dabei auch die Zeit für den Datenexport zu berücksichtigen. Zwar werde versucht, für einen Termin mehrere Nachschau vorzubereiten, um diese nacheinander durchzuführen. Vor- und Nachbereitung der Kassen-Nachschau nähmen je Nachschau dennoch pro Team ca. acht bis zehn Stunden in Anspruch. Testkäufe erhöhten den zeitlichen Aufwand zusätzlich. Insgesamt gehe die Kassen-Nachschau zu Lasten der Außenprüfungen. Das Finanzamt setze dennoch auf dieses Instrument, um Steuerfälle auf ihre Prüfungsbedürftigkeit hin zu untersuchen.

4.4.3 Datenzugriff und -aufbereitung aufwendig und zeitintensiv

Für eine Analyse der Kassendaten bei einer Kassen-Nachschau müsse sowohl die Kasse als elektronisches Aufzeichnungssystem wie auch die tSe mit den verschlüsselten Anwendungsdaten ausgelesen werden. Diese Prozesse dauerten wegen der leistungsschwachen Prozessoren der Kassensysteme jeweils mindestens 20 Minuten. Oftmals werde noch zusätzliche Software der Hersteller benötigt, um die Daten zu exportieren. Diese müsse dann zunächst erworben werden, oder der Kassennutzer müsse den Kassenaufsteller mit dem Export beauftragen. Beides verzögere die Datenanalyse bei einer Kassen-Nachschau um mehrere Tage und entwerfe das Überraschungsmoment.

Auch seien die Datenformate der Kassensysteme und der tSe oftmals unterschiedlich. Dies gestalte die Datenaufbereitung und -analyse aufwendig und schwierig. Beides dauere regelmäßig mehrere Tage. Somit erscheine eine gesetzliche „One-Button-Lösung“ erstrebenswert, die einen unverzüglich möglichen und einheitlichen Datenexport aus dem Kassensystem und der tSe bei einer Kassen-Nachschau fordere.

4.4.4 Mitteilungspflichtpflicht für elektronische Kassensysteme fehlt

Die gegenwärtig noch nicht umgesetzte Mitteilungspflicht verhindere eine risikoorientierte Fallauswahl für die Kassen-Nachschau und die Außenprüfung. Ferner sei das Entdeckungsrisiko für dem Finanzamt unbekanntes Zweitkassen mit einer sogenannten „Schwarz“-tSe erheblich gemindert.³⁰

Zwar könne zwischenzeitlich mit der Prüfsoftware AmadeusVerify geprüft werden, ob der Betrieb eine tSe einsetze und diese ordnungsgemäß arbeite. Wegen der noch nicht realisierten Mitteilungsverpflichtung nach § 146a Absatz 4 AO könne jedoch nicht abgeglichen werden, ob es sich bei der verwendeten tSe eventuell um die einer Schatten- oder Zweitkasse handle.

³⁰ Die „Schwarz“-tSe erzeugt insbesondere durch ihren Ausweis auf dem Beleg den Eindruck eines ordnungsgemäß und gesichert aufgezeichneten Geschäftsvorfalles. Tatsächlich wird der Geschäftsvorfall jedoch nicht in die offizielle Buchführung übernommen.

5 Würdigung und Empfehlungen

5.1 Generalpräventive Wirkung der Kassen-Nachschau stärken

Die Kassen-Nachschau soll das Entdeckungsrisiko des unehrlichen Steuerpflichtigen erhöhen und so zu einer Generalprävention beitragen.³¹ Die vom Gesetzgeber zu Grunde gelegte Nachschauquote von 2,4 % der Betriebe gewährleistet nicht, dieses Ziel zu erreichen. Dies gilt auch für die vom BMF in einer internen Rechnung verwendete Quote von 10 % (Tz. 4.1.2).

Dabei ist zu berücksichtigen, dass deutsche Unternehmen in ihrer Gesamtheit bis zu einer Insolvenz durchschnittlich acht bis zehn Jahre alt werden.³² Die Überlebensrate der Unternehmen, die im Jahr 2015 gegründet wurden, beträgt im Gastgewerbe in Deutschland nach fünf Jahren durchschnittlich 32 %. Die Überlebensrate in den Wirtschaftszweigen Kunst, Unterhaltung und Erholung beträgt sogar nur 27 %.³³ Ein Nachschauturnus von 42 Jahren kann deshalb ein beachtenswertes Entdeckungsrisiko nicht erzeugen. Hinzu tritt, dass die Länder bislang die vom Gesetzgeber zu Grunde gelegte Nachschaudichte deutlich verfehlen (Tz. 4.1.2). So beträgt der tatsächliche Nachschauturnus in einigen Zweigen der Bargeldbranche über 100 Jahre (Tz. 4.3.1). Eine zeitnahe sowie wesentliche Verbesserung der Zielerreichung ist nicht ohne Weiteres zu erwarten. Auch in Ländern, die Kassen-Nachschau durchführten, machten einzelne Finanzämter von diesem Instrument noch keinen Gebrauch (Tz. 4.4.1).

Wir empfehlen, die Vollzugstrategie der Kassen-Nachschau zu überdenken: Um eine generalpräventive Wirkung zu erreichen, muss die Anzahl der Kassen-Nachschau bundesweit deutlich steigen. Das Entdeckungsrisiko für unehrliche Steuerpflichtige muss in allen Ländern und jeweils landesweit vergleichbar sein. Nur so kann die Sichtbarkeit des neuen Kontrollinstruments verbessert und eine Verhaltensänderung der Steuerpflichtigen hin zu mehr Steuerehrlichkeit erreicht werden. Hierzu muss das BMF auch auf eine Erhöhung der Anzahl mit einer Kassen-Nachschau betrauter Amtsträger in den Ländern hinwirken (Tzn. 4.1.7, 4.3.2, 4.4.1).

³¹ Bundesratsdrucksache 407/16, S. 6.

³² Meldung des Wirtschaftskurier vom 17. September 2019, im Internet unter: <https://www.wirtschaftskurier.de/artikel/unternehmen-werden-im-schnitt-nur-9-jahre-alt.html>.

³³ Statistik des Instituts für Mittelstandsforschung in Bonn (IfM Bonn), im Internet unter: <https://www.ifm-bonn.org/statistiken/gruendungen-und-unternehmensschliessungen/ueberlebensrate-von-unternehmen>.

5.2 Ausgestaltung der Kassen-Nachschau bundesweit vereinheitlichen

Unsere Feststellungen zeigen die höchst unterschiedlichen Ausprägungen von Art und Umfang der durchgeführten Kassen-Nachschau im Vergleich der Länder und innerhalb einzelner Länder auf (Tzn. 4.1.1, 4.1.5, 4.3.1, 4.4.2). Dies äußert sich zum einen in unterschiedlichen Intensitäten der Kassen-Nachschau, die von einer verdeckten Inaugenscheinnahme (§ 98 AO) über eine Basis- bis hin zu einer Tiefen-Nachschau mit Unterschieden beim Datenzugriff und der Datenanalyse reichen. Zum anderen weichen die von einer Kassen-Nachschau erfassten Zeiträume mit einer Bandbreite von fünf Tagen bis drei Jahren erheblich voneinander ab. Ebenso differieren die Art der geprüften Kassen und kassenähnlichen Systeme sowie die Überleitungsquoten zu einer steuerlichen Außenprüfung.

Die unterschiedlichen Ausprägungen der Kassen-Nachschau gefährden den einheitlichen und gleichheitsgerechten Vollzug. Wir empfehlen dem BMF deshalb, auf eine bundeseinheitliche Ausgestaltung und Tiefe der Kassen-Nachschau hinzuwirken. Hierfür hielten wir u. a. die Vereinbarung von Vollzugszielen für geeignet.³⁴ Diese sollten von einer einheitlichen Auslegung der Regelung und der Ziele der Kassen-Nachschau durch ein BMF-Schreiben oder die Anpassung des AEAO flankiert werden.

5.3 Datenzugriffsrechte erweitern

Den Datenzugriff auf kassengleiche und kassenähnliche Systeme wie Waren- oder Dienstleistungsautomaten, Geld- oder Warenspielgeräte sowie elektronische Waagen mit Speicherefunktion hielten wir bei einer Kassen-Nachschau für nicht möglich, weil für diese Systeme keine einheitliche digitale Schnittstelle vorgesehen ist. In diesen Fällen sahen wir eine Überleitung von der Kassen-Nachschau zu einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung für notwendig an. In den tatsächlichen Problemen des Datenexports aus der Kasse und der tSe sahen wir ein weiteres Hemmnis für einen erfolgreichen Datenzugriff (Tz. 4.4.3).

Wir empfehlen, auch für die kassengleichen und kassenähnlichen Systeme eine gesetzliche Anforderung für die Einzeldatenspeicherung und ihren Export zu normieren. Eine entsprechende Regelung hielten wir für geeignet, für einen Großteil der Aufzeichnungssysteme die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen. Alternativ schlugen wir vor, die Möglichkeiten des Datenzugriffs bei den verschiedenen Arten der Nachschau anzugleichen oder zielgerecht zu verbreitern. Wir sprachen uns dafür aus, den Datenexport aus der Kasse und der tSE durch verbindliche technische Vorgaben operabel auszugestalten.

³⁴ So vom BMF bereits in Betracht gezogen, Tz. 4.2.1.

5.4 Versäumte Umsetzung der Mitteilungspflicht unverzüglich nachholen und Bebußung einführen

Die vorgesehene Kassenmitteilung nach § 146a Absatz 4 AO enthält eine Reihe von Informationen über die im Betrieb eingesetzten Kassen. Diese reichen von der Art der eingesetzten tSe über die Anzahl der elektronischen Aufzeichnungssysteme bis hin zum Datum der Inbetriebnahme oder der Außerbetriebnahme. Diese Informationen ermöglichen sowohl bei der Kassen-Nachschaue als auch bei einer steuerlichen Außenprüfung eine zielgerichtete Auswahl und Vorbereitung der Fälle.³⁵ Die Kassenmitteilung führt damit zu einer verbesserten Risiko einschätzung und zu einem verbesserten Ressourceneinsatz. Sie ist geeignet, eine Kassen-Nachschaue wie auch eine steuerliche Außenprüfung zu beschleunigen. Ebenso können die Außendienste durch den Abruf der Daten für einen Steuerpflichtigen sicherstellen, dass ihnen die Daten aller eingesetzten Kassen und tSe vorgelegt werden.

Dennoch hat das BMF mit Schreiben vom 6. November 2019³⁶ und vom 18. August 2020³⁷ die Mitteilungsverpflichtung bis zum Einsatz einer elektronischen Übermittlungsmöglichkeit ausgesetzt.

Wir sahen hierfür keine Rechtsgrundlage. Mit den BMF-Schreiben verstößt die Finanzverwaltung gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit: Untergesetzliche Normen und andere Maßnahmen der Verwaltung dürfen gesetzlichen Rechtsnormen nicht widersprechen.³⁸ § 146a Absatz 4 AO sieht ausdrücklich eine Mitteilungspflicht für elektronische Aufzeichnungssysteme nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ab dem 1. Januar 2020 vor.³⁹ Eine elektronische Mitteilung nach einem noch zu schaffenden amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübermittlung, wie sie die Finanzverwaltung realisieren möchte, ist hingegen nicht normiert. Im Ergebnis fehlt bislang eine wichtige Säule im Sicherheitskonzept des Kassengesetzes 2016 (Tzn. 2.2, 4.2.1, 4.3.3, 4.4.4). Dies gefährdet das Ziel, eine gleichmäßige Besteuerung der Bargeldbranche herzustellen.

Wir hielten es für geboten, unverzüglich das normierte papierbasierte Mitteilungsverfahren (ggf. übergangsweise) in Kraft zu setzen oder aber das Gesetz im Sinne des von der Finanzverwaltung angestrebten elektronischen Mitteilungsverfahrens anzupassen und dieses Verfahren umzusetzen.

Auch der Verstoß gegen die Mitteilungspflicht gefährdet die zutreffende und gleichheitsgerechte Besteuerung. Daher sprachen wir uns dafür aus, zugleich die Lücke im Sanktionsapparat des Kassengesetzes 2016 zu schließen. Wir empfehlen, § 379 AO entsprechend zu ergänzen.

³⁵ Bundestagsdrucksache 18/10667, S. 27.

³⁶ BStBl. I 2019, S. 1010.

³⁷ BStBl. I 2020, S. 656.

³⁸ BFH vom 28. November 2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, S. 393.

³⁹ Zugmaier/Nöcker/Mittelhammer, § 146a AO Rz. 46.

5.5 Grundlagen für eine aussagekräftige Evaluation schaffen

Ob die Wirkungsziele des Kassengesetzes 2016 erreicht werden konnten, soll ein Abschlussbericht zur Evaluierung im Jahr 2025 beurteilen.⁴⁰ Diesen erachtet auch der BFH für notwendig, um zu beurteilen, ob die mit dem Kassengesetz 2016 ergriffenen Maßnahmen zu einer Verbesserung des Vollzugs führen (Tz. 3). Dies setzt eine solide Datenbasis voraus.

Nach unseren Feststellungen melden die Länder für die Jahre 2019 bis 2022 lediglich die Anzahl der durchgeführten Kassen-Nachschauen an das BMF (Tz. 4.2.1). Wie auch das BMF halten wir diese Information allein für wenig aussagekräftig. Wir empfehlen daher, ein Berichtswesen zum Kassengesetz 2016 und insbesondere zur Kassen-Nachschau zu schaffen.

5.6 Zusammenfassende Betrachtung

Das Kassengesetz 2016 ist bislang nur unvollständig umgesetzt, und die Zahl der Kassen-Nachschauen ist zu gering. Im Ergebnis konnte das seit langem bekannte Vollzugsdefizit (s. Tz. 4.2.2) bei Bargeschäften nicht wirksam und dauerhaft verringert werden. Bund und Länder nehmen jährlich Steuerausfälle in Milliardenhöhe in Kauf (Tz. 3). Dies hielten wir sowohl aus Gründen der Steuergerechtigkeit als auch aus haushälterischen Erwägungen nicht für hinnehmbar.

Das neue Instrument der Kassen-Nachschau ist geeignet, das Verhalten in der Bargeldbranche zu ändern und wesentlich zu einem gleichmäßigen Steuervollzug beizutragen. Diese Ansicht bestätigten auch die Länder in ihrer ersten Einschätzung (Tz. 4.1.8). Gleichwohl stellten wir erhebliche quantitative wie qualitative Unterschiede bei der Einführung und dem Einsatz der Kassen-Nachschau fest (Tz. 4.1.1, 4.1.5).

Die Gefährdungslage für den gleichmäßigen Steuervollzug und die gleichen Marktverhältnisse besteht weiterhin fort (Tz. 4.2.1). Um eine generalpräventive Wirkung der Kassen-Nachschau sowie einen einheitlichen Gesetzesvollzug zu erreichen, empfehlen wir

- eine deutlich höhere Kontrolldichte anzustreben und die Anzahl der Kassen-Nachschauen bundesweit zu steigern sowie daneben auf eine Erhöhung der Anzahl mit der Kassen-Nachschau betrauter Amtsträger hinzuwirken (Tzn. 4.1.2, 5.1);
- auf eine bundeseinheitliche Ausgestaltung und Tiefe der Kassen-Nachschau hinzuwirken und hierzu Vollzugsziele zu vereinbaren (Tzn. 4.1.1, 4.1.5, 5.2);
- eine verfahrensrechtlich und technisch weitergehende Unterstützung beim Datenzugriff (Tzn. 4.1.6, 4.3.4, 4.4.3, 5.3);

⁴⁰ Bundestagsdrucksache 18/10667, S. 20.

- alle Säulen des im Kassengesetz 2016 vorgesehenen Gesamtverfahrens (Tz. 1) vollständig und unverzüglich umzusetzen. Dies gilt im Hinblick auf die Kassen-Nachschaus insbesondere für die bislang ausstehende Umsetzung der Mitteilungspflicht nach § 146a Absatz 4 AO (Tzn. 4.4.4, 5.4);
- den Sanktionsapparat des Kassengesetzes 2016 zu ergänzen und jede Pflichtverletzung zu sanktionieren, die das Steueraufkommen gefährdet oder den Erfolg einer schnellen und reibungslosen Kassen-Nachschaus beeinträchtigt (Tzn.4.3.3, 5.4) sowie
- zur Vorbereitung der Evaluierung des Kassengesetzes ein aussagekräftiges Berichtswesen zu schaffen (Tzn. 4.1.3, 5.5).

6 Stellungnahme des BMF und abschließende Bewertung

Das BMF hat mit Schreiben vom 9. Juni 2023 zu unserer Prüfungsmitteilung Stellung genommen.

6.1 Generalpräventive Wirkung der Kassen-Nachschaus stärken

6.1.1 Stellungnahme

Das BMF verweist auf das Anlaufen der Kassen-Nachschaus im Jahr 2018 sowie die infolge der Corona-Pandemie verzerrten Zahlen. Zum jetzigen Zeitpunkt hält es eine Berechnung der Turnuszahlen für schwer nachvollziehbar. Daneben sei zu beachten, dass neben der Kassen-Nachschaus andere Außenprüfungen durchgeführt würden und eine hiervon losgelöste Betrachtung ein verzerrtes Bild vermittele.

6.1.2 Bewertung

Der Gesetzgeber hat die Kassen-Nachschaus als weiteres Instrument eingeführt, um die bereits vorhandenen anderen steuerlichen Außenprüfungen zu ergänzen. Die Anzahl der Betriebe, die einer steuerlichen Außenprüfung unterlagen, ist im Betrachtungszeitraum der Jahre 2018 bis 2021 um ein Viertel gesunken.⁴¹ Gleichzeitig wurde das vom Gesetzgeber zu

⁴¹ So wurden nach der amtlichen Statistik über die Außenprüfung im Jahr 2018 ein Anteil von 6,3 % der Mittelbetriebe geprüft. Im Jahr 2021 lag dieser Anteil bei 4,9 %. Dies entspricht einem Rückgang von 22 %. Der Anteil der geprüften Kleinbetriebe im Jahr 2018 belief sich auf 3,2 %; im Jahr 2021 lag dieser bei 2,4 %. Hieraus ergibt sich ein Rückgang um 25 %. Während im Jahr 2018 noch 1,1 % der Kleinstbetriebe geprüft wurden, sank dieser Anteil auf 0,8 % im Jahr 2021. Dies entspricht einem Rückgang von 27 %.

Grunde gelegte quantitative Ziel der Kassen-Nachschau um über 95 % verfehlt. Damit nahm insgesamt die generalpräventive Wirkung der steuerlichen Außenprüfung ab, ohne dass eine nennenswerte Ergänzung derselben durch die Kassen-Nachschauen erreicht wurde.

Ohnehin ist nach unserer Auffassung die derzeit zu Grunde gelegte Nachschauquote von 2,4 % nicht geeignet, die vom Gesetzgeber angestrebten Ziele zu erreichen. Denn auf diese Weise wird das Entdeckungsrisiko des unehrlichen Steuerpflichtigen nicht ausreichend genug gesteigert, um zu einer Generalprävention beizutragen.

Wir halten daher an unserer Empfehlung fest, die Vollzugsstrategie der Kassen-Nachschau zu überdenken (Tz. 5.1). Das BMF sollte eine höhere Kontrolldichte anstreben. Hierzu sollte es darauf hinwirken, die Anzahl der Kassen-Nachschauen bundesweit zu steigern sowie die Anzahl der mit der Kassen-Nachschau betrauten Amtsträger zu erhöhen.

6.2 Ausgestaltung der Kassen-Nachschau bundesweit vereinheitlichen

6.2.1 Stellungnahme

Das BMF führt aus, dass im Rahmen der Evaluierung des Gesetzes Zielvereinbarungen mit den Ländern abgeschlossen werden sollen. Auf diese Weise möchte es der festgestellten unterschiedlichen Intensität sowohl hinsichtlich der Quantität als auch der Qualität sowie dem damit einhergehenden Vollzugsniveau entgegenwirken. Dies könne aufgrund vorgegebener Prozesse erst für den Zeitraum 2025 bis 2028 erfolgen. Das BMF gibt zu bedenken, dass zu starre Vorgaben die Entwicklung neuer Prüfungsmethoden hemmen könnten. Es sieht zudem die Herausforderung, mit Vorgaben auf die sehr divers ausgestaltete Kassenlandschaft und die Vielzahl der möglichen Kombinationen mit unterschiedlichen tSe zu reagieren.

6.2.2 Bewertung

Wir begrüßen, dass das BMF künftig das Instrument von Zielvereinbarungen nutzen will, um Art und Umfang der Kassen-Nachschauen bundesweit zu vereinheitlichen. Wir erinnern an unsere Empfehlung, eine einheitliche Auslegung der Regelungen und Ziele der Kassen-Nachschau durch ein BMF-Schreiben oder die Anpassung des AEAO zu flankieren. Hinsichtlich der Vielzahl der Kassensysteme und kassenähnlichen Systeme regen wir an, dass das BMF den bundesweiten Austausch durch ein zentrales Wissensmanagement unterstützt. Auf diesem Weg ließen sich Best-Practice-Lösungen rascher identifizieren und breiter streuen. Denkbar ist zudem, dass die Länder insbesondere die Systeme und Programme der ansässigen Kassenhersteller prüfen (§ 87c AO) und ihre Erfahrungen bundesweit teilen.

6.3 Datenzugriffsrechte erweitern

6.3.1 Stellungnahme

Das BMF weist darauf hin, dass der Datenzugriff nicht auf die einheitliche digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung beschränkt sei. Es könne auch eine Einsichtnahme in das System erfolgen oder eine Datenüberlassung verlangt werden. Damit sei ein ausreichender Datenzugriff für die Nachschauen gewährleistet.

Die unterschiedlichen Datenformate der digitalen Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme (DSFinV-K) und der tSe seien bekannt und wegen der unterschiedlichen Aufgaben der jeweiligen Daten gewollt. Es sei Aufgabe der Länder, für eine Software zu sorgen, die eine Prüfung beider Datensätze ermögliche. Das BMF habe sich hierfür bereits überobligatorisch eingesetzt. Wegen seines Anstoßes und unter seiner Beteiligung sei ein Lastenheft erstellt worden, damit die notwendigen Ausschreibungen erfolgen konnten.

6.3.2 Bewertung

Wir nehmen den Abstimmungsbedarf zwischen BMF und den Ländern zur Kenntnis und empfehlen, in diesem Punkt ein gemeinsames verfahrensrechtliches Verständnis zu schaffen.

Auch im Hinblick auf die technischen Fragen eines operablen Datenzugriffs regen wir einen Austausch mit den Ländern an. Das BMF sollte prüfen, inwieweit den praktischen Bedürfnissen durch eine Anpassung der technischen Richtlinien entgegengekommen werden kann.

6.4 Versäumte Umsetzung der Mitteilungspflicht unverzüglich nachholen und Bebußung einführen

6.4.1 Stellungnahme

Das BMF trägt vor, dass die Mitteilungspflicht ausgesetzt sei, da eine elektronische Übermittlungsmöglichkeit noch nicht zur Verfügung stehe. Es handle sich um eine nach § 148 AO zulässige Bewilligung von Erleichterungen. Papiervordrucke erachte das BMF als zu aufwendig, zeitintensiv und fehleranfällig. Ohne die entsprechende Software nehme eine Auswertung oder die bessere risikoorientierte Fallauswahl sehr viel Zeit in Anspruch und sei ebenso fehleranfällig.

Zudem sei die Besteuerung durch die Erleichterung nicht beeinträchtigt. Die Mitteilungen dienten einer besseren risikoorientierten Fallauswahl im Vorfeld von Kassen-Nachschauen

und Außenprüfungen. Hierzu seien die nach § 146a Absatz 4 AO vorgesehenen Angaben nicht erforderlich. Eine elektronische Übertragung sei zum dritten Quartal 2024 vorgesehen.

6.4.2 Bewertung

Im Gegensatz zum BMF stellen wir durch die Aussetzung der Mitteilungspflicht eine Beeinträchtigung des Besteuerungsverfahrens fest (Tz. 2.2, 4.2.1, 4.3.3, 4.4.4). Eine Rechtsgrundlage hierfür ist nicht ersichtlich. Die Bewilligung von Erleichterungen nach § 148 AO kann sich nur auf Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten beziehen.⁴² Dieser Katalog umfasst die Mitteilungspflicht nach § 146a Absatz 4 AO nicht.

Nach dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung dürfen untergesetzliche Normen und andere Maßnahmen der Verwaltung gesetzlichen Rechtsnormen nicht widersprechen. § 146a Absatz 4 AO i. V. m. § 30 Absatz 1 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung ordnet eine erstmalige Anwendung der Mitteilungspflicht mit amtlich vorgeschriebenem Vordruck für Kalenderjahre nach Ablauf des 31. Dezember 2019 an. Hiernach ist die Mitteilung für elektronische Aufzeichnungssysteme, die der Steuerpflichtige vor dem 1. Januar 2020 angeschafft hat, bis zum 31. Januar 2020 zu erstatten. Das Aussetzen der Mitteilungspflicht durch das BMF-Schreiben vom 18. August 2020 widerspricht diesem eindeutigen Gesetzesbefehl. Es ist daher unverzüglich aufzuheben. Alternativ könnte das BMF prüfen, eine Anpassung des geltenden Rechts anzuregen. Auch sollten die festgestellten Lücken im Sanktionsapparat geschlossen werden.

6.5 Grundlagen für eine aussagekräftige Evaluation schaffen

6.5.1 Stellungnahme

Die Empfehlung zu einem aussagekräftigen Berichtswesen zur Evaluierung des Kassengesetzes sei umgesetzt. Anfang des Jahres 2022 sei eine Bund-/Länder-Arbeitsgruppe beauftragt worden, Vorschläge zu neuen Kennzahlen für die Evaluierung des Kassengesetzes zu erarbeiten. Die Ergebnisse der Arbeitsgruppe zur Erarbeitung neuer Kennzahlen seien bereits mit den obersten Finanzbehörden der Länder abgestimmt. Entsprechende Erhebungen führten die Länder seit Anfang des Jahres 2023 durch.

6.5.2 Bewertung

Die zwischenzeitliche Erweiterung des Berichtswesen zu Evaluationszwecken nehmen wir zur Kenntnis.

⁴² AEAO zu § 148.

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: Pomian, RHS`n

Wegen elektronischer Bearbeitung ohne Unterschrift und Dienstsiegelabdruck.