

Stellungnahme der Deutschen Steuer-Gewerkschaft (DSTG) zum Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Kassenpflicht sowie zur Verordnung zur Bestimmung von Ausnahmen zur Kassenpflicht nach § 146b Absatz 1 Abgabenordnung (KassenPflAusnV)

1. Vorbemerkung

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft (DSTG) bedankt sich für die Gelegenheiten zur Stellungnahme zu den vorliegenden Entwürfen des Bundesministeriums der Finanzen.

Wir begrüßen ausdrücklich, dass die Bundesregierung die Vereinbarung aus dem Koalitionsvertrag aufgreift und mit der Einführung einer Kassenpflicht ein klares Signal zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und zur Stärkung der Steuergerechtigkeit setzt. Die schrittweise Abschaffung offener Ladenkassen ab einer qualifizierten Umsatzgrenze ist steuerpolitisch überfällig.

Gleichwohl fällt die Gesamtbewertung der vorliegenden Entwürfe zwiespältig aus. Während die verfahrens- und strafrechtlichen Verschärfungen im Kampf gegen Kassenmanipulationen ausdrücklich unterstützt werden, weist die konkrete Ausgestaltung der geplanten Kassenpflicht gemäß § 146b AO-E gravierende systemische Mängel auf. Die Festlegung einer starren Umsatzschwelle von 100.000 Euro belässt ein erhebliches Schlupfloch für Steuerhinterziehung im Bereich der offenen Ladenkassen und erzeugt für die Finanzverwaltung einen unverhältnismäßigen Abgrenzungs- und Prüfungsaufwand. Zudem drohen die in der KassenPflAusnV vorgesehenen Befreiungstatbestände – insbesondere das Konstrukt der nachgelagerten Nacherfassung – das Ziel einer lückenlosen und manipulationssicheren Erfassung von Bareinnahmen zu entwerten.

2. Allgemeine Bewertung

Der gleichmäßige Vollzug der Steuergesetze ist gemäß § 85 AO in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG ein Verfassungsgebot. Bargeldintensive Branchen stehen aufgrund struktureller Manipulationsrisiken seit jeder im Fokus der Betriebsprüfung, der Kassen-Nachschau und der Steuerfahndung. Das Fehlen einer allgemeinen Pflicht zur Nutzung zertifizierter elektronischer Aufzeichnungssysteme (eAS) führte in der Vergangenheit zu geschätzten Steuerausfällen im zweistelligen Milliardenbereich und erzeugte Wettbewerbsverzerrungen zuungunsten ehrlicher Unternehmen. Die offene Ladenkasse in der Form der retrograden Tageslosungsermittlung stellt dabei ein veraltetes Instrument dar, das weder den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoBD) entspricht noch im Rahmen von Prüfungsmaßnahmen mangels Kassensturzfähigkeit verlässlich kontrolliert werden kann.

Die Einführung einer Verpflichtung zur Nutzung zertifizierter Kassensysteme ab einem Gesamtumsatz von 100.000 Euro (§ 146b Abs. 1 AO-E) ist ein richtungsweisender Schritt. Bedauerlich ist jedoch, dass das Inkrafttreten gegenüber der ursprünglichen Planung um ein Jahr verzögert wird.

Aus vollzugspraktischer Sicht verdienen jedoch die verfahrens- und strafrechtlichen Neuregelungen uneingeschränkten Zuspruch.

Die Schaffung eines abstrakten Gefährdungstatbestandes für das In-Verkehr-Bringen, Bewerben und Einsetzen von Manipulationsprogrammen (§ 374a AO-E) schließt eine Lücke gegenüber Softwareherstellern und Dienstleistern, denen bisher ein konkreter Gehilfenvorsatz zur Steuerhinterziehung nachgewiesen werden musste.

Die Übertragung der Befugnis zur selbständigen Ermittlung bei Fälschung technischer Aufzeichnungen (§ 268 StGB) an die Finanzbehörde (§ 386 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 AO-E) nutzt das Fachwissen der Kassenprüfungsdienste und vermeidet Reibungsverluste an den Schnittstellen zur Staatsanwaltschaft.

Die Erstreckung der Nachschaubefugnis auf jedes Finanzamt, in dessen Bezirk der Steuerpflichtige tatsächlich tätig wird (§ 146c Abs. 1a / § 146d AO-E), erhöht das Entdeckungsrisiko bei mobilen Händlern, Wochenmärkten und Großveranstaltungen erheblich.

Die stringente Abgrenzung zwischen Verlagerungs- und Verzögerungsgeld sowie die Ausgestaltung des Verzögerungsgeldes bei verweigertem Datenzugriff als gebundene Entscheidung (§ 146 Abs. 2c und § 200 Abs. 2a AO-E) stärken die Verhandlungsposition der Betriebsprüfung maßgeblich.

Die Verpflichtung zur Ausstattung von Mietwagen und Fahrzeugen im gebündelten Bedarfsverkehr mit Wegstreckenzählern (§ 146c AO-E ab 2029) samt digitaler Schnittstelle zur Technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) stellt einen notwendigen Schritt zur Herstellung von Wettbewerbsgleichheit gegenüber dem Taxigewerbe dar.

Diesen verfahrensrechtlichen Fortschritten stehen jedoch fundamentale Bedenken hinsichtlich der materiellen Kassenpflicht und der Ausnahmeverordnung gegenüber. Die Begrenzung der Kassenpflicht auf Betriebe mit mehr als 100.000 Euro Jahresumsatz belässt laut Schätzung des BMF rund 114.000 offene Ladenkassen im System. Gerade im Kleinbetriebssektor ist das relative Hinterziehungspotenzial jedoch hoch. Darüber hinaus schafft der Verordnungsentwurf zur KassenPflAusnV Ausnahmetatbestände und unklare Nacherfassungsregeln, die in Prüfungs- und Einspruchsverfahren zu erheblichen Abgrenzungskonflikten führen werden.

3. Bewertung im Detail

Zu § 146b AO-E i. V. m. § 146 Abs. 1 Satz 3 AO [Kassenpflicht und Fortbestehen der offenen Ladenkasse]

Die Beibehaltung der offenen Ladenkasse für Unternehmen unterhalb der Schwelle von 100.000 Euro Gesamtumsatz (§ 146 Abs. 1 Satz 3 AO-E) ist steuerpolitisch verfehlt. Das BMF ignoriert damit die Empfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages aus dem Gesetzgebungsverfahren 2016 (BT-Drs. 18/10667, S. 20), eine allgemeine Registrierkassenpflicht unter Berücksichtigung internationaler Erfahrungen (wie der österreichischen Regelung mit einer Umsatzgrenze von 15.000 Euro) einzuführen.

Das Verbleiben von über 100.000 offenen Ladenkassen im Kleinbetriebssektor begünstigt ein verfassungswidriges Vollzugsdefizit. Eine starre Umsatzgrenze im sechsstelligen Bereich erzeugt für bargeldintensive Betriebe in Schwellennähe einen unmittelbaren Anreiz zur Einnahmeverkürzung, um

unterhalb der Schwelle von 100.000 Euro zu verbleiben und sich der Pflicht zur Führung einer technischen Sicherheitseinrichtung zu entziehen.

Die DSTG fordert daher die Streichung des § 146 Abs. 1 Satz 3 AO und die Etablierung einer grundsätzlichen Pflicht zur Einzelaufzeichnung. Ausnahmetatbestände dürfen lediglich im Rahmen einer strikten Bagatellgrenze für echte Mikro-Betriebe (z. B. Vereinsfeste, Schülerfirmen) bis maximal 5.000 Euro Jahresumsatz auf Antrag gewährt werden. Zudem verweist die DSTG darauf, dass der BFH in seinem Urteil vom 16.9.2021 zwar kein strukturelles Vollzugsdefizit bei bargeldintensiven Betrieben im Jahr 2015 festgestellt hat, wohl aber anmahnt, dies „entbinde den Gesetzgeber nicht von seiner Pflicht, die offensichtlich bestehenden tatsächlichen Vollzugsprobleme bei der Besteuerung von Betrieben mit offenen Ladenkassen insbesondere im Bereich der Gastronomie sorgsam zu beobachten und alsbald zu prüfen, ob die seit 2016 ergriffenen gesetzgeberischen Maßnahmen zu einer Verbesserung des Vollzugs auch in diesem Bereich geführt haben. Bei der danach erforderlichen Evaluierung kann ggf. auch die fortschreitende Digitalisierung zu berücksichtigen sein (BFH, Urteil v. 16.9.2021 - IV R 34/18, BStBl 2022 II S. 101, Rz. 48).

Des Weiteren fordert die DSTG zur Aufrechterhaltung der Wirksamkeit verdeckter Testkäufe im Rahmen von Kassen-Nachschauen (§ 146c / § 146d AO-E) eine gesetzliche Ergänzung in § 146a Abs. 2 AO-E: Amtsträgerinnen und Amtsträger der Finanzverwaltung müssen im Rahmen von Nachschauen das explizite Recht erhalten, von der Kasse einen physischen Testausdruck oder den unmittelbaren Einblick in die Prüf-Schnittstelle des Geräts verlangen zu können.

Zu §§ 1–3 KassenPflAusnV-E [Ausnahmeverordnung: Schaustellergewerbe vs. Rechnungszahler]

Die im Diskussionsentwurf der KassenPflAusnV vorgesehenen Freistellungen für das Markt- und Schaustellergewerbe (§§ 2, 3 KassenPflAusnV-E) sind nicht nachvollziehbar. Das Schausteller- und Marktgewerbe zählt gemäß § 2a Abs. 1 Nr. 6 Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz (SchwarzArbG) zu den ausgewiesenen Risikobranchen. Gerade in diesen Bereichen bestehen erhebliche Bargeldbewegungen. Die Befreiung mobiler Verkaufsstände von der Verpflichtung zur Führung eines elektronischen Aufzeichnungssystems vor Ort widerspricht der Intention des Gesetzesvollzugs. Ein Blick nach Österreich zeigt, dass dort selbst im Freien ("Kalte-Hände-Regelung") lediglich eine Befreiungsgrenze von 30.000 Euro gilt – keinesfalls jedoch eine generelle Freistellung bis 100.000 Euro.

Darüber hinaus weisen die im Diskussionsentwurf gewählten Nacherfassungsfristen innere Widersprüche auf: Während § 2 Abs. 2 und § 3 eine 'tägliche' Nacherfassung verlangen, fordert § 2 Abs. 3 eine Nacherfassung 'unverzüglich nach Rückkehr', und § 2 Abs. 4 eine 'regelmäßige' Nacherfassung. Diese – zum Teil unbestimmten– Rechtsbegriffe führen in Außenprüfungen zu erheblichen Abgrenzungsproblemen und Rechtsunsicherheiten. Im Zeitalter cloudbasierter Kassensysteme und mobiler Endgeräte (Smartphones oder Tablets mit App-Anbindung und mobiler TSE) existiert kein sachlicher Grund mehr, Außendienstmitarbeiter*innen oder Marktständen eine händische, nachträgliche Erfassung zu gestatten. Die DSTG fordert die ersatzlose Streichung der Nacherfassungstatbestände in § 2 Abs. 3 und § 3 KassenPflAusnV. Auch mobile Verkäufe müssen unmittelbar am Ort der Vereinnahmung elektronisch und TSE-gesichert aufgezeichnet werden.

Als konstruktives Gegenmodell zum Bürokratieabbau schlägt die DSTG vor, Betriebe mit einer ganz überwiegend rechnungsbasierten Erlösstruktur von der Kassenpflicht freizustellen. Unternehmen,

deren Umsätze zu mehr als 95 % über unbare Rechnungsinstrumente (Banküberweisung, Lastschrift) abgewickelt werden und deren Bar- beziehungsweise Kartenzahlungsanteil maximal 5 % beträgt (z. B. Ingenieurbüros, Handwerksbetriebe), sollten über die KassenPflAusnV auf Antrag oder im Wege eines elektronischen Anzeigeverfahrens (§ 5 KassenPflAusnV-E) von der Anschaffung eines Kassensystems befreit werden können.

Zu § 146c AO-E [Anforderungen an Mietwagen und Fahrzeuge im gebündelten Bedarfsverkehr]

Die DSTG begrüßt die Ausrüstungspflicht für Mietwagen und Fahrzeuge im gebündelten Bedarfsverkehr mit Wegstreckenzählern und digitaler TSE-Schnittstelle gemäß § 146c AO-E (ab 2029). Allerdings bestehen in der Praxis zwei gravierende Vollzugslücken, die geschlossen werden müssen:

Erstens fehlt in der Begründung des Gesetzentwurfs die Klarstellung, dass die steuerliche Pflicht zur Nutzung eines fälschungssicheren Wegstreckenzählers auch für Mietwagen gilt, die eine straßenverkehrsrechtliche Ausnahmegenehmigung nach § 43 BOKraft besitzen (z. B. Befreiung von der Sichtbarkeit des Wegstreckenzählers bei Krankentransporten oder Luxus-Chauffeurdiensten). Ausnahmegenehmigungen nach der BOKraft entbinden nach gefestigter Verwaltungspraxis nicht von den steuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten. Dies muss in der Gesetzesbegründung zu § 146c AO-E verankert werden.

Zweitens besteht bei Taxis (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 KassenSichV, § 2 Abs. 1 KassenPflAusnV-E) weiterhin eine Kontrolllücke. EU-Taxameter zeichnen gesetzlich zwingend nur Fahrten innerhalb des Pflichtfahrgebietes (Tariffahrgebiet) auf. Fahrten außerhalb des Tarifgebietes sowie pauschal abgerechnete Krankenfahrten, Schülertransporte und Kurierdienste werden von der Taxameter-Software systemisch häufig nicht erfasst. Dies erschwert Außenprüfungen sowie Kontrollen der Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS) erheblich. Die DSTG empfiehlt eine gesetzliche Ergänzung in § 146c AO-E beziehungsweise eine Anpassung der Kassensicherungsverordnung, wonach Taxameter und Wegstreckenzähler alle betrieblich veranlassten Fahrten lückenlos und digital aufzuzeichnen haben.

Zu § 374a, § 379, § 386 AO-E [Straf-, Bußgeld- und Ermittlungsbefugnisse]

Die im Gesetzentwurf enthaltenen straf-, bußgeld- und verfahrensrechtlichen Verschärfungen tragen den Erfordernissen der Praxis Rechnung und werden von der DSTG unterstützt:

Mit der Schaffung des § 374a AO-E wird der Einsatz, das Bewerben und das In-Verkehr-Bringen von Manipulationsprogrammen für elektronische Aufzeichnungssysteme unter Strafe gestellt (Freiheitsstrafe bis zu 5 Jahre oder Geldstrafe). Dies schließt die verfahrensrechtliche Lücke gegenüber Kassenherstellern und Vertriebspartnern, da die Strafbarkeit nun unabhängig vom Nachweis einer konkreten Beihilfe zur Steuerhinterziehung greift.

Allerdings würde der im Entwurf vorgesehene Strafraum von Geldstrafe bis zu fünf Jahren Freiheitsstrafe starr und undifferenziert sowohl für den mitwirkenden Kassenbediener als auch für den stets gewerbsmäßig und daher immer mit einer ungleich höheren kriminellen Energie handelnden

Kassenhersteller oder -vertreiber gelten.

Es bedarf für gewerbsmäßig handelnde Hersteller und Vertreiber zwingend einer Ahndungsoption entsprechend des besonders schweren Falles nach § 370 Abs. 3 AO mit einem erhöhten Strafraum (Freiheitsstrafe von 6 Monaten bis zu 10 Jahren), wie es das Strafgesetzbuch bei gewerbsmäßiger Begehung regelmäßig vorsieht (vgl. § 243, § 260, § 263 Abs. 3, § 266 Abs. 2 StGB sowie § 268 Abs. 5 StGB und § 373 AO). Analog zu § 268 Abs. 5 StGB sollte § 374a AO-E um einen Absatz 5 (Verweis auf besonders schwere Fälle / Bandenmäßigkeit) ergänzt werden.

Die Befugnis zur Einziehung von Tatobjekten (§ 375 Abs. 2 AO-E) ist zu begrüßen, da dies ein wirksames Instrument darstellt, um manipulierte Kassensysteme direkt aus dem Verkehr zu ziehen.

Die Erweiterung der selbständigen Ermittlungskompetenz der Finanzbehörden in § 386 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 AO-E auf Straftaten nach § 268 StGB (Fälschung technischer Aufzeichnungen) stellt einen organisatorischen Fortschritt dar. Die Prüfungsdienste der Finanzverwaltung verfügen über die notwendige digitale Fachkompetenz zur Beurteilung von Systemdateien und TSE-Protokollen. Die Vermeidung von Abgaben an die Staatsanwaltschaft verringert Reibungsverluste und verhindert Verjährungsrisiken.

Allerdings bestehen Bedenken, ob eine strafprozessuale Maßnahme wie eine Telekommunikationsüberwachung (TKÜ) zulässig ist, wenn die Finanzbehörde das Ermittlungsverfahren selbständig durchführt (§ 386 Abs. 2 AO-E). Es wird angeregt, § 374a AO-E – ggf. beschränkt auf besonders schwere Fälle gewerbsmäßig handelnder Täter – als Katalogstraftat in § 100a StPO aufzunehmen. In der Vergangenheit konnte der Tatnachweis bei besonders schweren Fällen mit Manipulationskassen nur über eine TKÜ erbracht werden.

Schließlich schließen die neuen Bußgeldtatbestände in § 379 AO-E entscheidende Durchsetzungslücken. Die Bußgeldbewehrung bei Nichtnutzung eines elektronischen Aufzeichnungssystems trotz Kassenpflicht (§ 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6a AO-E, bis zu 25.000 Euro) sowie die Sanktionierung von Verstößen gegen die Belegbereitstellungspflicht (§ 379 Abs. 2 Nr. 2 AO-E, bis zu 5.000 Euro) geben den Prüfungsdiensten die verfahrensrechtliche Handhabe zur Durchsetzung der gesetzlichen Pflichten.

4. Fazit

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft unterstützt das Ziel des BMF zur wirksamen Bekämpfung von Steuerhinterziehung im Kassenbereich. Der Gesetzentwurf enthält tragfähige verfahrens- und strafrechtliche Lösungsansätze, die jedoch durch eine lückenhafte Stammregelung und eine fehlerhafte Ausnahmeverordnung entwertet zu werden drohen.

Die Kernforderungen der DSTG im Überblick:

1. **Abschaffung der offenen Ladenkasse:** Streichung von § 146 Abs. 1 Satz 3 AO-E. Etablierung einer allgemeinen Einzelaufzeichnungspflicht mit einer strikten Bagatellgrenze von maximal 5.000 Euro Jahresumsatz für Mikro-Unternehmen (auf Antrag).
2. **Überarbeitung der KassenPflAusnV:**

- a. Keine Ausnahmen für Risikobranchen: Ersatzlose Streichung der Kassenpflicht-Befreiung für Schausteller, Märkte und Glühweinstände (§§ 2 Abs. 3, 3 KassenPflAusnV-E).
 - b. Streichung der händischen Nacherfassung: Pflicht zur unmittelbaren elektronischen TSE-Erfassung auch bei mobilen Verkäufen.
 - c. **Bürokratieabbau-Angebot für Rechnungszahler:** Einführung einer Befreiungsoption für Betriebe mit mehr als 95 % bargeldlosem Rechnungsumsatz (z. B. Ingenieure, Handwerker) bei maximal 5 % Bar-/Kartenerlösen.
3. **Lückenlose Kontrolle im Personenbeförderungsgewerbe:** Klarstellung im Gesetz bezüglich § 43 BOKraft-Mietwagen sowie Ausweitung der digitalen Erfassungspflicht auf alle Taxifahrten (auch Kranken- und Kurierfahrten).
4. **Schärfung der Strafbestimmungen und Sicherung der TKÜ:**
- a. Ergänzung eines Qualifikationstatbestandes in § 374a AO-E (besonders schwere Fälle / gewerbsmäßige Begehung durch Hersteller/Vertreiber) mit einem erhöhten Strafraum von 6 Monaten bis zu 10 Jahren Freiheitsstrafe.
 - b. Aufnahme von § 374a AO-E (besonders schwere Fälle) als Katalogstraftat in **§ 100a Abs. 2 StPO**, um der Steuerfahndung das unverzichtbare Ermittlungsinstrument der Telekommunikationsüberwachung zu erhalten.