

Bericht zur Evaluierung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (§§ 146a und 146b der Abgabenordnung)

– Retrospektive Gesetzesfolgenabschätzung –

Stand: November 2025

INHALT

1	ANLASS DER EVALUIERUNG	6
2	BESCHREIBUNG DER ZU EVALUIERENDEN NORMEN	6
2.1	EINZELAUFZEICHNUNGSPFLICHT (§ 146 Abs. 1 AO)	7
2.2	EINSATZ EINER ZERTIFIZIERTEN TECHNISCHEN SICHERHEITSEINRICHTUNG (§ 146A Abs. 1 AO)	7
2.3	BELEGABGABEPFLICHT (§ 146A Abs. 2 AO)	8
2.4	KASSENSICHERUNGSVERORDNUNG (§ 146A Abs. 3 AO)	9
2.5	MITTEILUNGSVERPFLICHTUNG ZUR MELDUNG EINES ELEKTRONISCHEN AUFZEICHNUNGSSYSTEMS (§ 146A Abs. 4 AO)	10
2.6	KASSEN-NACHSCHAU (§ 146B AO)	11
2.7	AUSLAGERUNG VON DATEN BEI DRITTEN (§ 147 Abs. 6 SÄTZE 3 UND 5 AO)	13
2.8	SANKTIONIERUNG BEI VERSTÖßEN (§ 379 Abs. 1 SATZ 1 UND Abs. 4 AO)	14
3	ZIEL UND UMFANG DER EVALUIERUNG.....	14
4	DATENLAGE UND DATENQUELLEN	15
4.1	ERFÜLLUNGSAUFWAND	15
4.2	DATENERHEBUNG DURCH DIE LÄNDER	16
4.3	BEFRAGUNG VON VERBÄNDEN	17
4.4	SONSTIGE DATEN	18
4.5	STAND DER DATEN	18
5	DARSTELLUNG DER EVALUIERUNGSERGEBNISSE.....	18
5.1	DATENAKTUALISIERUNG ZUM ERFÜLLUNGSAUFWAND	18
5.2	VON DEN LÄNDERN ERHOBENE DATEN	20
5.2.1	ANZAHL DER DURCHGEFÜHRTEN KASSEN-NACHSCHAUEN	21
5.2.2	ART DES ELEKTRONISCHEN AUFZEICHNUNGSSYSTEMS	21
5.2.3	ART DER EINGESETZTEN TSE	22
5.2.4	NUTZUNG EINER OFFENEN LADENKASSE	23
5.2.5	ERGEBNISSE DER DURCHGEFÜHRTEN KASSEN-NACHSCHAUEN	25
5.2.6	MAßNAHMEN IM NACHGANG ZU DURCHGEFÜHRTEN KASSEN-NACHSCHAUEN	26
5.2.7	VERKNÜPFUNGEN.....	27
5.3	ANTWORTEN DER VERBÄNDE.....	31
5.3.1	AUFGERÜSTETE KASSEN	31
5.3.2	NEUANSCHAFFUNG VON KASSEN	32

5.3.3	VERWENDUNG EINER ZERTIFIZIERTEN TSE.....	32
5.3.4	EINSATZ OFFENER LADENKASSEN	32
5.3.5	BELEGABGABE IN ELEKTRONISCHER FORM.....	33
5.3.6	SONSTIGE ERFAHRUNGSWERTE	33
5.4	WEITERE ERFAHRUNGSWERTE.....	33
6	ZUSAMMENFASSUNG DER EVALUIERUNGSERGEBNISSE	34
7	ANLAGE	39

TABELLENVERZEICHNIS

TABELLE 1: JÄHRLICHER ERFÜLLUNGSAUFWAND IM EINZELNEN (IN TSD. EURO).....	20
--	----

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

ABBILDUNG 1: GESAMTZAHL DER DURCHGEFÜHRTEN KASSEN-NACHSCHAUEN	21
ABBILDUNG 2: ART DES ELEKTRONISCHEN AUFZEICHNUNGSSYSTEMS	22
ABBILDUNG 3: ART DER EINGESETZTEN TSE	23
ABBILDUNG 4: NUTZUNG EINER OFFENEN LADENKASSE	24
ABBILDUNG 5: ERGEBNISSE DER DURCHGEFÜHRTEN KASSEN-NACHSCHAUEN.....	25
ABBILDUNG 6: MAßNAHMEN IM NACHGANG ZU DURCHGEFÜHRTEN KASSEN-NACHSCHAUEN	26
ABBILDUNG 7: ERGEBNISSE DER DURCHGEFÜHRTEN KASSEN-NACHSCHAUEN SPEZIELL BEI ÜBERPRÜFUNG OFFENER LADENKASSEN	28
ABBILDUNG 8: MAßNAHMEN IM NACHGANG ZU DURCHGEFÜHRTEN KASSEN-NACHSCHAUEN SPEZIELL BEI ÜBERPRÜFUNG OFFENER LADENKASSEN.....	29
ABBILDUNG 9: ERGEBNISSE DER DURCHGEFÜHRTEN KASSEN-NACHSCHAUEN SPEZIELL BEI ÜBERPRÜFUNG ELEKTRONISCHER AUFZEICHNUNGSSYSTEME	30
ABBILDUNG 10: MAßNAHMEN IM NACHGANG ZU DURCHGEFÜHRTEN KASSEN-NACHSCHAUEN SPEZIELL BEI ÜBERPRÜFUNG ELEKTRONISCHER AUFZEICHNUNGSSYSTEME	31

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

AEAO.....	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AG	Arbeitsgruppe
AO	Abgabenordnung
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BZSt.....	Bundeszentralamt für Steuern
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
GFA.....	Gesetzesfolgenabschätzung
KassenSichV	Kassensicherungsverordnung
StBA.....	Statistisches Bundesamt
TSE.....	technische Sicherheitseinrichtung

1 Anlass der Evaluierung

Durch das „Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ vom 22. Dezember 2016¹ wurden zur Sicherstellung der Unveränderbarkeit der digitalen Grundaufzeichnungen bestehende Vorschriften angepasst und neue Vorschriften eingeführt. In deren Mittelpunkt stehen die neu eingeführten §§ 146a und 146b Abgabenordnung (AO) und die ebenfalls neue Kassensicherungsverordnung (KassenSichV).

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), Referat St II 10, Fachbereich Gesetzesfolgenabschätzung (GFA), mit der Durchführung der retrospektiven Gesetzesfolgenabschätzung beauftragt.

Eine Evaluierung dieser neuen Vorschriften war nach der Begründung zum Gesetzentwurf vom 5. September 2016 vier Jahre nach erstmaliger Anwendung der neuen Vorschriften vorgesehen.² Die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 14. Dezember 2016 sah jedoch eine Evaluierung vier Jahre nach Inkrafttreten des Gesetzes vor.³ Das Gesetz wurde am 28. Dezember 2016 verkündet und trat einen Tag später in Kraft. Demnach wäre es zum Ende des Jahres 2020 zu evaluieren gewesen.

Aufgrund der im Gesetz vorgesehenen unterschiedlichen Anwendungszeitpunkte der neuen Vorschriften (zum Teil erstmals mit Ablauf des 31. Dezember 2019, spätestens jedoch mit Ablauf des 31. Dezember 2022) lagen zu diesem Zeitpunkt allerdings noch keine hinreichenden Erkenntnisse vor, um die Wirkung aller neuen Vorschriften abschließend beurteilen zu können.

Aus diesem Grund erstellte das BZSt zunächst einen Zwischenbericht, welcher am 22. Dezember 2020 vom BMF dem Finanzausschuss des Bundestags zugeleitet wurde.⁴ In diesem Zwischenbericht wurde schwerpunktmäßig der sich zu diesem Zeitpunkt darstellende Status quo beschrieben.

Der nunmehr vorliegende Bericht bildet den Abschluss der beauftragten Evaluierung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen.

2 Beschreibung der zu evaluierenden Normen

Vielfältige technische Möglichkeiten zur Manipulation von digitalen Grundaufzeichnungen, wie Kassenaufzeichnungen, stellten ein ernstzunehmendes Problem für den gleichmäßigen Steuervollzug dar. Auf Grund fortschreitender Technisierung war es vor Einführung der nunmehr verbindlichen Standards möglich, dass digitale Grundaufzeichnungen, z. B. in elektronischen Registrierkassen, unerkannt gelöscht oder geändert werden konnten. Das Gesetz zum Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnungen sollte sicherstellen, dass die digitalen Grundaufzeichnungen heute nicht mehr unerkannt veränderbar sind.

Nachfolgend beschriebene Vorschriften und Maßnahmen wurden durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen geändert bzw. neu eingeführt.

¹ Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen, BGBl. I 2016 S. 3152.

² Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 5. September 2016; BT-Drs. 18/9535, S. 17f.

³ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses; BT-Drs. 18/10667, S. 20.

⁴ Ausschussdrucksache 19(7) – 774.

2.1 Einzelaufzeichnungspflicht (§ 146 Abs. 1 AO)

Gemäß § 146 Abs. 1 Satz 1 AO sind Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen nicht mehr nur vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen, sondern ab dem 29. Dezember 2016 auch einzeln. Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung gilt grundsätzlich unabhängig davon, ob ein elektronisches Aufzeichnungssystem oder eine offene Ladenkasse verwendet wird. Weiter sind die Kasseneinnahmen und Kassenausgaben gemäß § 146 Abs. 1 Satz 2 AO täglich festzuhalten. Zuvor gab es keine Pflicht zur täglichen Erfassung; in § 146 Abs. 1 Satz 2 AO a. F. hieß es lediglich: „*Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen täglich festgehalten werden.*“

§ 146 Abs. 1 Sätze 3 und 4 AO waren im ursprünglichen Gesetzentwurf nicht vorgesehen. Sie wurden erst im parlamentarischen Verfahren in das Gesetz aufgenommen.⁵ Demnach gilt die Einzelaufzeichnungspflicht beim Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung aus Zumutbarkeitsgründen nicht. Im Anwendungserlass zur AO (AEAO) zu § 146 heißt es dazu: „*Bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 146 Abs. 1 Satz 3 AO ist die Zumutbarkeit nicht gesondert zu prüfen.*“⁶ Dies kommt beispielsweise bei Verkaufsstellen auf einem Wochenmarkt oder bei Getränkeverkäufen in einem Stadion in Betracht. Wird jedoch ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet, so sind auch zwingend Einzelaufzeichnungen anzufertigen.

2.2 Einsatz einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (§ 146a Abs. 1 AO)

Gemäß § 146a Abs. 1 Satz 2 AO sind „*das elektronische Aufzeichnungssystem und die digitalen Aufzeichnungen nach Satz 1 (...) durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen.*“

Die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) besteht dabei aus drei Bestandteilen (§ 146a Abs. 1 Satz 3 AO):

- Das Sicherheitsmodul gewährleistet, dass Kasseneingaben mit Beginn des Aufzeichnungsvorgangs protokolliert, kryptographisch abgesichert und damit später nicht mehr unerkannt verändert werden können.
- Auf dem Speichermedium werden die Einzelaufzeichnungen für die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist gespeichert.
- Die einheitliche digitale Schnittstelle soll eine reibungslose Datenübertragung, z. B. für Prüfungszwecke, gewährleisten.

Die Aufzeichnung läuft dabei folgendermaßen ab:

- Die Vorgangsdaten werden über die einheitliche digitale Schnittstelle an die TSE übergeben.
- Das Softwaremodul vergibt eine eindeutige fortlaufende Transaktionsnummer und das Sicherheitsmodul erzeugt eine eindeutige fortlaufende Signaturnummer.
- Das Sicherheitsmodul erzeugt über die Daten der Transaktion, einschließlich Beginn und Ende der Transaktion, sowie die erzeugten Nummern einen Prüfwert.
- Die abgesicherten Transaktionsdaten werden auf dem Speichermedium gespeichert und zur Belegerstellung (Tz. 2.3.) an das elektronische Aufzeichnungssystem übergeben.

Des Weiteren sind die digitalen Aufzeichnungen „*auf dem Speichermedium zu sichern und für Nachschauen sowie Außenprüfungen durch elektronische Aufbewahrung verfügbar zu halten.*“⁷

⁵ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses; BT-Drs. 18/10667, S. 3 und 8.

⁶ Vgl. AEAO zu § 146, Nr. 2.2.2 Satz 2.

⁷ Vgl. § 146a Abs. 1 Satz 4 AO.

Die Überprüfung der geschützten Aufzeichnungen geschieht dann wie folgt:

- In einem ersten Prüfungsschritt kann durch die auf dem zu erstellenden Beleg (Tz. 2.3) ausgewiesenen abgesicherten Transaktionsdaten der TSE die Nutzung der TSE, die Gültigkeit des Zertifikates und die Absicherung der erfassten Geschäftsvorfälle, bei Ausweis der Daten in QR-Code tatsächlich auch die Integrität und Authentizität der abgesicherten Transaktionsdaten, überprüft werden.
- Die abgesicherten Transaktionsdaten werden über die einheitliche digitale Schnittstelle der TSE aus der TSE exportiert.
- Der Prüfwert wird verifiziert, um die Integrität und Authentizität der abgesicherten Transaktionsdaten sicherzustellen.
- Mit dem aufgezeichneten Beginn und Ende in den abgesicherten Transaktionsdaten kann überprüft werden, zu welchem Zeitpunkt die Daten aufgezeichnet wurden. Mit Hilfe der fortlaufenden Transaktions- und Signaturnummern können Lücken in den aufgezeichneten Daten erkannt werden.
- Daneben können die Daten der TSE mit den Daten nach der DSFinV-K⁸ verglichen werden.

Gemäß § 30 Abs. 1 Satz 1 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO) sind die Vorschriften zur zertifizierten TSE erstmals für Kalenderjahre anzuwenden, die nach Ablauf des 31. Dezember 2019 beginnen. Nach dem 25. November 2010 und vor dem 1. Januar 2020 angeschaffte Registrierkassen, welche die Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26. November 2010⁹ erfüllten, aber bauartbedingt nicht aufrüstbar waren, durften längstens bis zum 31. Dezember 2022 verwendet werden.¹⁰ Seit dem 1. Januar 2023 darf keine elektronische Registrierkasse mehr ohne TSE verwendet werden.

Um die Belastung der Wirtschaft so gering wie möglich zu halten, wurden bestimmte Erleichterungen geschaffen. So können die Steuerpflichtigen beispielsweise die Kosten für die nachträgliche erstmalige Ausrüstung bestehender Kassen oder Kassensysteme mit einer zertifizierten TSE und die Kosten für die erstmalige Implementierung der einheitlichen digitalen Schnittstelle eines bestehenden elektronischen Aufzeichnungssystems in voller Höhe sofort als Betriebsausgaben abziehen.¹¹

2.3 Belegausgabepflicht (§ 146a Abs. 2 AO)

Gemäß § 146a Abs. 2 AO gilt die Belegausgabepflicht für jeden aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfall.¹²

Im ursprünglichen Gesetzentwurf war eine Belegausgabe lediglich auf Verlangen vorgesehen. Die Belegausgabepflicht wurde erst im parlamentarischen Verfahren in das Gesetz aufgenommen.¹³ Laut Beschlussempfehlung des Finanzausschusses dient diese Maßnahme einer verstärkten Transparenz. Auch in der Stellungnahme des Bundesrates wurde darauf hingewiesen, dass nur so Steuerhinterziehung durch schlichte Nichteingabe von Geschäftsvorfällen wirksam bekämpft werden könne.¹⁴

⁸ Digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme.

⁹ BStBl I 2010 S. 1342.

¹⁰ Vgl. § 30 Abs. 3 EGAO sowie AEAO zu § 146a, Nr. 2.2.2.

¹¹ BMF-Schreiben vom 21. August 2020; BStBl I 2020 S. 1047.

¹² Vgl. § 146a Abs. 2 Satz 1 AO.

¹³ Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses; BT-Drs. 18/10667, S. 26.

¹⁴ Vgl. Stellungnahme des Bundesrates; Drs. 18/9957, S. 2.

Gemäß § 30 Abs. 1 Satz 1 EGAO ist die Belegausgabepflicht erstmals für Kalenderjahre nach Ablauf des 31. Dezember 2019 anzuwenden. Sie gilt jedoch nur bei der Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems, nicht bei der Verwendung einer offenen Ladenkasse.¹⁵

Gemäß § 6 KassenSichV sind die durch die TSE zu erzeugenden und abzusichernden Daten auf dem Beleg auszuweisen. Der Beleg kann sowohl in Papierform als auch elektronisch in einem standardisierten Datenformat zur Verfügung gestellt werden. Hierfür ist jedoch die Zustimmung des Kunden notwendig. Die Zustimmung bedarf keiner besonderen Form und kann konkludent erfolgen. Ein elektronischer Beleg gilt als bereitgestellt, wenn dem Kunden die Möglichkeit der Entgegennahme des elektronischen Belegs gegeben wird. Unabhängig von der Entgegennahme durch den Kunden ist der elektronische Beleg in jedem Fall zu erstellen.¹⁶ Es bestehen keine technischen Vorgaben wie der Beleg übermittelt werden muss. Eine Übermittlung kann z. B. als Download-Link in Form eines Quick Response Code (QR-Code), per Near-Field-Communication (NFC), per E-Mail oder direkt in ein Kundenkonto erfolgen.

2.4 Kassensicherungsverordnung (§ 146a Abs. 3 AO)

Durch § 146a Abs. 3 AO wurde das BMF ermächtigt, mit Zustimmung des Bundestags und des Bundesrats und im Einvernehmen mit dem Bundesministerium des Innern sowie dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie eine Rechtsverordnung zur Bestimmung der betroffenen Aufzeichnungssysteme und zugehöriger technischer Anforderungen zu erlassen.

Das BMF legte am 3. Mai 2017 den Entwurf der „Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr (Kassensicherungsverordnung – KassenSichV)“ vor.¹⁷ Sie wurde am 6. Oktober 2017 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht und trat einen Tag danach in Kraft.¹⁸

Die KassenSichV legt fest:

- welche elektronischen Aufzeichnungssysteme von der Regelung des § 146a AO umfasst sind,
- wann und in welcher Form eine Protokollierung der digitalen Grundaufzeichnung im Sinne des § 146a AO zu erfolgen hat,
- wie diese digitalen Grundaufzeichnungen zu speichern sind,
- die Anforderungen an eine einheitliche digitale Schnittstelle,
- die Anforderungen an die technische Sicherheitseinrichtung,
- die Anforderungen an den auszustellenden Beleg sowie
- die Kosten der Zertifizierung.

Gemäß § 1 Satz 2 KassenSichV i. d. F. vom 26. September 2017 gehörten Fahrscheinautomaten, Fahrscheindrucker, elektronische Buchhaltungsprogramme, Waren- und Dienstleistungsautomaten, Geldautomaten, Taxameter und Wegstreckenzähler sowie Geld- und Warenspielgeräte nicht zu den elektronischen Aufzeichnungssystemen im Sinne des § 146a Abs. 1 AO.

Neben der bereits erfolgten Erweiterung des Anwendungsbereichs der KassenSichV auf EU-Taxameter und Wegstreckenzähler regten einige Länder außerdem an, den Anwendungsbereich auch auf Geldspielgeräte zu erweitern, sollte festgestellt werden, dass die Maßnahmen aus der Novellierung der

¹⁵ Vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 2.5.1.

¹⁶ Vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 2.5.3.

¹⁷ Verordnungsentwurf des BMF vom 3. Mai 2017; BT-Drs. 18/12221.

¹⁸ BGBl. I 2017 S. 3515.

Spielverordnung aus dem Jahr 2014¹⁹ keinen ausreichenden Schutz vor Manipulationen bieten. Gemäß § 1 Absatz 1 Satz 2 der KassenSichV gehören Geld- und Warenspielgeräte bislang nicht zu den elektronischen Aufzeichnungssystemen nach § 146a Abs. 1 Satz 1 AO. Sie müssen deshalb nicht mit einer zertifizierten TSE ausgestattet werden. Der Bundesrat hatte zu dem Entwurf einer Zweiten Verordnung zur Änderung der Kassensicherungsverordnung aus dem Jahr 2019 einen Maßgabebeschluss zur Aufnahme von Geldspielgeräten in den Anwendungsbereich der Kassensicherungsverordnung gefasst.²⁰ Dieser führte zu einem Verkündungshindernis, so dass die Zweite Verordnung zur Änderung der Kassensicherungsverordnung aus 2019 nicht verkündet wurde.

Hinsichtlich der Frage eines potentiell mangelnden Schutzes der Daten von Geldspielgeräten wird auf die Evaluierung der Spielverordnung verwiesen.²¹

In diesem Zusammenhang wurde zwischen den betroffenen Behörden vereinbart, weitere Gespräche über die Art des Schutzes der Daten und den Umfang der kryptographisch abgesicherten Daten zu führen, um Steuerhinterziehung bei Geldspielgeräten zu vermeiden. Diese Gespräche dauern noch an.

Durch Artikel 2 der Verordnung zur Änderung der KassenSichV vom 30. Juli 2021²² wurde der Anwendungsbereich des § 1 KassenSichV auch auf EU-Taxameter und bestimmte Wegstreckenzähler ausgeweitet. Die Änderung trat am 1. Januar 2024 in Kraft (vgl. Artikel 3 Abs. 2 der Verordnung zur Änderung der KassenSichV vom 30. Juli 2021), ist jedoch nicht mehr Bestandteil dieser Evaluierung.

2.5 Mitteilungsverpflichtung zur Meldung eines elektronischen Aufzeichnungssystems (§ 146a Abs. 4 AO)

Gemäß § 146a Abs. 4 AO in der Fassung vom 29. Dezember 2016 gilt Folgendes: „*Wer aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems im Sinne des Absatzes 1 erfasst, hat dem nach den §§ 18 bis 20 zuständigen Finanzamt nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck mitzuteilen:*

1. Name des Steuerpflichtigen,
2. Steuernummer des Steuerpflichtigen,
3. Art der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung,
4. Art des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
5. Anzahl der verwendeten elektronischen Aufzeichnungssysteme,
6. Seriennummer des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
7. Datum der Anschaffung des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems und
8. Datum der Außerbetriebnahme des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems.

Die Mitteilung nach Satz 1 ist innerhalb eines Monats nach Anschaffung oder Außerbetriebnahme des elektronischen Aufzeichnungssystems zu erstatten.“

Durch Artikel 13 Nr. 12 Buchst. b) des Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) vom

¹⁹ BGBl. I 2014 S. 1678.

²⁰ Vgl. BR-Drs. 353/22 (Beschluss).

²¹ https://www.bundeswirtschaftsministerium.de/Redaktion/DE/Downloads/E/evaluierung-auswirkungen-sechste-verordnung-zur-aenderung-der-spielverordnung.pdf?__blob=publicationFile&v=10.

²² BGBl. I 2021 S. 3295.

27. März 2024²³ wurden in § 146a Abs. 4 Satz 1 AO die Wörter „nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck“ durch die Wörter „nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung“ ersetzt.

Die Regelung des § 146a Abs. 4 AO war im ursprünglichen Gesetzentwurf nicht vorgesehen, sondern wurde im Rahmen des parlamentarischen Verfahrens in das Gesetz aufgenommen.²⁴ Der Finanzausschuss führte dazu in seiner Beschlussempfehlung aus, dass die Informationen aus dem elektronischen Meldeverfahren der Finanzverwaltung bei der risikoorientierten Fallauswahl und bei der Prüfungsvorbereitung zur Verfügung stehen sollen.²⁵

Gemäß § 30 Abs. 1 Satz 1 EGAO wäre die Vorschrift erstmals für Kalenderjahre nach Ablauf des 31. Dezember 2019 anzuwenden. Für elektronische Aufzeichnungssysteme, die der Steuerpflichtige vor dem 1. Januar 2020 angeschafft hat, war die Mitteilung bis zum 31. Januar 2020 vorgesehen.

Im BMF-Schreiben vom 6. November 2019²⁶ zur Nichtbeanstandungsregelung bei der Verwendung elektronischer Aufzeichnungssysteme im Sinne des § 146a AO ohne zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung nach dem 31. Dezember 2019 sowie in der Neuveröffentlichung dieser Nichtbeanstandungsregelung vom 18. August 2020²⁷ heißt es jedoch: „Von der Mitteilung nach § 146a Abs. 4 AO ist bis zum Einsatz einer elektronischen Übermittlungsmöglichkeit abzusehen. Der Zeitpunkt des Einsatzes der elektronischen Übermittlungsmöglichkeit wird im Bundessteuerblatt Teil I gesondert bekannt gegeben.“

Dieses BMF-Schreiben zur Aussetzungsregelung wurde mit BMF-Schreiben vom 28. Juni 2024²⁸ vollständig aufgehoben. Das Mitteilungsverfahren steht nunmehr seit dem 1. Januar 2025 zur Verfügung. Die Mitteilung von vor dem 1. Juli 2025 angeschafften elektronischen Aufzeichnungssystemen ist gemäß dem BMF-Schreiben vom 28. Juni 2024 zwingend bis zum 31. Juli 2025 zu erstatten. Nach dem 1. Juli 2025 angeschaffte elektronische Aufzeichnungssysteme sind innerhalb eines Monats nach Anschaffung mitzuteilen; dies gilt ebenfalls für ab dem 1. Juli 2025 außer Betrieb genommene elektronische Aufzeichnungssysteme. Dabei ist zu beachten, dass bei der Mitteilung der Außerbetriebnahme elektronischer Aufzeichnungssysteme zuvor die Anschaffung mitzuteilen ist.

Auch nicht erworbene – sondern z. B. gemietete oder geleaste – elektronische Aufzeichnungssysteme stehen dabei angeschafften elektronischen Aufzeichnungssystemen gleich.²⁹

Zum Zeitpunkt der Erstellung dieses Evaluierungsberichts lagen in Anbetracht der zuvor geltenden Aussetzungsregelung noch keine Erfahrungswerte zur Mitteilungsverpflichtung nach § 146a Abs. 4 AO vor. Dadurch ist eine abschließende Beurteilung der Mitteilungsverpflichtung hier nicht möglich und sie wird im Nachfolgenden deshalb nicht weiter behandelt.

2.6 Kassen-Nachschau (§ 146b AO)

Durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen wurde § 146b AO und damit die „Kassen-Nachschau“ neu eingeführt. Gemäß § 30 Abs. 2 Satz 1 EGAO ist § 146b AO nach Ablauf des 31. Dezember 2017 anzuwenden.

²³ BGBl. I 2024 I Nr. 108.

²⁴ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses; BT-Drs. 18/10667, S. 3 und 11.

²⁵ Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses; BT-Drs. 18/10667, S. 27.

²⁶ BStBl I 2019 S. 1010.

²⁷ BStBl I 2020 S. 656.

²⁸ BStBl I 2024 S. 1063.

²⁹ Vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 1.16.2.6.

Im Gesetzentwurf führte der Gesetzgeber aus: „Bei einer Kassen-Nachschau soll der zuständige Amtsträger ohne vorherige Ankündigung in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen die Ordnungsgemäßheit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben überprüfen können. Es sollen sowohl computergestützte Kassensysteme, Registrierkassen und offene Ladenkassen überprüft werden können. Der Kassen-Nachschau unterliegt auch die Prüfung des ordnungsgemäßen Einsatzes des elektronischen Aufzeichnungssystems nach § 146a Abs. 1 AO.“³⁰

Die Kassen-Nachschau findet in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen, in der Regel während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten statt. In Einzelfällen und im Einvernehmen kann die Kassen-Nachschau auch außerhalb der üblichen Geschäftszeiten stattfinden, beispielsweise um den laufenden Geschäftsbetrieb nicht unangemessen einzuschränken. Die Wohnräume dürfen gegen den Willen des Steuerpflichtigen dabei nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit betreten werden (vgl. § 146b Abs. 1 AO).

Bei der Kassen-Nachschau handelt es sich nicht um eine Außenprüfung i. S. d. § 193 AO, sondern um ein eigenständiges Verfahren. Sie wird im Gegensatz zur Außenprüfung nach § 193 AO nicht angekündigt. Dieser „Überraschungseffekt“ dient auch der Prävention, da für Steuerpflichtige, die ihre Kasse ggf. in irgendeiner Form manipulieren, somit ein deutlich erhöhtes Entdeckungsrisiko besteht.³¹ Außerdem wird so verhindert, dass ein Steuerpflichtiger seinen Betrieb und seine Buchhaltung ggf. noch im Vorfeld so verändern kann, dass Manipulationen verdeckt werden, wie es bei einer angekündigten Außenprüfung generell möglich ist. Bei Beanstandungen kann die Kassen-Nachschau ohne vorherige Prüfungsanordnung in eine Außenprüfung nach § 193 AO übergehen. Auf den Übergang muss der Steuerpflichtige dann jedoch schriftlich hingewiesen werden (vgl. § 146b Abs. 3 AO).

Häufige Anwendungsfälle für eine Kassen-Nachschau sind beispielsweise:

- Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung im Vorfeld einer Außenprüfung (bei keinerlei Beanstandungen kann diese ggf. abgesetzt werden),
- Prüfung des ordnungsgemäßen Einsatzes eines Kassensystems, insbesondere Erfassung der Geschäftsvorfälle, Belegausgabe zur Absicherung erfasster Geschäftsvorfälle in einer TSE,
- Neugründungsfälle im Bereich der bargeldintensiven Betriebe oder im Rahmen einer sog. Begrüßungs-Nachschau,
- Überprüfung von Kontrollmitteilungen,
- Prüfung bei Vorliegen branchenspezifischer Feststellungen,
- Nachprüfung bei anonymen Anzeigen,
- Vorliegen eines Antrags auf Bewilligung von Erleichterungen nach § 148 AO oder
- Überprüfung, ob die im Rahmen von Außenprüfungen oder früheren Kassen-Nachschau festgestellten Mängel an der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen beseitigt wurden.

Die Kassen-Nachschau benötigt keine langen Vorlaufzeiten. Im Gegensatz zur Außenprüfung nach § 193 AO werden aktuelle Zeiträume überprüft. Im Rahmen einer Kassen-Nachschau können so frühzeitig Fehlerquellen in der Kassenführung aufgedeckt und abgestellt werden, die ansonsten in später nachfolgenden Außenprüfungen zu erheblichen Schätzungen und Nachforderungen führen würden.

Im Rahmen einer Kassen-Nachschau ist es möglich, Unternehmensabläufe, z. B. nicht ordnungsgemäße Nutzung des Systems (fehlende Erfassung, fehlende Belegausgabe, fehlende Absicherung in der TSE), verdeckt zu beobachten, um daraus anschließend entsprechende Schlüsse zu ziehen. Nach eigenen Aussagen machen hiervon mehrere Länder im Rahmen von Kassen-Nachschau Gebrauch.

³⁰ Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 5. September 2016; BT-Drs. 18/9535, S. 12.

³¹ Vgl. FN 30.

Es existieren jedoch keine bundeseinheitlichen Vorgaben zur Prüfungsdauer oder Prüfungsintensivität. Daher reicht die mögliche Handlungsbreite bei Kassen-Nachschauen von der bloßen Prüfung der Belegausgabe und des Vorhandenseins einer zertifizierten TSE bis hin zur - wesentlich aufwendigeren - Auslesung und Verprobung der Kassendaten. Prüfungsschwerpunkte sind oftmals die Nachvollziehbarkeit, die Vollständigkeit, die Unveränderbarkeit und die formelle Ordnungsgemäßheit der Kassenaufzeichnungen.

2.7 Auslagerung von Daten bei Dritten (§ 147 Abs. 6 Sätze 3 und 5 AO)

Durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen wurden die Sätze 3 und 5 in § 147 Abs. 6 AO eingefügt.

In § 147 Abs. 6 Satz 3 AO i. d. F. vom 22. Dezember 2016 heißt es: *„Teilt der Steuerpflichtige der Finanzbehörde mit, dass sich seine Daten nach Abs. 1 bei einem Dritten befinden, so hat der Dritte*

- 1. der Finanzbehörde Einsicht in die für den Steuerpflichtigen gespeicherten Daten zu gewähren oder*
- 2. diese Daten nach den Vorgaben der Finanzbehörde maschinell auszuwerten oder*
- 3. ihr die für den Steuerpflichtigen gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung zu stellen.“*

§ 147 Abs. 6 Satz 5 AO i. d. F. vom 29. Dezember 2016 war im ursprünglichen Gesetzentwurf nicht vorgesehen. Er wurde erst im parlamentarischen Verfahren in das Gesetz aufgenommen.³² Darin heißt es: *„In Fällen des Satzes 3 hat der mit der Außenprüfung betraute Amtsträger den in § 3 und § 4 Nummer 1 und 2 des Steuerberatungsgesetzes bezeichneten Personen sein Erscheinen in angemessener Frist anzukündigen.“*

Die entsprechende Regelung soll verhindern, dass Personen, die zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind, unbefugt ein fremdes Geheimnis oder ein Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis, das ihnen anvertraut oder sonst bekannt geworden ist, offenbaren. Sie können durch die angemessene Frist Vorbereitungen treffen, damit allein die Daten des der Außenprüfung unterliegenden Steuerpflichtigen zugänglich gemacht werden.

Durch diverse weitere Gesetzesänderungen³³ entspricht in der aktuell gültigen Fassung § 147 Abs. 6 Satz 2 AO dem § 147 Abs. 6 Satz 3 AO i. d. F. vom 29. Dezember 2016 und lautet nunmehr wie folgt: *„Teilt der Steuerpflichtige der Finanzbehörde mit, dass sich seine Daten nach Absatz 1 bei einem Dritten befinden, so hat der Dritte*

- 1. der Finanzbehörde Einsicht in die für den Steuerpflichtigen gespeicherten Daten zu gewähren oder*
- 2. diese Daten nach den Vorgaben der Finanzbehörde maschinell auszuwerten oder*
- 3. ihr nach ihren Vorgaben die für den Steuerpflichtigen gespeicherten Daten in einem maschinell auswertbaren Format zu übertragen.“*

Die Regelungen des § 147 Abs. 6 Satz 5 AO i. d. F. vom 29. Dezember 2016 sind in der aktuell gültigen Fassung in § 147 Abs. 6 Satz 4 AO zu finden.

³² Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 14. Dezember 2016; BT-Drs. 18/10667, S. 27.

³³ U. a. durch Art. 3 des Dritten Gesetzes zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie vom 22. November 2019 (Drittes Bürokratieentlastungsgesetz, BGBl. I 2019 S. 1746) und durch Art. 3 des Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerrechts vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I 2022 S. 2730).

2.8 Sanktionierung bei Verstößen (§ 379 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 AO)

Der Bußgeldtatbestand nach § 379 Abs. 1 Satz 1 AO wurde durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen um drei Tatbestände erweitert.

Demnach handelt auch ordnungswidrig, wer vorsätzlich oder leichtfertig

- ein vorhandenes elektronisches Aufzeichnungssystem nicht oder nicht richtig verwendet,
- keine zertifizierte TSE einsetzt oder eine zertifizierte TSE nicht richtig einsetzt,
- gewerbsmäßig ein nicht ordnungsgemäßes elektronisches Aufzeichnungssystem, Softwaresystem oder eine nicht ordnungsgemäße zertifizierte TSE bewirbt oder in den Verkehr bringt

und dadurch ermöglicht, Steuern zu verkürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen.

Diese Ordnungswidrigkeiten können mit einer Geldbuße bis zu 25.000 Euro geahndet werden (vgl. § 379 Abs. 4 AO i. d. F. vom 29. Dezember 2016).³⁴

Diese Vorschriften aus 2016 sind gemäß § 30 Abs. 1 Satz 1 EGAO erstmals für Kalenderjahre nach Ablauf des 31. Dezember 2019 anzuwenden.

Hingegen Verstöße gegen die Belegausgabepflicht und gegen die Mitteilungsverpflichtung zur Meldung elektronischer Aufzeichnungssysteme können nicht nach § 379 AO sanktioniert werden. Sie können aber ein Indiz sein, dass das Aufzeichnungssystem nicht richtig verwendet oder geschützt wird (Ordnungswidrigkeit im Sinne des § 379 Absatz 1 Satz 1 Nummern 4 oder 5 Abgabenordnung).

3 Ziel und Umfang der Evaluierung

Das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen stellt nach den Äußerungen des Finanzausschusses *„einen wichtigen Schritt für einen effizienten Steuervollzug in Deutschland“* dar. Durch das Gesetz seien *„nicht dokumentierte Stornierungen bzw. Änderungen steuerrelevanter Geschäftsvorfälle mittels elektronischer Programme oder durch Einsatz von Manipulationssoftware nicht mehr möglich. Zudem werde sichergestellt, dass für den Fall, dass neue Manipulationsmöglichkeiten aufgedeckt würden, diesen zeitnah entgegengewirkt werden könne.“*³⁵

Auch nach den Ausführungen zum Gesetzesentwurf stellt die *„Sicherstellung der Unveränderbarkeit der digitalen Grundaufzeichnungen“* eine wesentliche Wirkungsrichtung der neu eingeführten gesetzlichen Regelungen und technischen Maßnahmen dar.³⁶

In der Begründung zum Gesetzesentwurf heißt es weiter: *„Die Regelungen sollen (...) hinsichtlich ihrer Auswirkungen auf den Erfüllungsaufwand und das Erreichen insbesondere folgender Wirkungsziele evaluiert werden:*

- Steigerung der Wirtschaftlichkeit und Effizienz durch den verstärkten Einsatz von Informationstechnologie sowie
- zielgenauer Ressourceneinsatz.

*Der Schwerpunkt der Untersuchung sollte dabei auf die Praktikabilität der Maßnahmen gelegt werden.“*³⁷

³⁴ Vgl. § 379 Abs. 6 AO in der aktuell gültigen Fassung.

³⁵ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 14. Dezember 2016; BT-Drs. 18/10667, S. 20.

³⁶ Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 5. September 2016; BT-Drs. 18/9535, S. 1.

³⁷ Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 5. September 2016; BT-Drs. 18/9535, S. 18.

Zudem heißt es in der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, es „*solle das Erreichen der Wirkungsziele ebenso einbezogen werden wie die Effizienz der Belegausgabepflicht*“.³⁸

Grundsätzlich kamen für die Einschätzung der Zielerreichung der Regelungen und Maßnahmen eine Vielzahl von Faktoren in Betracht. In dieser Evaluierung wurden die wesentlichen Faktoren untersucht. Die Auswahl der Faktoren erfolgte dabei insbesondere auch vor dem Hintergrund der maßgeblichen Erwägung, dass die Datengewinnung hierfür generell möglich war und der diesbezügliche Aufwand für die Beteiligten in einem zumutbaren Rahmen lag.

4 Datenlage und Datenquellen

Für die Bestimmung der im Rahmen der Evaluierung zu untersuchenden Auswirkungen durch die Regelungen des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen waren geeignete Daten erforderlich. Dem Fachbereich GFA lagen zu Beginn der Evaluierung keine auswertbaren Daten vor. Diese waren deshalb im Laufe des Evaluierungsprozesses zu beschaffen.

Hierfür war auch die Durchführung eigener Erhebungen notwendig. Die Methoden der Datenerhebung wurden dabei so gewählt, dass die genutzten Ressourcen möglichst schonend eingesetzt wurden, d. h., dass der Aufwand bei der Datenerhebung für die damit befassten Stellen (insbesondere aus Verwaltung und Verbänden) so gering wie möglich gehalten wurde.

4.1 Erfüllungsaufwand

Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens wurde der einmalige Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft für die Neuanschaffung und Umstellung der Geräte vom Gesetzgeber auf 470 Mio. Euro geschätzt.³⁹

Der jährliche Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft für Kosten der Zertifizierung, Personalkosten für die Mitwirkung bei der Kassen-Nachschau sowie laufende Kosten für Wartung und Support wurde auf 106 Mio. Euro geschätzt.

Die Belegausgabepflicht wurde erst im parlamentarischen Verfahren in das Gesetz aufgenommen.⁴⁰ Aus diesem Grund lag hierfür im originären Gesetzentwurf keine Einschätzung des Gesetzgebers zur Höhe des Erfüllungsaufwands vor. Mit dem Entwurf zur KassenSichV wurde zu dem betreffenden Erfüllungsaufwand dann Folgendes ausgeführt:

„Gleichzeitig wird aufgrund der heute bereits verbreiteten Registrierkassen davon ausgegangen, dass bereits in 95 Prozent der Fälle die Belege ausgedruckt und ausgegeben werden. Danach wäre de facto mit Mehrkosten in 5 Prozent der Fälle auszugehen. Das heißt (...) zusätzliche Kosten von 10,615 Mio. Euro für die Belege. Zudem entstehen Sachkosten (Papier) für den Ausdruck von geschätzt 5,5 Mio. Euro. Aufgrund der fortgeschrittenen Digitalisierung wird eine Vielzahl von Belegen bereits elektronisch in einem standardisierten Datenformat ausgegeben. Es ist davon auszugehen, dass dies bereits in 25 Prozent der Belegausgaben erfolgt. Dieser Umstand führt dazu, dass sich die zusätzlichen Kosten auf etwa 11,757 Mio. Euro verringern. Weiterhin ist in § 146a Absatz 2 Satz 2 AO eine Ausnahme von der Belegausgabeverpflichtung vorgesehen (...). Es wird angenommen, dass in 25 Prozent der Fälle die

³⁸ Vgl. FN 37.

³⁹ Zu den Einzelheiten vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 5. September 2016; BT-Drs. 18/9535, S. 2f.

⁴⁰ Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 14. Dezember 2016; BT-Drs. 18/10667, S. 26 sowie oben unter Punkt 2.3.

Finanzbehörden nach § 148 AO aus Zumutbarkeitsgründen nach pflichtgemäßem Ermessen von der Belegausgabepflicht Befreiungen erteilen werden. Dieser Umstand führt dazu, dass sich die zusätzlichen Kosten auf etwa 8,817 Mio. Euro verringern.“⁴¹

Weiter führte der Gesetzgeber zum einmaligen und zum jährlichen Erfüllungsaufwand für die (Finanz-)Verwaltung im Entwurf des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen das Folgende aus:

„In Bund und Ländern entsteht kein einmaliger Umstellungsaufwand.

Hinsichtlich der Kassen-Nachschau als neues Instrument der Steuerkontrolle ist mit einem Mehraufwand von jährlich ca. 21 Mio. Euro zu rechnen. Da durch die Einführung der Kassen-Nachschau jedoch gleichzeitig die teilweise aufwändigen Kassenprüfungen im Bereich der Betriebsprüfungen entfallen und davon ausgegangen werden kann, dass dieser Minderaufwand mindestens in einer vergleichbaren Größenordnung ausfallen wird, ist insgesamt für die Finanzverwaltung der Länder mit keinem signifikanten Verwaltungsmehr- oder -minderaufwand zu rechnen.

Die Aufgabenübertragung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen sowie die Zertifizierung führen beim Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik zu einem Personalmehrbedarf von zwei Stellen im höheren Dienst mit jährlichen Personalkosten i. H. v. 166 900 Euro und zu Sachkosten i. H. v. 500 000 Euro für die Beauftragung von externen Auftragnehmern jährlich. Der Mehrbedarf an Sach- und Personalmitteln soll finanziell und stellenmäßig im jeweiligen Einzelplan erwirtschaftet werden.“⁴²

Das Statistische Bundesamt (StBA) hat zum Erfüllungsaufwand zwischenzeitlich mehrere Nachmessungen durchgeführt. Die Ergebnisse dieser Nachmessungen werden im Rahmen dieser Evaluierung dargestellt.

4.2 Datenerhebung durch die Länder

Für die Jahresstatistik der Betriebsprüfung werden von den Ländern bereits folgende Kennzahlen erhoben⁴³:

- von der Betriebsprüfung durchgeführte Kassen-Nachschauen nach § 146b AO,
- von anderen Stellen durchgeführte Kassen-Nachschauen nach § 146b AO und
- insgesamt durchgeführte Kassen-Nachschauen nach § 146b AO.

Im Jahr 2022 wurden im Rahmen mehrerer Sitzungen der Bund-Länder-Arbeitsgruppe (AG) „Evaluierung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ zudem eigens für diese Evaluierung weitere Kennzahlen entwickelt, die in den Jahren 2023 und 2024 in Zusammenhang mit durchgeführten Kassen-Nachschauen zusätzlich zu den für die Jahresstatistik der Betriebsprüfung erhobenen Daten erfasst werden sollten und insofern - auch zu möglichen Verknüpfungen - Einvernehmen hergestellt. Kennzahlen aus den vorhergehenden Jahren 2020 bis 2022 wurden aufgrund der Corona-Pandemie und den damit verbundenen Einschränkungen, u. a. bei der Durchführung von Außenprüfungen und Kassen-Nachschauen, als nicht hinreichend repräsentativ eingestuft und deshalb – in Absprache mit den Ländern und dem BMF – für diese Evaluierung nicht erhoben.

Im Anschluss hieran waren von den Ländern für die Jahre 2023 und 2024 folgende Daten zu ermitteln:

⁴¹ Verordnungsentwurf des BMF vom 3. Mai 2017; BT-Drs. 18/12221, S. 9f.

⁴² Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 5. September 2016; BT-Drs. 18/9535, S. 17.

⁴³ Vgl. Schreiben des BMF vom 4. September 2018; Az. IV A 4 – S 1461/18/10001, DOK 2018/0702846.

- Art des elektronischen Aufzeichnungssystems (z. B. lokales elektronisches Aufzeichnungssystem, EU-Taxameter, Wegstreckenzähler, Geldspielgeräte, Cloud-Kasse),
- Nutzung einer offenen Ladenkasse (mit oder ohne Einzelaufzeichnungspflicht),
- Art der eingesetzten TSE (z. B. Token-TSE, Cloud-TSE, keine TSE-Pflicht)⁴⁴,
- Ergebnis der Kassen-Nachschau (z. B. Verstoß gegen die Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnung, technische Probleme, Verstoß gegen die Belegausgabepflicht, Beanstandung bei Nutzung offener Ladenkasse, Verstoß gegen die Pflicht zum Einsatz der TSE, Kassen-Nachschau ohne Beanstandung),
- Fälle, bei denen (aufgrund von Beanstandungen) zu einer Betriebsprüfung oder Umsatzsteuersonderprüfung übergegangen wurde oder eine geplante Vollprüfung nicht mehr erforderlich war.

Des Weiteren stimmten die Länder einvernehmlich folgenden Möglichkeiten der Verknüpfung zu:

- Verknüpfung der Kennzahlen, die elektronische Aufzeichnungsgeräte betreffen:
- Art des geprüften elektronischen Aufzeichnungsgeräts,
- Art der eingesetzten TSE,
- Ergebnis der Kassen-Nachschau und
- Anzahl der Fälle, bei denen (aufgrund von Beanstandungen) zu einer Betriebsprüfung oder Umsatzsatzsteuersonderprüfung übergegangen wurde oder eine geplante Vollprüfung nicht mehr erforderlich war.
- Verknüpfung der Kennzahlen, die offene Ladenkassen betreffen:
- Nutzung einer offenen Ladenkasse,
- Ergebnis der Kassen-Nachschau und
- Anzahl der Fälle, bei denen (aufgrund von Beanstandungen) zu einer Betriebsprüfung oder Umsatzsatzsteuersonderprüfung übergegangen wurde oder eine geplante Vollprüfung nicht mehr erforderlich war.

Die Zahlen aus der Jahresstatistik der Betriebsprüfung sowie die von den Ländern übersandten Daten wurden im Rahmen dieser Evaluierung entsprechend den vorgenannten Ausführungen ausgewertet.

4.3 Befragung von Verbänden

Im Rahmen einer Befragung wurden insgesamt 83 Verbände zu unterschiedlichen Aspekten des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen und der KassenSichV befragt. Sie wurden z. B. gefragt, wie viele Kassen seit dem 1. Januar 2020 aufgrund der Gesetzesänderung bei ihren Mitgliedern mit einer zertifizierten TSE aufgerüstet bzw. neu angeschafft wurden und wie hoch die durchschnittlichen Kosten hierfür waren.

Die Verbände wurden ebenfalls gefragt, wie viele ihrer Mitglieder eine offene Ladenkasse nutzen und wie viele Mitglieder vor Einführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen eine offene Ladenkasse nutzten.

Außerdem wurden die Verbände befragt, wie hoch ihrer Schätzung nach der Prozentteil an Belegen ist, die allein in elektronischer Form ausgegeben werden. Des Weiteren hatten die Verbände im Rahmen der

⁴⁴ Bei einer Token-TSE (oder auch Hardware-TSE genannt) ist die TSE in einem körperlichem Medium (z. B. USB-Stick, SD-Karte) enthalten, das vor Ort in das Kassensystem eingesteckt wird. Bei der sog. Cloud-TSE ist dagegen nur ein Teil des Software-Moduls in das Kassensystem integriert und alle Aufzeichnungen aus dem Kassensystem werden über das Internet in dem Sicherheitsmodul in einer Cloud abgesichert und gespeichert.

Befragung die Gelegenheit, sonstige Erfahrungswerte, die aus ihrer Sicht für diese Evaluierung von Bedeutung sein konnten, der GFA mitzuteilen.

Die Befragung der Verbände fand im Zeitraum vom 10. März 2025 bis 13. Juni 2025 statt. Dabei handelt es sich nicht um eine als repräsentativ zu klassifizierende Erhebung. Vielmehr können die Ergebnisse lediglich einen Eindruck auf Basis der eingegangenen Rückläufe vermitteln.

4.4 Sonstige Daten

Auf die Untersuchung weiterer Daten (beispielsweise die Entwicklung der Umsätze in unterschiedlichen Branchen) - insbesondere aus dem Zeitraum 2020 bis 2022 - wurde in Abstimmung mit dem BMF und den Ländern bewusst verzichtet. In diesem Zusammenhang ist vor allem auf die Corona-Pandemie und die damit verbundenen Einschränkungen und Veränderungen hinzuweisen. Die Daten aus dem Jahr vor der Gesetzesänderung (2017 und früher) und nach der Pandemie (2023 und später) sind aus Sicht der GFA nicht vergleichbar, da zu viele andere Einflüsse neben der originären Gesetzesänderung die Daten beeinflusst haben könnten.

Daneben werden jedoch noch Erkenntnisse aus weiteren Verfahren und Gesetzgebungsverfahren mitberücksichtigt. Auch diese Erkenntnisse sind nur punktueller Natur und nicht repräsentativ.

4.5 Stand der Daten

Der Stand der verarbeiteten Daten ist – mit Ausnahme der Verbändebefragung, welche bis zum 13. Juni 2025 lief und soweit nicht anders vermerkt – grundsätzlich der 31. März 2025. Verfügbare Daten wurden im Rahmen dieser Evaluierung nur bis zu diesem Stichtag verwertet.

5 Darstellung der Evaluierungsergebnisse

5.1 Datenaktualisierung zum Erfüllungsaufwand

Daten zum Erfüllungsaufwand können seit 2020 in OnDEA⁴⁵, der Online-Datenbank des Erfüllungsaufwands des StBA, abgerufen werden.

Zum Stichtag 31. Dezember 2021 gab das StBA den von ihm ermittelten jährlichen Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft für Kosten der Zertifizierung, Personalkosten für die Mitwirkung bei der Kassen-Nachschau sowie laufende Kosten für Wartung und Support mit rund 82 Mio. Euro an (ex-ante waren hierfür im Gesetzesentwurf 106 Mio. Euro geschätzt worden).

Für die Belegausgabepflicht gab das StBA zum gleichen Stichtag den jährlichen Erfüllungsaufwand mit rund 194 Mio. Euro an. Die Abweichung in der Messung des StBA zu den im Entwurf zur KassenSichV angenommenen rund 8,8 Mio. Euro Erfüllungsaufwand (vgl. oben unter Tz. 4.1) lässt sich laut den Angaben des StBA auf die Sachkosten für Thermopapier zurückführen, die aufgrund der Anzahl der tatsächlich ausgegebenen Belege wesentlich höher liegen als zuvor angenommen. Seitens des StBA wurde eine

⁴⁵ Abrufbar unter https://www.ondea.de/DE/Home/home_node.html (zuletzt abgerufen am 15. Mai 2025).

Fallzahl von 2.161.500 ermittelt, welche von ihm mit angefallenen Sachkosten von jeweils 89,91 Euro multipliziert wurde.

Der jährliche Erfüllungsaufwand der (Finanz-)Verwaltung für die Durchführung von Kassen-Nachschauen wird mit rund 4,8 Mio. Euro ausgewiesen. Den jährlichen Erfüllungsaufwand für das Zertifizieren der elektronischen Aufzeichnungssysteme durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik gab das StBA mit rund 391.000 Euro an (ex-ante waren hierfür rund 667.000 Euro geschätzt worden).

Seit dem 1. Januar 2024 fallen auch EU-Taxameter und Wegstreckenzähler unter den Anwendungsbereich der KassenSichV. Zum Stichtag 31. März 2025 führte das StBA unter Berücksichtigung dessen deshalb eine erneute Datenaktualisierung durch. Der jährliche Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft wurde dabei weiterhin mit rund 82 Mio. Euro angegeben, der jährliche Erfüllungsaufwand speziell für die Belegausgabepflicht wurde mit rund 144 Mio. Euro veranschlagt. Für die Verwaltung wurde der jährliche Erfüllungsaufwand insgesamt auf rund 6,5 Mio. Euro geschätzt.

Der Aufwand für die Belegausgabepflicht im Wesentlichen wird durch Sachkosten für die Ausgabe von zusätzlichen Belegen verursacht. Der Erfüllungsaufwand hat sich durch die letzte Aktualisierung zum 31. März 2025 trotz der Einbeziehung von EU-Taxameter und Wegstreckenzähler signifikant (ca. 25 %) reduziert, da diese Aktualisierung ergeben hat, dass in der Wirtschaft der Anteil der elektronischen Belege stark zugenommen hat. Dadurch reduzieren sich die Sachkosten für Papier entsprechend.

Tabelle 1: Jährlicher Erfüllungsaufwand im Einzelnen (in Tsd. Euro)

OnDEA-Nummer	Bezeichnung der Vorgabe	Ex-ante	31.12.2021	31.03.2025
Wirtschaft:				
2016072211065501_21X	Pflicht des Unternehmens, die Aufsichtsbehörde bei der Kassen-Nachschau zu begleiten und zu unterstützen (§ 146b Abs. 2 Satz 1 AO)	343	107	113
2016072211065201_21X	Sicherstellen der ordnungsgemäßen Funktionsweise der Kassensysteme (§ 146a Abs. 1 Satz 1 AO)	105.000	80.408	80.408
2016072211064901_21X	Pflicht zur Zertifizierung der Sicherheitseinrichtung (§ 146a Abs. 1 Satz 2 AO)	375	1.308	1.308
2017070311013001_50X	Belegausgabepflicht (§ 146a Abs. 2 AO)		194.340	144.857
Summe		105.718	276.163	226.686
Verwaltung:				
2016072211071001_01X	Zertifizieren der elektronischen Aufzeichnungssysteme durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (§ 146a Abs. 3 AO)	667	391	1.678
2022032414075801_01X	Durchführung einer Kassennachschau (§ 146b Abs. 1 AO)	0	4.814	4.874
Summe		667	5.205	6.552

Quelle: OnDEA

5.2 Von den Ländern erhobene Daten

Für die Jahresstatistik der Betriebsprüfung werden von den Ländern Daten zur Anzahl der von Betriebsprüfungsstellen sowie von anderen Stellen durchgeführten Kassen-Nachschauen nach § 146b AO erhoben und in DAME BVZ⁴⁶ eingestellt. Zusätzlich erhoben die Länder in den Jahren 2023 und 2024 im Rahmen der durchgeführten Kassen-Nachschauen eigens für diese Evaluierung weitere gesonderte Kennzahlen. Diese Daten übersandten die Länder bis zum 21. März 2025 an die GFA.

⁴⁶ DAME Bundesstatistiken – Verwaltungscontrolling – Zielvereinbarungen. Das Verfahren DAME (= **D**ata Warehouse, **A**uswertungen und **B**usiness Intelligence **M**ethoden) verfolgt das Gesamtziel, ein umfassendes Auswertungs- und Informationssystem zu bieten, welches die Nutzung moderner Analysemethoden ermöglicht. So fungiert DAME u. a. als Datenbasis für das Qualitäts- und Risikomanagement sowie das Controlling in den Finanzämtern.

Die Ergebnisse der Auswertung dieser beiden Datenquellen werden im Folgenden dargestellt.

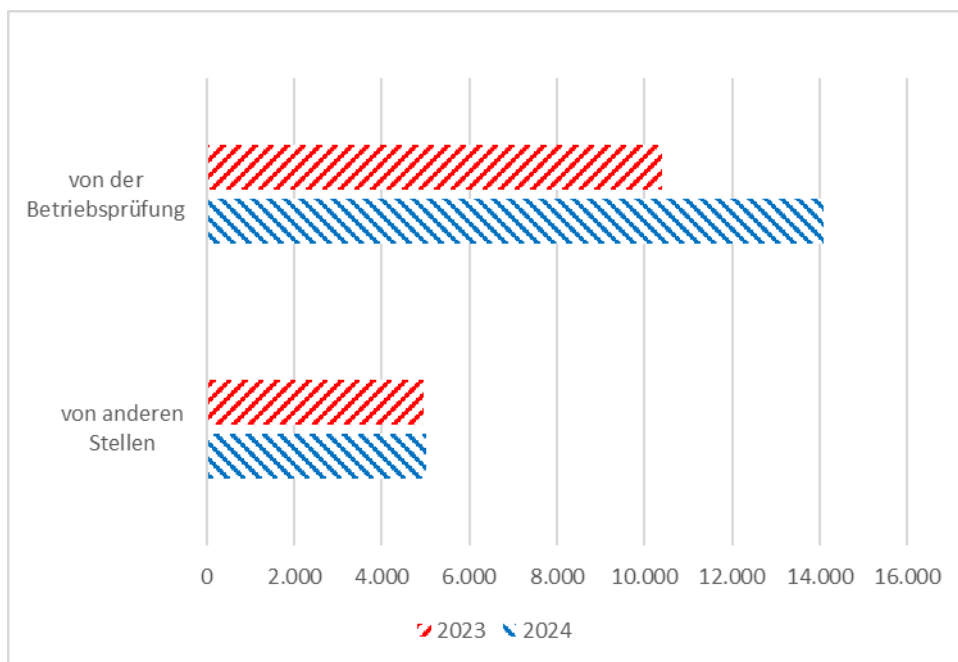
5.2.1 Anzahl der durchgeführten Kassen-Nachschauen

Die Daten zur Gesamtzahl der von der Betriebsprüfung und von anderen Stellen durchgeführten Kassen-Nachschauen nach § 146b AO wurden DAME BVZ entnommen. Für das Jahr 2023 wurden demnach von den Betriebsprüfungsstellen 10.407 Kassen-Nachschauen und von anderen Stellen 4.959 Kassen-Nachschauen durchgeführt.

Im Jahr 2024 wurden von den Betriebsprüfungsstellen 14.080 Kassen-Nachschauen und von anderen Stellen 5.000 Kassen-Nachschauen durchgeführt. Die Zahlen können auch der Tabelle 1 in der Anlage entnommen werden.

Insgesamt steigerte sich damit die Zahl der insgesamt durchgeführten Kassen-Nachschauen von 15.366 in 2023 auf 19.080 in 2024. Dies entspricht einer Steigerung von ca. 24,17 %.

Abbildung 1: Gesamtzahl der durchgeführten Kassen-Nachschauen



Quelle: DAME BVZ

5.2.2 Art des elektronischen Aufzeichnungssystems

Im Rahmen der durchgeführten Kassen-Nachschauen wurde von den Ländern auch erhoben, welche Art des elektronischen Aufzeichnungssystems während der jeweiligen Kassen-Nachschau geprüft wurde. Dabei wurde zwischen den folgenden Aufzeichnungssystemen unterschieden:

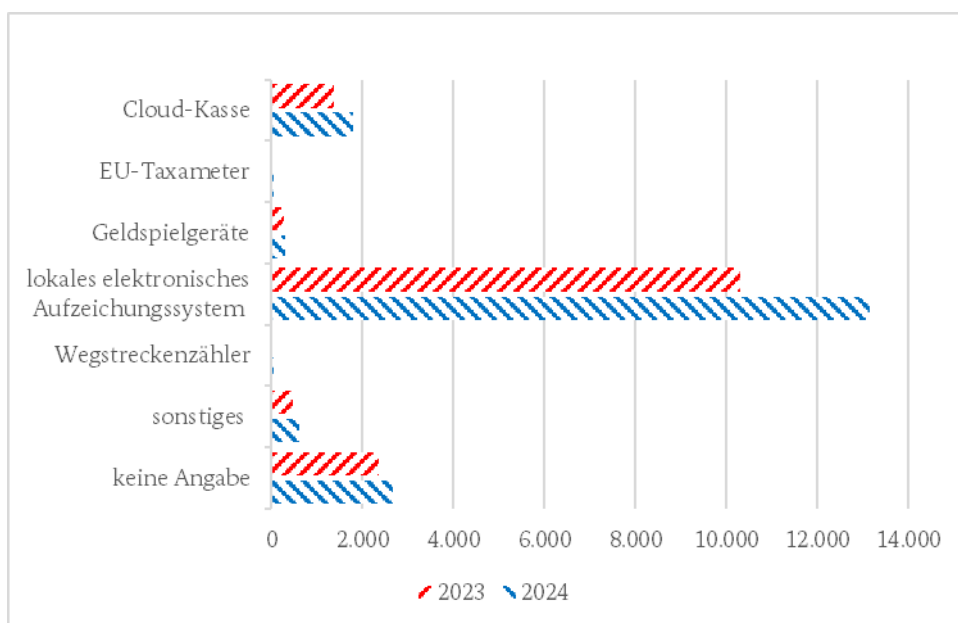
- Cloud-Kasse (d. h. Kassendaten werden in einer Cloud verarbeitet und abgelegt),
- lokale elektronische Aufzeichnungssysteme (d. h. Kassendaten werden lokal verarbeitet und abgelegt),

- EU-Taxameter,
- Geldspielgeräte,
- Wegstreckenzähler und
- sonstige Aufzeichnungssysteme.

Sowohl in 2023 als auch in 2024 wurden nach den eingegangenen Rückmeldungen aus den Ländern am häufigsten lokale elektronische Aufzeichnungssysteme (10.315 in 2023 und 13.155 in 2024) gefolgt von Cloud-Kassen (1.355 in 2023 und 1.804 in 2024) überprüft. Die Abgrenzung zwischen diesen Systemen ist nicht immer ganz einfach, so dass diesen Daten eine gewisse Unschärfe zu Grunde liegen kann.

Die Ergebnisse anhand der von den Ländern übersandten Daten können der nachfolgenden Abbildung sowie der Tabelle 2 in der Anlage entnommen werden. Hierbei ist zu beachten, dass während einer Kassen-Nachschau mehrere unterschiedliche Aufzeichnungssysteme überprüft werden können, insofern waren also auch Mehrfachnennungen möglich. Auch wurden die Kennzahlen von den Ländern gesondert erhoben und direkt an die GFA übersandt. Die Summe der geprüften Aufzeichnungssysteme weicht daher geringfügig von der unter Tz. 5.2.1 genannten Gesamtzahl an durchgeführten Kassen-Nachschau ab.

Abbildung 2: Art des elektronischen Aufzeichnungssystems



Quelle: Von den Ländern übersandte Daten

5.2.3 Art der eingesetzten TSE

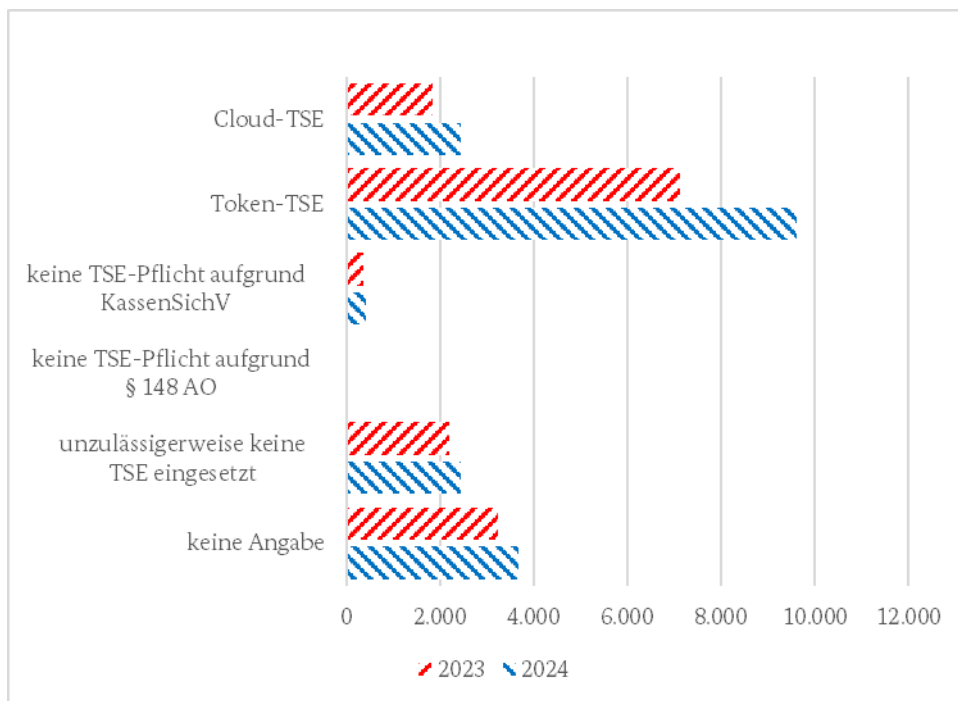
Von den Ländern wurde im Rahmen der durchgeführten Kassen-Nachschau weiter erhoben, von welcher Art die im geprüften Unternehmen eingesetzte TSE war. Dabei standen im Rahmen der Erhebung folgende Auswahlmöglichkeiten zur Verfügung:

- Cloud-TSE,
- Token-TSE,
- keine TSE-Pflicht i. S. d. § 1 Abs. 1 Satz 1 KassenSichV (hierunter fielen Geldspielgeräte sowie EU-Taxameter und Wegstreckenzähler grundsätzlich bis zum 31. Dezember 2023),

- keine TSE-Pflicht wegen Befreiung nach § 148 AO oder
- unzulässigerweise keine TSE eingesetzt.

Die dazu von den Ländern übersandten Daten können der nachfolgenden Abbildung und der Tabelle 3 in der Anlage entnommen werden.

Abbildung 3: Art der eingesetzten TSE



Quelle: Von den Ländern übersandte Daten

Nach den Meldungen aus den Ländern wurden sowohl in 2023 als auch in 2024 am häufigsten Token-TSE (7.139 Meldungen in 2023 und 9.610 Meldungen in 2024) gefolgt von Cloud-TSE (1.845 Meldungen in 2023 und 2.438 Meldungen in 2024) in den bei Kassen-Nachschauen geprüften Fällen eingesetzt.

Weiter wurden in 2023 in 2.206 Fällen unzulässigerweise (vgl. hierzu oben unter Punkt 2.2) keine TSE eingesetzt; in 2024 waren dies 2.436 Fälle. Außerdem zeigen die von den Ländern übersandten Daten, dass Befreiungen von der TSE-Pflicht nach § 148 AO in der Praxis nur sehr selten ausgesprochen werden (hierzu je 19 Meldungen in 2023 und 2024).

5.2.4 Nutzung einer offenen Ladenkasse

Weiter wurde von den Ländern im Rahmen der durchgeführten Kassen-Nachschauen erhoben, ob bei den geprüften Unternehmen eine offene Ladenkasse genutzt wurde und wenn ja, ob dabei eine Einzelaufzeichnungspflicht bestand oder nicht. Gemäß § 146 Abs. 1 Satz 2 AO besteht aus Zumutbarkeitsgründen beim Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung keine Einzelaufzeichnungspflicht.

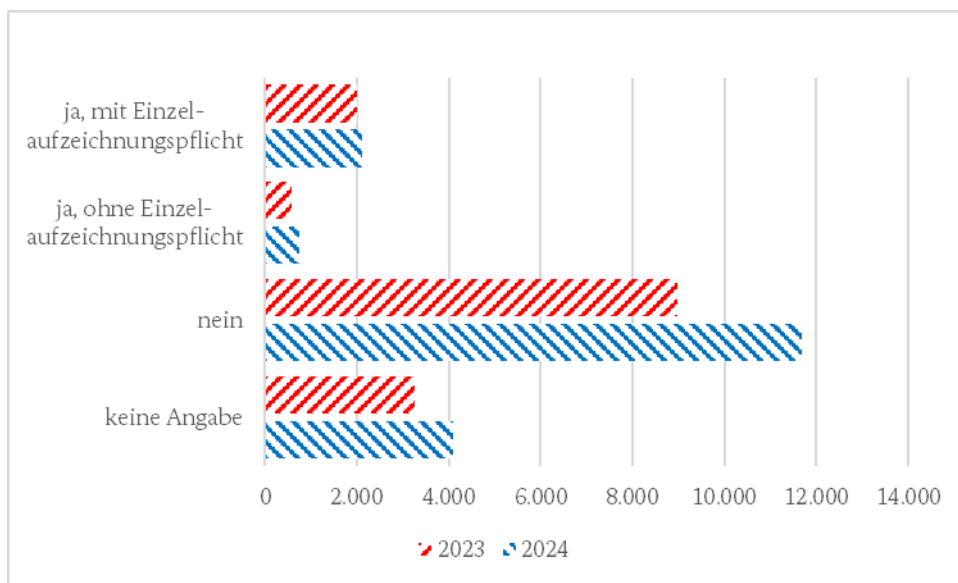
Für das Jahr 2023 gingen hierzu insgesamt 14.793 Betrachtungen/Meldungen aus den Ländern ein. Hier- von wurde in 1.995 Fällen angegeben, dass eine offene Ladenkasse mit Einzelaufzeichnungspflicht genutzt wurde. Weiter wurde in 2023 in 583 Fällen angegeben, dass eine offene Ladenkasse ohne Einzelaufzeich- nungspflicht genutzt wurde (zusammen also 2.578 Fälle bzw. rund 17,42 % der Meldungen insgesamt).

Für das Jahr 2024 erfolgten insgesamt 18.607 Meldungen aus den Ländern zum Thema. Hiervon wurde in 2.100 Fällen gemeldet, dass eine offene Ladenkasse mit Einzelaufzeichnungspflicht genutzt wurde und in 739 Fällen angegeben, dass die Nutzung einer offenen Ladenkasse ohne Einzelaufzeichnungspflicht er- folgte (zusammen 2.841 Fälle bzw. rund 15,27 % der Meldungen insgesamt).

In allen anderen gemeldeten Fällen wurde die Nutzung einer offenen Ladenkasse verneint bzw. es erfolg- ten hierzu keine Angaben (12.215 Meldungen für 2023 und 15.766 Meldungen für 2024).

Die Aufschlüsselung der Ergebnisse der von den Ländern gesammelten und übersandten Daten gibt die nachfolgende Abbildung sowie die Tabelle 4 in der Anlage wieder.

Abbildung 4: Nutzung einer offenen Ladenkasse



Quelle: Von den Ländern übersandte Daten

Nach den Datenquellen aus den Ländern ist der Anteil an offenen Ladenkassen gemessen an der Gesamt- zahl der geprüften Kassen von ca. 17,43 % in 2023 auf ca. 15,26 % in 2024, d. h. um 2,17 % gesunken. Die genannten Zahlen listen jedoch nur die Kassen auf, welche im Rahmen von Kassen-Nachschauen über- prüft wurden. Ob es nach der Einführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen ggf. generell einen leichten Trend weg von offenen Ladenkassen hin zu elektroni- schen Aufzeichnungssystemen gibt, kann anhand der vorstehenden Daten, welche lediglich einen eng umgrenzten Ausschnitt aller eingesetzten Kassen abbilden, von der GFA nicht abschließend beurteilt wer- den.

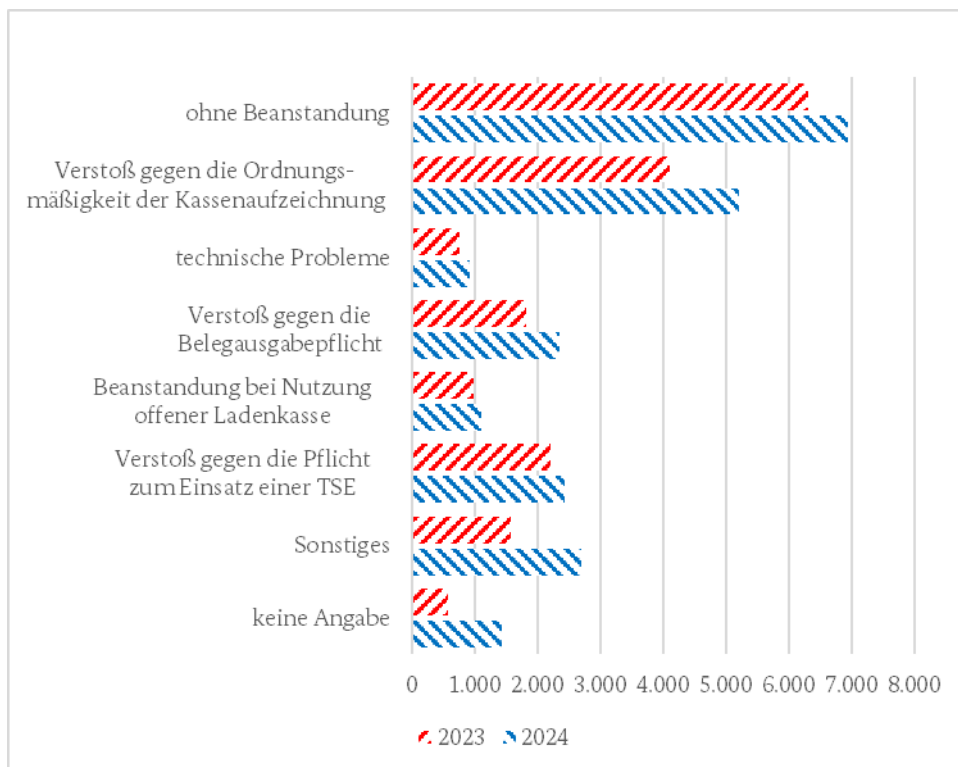
5.2.5 Ergebnisse der durchgeführten Kassen-Nachschauen

Weiter führten die Länder Aufzeichnungen zu den Ergebnissen der durchgeführten Kassen-Nachschauen. Dabei standen im Rahmen der Erhebung folgende Auswahlmöglichkeiten zur Verfügung:

- Kassen-Nachschau ohne Beanstandung,
- Verstoß gegen die Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnung,
- Technische Probleme (insbesondere Exportprobleme, kein Datenzugriff möglich),
- Verstoß gegen die Belegausgabepflicht (auch fehlende Angaben auf dem Beleg),
- Beanstandung bei Nutzung einer offenen Ladenkasse,
- Verstoß gegen die Pflicht zum Einsatz einer TSE und
- Sonstiges.

Da im Rahmen einer Kassen-Nachschau unterschiedliche Ergebnisse bzw. Verstöße einschlägig sein können, war hier eine Mehrfachauswahl möglich. Die von den Ländern übermittelten Daten können der nachfolgenden Abbildung und der Tabelle 5 in der Anlage entnommen werden.

Abbildung 5: Ergebnisse der durchgeführten Kassen-Nachschauen



Quelle: Von den Ländern übersandte Daten

Der Anteil von Kassen ohne Beanstandung bzw. ohne Angabe im Verhältnis zur Summe der insgesamt rückgemeldeten Ergebnisse ist von 2023 auf 2024 um 1,35 % von ca. 37,63 % (6.892 Meldungen von 18.314 Meldungen insgesamt) auf ca. 36,28 % (8.384 Meldungen von 23.110 Meldungen insgesamt) gesunken. Dabei handelt es sich jedoch nur um eine Momentaufnahme. Inwieweit die Beanstandungen generell zugenommen haben oder ggf. z. B. zunehmende Erfahrung bzw. eine verbesserte Fallauswahl zu einer in der

Relation zur Gesamtzahl der durchgeführten Kassen-Nachschau höheren Anzahl an Beanstandungen geführt haben könnte, kann anhand der vorliegenden Daten nicht abschließend beurteilt werden.

Den Daten lässt sich weiter entnehmen, dass im Rahmen von Kassen-Nachschau festgestellte Verstöße gegen die Belegausgabepflicht nur einen geringeren Anteil ausmachen. Auch Technische Probleme wurden selten beanstandet.

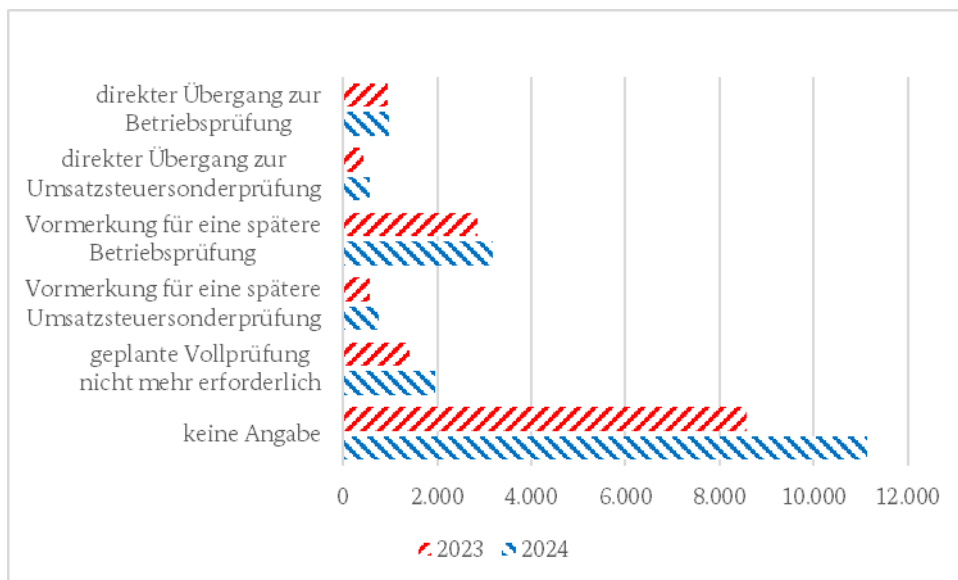
5.2.6 Maßnahmen im Nachgang zu durchgeführten Kassen-Nachschau

Zuletzt führten die Länder auch Aufzeichnungen zu den im Nachgang einer Kassen-Nachschau durchgeführten Maßnahmen. Dabei standen für die Erhebung folgende Auswahlmöglichkeiten zur Verfügung:

- direkter Übergang zur Betriebsprüfung,
- direkter Übergang zur Umsatzsteuersonderprüfung,
- Vormerkung für eine spätere Betriebsprüfung,
- Vormerkung für eine spätere Umsatzsteuersonderprüfung oder
- geplante Vollprüfung zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr erforderlich.

Die von den Ländern gesammelten und gemeldeten Daten können der nachfolgenden Abbildung und der Tabelle 6 in der Anlage entnommen werden.

Abbildung 6: Maßnahmen im Nachgang zu durchgeführten Kassen-Nachschau



Quelle: Von den Ländern übersandte Daten

Der Anteil von Kassen, bei denen im Anschluss eine zuvor eigentlich geplante Vollprüfung aufgrund der Kassen-Nachschau nicht mehr erforderlich war, zur Summe der insgesamt rückgemeldeten Maßnahmen ist von 2023 auf 2024 um ca. 1,01 % von ca. 9,55 % (1.413 Meldungen von 14.793 Meldungen insgesamt) auf ca. 10,56 % (1.964 Meldungen von 18.607 Meldungen insgesamt) gestiegen. Da jedoch auch hier anhand der Datenlage lediglich zwei Jahre miteinander verglichen werden können, lässt sich insofern

ebenfalls nicht abschließend beurteilen, ob es sich dabei um einen generellen Trend oder lediglich eine Momentaufnahme handelt.

5.2.7 Verknüpfungen

Als Ergebnis der Sitzungen der AG „Evaluierung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ stimmten die Länder der Verknüpfung bestimmter Kennzahlen zu.

Grundsätzlich waren danach folgende Kennzahlen, die offene Ladenkassen betreffen, von der GFA für Auswertungen verknüpfbar: Nutzung einer offenen Ladenkasse, Ergebnis der Kassen-Nachschau und Anzahl der Fälle, bei denen (aufgrund von Beanstandungen) zu einer Betriebsprüfung oder Umsatzsteuer-sonderprüfung übergegangen wurde oder eine geplante Vollprüfung nicht mehr erforderlich war.

Neben diesen Verknüpfungen, die offene Ladenkassen betreffen, waren des Weiteren Verknüpfungen folgender Kennzahlen, die elektronische Aufzeichnungssysteme betreffen, seitens der GFA möglich: Art des geprüften elektronischen Aufzeichnungssystems, Art der eingesetzten TSE, Ergebnis der Kassen-Nachschau und Anzahl der Fälle, bei denen (aufgrund von Beanstandungen) zu einer Betriebsprüfung oder Umsatzsteuer-sonderprüfung übergegangen wurde oder eine geplante Vollprüfung nicht mehr erforderlich war.

Da vereinzelt Daten nur in einer Summe für die jeweilige Kennzahl übermittelt wurden, waren solche Verknüpfungen nur für die Daten jener Länder möglich, welche entsprechend auswertbare Einzeldaten zur Verfügung gestellt hatten. Dies war jedoch ganz überwiegend (für rund 96 % der Meldungen) der Fall, so dass auch hinsichtlich der Ergebnisse der Verknüpfungen eine breite Auswertungsbasis vorhanden ist.

Des Weiteren ist zu beachten, dass bei der Kennzahl „Ergebnis der Kassen-Nachschau“ auch Mehrfachnennungen möglich waren. Die Zahlen in den nachfolgenden Textziffern sind deshalb mit den Zahlen in den vorhergehenden Textziffern nicht deckungsgleich, sondern weichen bedingt durch diese Rahmenumstände hiervon ab.

5.2.7.1 Ergebnisse der durchgeführten Kassen-Nachschauen speziell bei Überprüfung offener Ladenkassen

Gemäß den für diese Auswertung zur Verfügung stehenden Daten aus den Länderrückmeldungen (= Teilmenge, vgl. unter Punkt 5.2.7) wurden in 2023 insgesamt 2.482 offene Ladenkassen (mit und ohne Einzelaufzeichnungspflicht) im Rahmen von Kassen-Nachschauen überprüft. Hiervon waren 1.180 ohne Beanstandung bzw. ohne Angaben dazu. Insgesamt kam es zu 1.869 Beanstandungen bei Prüfungen offener Ladenkassen.

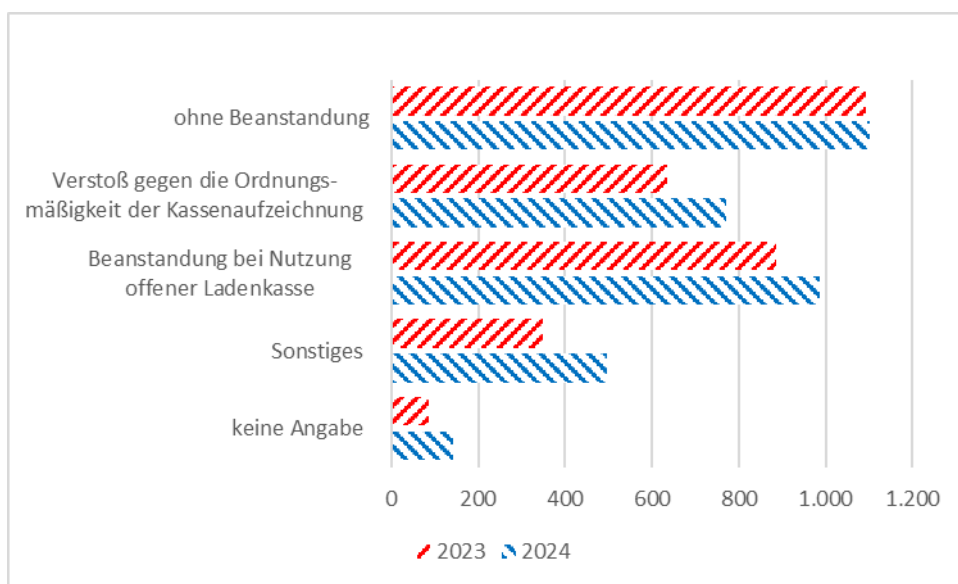
Damit lag der Anteil von Kassen ohne Beanstandung bzw. ohne Angaben dazu gemessen an der Gesamtzahl aller Rückmeldungen bei ca. 38,70 % (1.180 Meldungen bei insgesamt 3.049 Rückmeldungen). Dabei war anhand der Meldungen bei den einzelnen Ländern eine Bandbreite von ca. 12,07 % Kassen ohne Beanstandung bzw. ohne Angaben bis hin zu ca. 56,16 % Kassen ohne Beanstandung bzw. ohne Angaben zu beobachten.

In 2024 wurden nach den Länderrückmeldungen insgesamt 2.744 offene Ladenkassen überprüft. Davon waren 1.243 ohne Beanstandung bzw. erfolgte hierzu keine Angabe, während es zu 2.252 Beanstandungen kam. Der Anteil von Kassen ohne Beanstandung bzw. ohne Angabe gemessen an der Gesamtzahl aller Rückmeldungen sank in 2024 damit auf ca. 35,57 % (1.243 Meldungen bei insgesamt 3.495

Rückmeldungen). Dabei war bei den einzelnen Ländern eine Bandbreite von ca. 5,56 % Kassen ohne Beanstandung bzw. ohne Angabe bis hin zu ca. 66,32 % Kassen ohne Beanstandung bzw. ohne Angabe zu beobachten.

Die von den Ländern gesammelten und gemeldeten Daten können der nachfolgenden Abbildung und der Tabelle 7 in der Anlage entnommen werden.

Abbildung 7: Ergebnisse der durchgeführten Kassen-Nachschauen speziell bei Überprüfung offener Ladenkassen



Quelle: Von den Ländern übersandte Daten

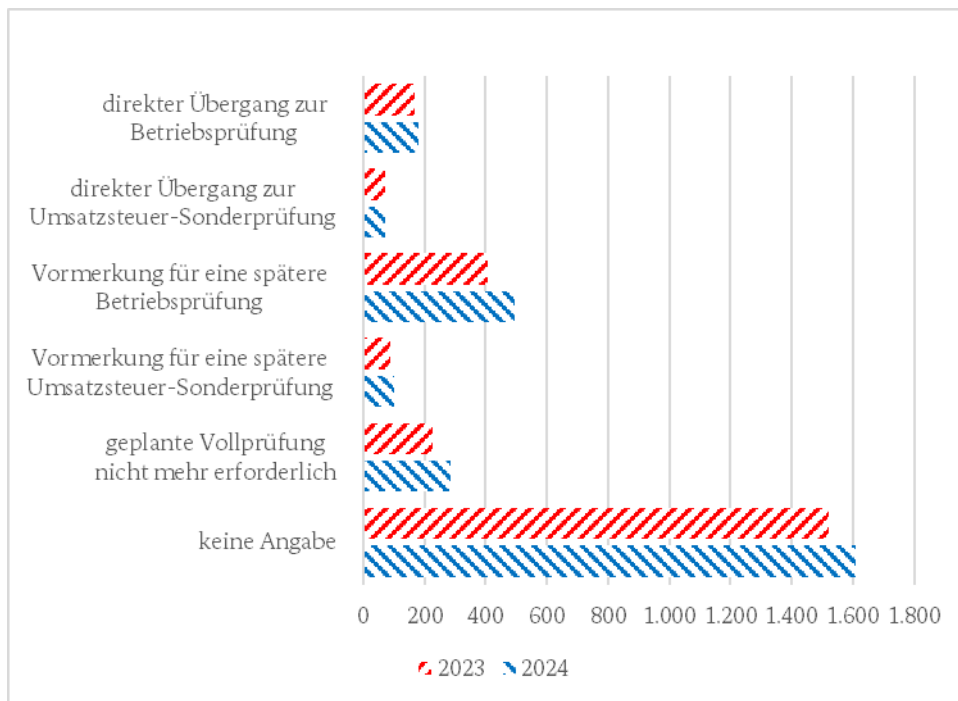
5.2.7.2 Maßnahmen im Nachgang zu durchgeführten Kassen-Nachschauen speziell bei Überprüfung offener Ladenkassen

Bei den 2.482 offenen Ladenkassen, die gemäß den übersandten Daten aus den Ländern in 2023 bei Kassen-Nachschauen überprüft wurden, kam es zu folgenden Ergebnissen: In 225 Fällen (ca. 9,07 %) war im Anschluss eine geplante Vollprüfung nicht mehr erforderlich; in 493 Fällen (ca. 19,68 %) wurde eine Vormerkung für eine spätere Betriebsprüfung bzw. Umsatzsteuersonderprüfung aufgenommen und in 242 Fällen (ca. 9,75 %) wurde während der Kassen-Nachschau direkt zu einer Betriebsprüfung bzw. Umsatzsteuersonderprüfung übergegangen.

In 2024 wurden nach den Ländermeldungen 2.744 offene Ladenkassen überprüft. Dabei kam es zu folgenden Ergebnissen: In 287 Fällen (ca. 10,46 %) war im Anschluss eine geplante Vollprüfung nicht mehr erforderlich; in 596 Fällen (ca. 21,72 %) wurde eine Vormerkung für eine spätere Betriebsprüfung bzw. Umsatzsteuersonderprüfung aufgenommen und in 250 Fällen (ca. 9,11 %) wurde während der Kassen-Nachschau direkt zu einer Betriebsprüfung bzw. Umsatzsteuersonderprüfung übergegangen.

Die von den Ländern gesammelten und gemeldeten Daten können der nachfolgenden Abbildung und der Tabelle 8 in der Anlage entnommen werden.

Abbildung 8: Maßnahmen im Nachgang zu durchgeführten Kassen-Nachschauen speziell bei Überprüfung offener Ladenkassen



Quelle: Von den Ländern übersandte Daten

5.2.7.3 Ergebnisse der durchgeführten Kassen-Nachschauen speziell bei Überprüfung elektronischer Aufzeichnungssysteme

Gemäß den von den Ländern übersandten Daten wurden in 2023 insgesamt 11.691 elektronische Aufzeichnungssysteme bei Kassen-Nachschauen überprüft. Dabei waren 5.480 ohne Beanstandung bzw. ohne Angabe. Insgesamt kam es zu 8.861 Beanstandungen bei der Prüfung elektronischer Aufzeichnungssysteme.

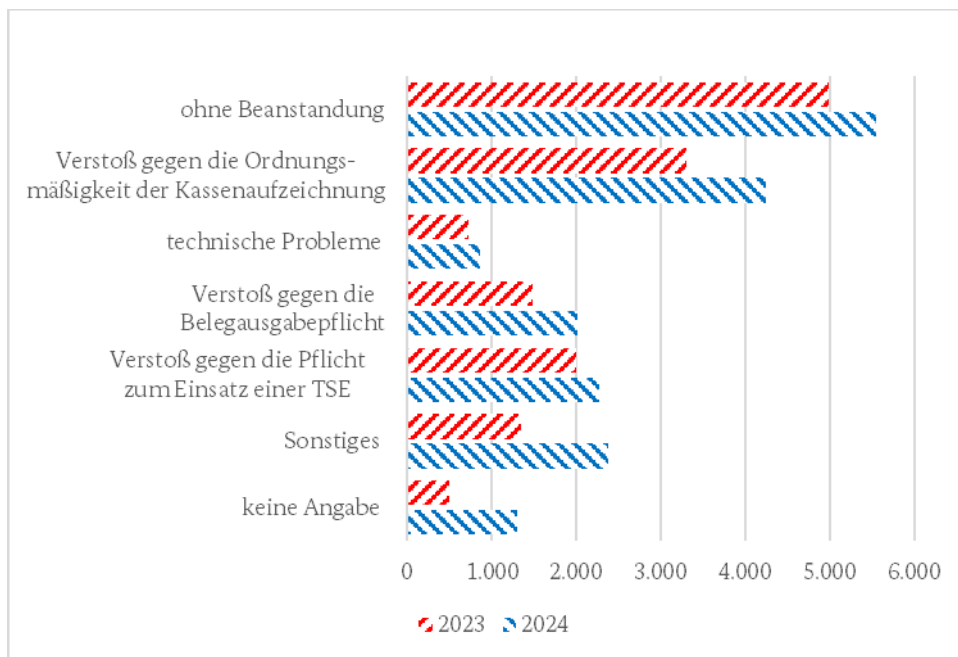
Damit lag der Anteil von Kassen ohne Beanstandung bzw. ohne Angabe gemessen an der Gesamtzahl aller Rückmeldungen bei den elektronischen Aufzeichnungssystemen bei ca. 38,21 % (5.480 Meldungen bei insgesamt 14.341 Rückmeldungen). Dabei war bei den einzelnen Ländern eine Bandbreite von ca. 10,53 % Kassen ohne Beanstandung bzw. ohne Angabe bis hin zu ca. 59,30 % Kassen ohne Beanstandung bzw. ohne Angabe zu beobachten.

In 2024 wurden insgesamt 15.050 elektronische Aufzeichnungssysteme bei Kassen-Nachschauen überprüft. Davon waren 6.841 ohne Beanstandung bzw. erfolgte hierzu keine Angabe, während es zu 11.768 Beanstandungen kam.

Der Anteil von Kassen ohne Beanstandung bzw. ohne Angabe gemessen an der Gesamtzahl aller Rückmeldungen stieg in 2024 damit auf ca. 36,76 % (6.841 Meldungen bei insgesamt 18.609 Rückmeldungen). Dabei war bei den einzelnen Ländern eine Bandbreite von ca. 8,94 % Kassen ohne Beanstandung bzw. ohne Angabe bis hin zu ca. 73,87 % Kassen ohne Beanstandung bzw. ohne Angabe zu beobachten.

Die von den Ländern gesammelten und gemeldeten Daten können der nachfolgenden Abbildung und der Tabelle 9 in der Anlage entnommen werden.

Abbildung 9: Ergebnisse der durchgeführten Kassen-Nachschauen speziell bei Überprüfung elektronischer Aufzeichnungssysteme



Quelle: Von den Ländern übersandte Daten

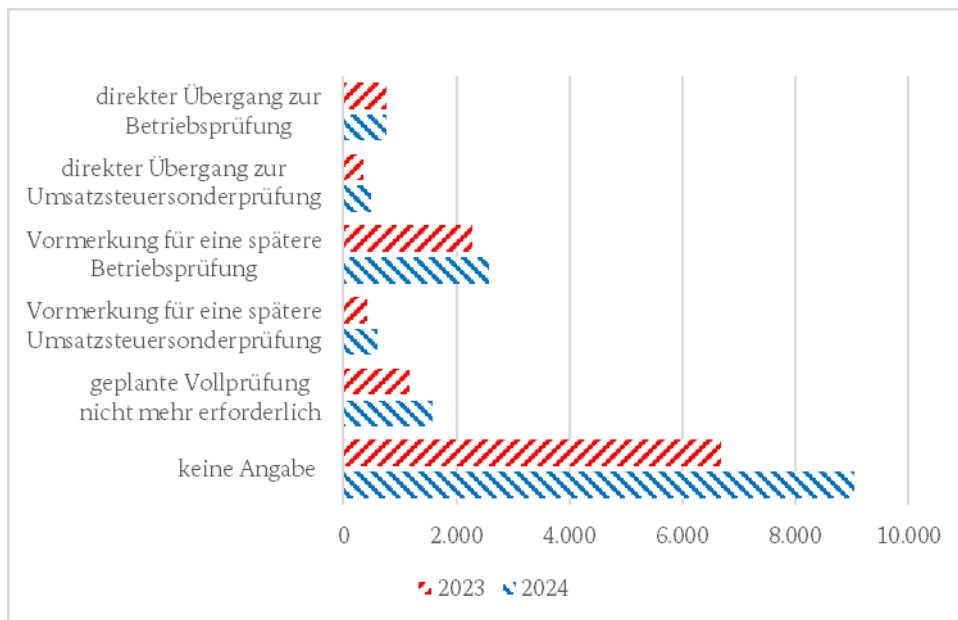
5.2.7.4 Maßnahmen im Nachgang zu durchgeführten Kassen-Nachschauen speziell bei Überprüfung elektronischer Aufzeichnungssysteme

Bei den 11.691 elektronischen Aufzeichnungssystemen, die gemäß den von den Ländern übersandten Daten in 2023 bei Kassen-Nachschauen überprüft wurden, kam es zu folgenden Ergebnissen: In 1.178 Fällen (ca. 10,08 %) war im Anschluss eine geplante Vollprüfung nicht mehr erforderlich; in 2.714 Fällen (ca. 23,21 %) wurde eine Vormerkung für eine spätere Betriebsprüfung bzw. wurden Umsatzsteuersonderprüfungen aufgenommen und in 1.121 Fällen (ca. 9,59 %) wurde während der Kassen-Nachschau direkt zu einer Betriebsprüfung bzw. Umsatzsteuersonderprüfung übergegangen.

In 2024 wurden nach den ausgewerteten Ländermeldungen 15.050 elektronische Aufzeichnungssysteme überprüft. Dabei kam es zu folgenden Ergebnissen: In 1.569 Fällen (ca. 10,43 %) war im Anschluss eine geplante Vollprüfung nicht mehr erforderlich; in 3.177 Fällen (ca. 21,11 %) wurde eine Vormerkung für eine spätere Betriebsprüfung bzw. Umsatzsteuersonderprüfung aufgenommen und in 1.253 Fällen (ca. 8,33 %) wurde während der Kassen-Nachschau direkt zu einer Betriebsprüfung bzw. Umsatzsteuersonderprüfung übergegangen.

Die von den Ländern gesammelten und gemeldeten Daten sind der nachfolgenden Abbildung und der Tabelle 10 in der Anlage zu entnehmen.

Abbildung 10: Maßnahmen im Nachgang zu durchgeführten Kassen-Nachschauen speziell bei Überprüfung elektronischer Aufzeichnungssysteme



Quelle: Von den Ländern übersandte Daten

5.3 Antworten der Verbände

Im Rahmen einer seitens der GFA durchgeführten Befragung wurden 83 Verbände zu unterschiedlichen Aspekten des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen befragt. Insgesamt gingen bei der GFA 13 Rückmeldungen von Verbänden und sechs von einzelnen Unternehmen ein. Die Ergebnisse der Auswertung dieser Rückmeldungen werden im Folgenden dargestellt. Dabei ist jedoch zu beachten, dass Unternehmen generell auch Mitglied in mehreren Verbänden sein können.

5.3.1 Aufgerüstete Kassen

Die Verbände wurden befragt, wie viele Kassen seit dem 1. Januar 2020 aufgrund des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen und der KassenSichV bei ihren Mitgliedern mit einer zertifizierten TSE *aufgerüstet* wurden und wie hoch die Kosten hierfür durchschnittlich waren. Dabei war auch eine Angabe von Näherungs- oder Schätzwerten möglich.

Bei der Mehrzahl der Verbände lagen hierzu keine genauen Zahlen vor. Bei den Rückmeldungen der übrigen Verbände reichten die Mitteilungen von ca. 2,5 Kassen pro Betrieb bis zu ca. 121.300 Kassen für alle Verbandsmitglieder insgesamt bzw. einem Gesamtumfang von 94 % aller Kassen.

Die Angaben für die durchschnittlichen Kosten reichten von ca. 500 Euro bis ca. 1.100 Euro pro Kasse.

Ein Verband wies darauf hin, dass durch die Einführung der TSE-Pflicht die bestehenden Kassensysteme deutlich kürzer genutzt würden als zuvor (oftmals unter zehn Jahren) und sich die Kosten so ebenfalls

erhöht hätten. Dabei ist jedoch zu bedenken, dass Kassensysteme grundsätzlich nur eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von sechs Jahren haben.⁴⁷

5.3.2 Neuanschaffung von Kassen

Des Weiteren wurden die Verbände gefragt, wie viele Kassen seit dem 1. Januar 2020 aufgrund des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen und der KassenSichV von ihren Mitgliedern gänzlich *neu angeschafft* wurden, weil eine Aufrüstung mit einer TSE nicht möglich war und wie hoch die Kosten hierfür durchschnittlich waren.

Hierzu gab es unterschiedliche Rückmeldungen. Mehrere Verbände gaben an, dass bei ihren Mitgliedern keine Kassen getauscht werden mussten, da hier überall eine Aufrüstung der bestehenden Kassensysteme mit einer TSE möglich war. Bei den anderen Rückmeldungen reichten die Erfahrungswerte von einzelnen Neuanschaffungen bis hin zu rund 2.600 neuen Kassen bzw. hinsichtlich des Gesamtumfangs an Neuanschaffungen einer Bandbreite von 18 % bis 50,5 % aller Kassen. Die Schätzungen zu den Kosten reichten von ca. 2.700 Euro je neu angeschaffter Kasse bis zu 8.000 Euro.

5.3.3 Verwendung einer zertifizierten TSE

Die Verbände wurden im Rahmen der Befragung zudem gefragt, ob es bei ihren Mitgliedern bei der Verwendung der zertifizierten TSE zu Ausfällen kam und wenn ja, wie oft diese Ausfälle vorkamen und wie lange sie durchschnittlich andauerten.

Wie bereits bei den Fragen zuvor, fielen auch hier die Rückmeldungen der Verbände höchst unterschiedlich aus. Während mehrere Verbände angaben, dass es nur selten Ausfälle bei der Verwendung der zertifizierten TSE gegeben habe, meldeten andere Verbände zurück, dass es bei ihren Mitgliedern häufiger zu solchen Ausfällen gekommen sei. Die Angaben zur durchschnittlichen Ausfallzeit reichten von wenigen Minuten bis hin zu mehreren Stunden.

Ein Verband gab die Rückmeldung, dass es anfangs (im Jahr 2020) noch häufiger zu Ausfällen gekommen sei, diese sich nun aber zunehmend reduziert hätten.

5.3.4 Einsatz offener Ladenkassen

Die Verbände wurden ebenfalls gefragt, wie viele ihrer Mitglieder eine offene Ladenkasse nutzen und wie viele Mitglieder bereits vor Einführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen eine offene Ladenkasse genutzt haben.

Zu diesem Thema gaben mehrere Verbände an, dass es bei ihren Mitgliedern generell keine offenen Ladenkassen gibt. Lediglich ein Verband meldete zurück, dass nahezu alle Kassen seiner Mitglieder offene Ladenkassen sind. Dazwischen lagen die Mitteilungen bei einem Nutzungsanteil von ca. 15 bis 20 %.

Betreffend die Anzahl der offenen Ladenkassen vor Einführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen gab die Mehrheit der Verbände an, dass sich die heutige Anzahl

⁴⁷ BMF-Schreiben vom 15. Dezember 2000, BStBl I 2000, S. 1532, Nr. 6.14.7.

im Vergleich zur vorhergehenden Anzahl kaum verändert habe bzw. lagen bei den übrigen Verbänden hierzu keine genauen Zahlen vor.

5.3.5 Belegausgabe in elektronischer Form

Außerdem wurden die Verbände befragt, wie hoch nach ihrer Wahrnehmung der Prozentanteil an Belegen ist, die allein in elektronischer Form ausgegeben werden.

Gemäß den Rückmeldungen der Verbände reichten die Angaben hierzu von ca. 7 % bis zu nahezu 100 % aller Belege. Teilweise würden die Kunden auch explizit die „haptische“ Belegform bevorzugen.

Ein Verband gab an, dass bislang lediglich ca. 10 % aller Belege in elektronischer Form ausgegeben würden, diese Methode jedoch stetig anwachsend sei.

5.3.6 Sonstige Erfahrungswerte

Die Verbände hatten im Rahmen der Befragung zusätzlich die Gelegenheit, sonstige Erfahrungswerte, die aus ihrer Sicht für diese Evaluierung von Bedeutung sein könnten, der GFA mitzuteilen.

Ein Verband gab an, dass die Anschaffung neuer Kassensysteme vor allem kleine und mittelgroße Betriebe vor Herausforderungen stelle. Zusätzlich zu den reinen Anschaffungskosten würden Beratungs- und Schulungskosten anfallen. Auch die Kassen-Nachschauen verursachten bei den betroffenen Betrieben teilweise erheblichen Aufwand. Ein Verband teilte mit, dass rund 84 % seiner Mitglieder angab, externe Hilfe (z. B. durch Steuerberater, Kassenhersteller oder IT-Dienstleister) bei der Durchführung der Meldung des elektronischen Aufzeichnungssystems nach § 146a Abs. 4 AO in Anspruch zu nehmen. Letztendlich würden diese Kosten an die Endverbraucher weitergegeben.

Mehrere Verbände gaben an, dass aus ihrer Sicht die Belegausgabepflicht im Rahmen des Kassivorgangs unnötig sei. Die Kunden würden die Belege oftmals gar nicht mitnehmen und die Pflicht verursache zudem ein erhöhtes Abfallaufkommen. Ein anderer Verband gab wiederum an, dass die Belegausgabepflicht unbedingt beibehalten werden sollte. Zusätzlich sollte aus Sicht dieses Verbands die Prüfquote erhöht werden, da nicht gesetzeskonforme Betriebe mit der geringen Wahrscheinlichkeit einer Überprüfung rechnen würden.

5.4 Weitere Erfahrungswerte

Durch das Zusammenspiel der **Belegausgabepflicht** mit der Absicherung durch eine TSE und entsprechende Ermittlungen konnten die Finanzbehörden in Niedersachsen bereits im Jahr 2021 Manipulationssoftware durch den Hersteller eines Kassensystems aufdecken. Im Anschluss daran erfolgte zusammen mit Europol eine groß angelegte Durchsuchung in Deutschland und Italien.⁴⁸

⁴⁸ <https://www.europol.europa.eu/media-press/newsroom/news/vat-fraud-cash-registers-uncovered-in-germany>

Ein Verstoß gegen die Belegausgabepflicht stellt keine Ordnungswidrigkeit nach § 379 AO dar. Er kann aber seitens der Finanzverwaltung zum Anlass für weitere Prüfungen genommen werden. Daneben kann die Belegausgabepflicht auch mit Zwangsmittel nach §§ 328 ff. AO durchgesetzt werden.⁴⁹

Hierzu haben mehrere Länder vorgetragen, dass die Durchsetzung der Belegausgabepflicht mit Zwangsmitteln in der Praxis schwierig sei. Denn bei der Belegausgabepflicht nach § 146a Absatz 2 Satz 1 AO handelt es sich um eine gesetzliche Handlungspflicht. Gesetzliche Handlungspflichten können erzwingbare Leistungen sein.⁵⁰ Damit gesetzliche Handlungspflichten durchgesetzt werden können, müssen diese durch einen Verwaltungsakt konkretisiert und der Steuerpflichtige zunächst durch einen Verwaltungsakt zur Erfüllung seiner Pflichten angehalten werden. Denn nur ein Verwaltungsakt kann vollstreckt werden. Hierbei müsste aber die konkrete Belegausgabe für den jeweiligen Geschäftsvorfall konkretisiert und dann durchgesetzt werden. Aufgrund der in der Regel kurzen Dauer des Geschäftsvorfalles und dessen Abwicklung ist dieses Vorgehen jedoch nicht handhabbar.

Aufgrund dessen hatte der Bundesrat eine Schaffung eines Ordnungswidrigkeitstatbestands bei Verstößen gegen die Belegausgabepflicht in seiner Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2024 gefordert.⁵¹ Diese Forderung wurde jedoch seitens des Deutschen Bundestags im parlamentarischen Verfahren nicht aufgegriffen.

Da Kassen-Hersteller ihre Produkte in der Regel bundesweit vertreiben und **Verstöße** gegen das Verbot des Bewerbens oder Inverkehrbringens unzureichender Kassensysteme und TSE nicht unbedingt in dem Land, in dem der Kassen-Hersteller sitzt, aufgedeckt werden, haben die obersten Finanzbehörden der Länder sich auf „Grundsätze zur Zuständigkeit für die Verfolgung von Ordnungswidrigkeiten nach § 379 Absatz 1 Satz 1 Nummer 6 AO und zur Vornahme zusammenhängender Mitteilungen“ geeinigt. Die Grundsätze regeln das verfahrensrechtliche Fragen, z.B. welche Finanzbehörde das Ordnungswidrigkeitenverfahren führen soll und wie, in welchen Fällen sowie welche Finanzbehörde über entsprechende Ordnungswidrigkeitsverfahren benachrichtigt werden soll.

6 Zusammenfassung der Evaluierungsergebnisse

Ziel der Evaluierung war es, Erkenntnisse darüber zu erlangen, ob die oben unter Punkt 3 beschriebenen Wirkungsziele erreicht werden konnten und insbesondere auch, wie effizient sich die Belegausgabepflicht in der Praxis darstellt⁵².

Der jährliche **Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft** in Bezug auf Kosten der Zertifizierung, Personalkosten für die Mitwirkung bei der Kassen-Nachschau sowie laufende Kosten für Wartung und Support wurde vom Gesetzgeber ursprünglich auf 106 Mio. Euro geschätzt.

Zu den Stichtagen 31. Dezember 2021 und 31. März 2025 gab das StBA den jährlichen Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft jeweils niedriger mit rund 82 Mio. Euro an (vgl. oben unter Punkt 5.1).

Hinsichtlich der **Belegausgabepflicht** wurde ursprünglich davon ausgegangen, dass bereits vor Einführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen in 95 % der Fälle die Belege ausgedruckt und ausgegeben würden. Von den ausgegebenen Belegen wiederum sollten

⁴⁹ Vgl. AEAO zu § 146a, Tz. 1.19.1.

⁵⁰ Zu den gesetzlichen Handlungspflichten allgemein: Hohrmann, in: HHSp, AO/FGO, § 328 AO Rz. 10 und zu § 146a Absatz 2; Märtens, in: Gosch, AO/FGO, § 328 AO Rz. 41.

⁵¹ Vgl. BR-Drs. 369/24 (Beschluss), Nr. 56.

⁵² Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 14. Dezember 2016; BT-Drs. 18/10667, S. 20.

bereits ca. 25 % aufgrund der fortgeschrittenen Digitalisierung in einem standardisierten Datenformat ausgegeben werden. Durch die Möglichkeit der Befreiung von der Belegausgabepflicht nach § 148 AO sollten sich die zusätzlichen Kosten weiter verringern (vgl. Punkt 4.1).

Zum Stichtag 31. Dezember 2021 gab das StBA für die Belegausgabepflicht den Erfüllungsaufwand mit rund 194 Mio. Euro an; zum Stichtag 31. März 2025 mit rund 144 Mio. Euro. Die Abweichung in der Messung des StBA zu den im Rahmen des Entwurfs zur KassenSichV ursprünglich prognostizierten Kosten lässt sich laut StBA zum einen auf die Sachkosten für Thermopapier zurückführen, welche schon allein aufgrund der Anzahl der tatsächlich ausgegebenen Belege wesentlich höher liegen, als zuvor angenommen, und zum anderen mit der signifikanten Erhöhung der Quote der ausgegebenen elektronischen Belege und dem damit eingesparten Thermopapier begründen (vgl. Punkt 5.1). Wie sich aus Feststellungen des Bundesrechnungshofes ergibt, spielten Anträge auf Befreiung von der Belegausgabepflicht zahlenmäßig kaum eine Rolle.⁵³

Der zuerst berechnete ausgewiesene jährliche Erfüllungsaufwand erscheint trotzdem insgesamt recht hoch, da eine Vielzahl von Belegen auch bereits vor der Gesetzesänderung ausgegeben wurde und insofern kein zusätzlicher Erfüllungsaufwand angefallen sein dürfte. Des Weiteren sind die Kosten für Thermopapier ggf. abhängig von den Mengenabnahmen und können damit je nach Abnehmergruppe sehr unterschiedlich ausfallen bzw. von der jeweils aktuellen Nachfrage abhängen. Die Aktualisierung zum 31. März 2025 erscheint eine etwas realistischere Einschätzung.

Was dennoch bleibt, ist die Feststellung, dass die Belegausgabepflicht für die Unternehmen einen doch beachtlichen Kostenfaktor darstellt. Umso wichtiger erscheint es, die mit diesem Instrument - seitens des Gesetzgebers als Maßnahme gegen Steuerhinterziehung - eröffneten Möglichkeiten zielführend und vollständig zu erschließen.

Die eingegangenen Rückmeldungen der Verbände hinsichtlich der Erfahrungen mit der Belegausgabepflicht fallen derzeit gegensätzlich aus. Während mehrere Verbände angaben, dass aus ihrer Sicht die Belegausgabepflicht im Rahmen des Kassiervorgangs unnötig sei, gab ein anderer Verband an, dass die Belegausgabepflicht aus seiner Sicht unbedingt beibehalten werden sollte.

Den Daten aus den Ländern lässt sich entnehmen, dass im Rahmen von Kassen-Nachschauen festgestellte Verstöße gegen die Belegausgabepflicht durchweg keine zentrale Rolle einnehmen (vgl. Punkt 5.2.5). Ob eine verstärkte Überprüfung der Belegausgabepflicht im Rahmen der Kassen-Nachschauen - ggf. auch nach entsprechenden Hinweisen des Bundesrechnungshofes⁵⁴ - hier ursächlich für den leichten Anstieg an Beanstandungen zur Belegausgabepflicht sein könnte, kann anhand der vorliegenden Daten jedoch nicht abschließend beurteilt werden.

Es wird weiterhin zu beobachten sein, ob die Verstöße gegen die Belegausgabepflicht fortbestehen (vgl. Punkt 5.4).

Generell ist festzustellen, dass Verstöße gegen die Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnung weitaus häufiger beanstandet werden, als Verstöße gegen die Belegausgabepflicht (vgl. hierzu Tabelle 5 der Anlage). Ein Aspekt könnte dabei sein, dass es hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnung ggf. leichter ist, gegenüber dem Steuerpflichtigen entsprechende Sanktionsmöglichkeiten (vgl. § 379 Abs. 6 AO) aufzuzeigen und dadurch auf Änderungen hinzuwirken. Ein Verstoß gegen die Belegausgabepflicht ist dagegen nicht bußgeldbewehrt.

⁵³ Vgl. Abschließende Mitteilung des BRH an das BMF über die Prüfung „Umsetzung, Kontrolle und Wirksamkeit der Belegausgabepflicht nach § 146a Absatz 2 AO“ vom 30. Juli 2024, Az. VIII 3 - 0000477/VIII4 - 0000768, Tz. 0.6 und 4.1.2.

⁵⁴ Vgl. Abschließende Mitteilung des BRH an das BMF über die Prüfung „Umsetzung, Kontrolle und Wirksamkeit der Belegausgabepflicht nach § 146a Absatz 2 AO“ vom 30. Juli 2024, Az. VIII 3 - 0000477/VIII4 - 0000768, Tz. 0.13 und 6.1.1.

Ein Verstoß gegen die Belegausgabepflicht kann aber Anlass für weitere Prüfungen der Kassenaufzeichnungen sein. Auch fehlende Angaben auf einem Beleg, die im Rahmen von Kassen-Nachschauen aufgrund der verpflichtenden Belegausgabe durch die Amtsträger schnell und ohne großen Aufwand feststellbar sind, können als Anhaltspunkte für weitere Verstöße des § 379 Absatz 1 AO für die weitere Prüfung dienlich sein.

Auf die an die Verbände gerichtete Frage, wie hoch der Prozentanteil an Belegen ist, die nur in elektronischer Form ausgegeben werden, reichten die Erfahrungswerte von ca. 7 % bis zu nahezu 100 % aller Belege. Seitens eines Verbandes wurde die ergänzende Wahrnehmung mitgeteilt, dass der Anteil an Belegen, der nur in elektronischer Form ausgegeben wird, tendenziell anwachsend sei (vgl. Punkt 5.3.5).

Die große Bandbreite der hierzu mitgeteilten Erfahrungswerte deutet darauf hin, dass der Umfang der elektronischen Belegausgabe letztlich auch von branchenspezifischen Besonderheiten bzw. vom konkreten Tätigkeitsfeld abhängen könnte. Eine nähere Analyse dazu war anhand der vorliegenden Daten allerdings nicht möglich.

Bei der Erstellung des BMF-Schreibens vom 28. Juni 2024⁵⁵ und einer Ausfüllanleitung zum **Mitteilungsverfahren**⁵⁶ nach § 146a Absatz 4 AO ist jedoch aufgefallen, dass es keine Mitteilungspflicht für den Wechsel einer TSE ohne den Wechsel des elektronischen Aufzeichnungssystems gibt. Aufgrund der zeitlich begrenzten Zertifizierung der TSE und der unterschiedlichen Nutzungsdauern von TSE und elektronischem Aufzeichnungssystem kann es vorkommen, dass eine bereits mit einem elektronischem Aufzeichnungssystem gemeldete TSE später ausgetauscht wird. Für diesen Fall sieht das Gesetz keine Pflicht zur Meldung der neuen TSE vor. Dieses kann zu veralteten Daten der Finanzbehörden führen und damit eine Risikoeinschätzung für Nachschauen und Außenprüfungen beeinträchtigen.

Aufgrund dessen sollte das Mitteilungsverfahren, um entsprechende Meldungen zu den Daten der TSE einschließlich eines Wechsels, ergänzt werden.

Darüber hinaus erfordert der § 146a Absatz 4 AO nicht die Meldung der Wirtschafts-Identifikationsnummer. Aufgrund der anstehenden Nutzungspflicht der Wirtschafts-Identifikationsnummer sollte das Mitteilungsverfahren um diese ergänzt werden.

Des Weiteren ging der Gesetzgeber davon aus, dass in den Ländern hinsichtlich der **Kassen-Nachschau** generell nicht mit einem signifikanten Verwaltungsmehr- oder -minderaufwand zu rechnen sei, da durch die Einführung der Kassen-Nachschau gleichzeitig die teilweise aufwändigen Kassenprüfungen im Bereich der Betriebsprüfungen entfallen und davon ausgegangen werden könne, dass dieser Minderaufwand mindestens in einer vergleichbaren Größenordnung ausfallen sollte. Zum Stichtag 31. Dezember 2021 wie auch in der nachgehenden Messung ermittelte das StBA für die Durchführung von Kassen-Nachschauen einen jährlichen Erfüllungsaufwand für die (Finanz-)Verwaltung von rund 4,8 Mio. Euro (vgl. unter Punkt 5.1).

Daneben zeigen jedoch die von den Ländern übersandten Daten, dass im Jahr 2023 in ca. 9,55 % der Fälle eine ursprünglich geplante Vollprüfung im Anschluss an die Kassen-Nachschau nicht mehr erforderlich war. In 2024 stieg dieser Anteil auf ca. 10,56 % (vgl. hierzu Punkt 5.2.6). Im gleichen Zeitraum ist der Anteil von Kassen-Nachschauen ohne Beanstandung zur Summe der insgesamt rückgemeldeten Ergebnisse von 2023 auf 2024 um 1,35 % gesunken. Ob Kassen-Nachschauen vermehrt eine geplante Vollprüfung entbehrlich machen und auf diese Weise zum Wirkungsziel eines entsprechend zielgenauen Ressourceneinsatzes beitragen können, dazu kann die GFA anhand der übermittelten Daten aus nur zwei Jahren (= nach Abklingen der Corona-Pandemie) gegenwärtig keine abschließende Bewertung abgeben.

⁵⁵ Vgl. BMF-Schreiben vom 28. Juni 2024, BStBl I 2024, S. 1063.

⁵⁶ Vgl. https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Steuern/FAQ-Ausfuellanleitung.pdf?__blob=publicationFile&v=3

Bei der Prüfung **offener Ladenkassen** lag gemäß den für die Auswertung zur Verfügung stehenden Daten der Anteil von Kassen ohne Beanstandung bzw. ohne entsprechende Angabe hierzu im Verhältnis zur Gesamtzahl aller von den Ländern gemeldeten Prüfungen für 2023 bei durchschnittlich ca. 38,70 %. Dabei reichte die Bandbreite bei Betrachtung der einzelnen Meldungen der Länder von ca. 12,07 % bis zu ca. 56,16 %. In 2024 sank der Anteil von Kassen ohne Beanstandung bzw. ohne Angabe hierzu auf 35,57 %; wobei die einzelnen Meldungen wiederum eine Bandbreite zwischen ca. 5,56 % und ca. 66,32 % aufwiesen (vgl. Punkt 5.2.7.1).

Im Gegensatz dazu ist bei der Prüfung von elektronischen Aufzeichnungssystemen der Anteil von Kassen ohne Beanstandung bzw. ohne Angabe gemessen an der Gesamtzahl aller Rückmeldungen von 2023 auf 2024 gestiegen. Für das Jahr 2023 lag der Anteil bei durchschnittlich ca. 38,21 %, wobei die Bandbreite bei Betrachtung der einzelnen Meldungen der Länder von ca. 10,53 % bis ca. 59,30 % reichte. Für das Jahr 2024 lag der Anteil von Kassen ohne Beanstandung bzw. ohne Angabe hierzu, gemessen an der Gesamtzahl aller Rückmeldungen dann bei durchschnittlich ca. 36,76 %. Dabei lag die Bandbreite zwischen ca. 8,94 % und ca. 73,87 % (vgl. Punkt 5.2.7.3).

Hinsichtlich der Einschätzung, ob z. B. unterschiedliche Ansätze bei der Fallauswahl oder aber ein gänzlich andersgearteter Einsatz der Kassen-Nachschau in der Praxis (Beispiel: sog. „Begrüßungs-Nachschau“) zu diesen unterschiedlichen Anteilen geführt haben, kann anhand der übersandten Daten keine Aussage getroffen werden. Gerade die Feststellungen zur Bandbreite lassen jedoch erkennen, dass die Rahmenbedingungen in Bezug auf Kassen-Nachschauen durchaus unterschiedlich und ggf. auch branchenabhängig sein dürften. Hierfür sprechen auch die sehr unterschiedlichen Einschätzungen durch die Verbände selbst. Des Weiteren ergibt sich aus Feststellungen des BRH, dass die Ausprägungen von Art und Umfang durchgeführter Kassen-Nachschauen dort auch bereits für die vorhergehenden Zeiträume als „heterogen“ angesehen wurden.⁵⁷

Inwieweit nach den nunmehr – nach der Corona-Pandemie – über mehrere Jahre gesammelten Erfahrungen Vereinheitlichungen/Angleichungen möglich wären, lässt sich seitens der GFA nicht beurteilen. Vielmehr könnte es hierfür sachdienlich sein, sowohl die prüfenden Länder im Hinblick auf die dort konkret gesammelten Einschätzungen und Erfahrungen, als auch Vertreter unterschiedlicher Branchengruppen in Bezug auf die jeweiligen Rahmenbedingungen der Unternehmensseite zu befragen. Auf diese Weise könnte in die Überlegungen mit einbezogen werden, dass sich die Kassenlandschaft als vielfältig erweist.

Dies gilt gerade auch im Hinblick auf das Thema **offene Ladenkassen**. So fielen auch die Rückmeldungen der Verbände zu den offenen Ladenkassen sehr gemischt aus. Während mehrere Verbände angaben, dass es bei ihren Mitgliedern generell keine offenen Ladenkassen gibt, gab ein anderer Verband an, dass bei seinen Mitgliedern nahezu alle Kassen offene Ladenkassen seien. Dazwischen lagen die Schätzungen bei ca. 15 bis 20 % der genutzten Kassen.

Zur Anzahl der offenen Ladenkassen vor Einführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen gab die Mehrheit der Verbände an, dass sich die heutige Anzahl im Vergleich zur Anzahl vor Einführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen kaum verändert habe; genaue Zahlen lagen den meisten Verbänden hierzu jedoch nicht vor (vgl. Punkt 5.3.4).

Auf Basis dieser Datenlage muss damit auch offenbleiben, inwieweit bezüglich des Themas offene Ladenkassen Veränderungen sinnvoll wären. Die Rückmeldungen sprechen dafür, dass sich die Kassenlandschaft mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen insofern nicht

⁵⁷ Vgl. Abschließende Mitteilung des Bundesrechnungshofes an das BMF über die Prüfung „Verfahren, Möglichkeiten und Wirksamkeit der Kassen-Nachschau nach § 146b AO“ vom 4. Oktober 2023, Az. VIII 3/VIII 4 – 2020 – 0323, insbesondere unter Tz. 5.2.

wesentlich verwandelt hat. Dies könnte einerseits daran liegen, dass sich die Nutzergruppe, für die eine offene Ladenkasse wegen Minimalumsätzen oder sonstigen Rahmenumständen anwendungsmäßig von erheblicher Bedeutung ist, nicht wesentlich verändert hat. Andererseits sind diesbezügliche (aufwendige) Umstellungen nicht zu erwarten, soweit sie in das Belieben der Nutzenden gestellt werden.

Letztendlich knüpft das Gesetz mit seinen Bestimmungen zur Belegausgabepflicht jedoch insbesondere auch an das Vorhandensein elektronischer Aufzeichnungssysteme an (§ 146a Abs. 2 AO) – und dies aus sachlichem Grund, da durch die hiermit ermöglichte Belegausgabe geeignetes Kontrollmaterial generiert wird und Prüfungen/Kassen-Nachschauen vor Ort ggf. schneller, zielgerichteter und (auch für die Unternehmen) störungsfreier ablaufen können.⁵⁸ Insofern könnte es sich anbieten, die jeweilige Nutzungsmöglichkeit von elektronischen Aufzeichnungssystemen und offenen Ladenkassen passgenauer auszugestalten, indem sie nicht allein in das Belieben der Nutzenden gestellt wird, sondern hierfür sachgerechte Anwendungsvorgaben gebildet werden. Anknüpfend an die gesetzgeberischen Wirkungsziele könnte damit ggf. ein zielgenauerer Ressourceneinsatz sowie ein verstärkter Einsatz von Informationstechnologie zwecks weitergehender Steigerung von Wirtschaftlichkeit und Effizienz gefördert werden. Dies setzt jedoch voraus, dass die Anzahl der Steuerpflichtigen, bei denen solche Anwendungsvorgaben greifen, letztendlich auch in ihrer Größenordnung von Bedeutung ist. Bleibt es wegen ggf. erforderlicher Berücksichtigung von Minimalumsätzen/sonstigen Rahmenumständen im Wesentlichen beim Status Quo, so werden auch neue Anwendungsvorgaben keine Wirkung zeigen. D. h. der Umfang der Zweckdienlichkeit von Änderungen wäre im Vorfeld erst noch zu ermitteln.

Auch zum Einsatz der **zertifizierten TSE** gab es von den Verbänden unterschiedliche Rückmeldungen. Mehrere Verbände gaben an, dass bei ihren Mitgliedern keine Kassen getauscht werden mussten, da alle bestehenden Kassensysteme mit einer TSE aufgerüstet werden konnten; von anderen Verbänden reichten die Schätzungen von einzelnen Kassen-Neuanschaffungen bis hin zu rund 2.600 neuer Kassen bzw. vom Austausch von ca. 18 % bis 50,5 % aller bestehenden Kassen. Die Schätzungen zu den Kosten für ein neues Kassensystem reichten von ca. 2.700 Euro bis hin zu 8.000 Euro; die Schätzungen für die Kosten einer TSE-Nachrüstung reichten von ca. 500 bis 1.100 Euro pro Kasse (vgl. Punkte 5.3.1 und 5.3.2).

Die von den Ländern übersandten Daten zeigen, dass Befreiungen von der TSE-Pflicht nach § 148 AO in der Praxis nur selten ausgesprochen werden (19 Fälle in 2023 und 19 Fälle in 2024; vgl. Punkt **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**). Weiter lässt sich den Daten entnehmen, dass sowohl für 2023 als auch für 2024 mit Abstand am häufigsten Token-TSE bei den bei durchgeführten Kassen-Nachschauen geprüften Kassen eingesetzt wurden (ca. 48,26 % in 2023 und ca. 51,65 % in 2024). Zudem wurde in 2023 in ca. 12 % aller Fälle bei der Kassen-Nachschau festgestellt, dass gegen die Pflicht zum Einsatz einer TSE verstoßen wurde. In 2024 sank dieser Anteil auf ca. 10,52 %.

Positiv ist abschließend hervorzuheben, dass technische Probleme (z. B. technische Exportprobleme oder kein Datenzugriff möglich) bei den durchgeführten Kassen-Nachschauen keine maßgebliche Rolle spielten (ca. 4,14 % der Fälle in 2023 und ca. 4 % der Fälle in 2024; vgl. Punkt 5.2.5). Auch die Verbände meldeten diesbezüglich zurück, dass die Ausfälle beim Einsatz einer zertifizierten TSE tendenziell rückläufig seien (vgl. Punkt 5.2.5 und 5.3.3). Gravierende technische Hindernisse, welche die Anwendbarkeit der Regelungen beeinträchtigen könnten, lassen sich nicht feststellen.

⁵⁸ So die Erwägungen des BRH in seiner abschließenden Mitteilung an das BMF über die Prüfung „Umsetzung, Kontrolle und Wirksamkeit der Belegausgabepflicht nach § 146a Absatz 2 AO“ vom 30. Juli 2024, Az. VIII 3 – 0000477/VIII4 - 0000768, insbesondere unter Tz. 5.1.

7 Anlage

Auswertungsergebnisse

Tabelle 1: Gesamtzahl der durchgeführten Kassen-Nachschauen

durchgeführte Kassen-Nachschauen	2023	2024
von der Betriebsprüfung	10.407	14.080
von anderen Stellen	4.959	5.000
insgesamt	15.366	19.080

Quelle: DAME BVZ

Tabelle 2: Art des elektronischen Aufzeichnungssystems

Art des elektronischen Aufzeichnungssystems	2023	2024
Cloud-Kasse	1.355	1.804
EU-Taxameter	26	54
Geldspielgeräte	277	299
lokales elektronisches Auszeichnungssystem	10.315	13.155
Wegstreckenzähler	2	50
Sonstiges	454	593
keine Angabe	2.364	2.652
Summe	14.793	18.607

Quelle: Von den Ländern übersandte Daten

Tabelle 3: Art der eingesetzten TSE

Art der eingesetzten TSE	2023	2024
Cloud-TSE	1.845	2.438
Token-TSE	7.139	9.610
keine TSE-Pflicht aufgrund KassenSichV	356	431
keine TSE-Pflicht aufgrund § 148 AO	19	19
unzulässigerweise keine TSE eingesetzt	2.206	2.436
keine Angabe	3.228	3.673
Summe	14.793	18.607

Quelle: Von den Ländern übersandte Daten

Tabelle 4: Nutzung einer offenen Ladenkasse

Nutzung einer offenen Ladenkasse	2023	2024
ja, mit Einzel- aufzeichnungspflicht	1.995	2.102
ja, ohne Einzel- aufzeichnungspflicht	583	739
nein	8.967	11.668
keine Angabe	3.248	4.098
Summe	14.793	18.607
<i>Summe offene Ladenkassen</i>	<i>2.578</i>	<i>2.841</i>
<i>Summe andere Aufzeichnungssysteme</i>	<i>12.215</i>	<i>15.766</i>

Quelle: Von den Ländern übersandte Daten

Tabelle 5: Ergebnisse der durchgeführten Kassen-Nachschauen

Ergebnisse der Kassen-Nachschauen	2023	2024
ohne Beanstandung	6.310	6.944
Verstoß gegen die Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnung	4.098	5.212
technische Probleme	758	925
Verstoß gegen die Belegausgabepflicht	1.821	2.354
Beanstandung bei Nutzung offener Ladenkasse	976	1.096
Verstoß gegen die Pflicht zum Einsatz einer TSE	2.197	2.432
Sonstiges	1.572	2.707
keine Angabe	582	1.440
Summe	18.314	23.110

Quelle: Von den Ländern übersandte Daten

Tabelle 6: Maßnahmen im Nachgang zu durchgeführten Kassen-Nachschauen

Nachgang zur Kassen-Nachschau	2023	2024
Direkter Übergang zur Betriebsprüfung	938	981
Direkter Übergang zur Umsatzsteuersonderprüfung	444	572
Vormerkung für eine spätere Betriebsprüfung	2.851	3.196
Vormerkung für eine spätere Umsatzsteuersonderprüfung	572	754
geplante Vollprüfung nicht mehr erforderlich	1.413	1.964
keine Angabe	8.575	11.140
Summe	14.793	18.607

Quelle: Von den Ländern übersandte Daten

Tabelle 7: Ergebnisse der durchgeführten Kassen-Nachschauen speziell bei Überprüfung offener Ladenkassen

Ergebnisse der Kassen-Nachschauen offene Ladenkassen	2023	2024
ohne Beanstandung	1.093	1.102
Verstoß gegen die Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnung	635	770
Beanstandung bei Nutzung offener Ladenkasse	886	986
Sonstiges	348	496
keine Angabe	87	141
Summe	3.049	3.495

Quelle: Von den Ländern übersandte Daten

Tabelle 8: Maßnahmen im Nachgang zu durchgeführten Kassen-Nachschauen speziell bei Überprüfung offener Ladenkassen

Nachgang zur Kassen-Nachschau offene Ladenkassen	2023	2024
Direkter Übergang zur Betriebsprüfung	170	180
Direkter Übergang zur Umsatzsteuersonderprüfung	72	70
Vormerkung für eine spätere Betriebsprüfung	405	496
Vormerkung für eine spätere Umsatzsteuersonderprüfung	88	100
geplante Vollprüfung nicht mehr erforderlich	225	287
keine Angabe	1.522	1.611
Summe	2.482	2.744

Quelle: Von den Ländern übersandte Daten

Tabelle 9: Ergebnisse der durchgeführten Kassen-Nachschau speziell bei Überprüfung elektronischer Aufzeichnungssysteme

Ergebnis der Kassen-Nachschau elektronische Aufzeichnungssysteme	2023	2024
ohne Beanstandung	4.985	5.542
Verstoß gegen die Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnung	3.306	4.240
technische Probleme	721	866
Verstoß gegen die Belegausgabepflicht	1.487	2.019
Verstoß gegen die Pflicht zum Einsatz einer TSE	2.004	2.268
Sonstiges	1.343	2.375
keine Angabe	495	1.299
Summe	14.341	18.609

Quelle: Von den Ländern übersandte Daten

Tabelle 10: Maßnahmen im Nachgang zu durchgeführten Kassen-Nachschau speziell bei Überprüfung elektronischer Aufzeichnungssysteme

Nachgang zur Kassen-Nachschau elektronische Aufzeichnungssysteme	2023	2024
Direkter Übergang zur Betriebsprüfung	761	769
Direkter Übergang zur Umsatzsteuersonderprüfung	360	484
Vormerkung für eine spätere Betriebsprüfung	2.286	2.576
Vormerkung für eine spätere Umsatzsteuersonderprüfung	428	601
geplante Vollprüfung nicht mehr erforderlich	1.178	1.569
keine Angabe	6.678	9.051
Summe	11.691	15.050

Quelle: Von den Ländern übersandte Daten