Bundesrat **Drucksache 585/26 (Beschluss)**

20.11.26

Stellungnahme
des Bundesrates

Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung von Kassenaufzeichnungen und zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung sowie zur weiteren Digitalisierung handels- und steuerrechtlicher Aufzeichnungen

Der Bundesrat hat in seiner 1070. Sitzung am 20. November 2026 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Absatz 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

1. Zu Artikel 1 Nummer 2 (§ 30 Absatz 4 Nummer 4 AO)

   Artikel 1 Nummer 2 ist zu streichen.

   Begründung:

   Das Steuergeheimnis nach § 30 AO ist eine zentrale Regelung des steuerlichen Verfahrensrechts. Die Vorschrift beschränkt die Verwendung der den Finanzbehörden im Rahmen ihrer steuerlichen Tätigkeit bekannt gewordenen Informationen und bestimmt zugleich abschließend bzw. typisierend die Voraussetzungen, unter denen eine Durchbrechung dieses Geheimnisses zulässig ist.

Vertrieb: Bundesanzeiger Verlag GmbH, Postfach 10 05 34, 50445 Köln
Telefon (02 21) 97 66 83 40, Fax (02 21) 97 66 83 44, www.bundesanzeiger-verlag.de
ISSN 720 - 2946

Die vorgesehene Erweiterung der Offenbarungsbefugnisse durch eine weitere, speziell auf bestimmte Wirtschaftsstraftaten bezogene Offenbarungsbefugnis ist zu streichen, da der Wortlaut des Änderungsbefehls nicht mit den in der Begründung hierzu dargestellten Eingrenzungen übereinstimmt. Der in der Vorlage vorgesehene Gesetzesbefehl beinhaltet eine Offenbarungsbefugnis zur Durchführung eines Strafverfahrens wegen einer Tat, die keine Steuerstraftat ist, wenn ein Strafverfahren einer Straftat im Sinne des § 74c Absatz 1 Nummer 1 bis 3, 5 oder 6 des Gerichtsverfassungsgesetzes (GVG) betroffen ist.

Nach der Begründung soll eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses nach § 30 Absatz 4 Nummer 4 Buchstabe c AO-E insbesondere in Betracht kommen, wenn die Straftat gewerbs- und bandenmäßig begangen oder bei der Tatbegehung besondere kriminelle Energie aufgewandt wurde. Außerdem sei für die Durchbrechung des Steuergeheimnisses nach § 30 Absatz 4 Nummer 4 Buchstabe c AO-E erforderlich, dass es sich um eine entsprechende Wirtschaftsstraftat handelt, bei der eine Verurteilung aufgrund eines Verbrechens oder bei der eine Strafe von mehr als vier Jahren Freiheitsstrafe oder die Unterbringung in einem psychiatrischen Krankenhaus, allein oder neben einer Strafe, oder in der Sicherungsverwahrung zu erwarten ist.

Diese Eingrenzungen finden sich in dem Wortlaut des Gesetzesbefehls nicht wieder. Bereits aufgrund dieser Unschlüssigkeit ist eine Streichung zwingend erforderlich.

Die beabsichtigte Einführung der Offenbarungsbefugnis wird – selbst unter den in der Begründung genannten Voraussetzungen – auch aus rechtlichen und systematischen Gründen abgelehnt.

Da bereits Regelungen in § 30 Absatz 4 Nummer 4 und 5 AO sowie in den §§ 31a und 31b AO einen Rahmen für die Nutzung steuerlicher Erkenntnisse in nichtsteuerlichen Strafverfahren, insbesondere bei gewichtigen Wirtschaftsstraftaten, Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung bieten, wird die vorgesehene, erhebliche Ausweitung der Befugnisse als nicht integrierbar bewertet.

Eine kasuistische Ausgestaltung durch die Aufnahme einzelner Deliktsgruppen würde die Funktion des § 30 AO als zentrale Schutz- und Abgrenzungsnorm gefährden und Unklarheiten über die Grundprinzipien der Offenbarung schaffen. Zudem bestehen in § 30 Absatz 4 Nummer 4 AO bereits differenzierte Schutzmechanismen und Zweckbindungen, die den Ausgleich zwischen der Strafverfolgung und dem Schutz der oder des Steuerpflichtigen gewährleisten.

Steuerliche Informationen werden den Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren vielfach gerade deshalb offenbart, weil die oder der Steuerpflichtige hierzu gesetzlich verpflichtet ist. Eine besondere Eingriffsintensität der im Entwurf vorgesehenen Offenbarungsbefugnis bestünde darin, dass Informationen, die zunächst zur Erfüllung steuerlicher Pflichten erhoben wurden, anschließend für einen anderen strafrechtlichen Zweck verwendet werden können.

Die geltende Systematik des § 30 Absatz 4 Nummer 4 AO trägt diesem Umstand Rechnung. Auch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (vgl. BVerfG, Beschluss vom 27. April 2010 – 2 BvL 13/07) hat im Zusammenhang mit § 393 AO die besondere Bedeutung der Zweckbindung steuerlich erlangter Informationen hervorgehoben. Insbesondere dürfen bestimmte Informationen, die ein Steuerpflichtiger vor Einleitung des Strafverfahrens oder in Unkenntnis dessen in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten offenbart hat, grundsätzlich nicht ohne Weiteres zur Verfolgung einer anderen Straftat verwendet werden.

Die im Fall von Wirtschaftsstraftaten bereits bestehende Offenbarungsbefugnis in § 30 Absatz 4 Nummer 5 Buchstabe b AO macht das Offenbaren geschützter Daten vom Vorliegen eines zwingenden öffentlichen Interesses abhängig. Das Gesetz verlangt für die Bejahung eines öffentlichen Interesses die Störung der gesamtwirtschaftlichen Ordnung oder eine Erschütterung des Vertrauens der Allgemeinheit auf die Redlichkeit des geschäftlichen Verkehrs oder auf die ordnungsgemäße Arbeit der Behörden und der öffentlichen Einrichtungen. Diese Eingrenzung ist aufgrund des weiten Anwendungsbereichs des § 74c Absatz 1 Nummer 1 bis 3, 5 oder 6 GVG im Interesse der Steuerbürgerinnen und Steuerbürger zwingend erforderlich.

Die Einführung einer unbegrenzten Offenbarungsbefugnis auf Grundlage des umfassenden Katalogs der Wirtschaftsstraftaten nach § 74c Absatz 1 Nummer 1 bis 3, 5 oder 6 GVG würde das Steuergeheimnis des § 30 AO bedenklich ausweiten. Zwischen den umfassenden steuerlichen Mitwirkungspflichten und der strafrechtlichen Selbstbelastungsfreiheit käme es dadurch zu erheblichen Spannungen. Vor allem aber ist der Verweis auf diese gerichtliche Zuständigkeitsvorschrift nicht sachgerecht. § 74c GVG stellt auf den Zeitpunkt der Anklageerhebung ab, also auf den Abschluss der Ermittlungen. Erforderlich ist demnach eine Prognose, ob eine Verurteilung aufgrund eines Verbrechens oder bei der eine Strafe von mehr als vier Jahren Freiheitsstrafe zu erwarten ist. Eine solche Prognose kann valide erst getroffen werden, wenn die Ermittlungen kurz vor Abschluss stehen oder zumindest weit fortgeschritten sind. Die steuerlichen Daten könnten also erst relativ spät in die Ermittlungen einfließen. Auch müssten die Finanzbehörden die Straferwartung hinsichtlich fachfremder Straftaten nachvollziehen und dabei insbesondere Strafzumessungsgesichtspunkte beurteilen. Dies begründet einen erheblichen Arbeitsmehraufwand, ist nicht praktikabel und abzulehnen.

Die Auslegung des Begriffs „Wirtschaftsstraftaten“ in § 30 Absatz 4 Nummer 5 Buchstabe b AO erfolgt in der Praxis bereits anhand von § 74c GVG, sodass die Einführung eines Offenbarungstatbestands ohne jedwede Eingrenzung durch einen neuen Tatbestand in § 30 Absatz 4 Nummer 4 Buchstabe c AO-E zu erheblichen Abgrenzungsproblemen in der Rechtsanwendungspraxis führen würde. Die Verletzung des Steuergeheimnisses durch einen Amtsträger ist strafbewehrt, sodass die Vorschriften zur Offenbarung geschützter Daten auch vor diesem Hintergrund eindeutig sein müssen.

2. Zu Artikel 1 Nummer 5 (§ 146b Absatz 1 Satz 2 AO)

In Artikel 1 Nummer 5 § 146b Absatz 1 Satz 2 ist die Angabe „die Barzahlungen annehmen und“ zu streichen.

Begründung

§ 146b AO-E führt eine Kassenpflicht ab einem Gesamtumsatz von 100 000 Euro ein. Diese Pflicht greift grundsätzlich bei allen Steuerpflichtigen, die Gewinneinkünfte erzielen. Eine Ausnahme von der Kassenpflicht schafft Absatz 1 Satz 2 für Steuerpflichtige, die nur geringe Bareinnahmen (Umsätze mit Bargeld unter 12 000 Euro im Kalenderjahr) haben. Diese Ausnahme gilt jedoch nur, sofern Steuerpflichtige Bargeld annehmen.

Die Ausnahmeregelung ist dadurch begründet, dass mit einem geringeren Bargeldumsatz auch das Risiko von Steuerhinterziehung durch eine unvollständige Erfassung der Barumsätze sinkt. Dies gilt jedoch umso mehr, sofern Steuerpflichtige kein Bargeld akzeptieren.

Die Ausnahmeregelung benachteiligt Steuerpflichtige, welche überhaupt kein Bargeld akzeptieren, gegenüber solchen, die nur sehr geringe Beträge an Bargeld annehmen, obwohl beide Gruppen ein vergleichbares Risikoprofil aufweisen. Dies ist im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz bedenklich. In beiden Gruppen besteht kein oder nur ein geringes Risiko für Steuerhinterziehung durch unvollständige Erfassung der Barumsätze.

Die vorgeschlagene Änderung schafft Rechtssicherheit, führt zur Gleichbehandlung und verhindert Bürokratieaufbau, ohne die Ziele des Gesetzes zu gefährden. Sie fördert zudem moderne, digitale und transparente Zahlungssysteme.

3. Zu Artikel 1 Nummer 5 (§ 146b AO)

Der Bundesrat stellt fest, dass die wirksame Bekämpfung von Steuerhinterziehung und die Sicherung fairer Wettbewerbsbedingungen wichtige Ziele sind. Die hierfür vorgesehenen Maßnahmen müssen verhältnismäßig, rechtssicher und für die betroffenen Unternehmen praktikabel ausgestaltet werden. Gesetzestreu handelnde Unternehmen sollten insbesondere in wirtschaftlich herausfordernden Zeiten nicht unverhältnismäßig belastet werden.

Begründung:

Die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und die Sicherung fairer Wettbewerbsbedingungen liegen im öffentlichen Interesse. Die Einführung elektronischer Aufzeichnungssysteme kann hierzu einen wichtigen Beitrag leisten, indem Kassenvorgänge manipulationssicher erfasst und für Prüfungen der Finanzverwaltung besser zugänglich gemacht werden.

4. Zu Artikel 1 Nummer 6 Buchstabe b – neu – (§ 146d Absatz 2 Satz 2 AO), Artikel 8 Absatz 1a – neu – (Inkrafttreten)

a) Artikel 1 Nummer 6 ist durch die folgende Nummer 6 zu ersetzen:

‚6. Der bisherige § 146b wird zu § 146d und wird wie folgt geändert:

a) Nach Absatz 1 wird der folgende Absatz 1a eingefügt:

„(1a) Neben der nach den §§ 18 bis 21 <… weiter wie Vorlage …>.“

b) In Absatz 2 Satz 2 wird die Angabe „auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden.“ durch die Angabe „nach seinen Vorgaben maschinell auswertbar übertragen werden.“ ersetzt. ‘

b) Nach Artikel 8 Absatz 1 ist der folgende Absatz 1a einzufügen:

„(1a) Artikel 1 Nummer 6 tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.“

Begründung:

Aufgrund der derzeitigen Formulierung in § 146d (bisher § 146b) Absatz 2 Satz 2 AO-E zum Datenzugriffsrecht in der Kassen-Nachschau: „(…), ist der Amtsträger berechtigt, diese einzusehen, die Übermittlung von Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle zu verlangen oder zu verlangen, dass Buchungen und Aufzeichnungen ‚auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt' werden." können im Rahmen der Kassen-Nachschau nur Daten von § 146a AO – Systemen (über die einheitliche digitale Schnittstelle oder nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle) angefordert werden.

Bei Systemen, die gemäß § 1 der Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) nicht zu den zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen (TSE-pflichtigen) und schnittstellenpflichtigen Geräten gehören (u. a. Geldgewinnspielgeräte, Dienstleistungsautomaten, Warenautomaten, Taxameter und Wegstreckenzähler mit Übergangsregelung, § 148 AO – Geräte), kann im Rahmen der Kassen-Nachschau nur Einsicht genommen werden.

Die im Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 146b Nummer 5 enthaltene Formulierung zum Datenzugriff außerhalb der Schnittstellenregelung: „In den Fällen eines elektronischen Aufzeichnungssystems, das unter die Übergangsregelung des Artikel 97 § 30 Absatz 3 EGAO fällt, kann der Amtsträger verlangen, dass die elektronischen Daten ‚nach seinen Vorgaben auf einem maschinell auswertbaren Datenträger' zur Verfügung gestellt werden." geht über den Gesetzeswortlaut hinaus, betraf nur Übergangsgeräte und ist zwischenzeitlich längst überholt.

Die gemäß § 1 KassenSichV von der TSE- und Schnittstellenpflicht ausgeschlossenen Systeme sind gesetzlich im Datenzugriffsrecht des § 146b AO (§ 146d AO-E) nicht erfasst. Eine Datenanforderung (Einzeldatenspeicherung nach Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)) für diese Geräte ist nach derzeitiger Gesetzeslage, da § 147 Absatz 6 AO nur für die Außenprüfung gilt, im Rahmen von Kassen-Nachschauen bisher nicht zulässig und nur nach Überleitung in eine Außenprüfung im Rahmen dieser nach § 147 Absatz 6 AO möglich.

Im weiteren Gesetzgebungsverfahren sollte für den Datenzugriff auf Daten außerhalb der Schnittstellen eine Ermächtigung in § 146d AO vorgesehen werden.

Die Formulierung „nach seinen Vorgaben“ würde die Möglichkeit eröffnen, Daten nach den GoBD oder der DSFinV-K/TW (digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme/für EU-Taxameter und Wegstreckenzähler) anzufordern und würde „nicht TSE-pflichtige und nicht schnittstellenpflichtige elektronische Aufzeichnungssysteme“ damit umfassen.

Zusätzlich wird mit „maschinell auswertbar übertragen“ statt des „auswertbaren Datenträgers“ auch die Übertragung über Datenaustauschplattformen (wie bei § 147 Absatz 6 AO) zulässig.

5. Zu Artikel 1 Nummer 11 Buchstabe a Doppelbuchstabe ee – neu – (§ 379 Absatz 1 Satz 1 Nummer 9 – neu – AO), Buchstabe c_1 – neu – (§ 379 Absatz 6 AO)

Artikel 1 Nummer 11 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach Buchstabe a Doppelbuchstabe bb sind die folgenden Doppelbuchstaben cc, dd und ee einzufügen:

‚cc) In Nummer 7 wird die Angabe „aufbewahrt oder“ durch die Angabe „aufbewahrt,“ ersetzt.

dd) In Nummer 8 wird nach der Angabe „aufbewahrt“ die Angabe „oder“ eingefügt.

ee) Nach der Nummer 8 wird die folgende Nummer 9 eingefügt:

„9. entgegen § 146a Absatz 4 der Mitteilungspflicht nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nachkommt“ ‘

b) Nach Buchstabe c ist der folgende Buchstabe c_1 einzufügen:

‚c_1) In Absatz 6 wird nach der Angabe „Nummer 3 bis 7“ die Angabe „und 9“ eingefügt. ‘

Begründung:

Um das Sicherheitskonzept des Kassengesetzes zu vervollständigen und damit eine gleichmäßige Besteuerung der Bargeldbranche herzustellen, wird der Steuergefährdungstatbestand des § 379 Absatz 1 AO um einen weiteren Tatbestand zur Ahndung von Verstößen gegen die Pflicht zur Mitteilung von elektronischen Aufzeichnungssystemen ergänzt. Die Sanktionierung von Verstößen ist notwendig, um die gesetzlichen Verpflichtungen des § 146a Absatz 4 AO zur Mitteilung von vorhandenen elektronischen Aufzeichnungssystemen in der Praxis durchzusetzen.

Durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3152) wurde eine Mitteilungsverpflichtung über den Einsatz oder die Außerbetriebnahme eines elektronischen Aufzeichnungssystems im Sinne des § 146a Absatz 1 AO nach § 146a Absatz 4 AO eingeführt. Die elektronische Übertragungsmöglichkeit zur Umsetzung dieser Mitteilungsverpflichtung steht seit dem 1. Januar 2025 zur Verfügung.

Mit der Einführung der Mitteilungsverpflichtung sollte eine frühzeitige Kenntniserlangung der Finanzverwaltung über die Art und Anzahl der im Unternehmen vorhandenen Aufzeichnungssysteme zum Zwecke einer etwaigen Prüfungsauswahl erreicht werden. Sofern Informationen über technisch unzureichende elektronische Aufzeichnungssysteme oder solche, die mit einer Manipulationssoftware ausgestattet sind, vorliegen, erlauben die Mitteilungen auch eine direkte Auswahl der Steuerpflichtigen, die diese Systeme einsetzen und geprüft werden müssen. Im Rahmen des vorgenannten Gesetzes wurde keine Möglichkeit zur Sanktionierung von Verstößen gegen die Mitteilungspflicht eingeführt. Eine solche Sanktionierung ist jedoch notwendig, um die gesetzliche Verpflichtung auch durchsetzen zu können. Ein Zwangsmittelverfahren nach §§ 328 ff. AO ist hierzu nicht geeignet, da in den Fällen, in denen im Rahmen einer Außenprüfung oder Kassen-Nachschau festgestellt wird, dass elektronische Aufzeichnungssysteme nicht mitgeteilt worden sind, dieser Verpflichtung kurzfristig nachgekommen werden kann. Das Vorhandensein eines Ordnungswidrigkeitentatbestandes hat dagegen auch einen repressiven Charakter, da dadurch das Fehlverhalten in der Vergangenheit sanktioniert wird. Hinzu kommt ein präventiver Charakter, da Steuerpflichtige auch davon abgehalten werden, das Risiko der Entdeckung ihres Fehlverhaltens abzuwarten und dann kurzfristig – ohne weitere Sanktionierung – der Verpflichtung nachzukommen. Nur so kann der Sinn und Zweck der Einführung der Mitteilungsverpflichtung – die frühzeitige Kenntniserlangung der Finanzverwaltung von der Art und Anzahl der im Unternehmen vorhandenen Aufzeichnungssysteme – gewährleistet werden. Die mangelnde praktische Umsetzung der Mitteilungspflicht durch die Betriebe zeigt sich in der bisher deutlich hinter den Erwartungen der Finanzverwaltung zurückbleibenden Zahl der Meldungen über das seit dem 1. Januar 2025 zur Verfügung stehende elektronische Verfahren.

In der abschließenden Mitteilung des Bundesrechnungshofs vom 4. Oktober 2023 über die Prüfung Verfahren, Möglichkeiten und Wirksamkeit der Kassen-Nachschau nach § 146b AO (Gz.: VIII 3/VIII 4 - 2020 – 0323) macht dieser unter Tz. 5.4 und 6.4.2 deutlich, dass ein Verstoß gegen die Mitteilungspflicht eine zutreffende und gleichheitsgerechte Besteuerung gefährde.

6. Artikel 1a – neu – (§ 3 Absatz 4 Nummer 1, 3a, 3b – neu –, § 146 Absatz 2c, § 200 Absatz 2a – neu – AO)

Nach Artikel 1 ist der folgende Artikel 1a einzufügen:

‚Artikel 1a

Weitere Änderung der Abgabenordnung

Die Abgabenordnung, die zuletzt durch Artikel 1 geändert wurde, wird wie folgt geändert:

1. § 3 Absatz 4 wird wie folgt geändert:

   a) Nummer 1 wird durch die folgende Nummer 1 ersetzt:

      „1. Verlagerungsgelder nach § 146 Absatz 2c,“

   b) Nummer 3a wird durch die folgenden Nummern 3a und 3b ersetzt:

      „3a. Verzögerungsgelder nach § 200 Absatz 2a,

      3b. Mitwirkungsverzögerungsgelder nach § 200a Absatz 2 und Zuschläge zum Mitwirkungsverzögerungsgeld nach § 200a Absatz 3,“

2. § 146 Absatz 2c wird durch den folgenden Absatz 2c ersetzt:

   „(2c) Gegen einen Steuerpflichtigen kann ein Verlagerungsgeld von 2 500 Euro bis 100 000 Euro festgesetzt werden, wenn er

   1. der Aufforderung zur Rückverlagerung seiner elektronischen Buchführung nach Absatz 2b Satz 3 nicht nachkommt,
   2. seine Pflichten nach Absatz 2b Satz 4 nicht erfüllt oder
   3. seine elektronische Buchführung ohne Bewilligung der zuständigen Finanzbehörde in einen Drittstaat oder mehrere Drittstaaten verlagert hat.“

3. Nach § 200 Absatz 2 wird der folgende Absatz 2a eingefügt:

   „(2a) Kommt der Steuerpflichtige seinen Pflichten

   1. nach Absatz 1 Satz 1 und 2 oder

2. zur Einräumung des Datenzugriffs nach § 147 Absatz 6 nach Aufforderung durch die Finanzbehörde nicht nach, kann vor Ablauf von sechs Monaten seit Bekanntgabe der Prüfungsanaordnung ein Verzögerungsgeld von 2 500 Euro bis 250 000 Euro festgesetzt werden.“ ‘

Begründung:

Allgemein und zu Nummer 1

Mit dem Gesetz 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 Steuerverfahrensrechts vom 20. Dezember 2022 wurde § 146 Absatz 2c AO aufgrund der Schaffung des Mitwirkungsverzögerungsgeldes nach § 200a Absatz 2 AO geändert.

In der Praxis hat sich jedoch gezeigt, dass die Formulierung des Gesetzes teilweise zu der Annahme geführt hat, dass das Verzögerungsgeld nur noch in Fällen, in denen eine Verlagerung der Buchführung und Aufzeichnungen in das Drittland vorgenommen wurde, zulässig ist.

Zudem fehlt es aufgrund der zeitlichen Beschränkung des Mitwirkungsverzögerungsgeldes nun an einem praxistauglichen Mittel der Finanzverwaltung bei sonstigen Mitwirkungsverstößen in den ersten sechs Monaten einer steuerlichen Außenprüfung, beispielsweise wenn wichtige Dokumente nicht vorgelegt werden oder Auskünfte nicht erteilt werden. Dies ist insbesondere von Bedeutung in Fällen, in denen aufgrund der Größenordnung der Betriebe eine Außenprüfung bereits in dieser Zeit abgeschlossen sein sollte.

Mit den vorgesehenen Änderungen soll klarstellend und zur Schließung einer Sanktionslücke in den ersten sechs Monaten einer Außenprüfung unter gleichzeitiger Neustrukturierung des Gesetzes begegnet werden.

Die Änderungen sollen im Anschluss an die Gesetzesverkündung nach Maßgabe des Artikels 8 Anwendung finden, sodass das neue Verzögerungsgeld gemäß des neu vorgeschlagenen § 200 Absatz 2a AO auch in allen offenen Außenprüfungen festgesetzt werden kann, bei denen die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung noch nicht mehr als sechs Monate zurückliegt.

Zu Nummer 2

In dem neu vorgeschlagenen § 146 Absatz 2c AO soll das bisherige Verzögerungsgeld in ein Verlagerungsgeld umbenannt werden. Das Verlagerungsgeld soll dann nur noch für Verstöße gelten, die in Zusammenhang mit einer Verlagerung der Buchführung und Aufzeichnungen in ein Drittland stehen.

Aufgrund der Herausnahme der Verstöße gegen den Datenzugriff wird zugleich der Rahmen für das Verlagerungsgeld herabgesetzt. Denn die Verstöße gegen § 146 Absatz 2c AO stellen nur eine abstrakte Gefährdung des Steueraufkommens dar und keine konkrete Gefährdung, wie sie beim Verstoß gegen den Datenzugriff nach § 147 Absatz 6 AO vorliegt.

Die gesetzliche Grundlage des Verzögerungsgeldes bei Verstößen gegen den Datenzugriff nach § 147 Absatz 6 AO wird nun aus systematischen Gründen in § 200 AO verlagert. Sollten die Voraussetzungen für ein Verlagerungsgeld und ein Verzögerungsgeld kumulativ vorliegen, können beide nebeneinander festgesetzt werden.

Zu Nummer 3

Das Verzögerungsgeld aufgrund eines fehlenden Datenzugriffs im Rahmen einer Außenprüfung soll nun in den neuen § 200 Absatz 2a AO geregelt werden. Auf den Ort der Aufbewahrung der Bücher und sonstigen Aufzeichnungen soll es hierbei nicht ankommen.

Zudem soll das Verzögerungsgeld wieder bei anderen Mitwirkungspflichtverletzungen Anwendung finden, da sich in der Verwaltungspraxis gezeigt hat, dass es derzeit an einem praxistauglichen Sanktionsmittel bei Mitwirkungspflichtverletzungen in steuerlichen Außenprüfungen innerhalb der ersten sechs Monate fehlt.

Die hier vorgeschlagene Regelung entspricht insoweit der bisherigen Rechtslage zum früheren Verzögerungsgeld gemäß § 146 Absatz 2c AO vor der Änderung durch das Gesetz 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 Steuerverfahrensrechts vom 20. Dezember 2022.

Sollten die Voraussetzungen für ein Verlagerungsgeld und ein Verzögerungsgeld kumulativ vorliegen, können beide nebeneinander festgesetzt werden. Hingegen ist das Verzögerungsgeld nachrangig im Verhältnis zum Mitwirkungsverzögerungsgeld nach § 200a Absatz 2 AO und den Zuschlägen zum Mitwirkungsverzögerungsgeld nach § 200a Absatz 3 AO. Von dem neuen Verzögerungsgeld in § 200 Absatz 2a AO könnte demnach nur in den ersten sechs Monaten seit der Bekanntgabe einer Außenprüfung Gebrauch gemacht werden.

7. Zu Artikel 2 Nummer 1 Buchstabe a (§ 146a Absatz 2 Satz 2 – neu – AO), Artikel 4 (Artikel 101a Absatz 11 EGAO)

a) Nach Artikel 2 Nummer 1 Buchstabe a § 146a Absatz 2 Satz 1 ist der folgende Satz einzufügen:

„Die Pflicht nach Satz 1 kann auch durch Ausgabe eines Belegs in Papierform erfüllt werden.“

b) In Artikel 4 ist Artikel 101a Absatz 11 zu streichen.

Begründung:

Der Bundesrat unterstützt das Anliegen des Gesetzesvorhabens, die papierhafte Belegausgabepflicht abzuschaffen und den elektronischen Beleg zum Regelfall zu machen. Die vorgeschlagene Ergänzung hält daran fest; eine Pflicht zur Ausgabe von Papierbelegen wird dadurch ausdrücklich nicht begründet.

Die Ergänzung zum Gesetzentwurf bringt keine zusätzliche Belastung der Steuerpflichtigen mit sich, sondern bewahrt diejenigen vor Investitionen, bei denen die Investitionen in keinem Verhältnis zu den nach dem Entwurf eingesparten Papierkosten stehen. Der Papierbeleg bleibt lediglich als Möglichkeit erhalten, die Belegpflicht zu erfüllen. So schlägt die beabsichtigte Entlastung nicht dort in eine Mehrbelastung um, wo die elektronische Bereitstellung technisch nicht, beispielsweise mangels Netzabdeckung, oder nur mit zusätzlichem Aufwand möglich ist. Die Sonderregel für Waagen-Kassen-Systeme in Artikel 101a Absatz 11 EGAO-E wird entbehrlich. Auch die Begründung des Entwurfs geht davon aus, dass Papierbelege auf Wunsch der Kundin oder des Kunden weiterhin ausgegeben werden (vgl. BR-Drucksache 585/26, S. 32).

Die Absicherung elektronischer Aufzeichnungssysteme nach § 146a AO ist bewusst technologieoffen ausgestaltet worden und muss auch ohne stabile Netzverbindung möglich sein. Die Technische Richtlinie BSI TR-03153-1 verlangt für Einsatzorte ohne dauerhaft stabile Verbindung ausdrücklich Lösungen, die nicht auf eine Netzverbindung angewiesen sind, etwa in Fahrzeugen oder an Orten ohne vollständige Netzabdeckung.

Der Gesetzentwurf geht in seiner Darstellung des Erfüllungsaufwands davon aus, dass elektronische Belege bei Unternehmen oder Dienstleistern künftig zum Abruf abgelegt werden. Eine ausschließlich elektronische Bereitstellung kann deshalb für einen Teil der Systeme eine Netzanbindung voraussetzen, die für die Sicherung der Aufzeichnungen gerade nicht erforderlich ist. Für Kassen ohne Kundendisplay oder ohne verlässliche Netzverbindung ändert sich die beabsichtigte Entlastung dadurch in eine tatsächliche Mehrbelastung.

8. Zu Artikel 4 (Artikel 101a Absatz 1, 2 EGAO), Artikel 7 Absatz 2 Nummer 1 (§ 52 Absatz 52 EStG)

Der Bundesrat bittet um Überprüfung der Formulierung in Artikel 101a Absatz 1 und 2 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO) und des Änderungsvorschlags in Artikel 7 Absatz 2 Nummer 1 zu § 52 Absatz 52 des Einkommensteuergesetzes, in denen jeweils eine „Anwendung für Zeiträume ab bzw. nach“ geregelt ist.

Unklar ist, was mit dem Begriff „Zeiträume“ gemeint ist. Aufgrund der im steuerlichen Sprachgebrauch üblichen Begrifflichkeiten „Besteuerungszeiträume“ oder „Veranlagungszeiträume“ könnte die Formulierung dahingehend missverstanden werden, dass mit ihr eine Anwendung erst ab bestimmten „Besteuerungszeiträumen“ oder „Veranlagungszeiträumen“ erfolgen soll. Diese Auslegung wird dadurch gestützt, dass bei anderer Auslegung eine Anwendungsregelung geschaffen würde, die inhaltlich der Inkrafttreten-Regelung in Artikel 8 Absatz 1 entspricht und damit zumindest in Bezug auf die in Artikel 101a Absatz 1 EGAO genannten Änderungen entbehrlich wäre.

Zielführend ist jedoch, eine besteuerungs- oder veranlagungszeitraumunabhängige Anwendungsregelung sicherzustellen.

9. Zu Artikel 8 Absatz 2 und 3 (Inkrafttreten)

In Artikel 8 Absatz 2 und 3 ist die Angabe „Absatz 7“ jeweils durch die Angabe „Absatz 8“ zu ersetzen.

Begründung:

Es handelt sich um eine redaktionelle Korrektur. Anders als Artikel 7 Absatz 8 hat Artikel 7 Absatz 7 keine weiteren Nummern, sodass die Regelung ins Leere laufen würde. Aus der Begründung zum Gesetzentwurf zu Artikel 8 Absatz 3 ergibt sich, dass die Regelung für das Inkrafttreten des Artikels 7 Absatz 8 vorgesehen ist, damit die Anwendungsregelung zur Änderung der Kassensicherungsverordnung im Gleichklang mit der Einführung der Belegbereitstellungspflicht erfolgt.

10. Zum Gesetzentwurf allgemein

Der Bundesrat fordert die Bundesregierung auf, zeitnah in einem geeigneten Gesetzgebungsverfahren eine Regelung zu schaffen, durch die Unternehmen verpflichtet werden, ihren Kundinnen und Kunden mindestens eine allgemein zugängliche unbare Zahlungsmöglichkeit anzubieten.

Begründung:

Die fortschreitende Digitalisierung des Zahlungsverkehrs führt zu einer stetig zunehmenden Bedeutung unbarer Zahlungsmöglichkeiten. Kartenzahlungen, mobile Zahlverfahren und sonstige elektronische Zahlungsformen gehören inzwischen zum alltäglichen Wirtschaftsverkehr. Gleichwohl besteht für Zahlungsempfängerinnen oder Zahlungsempfänger grundsätzlich keine allgemeine Verpflichtung, neben der Bargeldannahme auch eine unbare Zahlungsmöglichkeit anzubieten. Dies kann insbesondere für Kundinnen und Kunden zu erheblichen praktischen Einschränkungen führen. Die Möglichkeit, eine Zahlung unbar zu leisten, entspricht zunehmend den tatsächlichen Lebens- und Wirtschaftsverhältnissen und trägt zugleich zur Vereinfachung, Nachvollziehbarkeit und Transparenz von Zahlungsvorgängen bei.

Eine gesetzliche Verpflichtung zur Bereitstellung mindestens einer unbaren Zahlungsmöglichkeit kann darüber hinaus einen Beitrag zur Modernisierung des Wirtschaftsverkehrs leisten. Elektronische Zahlungen ermöglichen insbesondere bei höheren Zahlungsbeträgen eine effizientere Abwicklung von Zahlungsvorgängen.

Hinzu kommt, dass nachvollziehbare elektronische Zahlungsvorgänge die Transparenz wirtschaftlicher Vorgänge maßgeblich erhöhen. Eine stärkere Nutzung unbarer Zahlungsmöglichkeiten leistet damit auch einen wertvollen Beitrag zur Verbesserung der Nachprüfbarkeit von Geschäftsvorgängen und zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen.

Die Verpflichtung sollte grundsätzlich technologieneutral ausgestaltet werden. Den Verpflichteten sollte es ermöglicht werden, diejenige unbare Zahlungsmöglichkeit auszuwählen, die den jeweiligen betrieblichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten angemessen ist. Eine bestimmte technische Lösung oder ein bestimmter Zahlungsdienst sollte nicht gesetzlich vorgeschrieben werden.