

(Schlechte) Aussichten auf Befreiung von der Belegausgabepflicht?

Handlungsempfehlungen nach ersten Praxiserfahrungen und erstinstanzlicher Rechtsprechung

Dipl.-Finanzwirt StB Benjamin Schloßmann und Dipl.-Finanzwirt Julian Basler *

Der Beitrag soll nach fast dreijähriger Anwendungspraxis der Belegausgabepflicht gem. § 146a Abs. 2 AO ein Zwischenfazit geben. Neben den Voraussetzungen und Folgen der grundsätzlichen Pflicht zur Belegausgabe soll es insbesondere um die Frage der Befreiung von dieser gehen. Zur Beantwortung werden nicht nur die Sichtweisen der Finanzverwaltung und der einschlägigen Vertreter der Literatur beleuchtet, sondern vor allem auch die erste gerichtliche Entscheidung zur Freistellung von der Belegausgabepflicht. Die zahlreichen eigenen Erfahrungen in der Antragstellung und Diskussion mit der Finanzverwaltung sollen die Ausführungen abrunden und als praktische Orientierung dienen.

Sächsisches FG, Urteil v. 3.3.2022 - 4 K 701/20, NWB VAAAJ-17178

Kernfragen

- ▶ Wie ist der Verweis auf die Norm des § 148 AO auszulegen?
- ▶ Welche Voraussetzungen muss der Stpfl. erfüllen, um von den Finanzbehörden erfolgreich von der Pflicht zur Belegausstellung befreit zu werden?
- ▶ Wie hoch sind die Erfolgsaussichten bei der Beantragung der Befreiung von der Belegausgabepflicht?

I. Die Norm § 146a Abs. 2 AO

1. Hintergrund und Einordnung

Die Pflicht zur Belegausstellung gem. § 146a Abs. 2 AO ist nur ein Teil des **Maßnahmenkatalogs**, um gegen organisierten **Betrug mit manipulierten Kassensystemen vorzugehen**. Nach Schätzungen der Bundesregierung kommt es jährlich zu Steuerausfällen von bis zu 10 Mrd. €, ¹ die aus Umsatzverkürzungen verschiedenster Art resultieren. Beispielsweise werden Umsätze einfach nicht in das Kassensystem eingegeben, in einer „Zweitkasse“ erfasst oder nachträglich gelöscht.

Seit 2020 sollen diese Manipulationen nun mit der Belegausgabepflicht erheblich eingedämmt werden. So erfolge durch die Ausstellung eines Belegs nicht nur die Sicherstellung, dass der Vorgang überhaupt von einer Kasse erfasst werde, sondern durch verpflichtende Angabe der **Kassen-Seriennummer** auch, dass der Umsatz in die „richtige“ Kasse einfließe. ² Dieses Problem wurde

* Märkische Revision GmbH, Essen.

¹ Vgl. BT-Drucks. 18/10667.

nämlich von den zwei weiteren wesentlichen Bausteinen des Gesetzes zum Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnungen aus dem Jahr 2016³ noch nicht angegangen: Der **zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung** (TSE) nach § 146a Abs. 1 AO und der Kassenmeldepflicht nach § 146a Abs. 4 AO. Beide stellten bisweilen nur auf die Verhinderung einer nachträglichen Veränderung von Daten ab, was lediglich in der elektronischen Kasse registrierte Umsätze schützte.⁴ Durch das Zusammenwirken aller drei Vorschriften soll seit 2020 letztlich sowohl die **interne Unverletzlichkeit der Aufzeichnungen** als auch die **extern überprüfbare Vollständigkeit** gewährleistet werden.⁵

2. Wen trifft die Belegausgabepflicht?

Zur Belegausgabe ist gem. § 146a Abs. 2 AO zunächst einmal **jeder** verpflichtet, der seine Geschäftsvorfälle mittels eines elektronischen Aufzeichnungssystems entsprechend § 146a Abs. 1 AO erfasst. Für diesen Unternehmerkreis gilt ohnehin schon die Einzelaufzeichnungspflicht sämtlicher Geschäftsvorfälle nach § 146 Abs. 1 AO, weshalb der Gesetzgeber die bloße Ausstellung eines Belegs über eben diese grds. als zumutbar erachtet.⁶ **Nicht** von der Norm erfasst werden hingegen Unternehmer, die eine offene Ladenkasse und damit keine elektronischen Aufzeichnungen über ihre Bargeldumsätze führen,⁷ ebenso wenig wie Unternehmer, die ausschließlich bargeldlose Zahlungen wie Kartenzahlungen akzeptieren (keine Kassenfunktion).⁸ In Anbetracht der Zielsetzung erscheint insbesondere letzter Ausschluss konkludent, da in diesen Fällen ohnehin keine Umsätze „an der Kasse vorbei“⁹ vereinnahmt werden können.

S. 895

3. Wer ist von der Belegausgabepflicht befreit?

Die Finanzbehörde entscheidet gem. § 146a Abs. 2 Satz 2 AO nach ihrem pflichtgemäßen Ermessen (vgl. § 5 AO), welcher Stpfl. von der Pflicht zur Belegausgabe befreit werden kann:

„Bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen können die Finanzbehörden nach § 148 aus Zumutbarkeitsgründen nach pflichtgemäßem Ermessen von einer Belegausgabepflicht nach Satz 1 befreien.“

Für die Beantwortung der Frage, welche Voraussetzungen für die Befreiung von der Belegausgabepflicht erfüllt sein müssen, ist von besonderer Bedeutung, wie der **Verweis auf die Norm des § 148 AO auszulegen ist**. Fraglich ist, ob es sich um einen **Rechtsfolgenverweis** oder einen **Rechtsgrundverweis** handelt.

In § 148 Satz 1 AO heißt es: *„Die Finanzbehörden können für einzelne Fälle oder für bestimmte Gruppen von Fällen Erleichterungen bewilligen, wenn die Einhaltung der durch die Steuergesetze begründeten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten Härten mit sich bringt und die Besteuerung durch die Erleichterung nicht beeinträchtigt wird.“*

Bei einem Rechtsfolgenverweis würde sich der Verweis auf § 148 AO nur auf die dort genannten Rechtsfolgen beziehen. Die Befreiung von der Belegausgabepflicht wäre demnach lediglich an die

2 Vgl. Landesamt für Steuern Niedersachsen, Merkblatt zur Belegausgabepflicht („Bonpflicht“) v. 20.2.2020, abrufbar unter <https://go.nwb.de/7nfy>.

3 BGBl 2016 I S. 3152.

4 Vgl. *Bergan*, DStR 2020 S. 1354-1358, 1356.

5 Vgl. Sächsisches FG, Urteil v. 3.3.2022 - 4 K 701/20 NWB VAAAJ-17178, Rz. 18.

6 So auch Sächsisches FG, Urteil v. 3.3.2022 - 4 K 701/20 NWB VAAAJ-17178, Rz. 28.

7 Vgl. *Bergan*, DStR 2020 S. 1354-1358, 1358.

8 Vgl. OFD Karlsruhe, Informationen zur Belegausgabepflicht v. 26.11.2021.

9 Landesamt für Steuern Niedersachsen, Merkblatt zur Belegausgabepflicht („Bonpflicht“) v. 20.2.2020, abrufbar unter <https://go.nwb.de/7nfy>.

Voraussetzung geknüpft, dass Waren bzw. nach Verwaltungsauffassung auch Dienstleistungen¹⁰ an eine Vielzahl nicht bekannter Personen verkauft werden.

Der **Rechtsgrundverweis** hingegen würde die Befreiung **zusätzlich** an die Voraussetzungen des § 148 AO knüpfen, also insbesondere an sich ergebende Härten für den Stpfl. bei Nichtbefreiung. Die an dieser Stelle nicht überraschende profiskalische Sichtweise der Finanzverwaltung,¹¹ dass es sich um einen Rechtsgrundverweis handle, wurde auch von weiten Teilen der einschlägigen Kommentatoren¹² geteilt. Da nunmehr auch die zu dieser Norm ergangene erstinstanzliche Rechtsprechung¹³ zu diesem Ergebnis kommt, kann man u. E. die wenigen Zweifel¹⁴ als ausgeräumt betrachten.

4. Rechtsfolgen

Seit Inkrafttreten des § 146a Abs. 2 AO zum 1.1.2020 sind Unternehmer grds. dazu verpflichtet, ihren Kunden für jeden Geschäftsvorfall einen Beleg auszustellen, losgelöst davon, ob sie diesen anfordern. In der Praxis hat sich zwischenzeitlich in weiten Teilen die von der Verwaltung eröffnete Möglichkeit etabliert, den Beleg nicht mehr in Papierform, sondern auf **elektronischem Wege** bereitzustellen.¹⁵ Ferner ist es ausreichend, wenn dem Kunden die Möglichkeit zur Entgegennahme eines elektronischen Belegs gegeben wird – dieser gilt sodann als bereitgestellt. Unabhängig von der Entgegennahme durch den Kunden ist aber in jedem Fall ein elektronischer Beleg zu erstellen.¹⁶

Für die **elektronische Belegausgabe** ist nach Verwaltungsauffassung ein **standardisiertes Datenformat** (z. B. JPG, PNG oder PDF) erforderlich. Dabei soll es z. B. zulässig sein, wenn der Kunde unmittelbar über eine Bildschirmanzeige (z. B. in Form eines QR-Codes) den elektronischen Beleg entgegennehmen kann. Eine Übermittlung soll auch z. B. als Download-Link, per *Near-Field-Communication* (NFC), per E-Mail oder direkt in ein Kundenkonto erfolgen können.¹⁷ Eine bloße Anzeige, etwa auf einem für den Kunden sichtbaren Kassens Bildschirm, ist hingegen nicht ausreichend.¹⁸

Die gesetzliche Norm sieht vor, dass die Belegausgabe in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit der Beendigung des Vorgangs erfolgen muss.

Diejenigen, die ausnahmsweise in den Genuss der Befreiung von der Belegausgabepflicht gem. § 146a Abs. 2 AO kommen, sind nach dieser Direktive nicht zur Ausgabe eines Belegs an den Kunden verpflichtet. Unberührt bleiben anderweitige steuerliche und auch außersteuerliche Normen, die eine Verpflichtung zur Belegausstellung nach sich ziehen. Neben dem Umsatzsteuergesetz, welches in bestimmten Fällen eine Rechnungsausstellungspflicht kodifiziert (vgl. §§ 14, 14a UStG sowie § 33 UStDV), trifft den Unternehmer auch aus zivilrechtlichen Gründen eine Pflicht zur Ausstellung einer Quittung gegenüber dem Kunden (§ 368 BGB), dies allerdings nur auf Nachfrage.

S. 896

10 Vgl. AEAO zu § 146a AO Nr. 6.9.

11 Vgl. AEAO zu § 146a AO Nr. 6.9 Abs. 2.

12 Vgl. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 177. Lieferung, 9/2023, § 146a 1977 Rz. 1.

13 Vgl. Sächsisches FG, Urteil v. 3.3.2022 - 4 K 701/20 NWB VAAAJ-17178, Rz. 18.

14 Vgl. *Doege*, DStR 2020 S. 692-696, 693.

15 Vgl. AEAO zu § 146a AO Nr. 6.2 sowie § 6 Satz 3 KassenSichV.

16 Vgl. AEAO zu § 146a AO Nr. 6.3.

17 AEAO zu § 146a AO Nr. 6.6.

18 AEAO zu § 146a AO Nr. 6.4.

II. Finanzgerichtliche Rechtsprechung – Sächsisches FG vom 3.3.2022 - 4 K 701/20

1. Einordnung

Das vorgenannte Urteil des Sächsischen FG stellt die bisher einzige Entscheidung innerhalb der finanzgerichtlichen Rechtsprechung dar, die sich mit der Thematik der Befreiung von der Belegausstellungspflicht gem. § 146a Abs. 2 Satz 2 AO befasst hat. Aus dieser Entscheidung lassen sich bereits erste Leitlinien ablesen, die voraussichtlich zukünftig für die Befreiung von der Pflicht zur Belegausstellung maßgeblich sein dürften.

2. Sachverhalt

Die Klägerin, Betreiberin einer Bäckereifiliale in einem Hauptbahnhof, beantragte die Befreiung von der Belegausgabepflicht in einem Rechtsbehelfsverfahren gegen die zuständige Finanzbehörde, die Beklagte. Ihren Antrag stützte sie in einem ersten Schritt auf den möglichen Rechtsfolgenverweis des § 146a AO, wonach sie allein aufgrund des Verkaufs von Waren geringen Werts an eine Vielzahl nicht bekannter Personen von der Pflicht befreit werden könne. Nachdem dieser Antrag von der Beklagten abgelehnt wurde, stützte die Klägerin ihr Anliegen im Klageverfahren auf dreierlei Gründe:

- ▶ Erstens sei sie ohnehin von der Belegausgabepflicht des § 146a Abs. 2 AO befreit, da diese sich lediglich auf Unternehmer beziehe, die ein elektronisches Aufzeichnungssystem mit technischer Sicherheitseinrichtung (TSE) nutzen.
- ▶ Zweitens sei sie von der Belegausgabepflicht zu befreien, weil sie Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen verkaufe; es komme nicht darauf an, ob die Belegausgabe in einem solchen Fall zumutbar sei.
- ▶ Drittens sei die Belegausgabe überdies für sie unzumutbar, da sie ihren Betriebsablauf erschwere, der typischerweise auf ihre Kunden als an Abfahrzeiten gebundene Reisende unter Zeitdruck ausgerichtet sei.

3. Urteilsgründe

3.1 Verkauf an einer Vielzahl von Personen

Das FG teilt – wie bereits oben unter Kapitel I.3. ausgeführt – die Auffassung der Finanzverwaltung und der herrschenden Literatur, dass der Verweis auf § 148 AO als **Rechtsgrundverweis** ausulegen ist. D. h. als Voraussetzung für die Befreiung von der Belegausgabepflicht gem. § 146a Abs. 2 Satz 2 AO muss nicht lediglich der Umstand des Verkaufs von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegeben sein.

Vielmehr muss die Erfüllung der Belegausgabepflicht für den Stpfl. darüber hinaus auch eine im Rahmen einer **Ermessensentscheidung zu beurteilende unbillige Härte** im Einzelfall i. S. des § 148 AO darstellen. Die Voraussetzung „Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen (Massengeschäft)“ treffe im Grundsatz auf den Geschäftsbetrieb der Klägerin zu, der durch den Verkauf einer Vielzahl kleinpreisiger Artikel (Backwaren, Heißgetränke) an im Hauptbahnhof dominierende Laufkundschaft geprägt sei.

3.2 Erhebliche Härte

Allein der Verkauf von Waren an eine Vielzahl unbekannter Personen reiche entgegen der Auffassung der Klägerin nicht für die Befreiung von der Belegausgabepflicht aus, da aufgrund des Rechtsgrundverweises weiter vorausgesetzt werde, dass die Pflicht zur Belegausgabe dem betroffenen Unternehmer nach § 148 AO auch unzumutbar sein müsse. Die Beurteilung der Befreiung sei eine reine Ermessensentscheidung, bei der alle Umstände des Einzelfalls unter Berücksichtigung der Voraussetzungen des § 148 AO zu würdigen seien.¹⁹ Nach dieser Maßgabe könne im Einzelfall die **Zumutbarkeitsgrenze** bei Barverkäufen erreicht sein, wenn die Belegausgabe den Betriebsablauf wesentlich verzögern oder erschweren würde.

Typischerweise sind Einzelhändler mit relativ einfacher Betriebsorganisation erfasst, die in schneller Folge eine Vielzahl eher kleinteiliger Produkte in jeweils geringen Mengen gegen Barzahlung verkaufen (so explizit z. B. für Bäckereien, Eisdielen, Verkaufsstände für Obst und Gemüse).²⁰ Entscheidend ist jedoch, dass die Belastung grds. alle Stpfl. in gleicher Weise trifft. Für eine Härte i. S. des § 148 AO müsse der Stpfl. darüber hinaus individuell von einigem Gewicht belastet und die Belegausstellung dürfe nicht einfach nur lästig sein. Vielmehr müsse die Pflicht für den Stpfl. im **konkreten Einzelfall unzumutbar sein**. Grundsätzlich sei davon auszugehen, dass die Erfüllung der jeweiligen gesetzlichen Pflichten zumutbar ist.²¹

Nicht näher substantiierte, sondern nur pauschal behauptete Aussagen, wie die Ausgabe der Belege sei nicht nur technisch, sondern auch zeitlich ein enormes Hindernis, da sich ihre Kundschaft generell aus Reisenden zusammensetze, oder die Übergabe von Kassenbelegen sei durch ihre Kunden aufgrund deren Zeitdrucks regelmäßig abgelehnt worden, reichten dem FG für die Begründung einer unbilligen Härte nicht aus. Es hätte vielmehr einer **genauen und substantiierten Darlegung der konkreten Abläufe** im Betrieb der Klägerin und des Ausmaßes der Beeinträchtigungen bedurft.

Die mit der Belegausgabepflicht unzweifelhaft verbundenen Erschwerungen des Betriebsablaufs betreffen, auch darauf hat das FA in der Einspruchsentscheidung zutreffend hingewiesen, alle Stpfl. gleichermaßen, die – wie die Klägerin – ein Aufzeichnungssystem i. S. von § 146a Abs. 1 Satz 1 AO einsetzen. Sie seien vom Gesetzgeber bewusst und „sehenden Auges“ in Kauf genommen worden, um das mit der Maßnahme verfolgte Ziel einer „verstärkten Transparenz“ zu erreichen.²²

S. 897

III. Folgen der Rechtsprechung und praktische Erfahrungen

Die Entscheidung des Sächsischen FG bestätigt in weiten Teilen die herrschende Meinung in der Literatur und bejaht die Auslegung als sog. **Rechtsgrundverweis**, so dass für die Befreiung von der Belegausgabepflicht gem. § 146a Abs. 2 Satz 2 AO nicht nur der Umstand des Verkaufs von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegeben sein muss, sondern die Erfüllung der Belegausgabepflicht für den Stpfl. darüber hinaus auch eine im Rahmen einer **Ermessensentscheidung** zu beurteilende **unbillige Härte** im Einzelfall i. S. von § 148 AO bedeutet.

Die Härte i. S. des § 148 AO setzt zudem eine Pflicht von einigem Gewicht voraus, deren Erfüllung dem Stpfl. nicht nur lästig sein darf, weil die Belastungen grds. alle Stpfl. in gleicher Weise treffen.

19 Vgl. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 169. Lieferung, § 146a Rz. 13; *Rätke*, in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 146a Rz. 30, unter Bezugnahme auf die Beschlussempfehlung und den Bericht des Finanzausschusses v. 14.12.2016, BT-Drucks. 18/10667 S. 27.

20 Vgl. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 169. Lieferung, § 146a Rz. 13; *Märtens*, in: Gosch, AO/FGO, 1. Aufl. 1995, 166. Lieferung, § 146a Rz. 39.

21 Vgl. *Dißbars*, in: Schwarz/Pahlke, AO, Stand 25.1.2022, § 148 Rz. 1, 9.

22 Zu diesem Ziel vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses v. 14.12.2016, BT-Drucks. 18/10667 S. 26.

Bloße Erschwerungen des Betriebsablaufs, Umsatzeinbußen aufgrund längerer Warteschlangen oder Kostennachteile reichen demnach nicht aus. Der Gesetzgeber hat dies bewusst und „sehen- den Auges“ in Kauf genommen, um das mit der Maßnahme verfolgte Ziel einer „verstärkten Transparenz“ zu erreichen.²³

Für einen erfolgreichen Antrag auf Befreiung von der Belegausgabepflicht – welcher nach dem Gesetzeswortlaut zwar keine Voraussetzung für eine Genehmigung,²⁴ unter praktischen Aspekten aber wohl unerlässlich ist – sind **umfassende Angaben** erforderlich, die über die allgemeinen, für alle Stpfl. geltenden Nachteile hinausgehen. Es ist notwendig, überzeugend darzulegen, welche betrieblichen Abläufe durch die Belegausgabepflicht zeitliche oder tatsächliche Hindernisse darstellen, welche zusätzlichen Kosten durch die Belegausgabepflicht entstehen und in welchem Ausmaß Einnahmeverluste aufgrund dieser Pflicht auftreten.

Dabei ist zu beachten, dass **zeitliche Beeinträchtigungen** durch das zusätzliche Ausdrucken von Belegen sowie die allgemeinen Kosten, die sich aus der Belegausgabepflicht ergeben (wie z. B. die Anschaffung von zusätzlichen Kassenrollen), alle Stpfl. gleichermaßen betreffen und daher allein **keine unangemessene Härte** i. S. des § 148 AO begründen.

Es besteht zwar die Möglichkeit, Einnahmeverluste aufgrund der erschwerten betrieblichen Abläufe durch Zeitraumvergleiche zu **dokumentieren**. Jedoch kann es schwierig sein, einen direkten Zusammenhang zwischen diesen erschwerten betrieblichen Abläufen und den Einnahmeverlusten herzustellen, weil i. d. R. auch andere Faktoren existieren können, die nichts mit der Belegausgabepflicht zu tun haben und die Höhe der Einnahmen beeinflussen.

Da die Frage, ob eine unbillige Härte vorliegt, gemäß den Umständen des jeweiligen Einzelfalls im **Ermessen der Finanzbehörde** liegt (§ 5 AO), können keine pauschalen Maßstäbe angelegt werden. Nach praktischer Erfahrung der Verf. kommt es auf **verschiedene Faktoren** wie die Unternehmensgröße, die Betriebsorganisation, die Standortbedingungen, die Kundenfrequenz und zahlreiche weitere Aspekte an, die in die individuelle Entscheidung des FA einfließen.

Neben verschiedenen Fällen im Bereich des Einzelhandels haben wir insbesondere bei einer Unternehmung, die Tankstellen und Waschanlagen im gesamten Bundesgebiet betreibt, die Erfahrung einer restriktiven Handhabung der Finanzverwaltung zur Befreiung von der Belegausgabepflicht gemacht. Für einen grundsätzlich eher restriktiven Umgang – zumindest in Nordrhein-Westfalen – spricht auch die interne Anweisung der Finanzverwaltung, dass sämtliche Fälle vorab der Oberfinanzdirektion vorzulegen sind.

Der Gesetzgeber hat zwar die Möglichkeit zur Befreiung von der Belegausstellungspflicht geschaffen, um in speziellen Ausnahmesituationen einen entsprechenden Freistellungsfall zu ermöglichen. Dennoch sind die **Hürden** für die praktische Anwendung dieser Möglichkeit nach unserer Wahrnehmung **sehr hoch**. Dies liegt daran, dass der Gesetzgeber nachvollziehbarerweise mit der Einführung der Befreiung von der Belegausstellungspflicht nicht beabsichtigt, eine allgemeine Befreiung für die Mehrheit der Unternehmen zu schaffen. Stattdessen möchte er nur in bestimmten Härtefällen und unter Berücksichtigung der entsprechenden Voraussetzungen im konkreten Einzelfall die Belastungen minimieren.

IV. Praktischer Umgang

Abschließend scheint es u. E. sinnvoll, einmal zu diskutieren, was die dargelegten Aspekte für die Praxis bedeuten und wie man damit möglicherweise umgehen kann. Soweit einem das konkrete

²³ Zu diesem Ziel vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses v. 14.12.2016, BT-Drucks. 18/10667 S. 26.

²⁴ Vgl. *Märtens*, in: Gosch, § 146a Rz. 38.

Geschäft des Mandanten geläufig ist und man dieses mit den Voraussetzungen für die Befreiung von der Belegausgabepflicht oberflächlich abgleicht, könnte man zunächst relativ schnell zu der unzutreffenden Erkenntnis gelangen, dass eine Antragstellung ggf. Aussicht auf Erfolg haben mag und zudem ja auch nicht schaden kann. Bei genauerer Betrachtung stellt man jedoch fest, dass ein Antrag nur dann überhaupt Aussicht auf Erfolg haben kann, wenn man sehr tief in die Analyse des konkreten Einzelfalls einsteigt und zur Begründung der unangemessenen Härte i. S. des § 148 AO möglicherweise sogar ein sehr detailliertes und vielschichtiges **Sachverständigengutachten** einholt. Aber selbst in einem derartigen Fall – so können wir aus der Praxis berichten – kommt die Finanzverwaltung nicht selten zu der Erkenntnis, dass die Voraussetzungen der Norm zur Befreiung eben nicht vorliegen.

S. 898

Die zu diesem Zeitpunkt entstandenen, nicht mehr ganz unerheblichen Rechts- und Beratungskosten gehen dann ins Leere und man sieht sich als steuerlicher Berater – vermutlich zurecht – einer eher kritisch hinterfragenden Haltung des Mandanten ausgesetzt. Die Durchsetzung des Begehrens durch Einlegung eines Rechtsmittels bei Billigkeitsmaßnahmen und Ermessensentscheidungen sind regelmäßig wenig erfolgreich und stellen mithin kein empfehlenswertes Instrument zum weiteren Vorgehen dar.

Vor diesem – was die Befreiungsnorm angeht – ernüchternden Hintergrund dürfen wir aus eigener Erfahrung raten, sich mit der Frage des Belegausgabeprozesses grds. zu beschäftigen. Dabei scheint es nach unserem Dafürhalten sehr sinnvoll, die elektronische Belegausgabe bzw. -entgegennahme (vgl. Ausführungen unter Kapitel I.4.) unter die Lupe zu nehmen und als Alternativen zur umweltbelastenden papierhaften Belegausgabe im Gespräch mit dem Mandanten in Betracht zu ziehen.

V. Fazit

Die Norm des § 146a Abs. 2 AO ist Teil des Maßnahmenkatalogs des Gesetzgebers, um gegen organisierten Betrug mit manipulierten Kassensystemen vorzugehen. Vor diesem Hintergrund überrascht es nicht, dass er die nicht unerhebliche Mehrbelastung für die Unternehmen in Kauf nimmt und für die Ausnahme von dieser Pflicht sehr hohe Hürden im konkreten Einzelfall zu nehmen sind. Nach unseren – von Seiten der Finanzverwaltung restriktiven – praktischen Erfahrungen im Umgang mit der Befreiung und insbesondere unter Berücksichtigung der ersten finanzgerichtlichen Rechtsprechung sollte genau abgewogen werden, ob man einen für den Mandanten kostspieligen und aufwendigen Analyse- und Antragsprozess anstrebt, oder stattdessen die elektronische Belegausgabe bzw. -entgegennahme vielleicht sogar als Chance zur nachhaltigen Verbesserung der digitalen Betriebsabläufe einstuft und deren Umsetzung protegert.

Kernaussagen

- Die Befreiung von der Belegausgabepflicht setzt eine für den Stpfl. unbillige Härte i. S. des § 148 AO voraus (Rechtsgrundverweis).
- Es bedarf einer genauen und substantiierten Darlegung der konkreten Abläufe im Betrieb sowie hinsichtlich des Ausmaßes der vorliegenden Beeinträchtigungen.
- Die Finanzverwaltung setzt restriktive Maßstäbe bei der Beurteilung an. Gegebenenfalls ist es sinnvoll, Alternativen wie die elektronische Belegausgabe in Betracht zu ziehen.

AUTOREN

Dipl.-Finanzwirt StB Benjamin Schloßmann

ist Gesellschafter und Geschäftsführer der Märkischen Revision GmbH in Essen. Er verantwortet den Bereich Steuerberatung der Märkischen Revision GmbH. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in der Unternehmensnachfolge- sowie Umstrukturierungsberatung mittelständischer Unternehmen.

Dipl.-Finanzwirt Julian Basler

ist als Steuerassistent bei der Märkischen Revision GmbH in Essen tätig. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in der Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen von Kapital- und Personengesellschaften sowie in der Beratung zu Grundsatzfragen im Steuerrecht.

Fundstelle(n):

StuB 22/2023 Seite 894
NWB LAAAJ-52088