

Dezember 2021

16. Jahrg.

71732

Seite 417-520

# ZfWVG

Zeitschrift für Wett- und Glücksspielrecht  
*European Journal of Gambling Law*

# 6

- Prof. Dr. Christian Koenig, LL.M.*  
417 **Aktueller Gefechtsstand der Glücksspielbesteuerung**  
*Prof. Dr. Heiko Lesch*
- 418 **Zur Strafbarkeit des unerlaubten Bereitstellens von Einrichtungen zur erlaubten Veranstaltung von Glücksspielen**  
*Prof. Dr. Rüdiger Wulf*
- 425 **Glücksspiel: „Schmutziger“ Markt mit „schmutzigem“ Recht**  
*Dr. Jörg Bewersdorff*
- 431 **Kassensicherung und Glücksspiele**  
*Michael Findeisen*
- 436 **Glücksspielstaatsvertrag 2021: Unzulängliche Aufsichtsinstrumente zur Austrocknung des Schwarzmarkts und der Kontrolle der Zahlungsströme im Online-Glücksspiel**  
*Florian Skupin*
- 443 **Rückforderung von Online-Glücksspielverlusten – ein Spielfeld für nichtanwaltliche Dienstleister?**
- 448 **Unionsrechtliche Anforderungen an die Konzessionsvergabe für die Veranstaltung von Sofortlotteriespielen**  
EuGH, Urt. v. 2.9.2021 – C-721/19 – Sisal SpA u. a.
- 456 **Einkünfte eines Berufspokerspielers unterliegen der Besteuerung nach dem EStG BFH, Urt. v. 25.2.2021 – III R 67/18**
- 458 **Gebührenregelung für die Erteilung von Glücksspielerlaubnissen im GlüStV 2012 ist verfassungskonform**  
BVerwG, Urt. v. 29.4.2021 – 9 C 1.20
- 465 **Zulässigkeit einer Erhöhung der Geldspielgerätsteuer durch Vergnügungssteuersatzung**  
BVerwG, Beschl. v. 30.6.2021 – 9 B 46.20
- 471 **Mittelbare Fernsehwerbung für Glücksspielangebote auf Internetseiten**  
BGH, Urt. v. 22.7.2021 – I ZR 194/20
- 482 **Niedersächsische Regelungen zur Auflösung von Konkurrenzsituationen zwischen Spielhallen sind verfassungskonform**  
OVG Niedersachsen, Beschl. v. 2.8.2021 – 11 ME 104/21
- 488 **Abstandsgebot und Verbundverbot für Spielhallen unter Geltung des GlüStV 2021 weiterhin verfassungskonform**  
OVG Niedersachsen, Beschl. v. 4.8.2021 – 11 ME 164/21
- 494 **Widerruf gebündelter Erlaubnis zur gewerblichen Spielvermittlung in allen Bundesländern ist rechtmäßig**  
OVG Nordrhein-Westfalen, Beschl. v. 5.8.2021 – 4 B 1143/21
- 498 **Inkrafttreten des GlüStV 2021 führt nicht zur Inkohärenz der Spielhallenregulierung nach dem HmbSpielhG**  
OVG Hamburg, Beschl. v. 18.8.2021 – 4 Bs 193/21
- 508 **Anspruch auf vorläufige Duldung einer Bestandsspielhalle bis zur rechtskräftigen Entscheidung über den Erlaubnisantrag**  
VGH Baden-Württemberg, Beschl. v. 9.9.2021 – 6 S 2716/21
- 512 **Anforderungen des Vorliegens der aktiven Duldung einer Bestandsspielhalle**  
VG Freiburg (Breisgau), Beschl. v. 5.8.2021 – 4 K 1849/21

## Herausgeber

Prof. Dr. Johannes Dietlein

Prof. Dr. Jörg Ennuschat

Prof. Dr. Ulrich Haltern, LL.M.

Prof. Dr. Christian Koenig, LL.M.

RA Prof. Dr. Markus Ruttig

## Schriftleiter

RiVG Dr. Felix B. Hüsken

Dr. rer. nat. Jörg Bewersdorff, Limburg\*

## Kassensicherung und Glücksspiele

Mitte 2021 startete in Italien eine Kassenbon-Lotterie. Dabei gewähren Kassenbons, die Privatpersonen beim Einkauf in Läden erhalten, die Möglichkeit der Teilnahme an einer staatlichen Lotterie. Ziel ist es, die Steuerhinterziehung zu verringern. In Deutschland stimmte am 25.6.2021 der Bundesrat der Novelle der Kassensicherungsverordnung zu. Ein Änderungsantrag, Geldspielgeräte in die Kassensicherungsverordnung aufzunehmen, fand im Bundesrat keine Mehrheit – insofern konsequent, da für Geldspielgeräte schon vorher ganzheitliche und damit im Vergleich zu Registrierkassen deutlich höhere Sicherheitsanforderungen gelten.

### I. Einleitung

Technische Maßnahmen, mit denen bare Umsätze manipulationssicher als Basis einer lückenlosen Umsatz- und Ertragsbesteuerung buchhalterisch erfasst werden können, haben in der EU eine lange Tradition. Bereits Anfang der 1980er-Jahre wurden in Italien sogenannte Fiskaldrucker mit integriertem Speicher eingeführt, die als modernes Pendant zum klassischen Journal fungieren, das innerhalb einer Registrierkasse mit einem zweiten Druckwerk erzeugt und dann auf eine Rolle aufgewickelt wurde. Dem italienischen Vorbild folgten bald weitere Länder. Ein Bericht aus dem Jahr 2014 nennt die Länder Argentinien, Belgien (nur Gastronomie), Brasilien, Bulgarien, Griechenland, Italien, Kanada (nur Québec, nur Gastronomie), Lettland, Litauen, Polen, Portugal, Russland, Schweden, Türkei, Ungarn und Venezuela.<sup>1</sup> In Österreich müssen Registrierkassen seit 2017 manipulationssicher sein.<sup>2</sup>

### II. Maßnahmen in Deutschland

#### 1. Zeitlicher Verlauf

Als eins der letzten EU-Länder verabschiedete Deutschland am 26.9.2017 seine Kassensicherungsverordnung (KassenSichV).<sup>3</sup> Demnach hätten ab Anfang 2020 alle Registrierkassen,<sup>4</sup> für die dies technisch möglich gewesen wäre,<sup>5</sup> mit einer sogenannten Technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) ausgerüstet sein müssen. Da aber die ersten beiden TSE-Zertifizierungen erst am 20.12.2019 durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) erteilt wurden,<sup>6</sup> kam es seitens des BMF zu einer Nichtbeanstandungsregelung, deren Frist 30.9.2020 in Folge der Coronapandemie auf Länderebene nochmals bis zum 31.3.2021 verlängert wurde.

Einzig der außerhalb der KassenSichV geregelte Bereich der Geldspielgeräte wurde zügiger umgestellt. Die entsprechenden Anforderungen sind in der am 11.11.2014 in Kraft getretenen Sechsten Änderungsnovelle der Spielverordnung (SpielV) formuliert,<sup>7</sup> wobei die Übergangsfristen mit der am 13.12.2014 in Kraft getretenen Siebten Novelle angepasst wurden.<sup>8</sup> Demgemäß wurde etwa die Hälfte der Geräte vor dem 11.11.2018 auf eine manipulationssichere Einzelaufzeichnung umgestellt und der verbliebene Rest bis zum 1.3.2021. Dabei sind die Anforderun-

gen an Geldspielgeräte und ihre integrierte TSE in technischer Hinsicht deutlich höher als bei Registrierkassen, da das Sicherheitskonzept nicht auf einen extern prüfbareren Kassenbon zurückgreifen konnte und daher umfassend, d. h. alle Komponenten abdeckend, angelegt werden musste.

#### 2. Methoden der kryptografischen Sicherung gegen eine nachträgliche Verfälschung

Um Daten hinsichtlich Ursprung, Umfang und Inhalt auf ihre Authentizität prüfen zu können, gibt es diverse Standardverfahren, deren Stand der Technik in Deutschland regelmäßig vom BSI unter Sicherheitsaspekten evaluiert wird.<sup>9</sup> Wesentliche Grundlage sind die beiden aus der Kryptographie stammenden asymmetrischen Verschlüsselungsverfahren ECC und RSA.<sup>10</sup> Für sie ist charakteristisch, dass sie Paare von Schlüsseln verwenden, einer für die Ver- und einer für die Entschlüsselung. Dabei kann der Schlüssel zum Verschlüsseln veröffentlicht werden, weil aus ihm das geheim gehaltene Schlüsselpendant zum Entschlüsseln nicht berechenbar ist.

Die beiden Verfahren können auch dazu verwendet werden, die Authentizität von Daten verifizierbar zu machen, die im Fall eines Umsatzjournals die folgenden Angaben umfassen: Identifikationsdaten des Steuerpflichtigen, Verkaufsstelle und für jede Transaktion Zeitstempel, fortlaufende Transaktionsnummer, Bezahlart sowie die Liste der verkauften Artikel mit Preisen und Umsatzsteuersätzen. Nachträgliche Veränderungen inklusive der Fälle einer Ergänzung oder einer selektiven Löschung müssen erkennbar sein. Im Detail werden dazu die Daten jeder einzelnen Transaktion, meist repräsentiert durch eine charakteristische Verdichtung zu einem Fingerprint mit fester Textlänge,<sup>11</sup> mit dem *privaten*, also geheimen Schlüssel analog zu

\* Auf Seite III erfahren Sie mehr über den Autor.

1 Reckendorf/Zisky, Whitepaper: Fiskalsysteme – Anforderungen und Lösungen, 2014 (tinyurl.com/tczkfk23). Ausführlicher ist: OECD, Technische Lösungen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug, 2017, 34 bis 46 (tinyurl.com/p8tz3w74).

2 OECD (Fn. 1), 41.

3 BGBl I 2017, 3515.

4 Die Frist ergibt sich aus dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016 (BGBl I 2016, 3152) und der damit erfolgten Einführung von § 146 a AO.

5 Das trifft für fast alle gängigen Kassenmodelle zu.

6 BSI, Homepage (tinyurl.com/f7dfhewh).

7 BGBl I 2014, 1678.

8 BGBl I 2014, 2003.

9 BSI, TR-02102-1, Technische Richtlinie, Kryptographische Verfahren: Empfehlungen und Schlüssellängen, Ver. 2021-01 (tinyurl.com/n86cces45).

10 Die Kürzel stehen für „Elliptic Curve Cryptography“ und „Rivest-Shamir-Adleman“. Eine Einführung gibt Willems, Codierungstheorie und Kryptographie, 2008. Einen Überblick gibt Bewersdorff, Was passiert bei einem https-Aufruf? Folien und Manuskript eines Webinars, 2021 (tinyurl.com/3vrenc7y).

11 Der Fingerprint wird meist als Hash-Wert bezeichnet und mit standardisierten Hash-Funktionen wie SHA-2 und SHA-3 („secure hash function“) berechnet, vgl. BSI (Fn. 9), 39. Essentiell für die Methoden ist, dass die aufgrund der Verdichtung theoretisch unvermeidbaren Kollisionen nicht für praktisch realisierbare Manipulationen verwendet werden können, indem man zu einem gehashten Dokument ein weiteres mit gleichem Hash-Wert findet.

einem Verschlüsselungsverfahren transformiert. Das Ergebnis fungiert dann als *Signatur*, die zusammen mit dem *öffentlichen* Schlüssel eine Authentizitätsprüfung der Daten erlaubt: Authentisch sind die Daten genau dann, wenn die Transformation der Signatur mit dem öffentlichen Schlüssel tatsächlich zurück zu den signierten Daten bzw. deren Fingerprint führt.<sup>12</sup>

Üblicherweise werden diese mathematisch sehr aufwändigen Transformationen, die je nach Verfahren arithmetische Operationen mit knapp hundert (ECC) oder sogar mehreren hundert (RSA) Dezimalziffern verwenden, in speziellen, diesbezüglich hoch performanten Krypto-Chips, sogenannten Kryptoprozessoren, durchgeführt.<sup>13</sup> Diese Chips erlauben es ebenfalls, zufällige Schlüsselpaare gesichert zu erzeugen und zu verwenden. Dabei verbleibt der private Schlüssel nicht auslesbar im Chip-Inneren und kann nur für innerhalb des Chips abgewinkelte Transformationen verwendet werden.

Journaldaten, deren zeitlich fortlaufend generierte Datensätze nur einzeln mit Signaturen gegen Veränderung geschützt sind, können gegen das Ersetzen zurückliegender Datensätze durch neu generierte Datensätze mittels Zeitstempel oder datensatzübergreifende Blocksignaturen geschützt werden. Der Schutz gegen das Löschen der letzten Einträge erfolgt durch nicht rückstellbare Transaktionsnummern. Eine externe Signatureinheit muss daher die Fortschreibung von Transaktionsnummern und Zeitstempeln überwachen.<sup>14</sup>

### 3. Die Manipulationssicherheit bei Kassen und ihre Grenzen

Die Kassensicherungsverordnung verlangt *keine* Zertifizierung von elektronischen Aufzeichnungssystemen i. S. v. § 146 a Abs. 1 Satz 1 AO, so die rechtliche Umschreibung von „Kassen“. Nach § 7 KassenSichV zu zertifizieren ist „nur“ die Technische Sicherheitseinrichtung, die technologieoffen realisiert werden kann: Eine TSE kann in Form eines USB-Sticks eine einzelne Kasse sichern, aber auch über einen Server in einem lokalen Netzwerk alle Kassen eines Supermarkts. Selbst eine Virtualisierung einer TSE in einer Cloud ist möglich.<sup>15</sup> Jede TSE ist ausgestattet mit einer eigenen Seriennummer, einem Speicher und einem Krypto-Chip, der sowohl die Schlüssel enthält wie auch die Signaturen berechnet. Gespeichert werden in der TSE nur charakteristische Daten der Signaturvorgänge, insbesondere Zeitstempel und die fortlaufende Transaktionsnummer.<sup>16</sup>

Die fehlende Zertifizierungspflicht für eine Registrierkasse ist zwar hinsichtlich ihrer Anschaffungskosten begrüßenswert und für die notwendige Flexibilität zur Realisierung neuer Anforderungen an Kassen unumgänglich. Allerdings bedingt der Verzicht auf eine Zertifizierungspflicht, dass der Kassenbon mit einer darauf ausgedruckten Signatur und den signierten Daten zur essentiellen Basis der Manipulationssicherheit wird – daher ist die Belegpflicht nach § 146 a Abs. 2 AO unverzichtbar. Konkret wird jeder einzelne Bon zum Risiko für einen potenziellen Steuerhinterzieher bei seiner Versuchung, einzelne Umsätze mittels einer manipulierten Kassensoftware an der TSE „vorbeilaufen“ zu lassen und dann Bons mit gefakter Signatur zu drucken. Der gleiche Effekt ließe sich auch mit einer

„Zweit-Kasse“ erreichen, deren TSE nicht ordnungsgemäß nach § 146 a Abs. 4 AO beim Finanzamt angemeldet wird. Allerdings ist – im Unterschied zur häufig in Diskussionen erwähnten INSIKA-Lösung<sup>17</sup> – die Prüfung einer Signatur nur Finanzbehörden möglich und wird insbesondere im Rahmen einer sogenannten Kassen-Nachschau durchgeführt.<sup>18</sup> Diese ist außerhalb einer Außenprüfung nach § 146 b AO unangekündigt erlaubt und dürfte in der Regel durch einen verdeckten Testkauf eingeleitet werden.<sup>19</sup>

Manipulationen sind aber nicht auf den Einsatz einer manipulierten Kassensoftware oder einer „Zweit-Kasse“ beschränkt, deren Beschaffung eine deutliche kriminelle Energie voraussetzt. Eher spontan dürfte die Versuchung entstehen, einen Umsatz erst gar nicht einzubuchen und somit entgegen § 146 a Abs. 2 AO keinen Kassenbon auszudrucken, wenn der Kunde frühzeitig sein mangelndes Interesse an einem Bon signalisiert. Ähnlich niederschwellig ist die sich nur gelegentlich bietende Möglichkeit des „Recyclens“ von kundenseitig nicht mitgenommenen Bons, wenn kurzzeitig später der gleiche Artikel nochmals erworben wird, wie es der Verfasser beim Anfertigen eines Nachschlüssels erleben konnte. Für beide Szenarien ließe sich die Sicherheit erhöhen, wenn der Kunde nach italienischem Vorbild verpflichtet würde, den Bon mitzunehmen – in Italien bis zum Erreichen eines Abstands von 100 Metern.

Leider wird es Steuerhinterziehen in Deutschland derzeit aber noch viel einfacher gemacht, weil es keine allgemeine Registrierkassenpflicht gibt. Weiterhin erlaubt ist eine „offene Ladenkasse“, bei der Einzeltransaktionen nicht erfasst werden. Nur am Beginn und Ende des Tages wird der Inhalt der Kassenschublade gezählt und im Kassenbuch vermerkt. Demgegenüber ist Österreich deutlich konsequenter, da Registrierkassen bereits für Betriebe mit einem Jahresumsatz ab 15.000 EUR bei Barumsätzen ab

12 Streng genommen wird die Authentizität der Daten „nur“ auf die Authentizität des öffentlichen Schlüssels zurückgeführt. Letztere kann ggf. im Rahmen eines „Zertifikats“ nachgewiesen werden. Dabei handelt es sich um ein Dokument, das den öffentlichen Schlüssel und Identdaten des Erstellers bzw. seines Devices enthält, ergänzt um eine dazu von einer übergeordneten Stelle erstellten Signatur – bei Bedarf in Form einer Kette von Zertifikaten, die in der Regel dem eigens dafür geschaffenen Standard X.509 folgen.

13 Ein Beispiel ist die Produktfamilie SLE 78 der Firma Infineon, die u. a. in Chip-Karten verwendet wird. Siehe Infineon, Pressemitteilung vom 15.6.2010 (tinyurl.com/4pu2n79).

14 Becker/Frank, Datenschutz und Datensicherheit, 44 (2020), 456, 457 (doi.org/10.1007/s11623-020-1305-1).

15 Becker/Frank (Fn. 14), 460.

16 Becker/Frank (Fn. 14), 457; Frank/Kügler, Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen, Präsentationsfolien BSI-Kongress 2017, 15 (tinyurl.com/9396pt47).

17 Die *Integrierte Sicherheitslösung für Messwert verarbeitende Kassensysteme* (INSIKA) wurde von der PTB von 2008 bis 2012 entwickelt und ist patentfrei nutzbar: Zisky/Wolff, PTB-Bericht IT-18 (doi.org/10.7795/210.20130206a). INSIKA wies als Pilotprojekt wesentliche Merkmale auf, wie sie später als Anforderungen in die KassenSichV eingeflossen sind. Allerdings wurde INSIKA nicht derart weiterentwickelt, dass eine Zertifizierung nach KassenSichV möglich geworden wäre, vgl. Frank/Kügler (Fn. 16), 9.

18 Dabei wird insbesondere geprüft, ob die Anmeldung der TSE-Seriennummer vorschriftsmäßig erfolgt ist. Allerdings fehlte zunächst noch die Infrastruktur zur Anmeldung (Klätgen, Das nette Finanzamt, sueddeutsche.de, 29.9.2020, tinyurl.com/56d9r85k), und zwar andauernd bis zum Zeitpunkt der Manuskript-Erstellung (8/2021).

19 Den vollständigen Ablauf zeigt ein Schaubild der Gastro-Mis GmbH (tinyurl.com/6595wjek). Auch offene Ladenkassen und Geldspielgeräte können einer Kassen-Nachschau unterworfen werden (siehe BMF-Schreiben zu § 146 b AO vom 29.5.2018, tinyurl.com/54 b2mt57).

7.500 EUR verpflichtend sind.<sup>20</sup> Ausnahmen davon gibt es im Rahmen der sogenannten „Kalte-Hände-Regelung“ nur für besondere Lokalitäten wie Märkte sowie Ski- und Berghütten, aber selbst dort nur bis zu einem Jahresumsatz von 30.000 EUR.

#### 4. Umfassende Sicherheit in Geldspielgeräten

Bestrebungen, Einsätze und Gewinne an Geldspielgeräten manipulationssicher zu erfassen, haben ihren Ursprung weit vor den Planungen der Kassensicherungsverordnung. Bereits 2013 erteilte der Verband der deutschen Automatenindustrie e. V. (VDAI) dem Fraunhofer Institut für integrierte Sicherheit AISEC einen diesbezüglichen Forschungsauftrag.<sup>21</sup> Dabei wurden unter Einbindung der für die Zulassung der Geldspielgeräte-Bauarten zuständigen Physikalisch-Technischen Bundesanstalt (PTB) zunächst Angriffsmöglichkeiten auf die Gesamtarchitektur von Geldspielgeräten untersucht.<sup>22</sup> Im Fokus stand damit nicht nur die Verifizierbarkeit der Datenauthentizität, sondern auch die Datenerzeugung innerhalb der Spielsoftware aufgrund einer Spielerbetätigung oder einer Zufallsentscheidung, vergleichbar einer Registrierkasse inklusive Software und deren Bedienung.

Mit der Sechsten Novelle der SpielV wurde vorgegeben, dass Spielgeräte jeden einzelnen Einsatz und Gewinn (und damit die resultierende Kasseneinnahme) unmittelbar mit Zeitstempel und Zulassungsnummer derart speichern müssen, dass die Daten elektronisch auslesbar sind und eine nachträgliche Veränderung erkennbar sein muss (§ 13 Nr. 9, 9 a SpielV). Die Details dazu wurden in der Technischen Richtlinie 5.0 der PTB spezifiziert.<sup>23</sup> Außerdem muss der Antragsteller einer Bauartzulassung ein Gutachten einer vom BSI anerkannten<sup>24</sup> oder gleichwertigen Prüfstelle vorlegen, dass das von ihm zur Prüfung eingereichte Geldspielgerät entsprechend nach Maßgabe des Standes der Technik zuverlässig und gegen Veränderungen gesichert gebaut ist (§ 12 Abs. 3 i. V. m. § 13 Nr. 11 SpielV). Die hohen Anforderungen an Gutachten, Begutachtungsstellen sowie die zu prüfenden Angriffsszenarien sind transparent in der Technischen Richtlinie 5.0 der PTB dokumentiert und orientieren sich an den diesbezüglich einschlägigen Normen.<sup>25</sup>

Für alle seit dem 11.11.2018 aufgestellten Geldspielgeräte hat bei ihrer Bauartzulassung ein externes Sicherheitsgutachten vorgelegen. In Bezug auf das dadurch garantierte Sicherheitsniveau stellte das BMWi in seinem Evaluierungsbericht zum 30.6.2021 fest, dass der PTB keine Manipulationen an Geldspielgeräten mit einer Bauartzulassung nach der novellierten SpielV bekannt geworden seien<sup>26</sup> – im deutlichen Kontrast zu vormals wiederholt zur Steuerverkürzung durchgeführten Programm-Manipulationen bei Geldspielgeräten eines einzelnen Herstellers<sup>27</sup> und nachträglichen Manipulationen von Auslesedaten.<sup>28</sup>

#### 5. Parlamentarische Äußerungen zur Ausdehnung der Kassensicherungsverordnung auf Geldspielgeräte

Trotz einer im Vergleich zu Kassen früheren und deutlich stärkeren Regulierung der Sicherheitsmaßnahmen bei Geldspielgeräten kam es mehrfach zu Bestrebungen, Geldspielgeräte der Kassensicherungsverordnung zu unterwerfen. Die folgende Zusammenstellung enthält alle

diesbezüglichen parlamentarischen Äußerungen, soweit die Äußerungen nach der Sechsten Novelle der SpielV erfolgten und in einer Volltextsuche ermittelt werden konnten. Die Äußerungen lassen fast durchgehend eine in Bezug auf Geldspielgeräte mangelnde Sachkenntnis erkennen. Weitere Anmerkungen erfolgen en bloc in Abschnitt II.6.

##### a) Bundesrat 2016

###### aa) Stellungnahme des Bundesrates

„Weiterhin bittet der Bundesrat, die vorgesehenen Sicherungsverfahren auch für alle kassenähnlichen Systeme (z. B. Taxameter, Wegstreckenzähler, Geldspielgeräte, Waagen mit Registrierkassenfunktion) einzuführen.“<sup>29</sup>

###### bb) Gegenäußerung der Bundesregierung

„In Bezug auf die Bitte des Bundesrates, dass vorgesehene Sicherungsverfahren für alle kassenähnlichen Systeme vorzusehen, wird die Bundesregierung im Rahmen der im Anschluss an das Gesetzgebungsverfahren zeitnah zu erlassenden Rechtsverordnung prüfen, welche elektronischen Aufzeichnungsgeräte über eine technische zertifizierte Sicherungseinrichtung verfügen müssen.“<sup>30</sup>

##### b) Bundesrat 2017

###### aa) Entschliebungsempfehlung des Finanzausschusses

„Vor diesem Hintergrund hätte er [der Bundesrat] es begrüßt, wenn die vorgesehenen Sicherungsverfahren für alle kassenähnlichen Systeme und somit auch für Geld- und Warenspielgeräte (unter besonderer Betrachtung der Glücksspielgeräte in Spielbanken) eingeführt würden. [...] Sollten sich in der Praxis, insbesondere im Bereich der Geld- und Warenspielgeräte, die bereits jetzt vorhandenen Vollzugsdefizite bestätigen, ist nach Auffassung des Bundesrates schon zu Beginn der nächsten Legislaturperiode und nicht erst zwei Jahre nach Inkrafttreten der Regelungen in enger Abstimmung mit den Ländern darüber zu befinden, wie diese zu beseitigen sind.“<sup>31</sup>

###### bb) Erklärung der Staatsrätin Ulrike Hiller, Bremen

„Wenn die vorgesehenen Sicherungsverfahren dann noch perspektivisch für alle kassenähnlichen Systeme und somit auch für Geld- und Warenspielgeräte (unter besonderer Betrachtung der Glücksspielgeräte in Spielbanken) eingeführt

20 BMF (Ö.), Erlass zur Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht vom 12.11.2015, Ziff. 3.2 ([tinyurl.com/3rrw5p9t](http://tinyurl.com/3rrw5p9t)).

21 Fraunhofer-Institut für Angewandte und Integrierte Sicherheit AISEC, Pressemitteilung vom 30.10.2014 ([tinyurl.com/37yxm5dt](http://tinyurl.com/37yxm5dt)).

22 Heyszl/Thiel, Datenschutz und Datensicherheit, 2015, 234. Thomas/Thiele/Kuschfeldt, PTB-Mitteilungen, 2017/1, 61 ([doi.org/10.7795/310.20170199](https://doi.org/10.7795/310.20170199)).

23 PTB, TR 5 (Technische Richtlinie für Geldspielgeräte, Version 5.0, 27.1.2015), Anl. 3 ([tinyurl.com/efxdbreh](http://tinyurl.com/efxdbreh)).

24 Eine Veröffentlichung der aktuell anerkannten Prüfstellen erfolgt auf der BSI-Homepage ([bsi.bund.de](http://bsi.bund.de), Stand Juli 2021: [tinyurl.com/rj865kdu](http://tinyurl.com/rj865kdu)). Maßgebend sind Anerkennungen nach Common Criteria oder ITSEC.

25 PTB, TR 5 (Fn. 23), Kap. 3, Anl. 4 u. 5.

26 BMWi, Evaluierung der Sechsten Verordnung zur Änderung der Spielverordnung, 30.6.2021 ([tinyurl.com/337k22fj](http://tinyurl.com/337k22fj)).

27 T-Online, Hohe Haftstrafe für Hagener im Spielhallen-Prozess, 6.12.2019 ([tinyurl.com/4nbznej5](http://tinyurl.com/4nbznej5)).

28 Praxis Steuerstrafrecht, 2/2018, 50 ([tinyurl.com/47vw9w4f](http://tinyurl.com/47vw9w4f)); BGH, Beschl. v. 16.4.2015 – 1 StR 490/14 ([oj.is/775918](http://oj.is/775918)).

29 BR-Drs. 407/16 (Beschluss), 23.9.16, 2; BT-Drs. 18/9957, 12.10.2016, 1.

30 BT-Drs. 18/9957, 12.10.2016, 4.

31 BR-Drs. 487/1/17, 23.6.2017, 2 bis 3.

würden, wären wir bei der Bekämpfung des Steuerbetrugs einen weiteren wichtigen Schritt weiter.“<sup>32</sup>

c) *Bundestag 2021; Position der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN im Beratungsverlauf im Finanzausschuss*

„Einzelne Fragen blieben jedoch nach wie vor offen. So sei nicht nachvollziehbar, warum auf eine Aufnahme von Geldspielgeräten in die KassenSichV verzichtet werde [...]“<sup>33</sup>

d) *Bundesrat 2021*

aa) *Entschließungsempfehlung des Finanzausschusses*

Ein vom Finanzausschuss des Bundesrats empfohlener, aber im Plenum nicht angenommener Änderungsantrag enthielt eine detailliert ausgearbeitete Ergänzung der Kassensicherungsverordnung. Dazu wurde begründet:

„Trotz der Regelungen in der Spielverordnung (SpielV) ist es bis heute aufgrund der fortschreitenden Technisierung auch in diesem Bereich möglich, dass digitale Grundaufzeichnungen (unerkant) gelöscht oder geändert werden. [...]“

Geldspielgeräte sind technisch mit elektronischen oder computergestützten Kassensystemen und Registrierkassen nicht vergleichbar, so dass in § 11 KassenSichV die technischen Anforderungen an Geldspielgeräte gesondert festgelegt werden. [...]

Weiter verfügen Geldspielgeräte nicht standardmäßig über einen Belegdrucker, um der Belegausgabepflicht nach § 146 a AO i. V. m. § 6 KassenSichV zu genügen. Unter anderem aufgrund der kurzen Spieldauer von mindestens 5 und maximal 75 Sekunden (vgl. § 13 Nummer 2 und 3 SpielV) und der damit verbundenen hohen Spielfrequenz ist eine Belegausgabepflicht bei Geldspielgeräten auch nicht zumutbar. [...]

Für Geldspielgeräte finden nach § 12 KassenSichV – neu – die Vorschriften der Kassensicherungsverordnung erst auf Geräte Anwendung, deren Aufstelldauer im Sinne der Spielverordnung nach dem 1. Januar 2024 beginnt. Nach Verabschiedung der geänderten Kassensicherungsverordnung muss das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik aufgrund dieser zusätzlichen Anforderungen die Technischen Richtlinien überarbeiten. Im Anschluss wird die technische Entwicklung bzw. Anpassung technischer Sicherheitseinrichtungen sowie die anschließende Zertifizierung eine gewisse Zeit in Anspruch nehmen. Zudem müssen Geldspielgeräte weiterentwickelt werden und eine neue Bauartzulassung durch die Physikalisch-Technische Bundesanstalt erhalten. Ggf. sind hierfür auch noch Anpassungen an der SpielV erforderlich.“<sup>34</sup>

bb) *Erklärung des Ministers Dr. Bernd Buchholz, Schleswig-Holstein*

„Darüber hinaus bedauert Schleswig-Holstein, dass eine Erweiterung des Anwendungsbereiches auf Geld- und Warenspielgeräte mit dieser Anpassung der Kassensicherungsverordnung nicht erfolgt. Auch bei diesen Geräten handelt es sich nach Überzeugung von Schleswig-Holstein um betrugsanfällige kassenähnliche Systeme. In diesem Bereich kam es in der Vergangenheit immer wieder zu Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen, sodass hier gleichermaßen ein ernstzunehmendes Problem für den gleich-

mäßigen Steuervollzug gegeben ist. Schleswig-Holstein wird sich daher weiterhin für eine entsprechende Erweiterung des Anwendungsbereiches der Kassensicherungsverordnung und damit der Regelungen des § 146 a der Abgabenordnung einsetzen.“<sup>35</sup>

6. *Anmerkungen zu den zitierten parlamentarischen Äußerungen*

Nicht nur bei den hier zitierten Passagen, sondern auch in Bezug auf andere Punkte wie zum Beispiel die angeblich verzichtbare Pflicht einer Belegausgabe,<sup>36</sup> offenbaren Teile der parlamentarischen Diskussion eine erschreckende Unkenntnis über die technischen wie rechtlichen Sachverhalte bei Registrierkassen wie auch bei Geldspielgeräten. Abgesehen davon, dass die Vorgaben für „Glücksspielgeräte in Spielbanken“ (II.5.b) der Länderkompetenz unterliegen, wollten einige Akteure bei Geldspielgeräten etwas regeln, was schon längst in einer weit umfassenderen Weise geregelt war. So gesehen ist es schon fast nebensächlich, dass der Finanzausschuss des Bundesrates im Juni 2021 bei der von ihm vorgeschlagenen Änderung (vgl. II.5.d)aa) eine nachfolgende Anpassung der SpielV als „gegebenenfalls [...] erforderlich“ bezeichnete – ein Euphemismus angesichts der terminologischen Inkompatibilität des Entwurfs zur Konzeption der SpielV.

Aber selbst in einer Steuerfachzeitschrift war eine Äußerung zu lesen, die sich in ihrer Intention kaum von den angeführten Zitaten unterscheidet:

„Im Gesetzgebungsverfahren war ebenfalls angedacht, die manipulationsanfälligen Geldspielgeräte bei einer Änderung der Kassensicherungsverordnung mit in die elektronischen Aufzeichnungssysteme i. S. des § 146 a AO mit aufzunehmen. Dies wird – so ist aus Praktikersicht zu hoffen – bei einer der nächsten Änderungen erfolgen.“<sup>37</sup>

Man kann nur spekulieren, warum die vorstehend Zitierten die jüngeren rechtlichen wie technischen Entwicklungen schlicht ignoriert haben. Plausibel erscheint, dass das Assoziationspaar Spielhalle – Steuerhinterziehung auch weiterhin im Vorstellungshorizont nicht nur des sprichwörtlichen „alten weißen Mannes“ eine ähnliche Rolle spielt wie die Paare Pizzeria – Schutzgeld, Fitnessstudio – Anabolika und Shishabar – Drogen. Immerhin in Bezug auf das Narrativ der vermeintlichen Geldwäsche in Spielhallen<sup>38</sup> fanden die Regelungen der SpielV ihren Niederschlag in der Bereichsausnahme nach § 2 Abs 1 Nr. 15 a GwG, ausdrücklich nicht nur unter Hinweis auf die vergleichsweise niedrigen Limits für Einsatz und Gewinn, sondern auch mit Verweis auf die in der SpielV verankerte Notwendigkeit eines Sicherheitsgutachtens und der gesicherten Datenaufzeichnung.<sup>39</sup>

32 BR-Plenarprotokoll 959, 7.7.2017, 346.

33 BT Drs. 19/29841, 19.5.2021, 7 bis 8.

34 BR Drs. 438/1/21, 14.6.2021, 2 bis 7.

35 BR-Plenarprotokoll 1006, 25.6.2021, 346.

36 BT-Drs. 19/29787, 19.5.2021, Antrag zur Abschaffung der Bon-Pflicht. Ähnlich Äußerungen der Fachverbände: Einzelhandel gegen Bon-Pflicht, Wirtschaftswoche 10.12.2019 ([tinyurl.com/4shn64up](https://tinyurl.com/4shn64up)).

37 *Teutemacher/Krullmann*, BBK, 12/2021, 578 ([tinyurl.com/f982n2f8](https://tinyurl.com/f982n2f8)).

38 Gemäß BR-Drs. 437/13, 28 war es das Ziel der entsprechenden SpielV-Ergänzungen, „sowohl die Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung als auch der Geldwäsche einzudämmen“. Allerdings waren bei Geldspielgeräten zuvor überhaupt keine Fälle von Geldwäsche bekannt geworden (BT-Drs. 18/2761, 3; ähnlich *Ennuschat*, ZfWG, 2016, 85, 89 f.

39 BT-Drs. 18/11555, 107.

## 7. Der Handlungsbedarf

Mögen die in II.5 zitierten Bestrebungen völlig an der Realität vorbeigehen, so gibt es in der Kassensicherungsverordnung und Abgabeordnung doch sehr wohl gravierende Unzulänglichkeiten, deren Beseitigung eine Steuerhinterziehung von vielen Milliarden jährlich verhindern würde: Notwendig wäre einerseits die mit klaren Grenzen versehene, drastische Beschränkung offener Ladenkassen wie in Österreich.

Außerdem könnte, wie es bei INSIKA optional vorgesehen war, die Signaturprüfung allen Interessierten online ermöglicht werden. Als ersten, allerdings noch unzureichenden Schritt in die richtige Richtung müsste dazu die Signatur verpflichtend als QR-Code auf den Bon gedruckt werden, wie es in Österreich geschieht, wo allerdings nur der Steuerpflichtige selbst – im Rahmen seiner Sorgfaltspflicht – die Signatur mit seinem Smartphone prüfen kann.<sup>40</sup> Immerhin ist es in Deutschland seit der letzten Novelle der KassenSichV erlaubt, die Signaturdaten als QR-Code statt in Klarschrift zu drucken (§ 6 Satz 2 KassenSichV).<sup>41</sup>

## III. Kassenbon-Lotterien

Bereits 2013, als QR-Code-Erkennung und Internetzugang per Smartphone noch nicht für alle eine Selbstverständlichkeit waren, formulierte einer der am INSIKA-Projekt beteiligten PTB-Mitarbeiter:

„Mittlerweile können eine Vielzahl von Mobiltelefonen, Smartphones oder Handscannern QR-Codes lesen. Sofern diese Geräte einen Zugang zum Internet besitzen, können sie für eine sofortige Belegprüfung genutzt werden. Durch diese Online-Verifikation ist es für jeden Kunden möglich, den Beleg zu prüfen.

Denkbar wäre, dieses Potential mit Hilfe von Anreizsystemen zu nutzen und damit eine sehr hohe Prüfdichte zu erreichen. [...] Auch wäre die Verknüpfung der Online-Verifikation mit Verlosungen vorstellbar.“<sup>42</sup>

Selbstverständlich war diese Vision nie auf das spezielle INSIKA-System beschränkt. Notwendig ist nur eine Online-Basis zur Verifikation von Kassenbons. Eine Online-Anbindung der Kassen selbst, wie sie derzeit in Italien als Basis der Bon-Lotterie dient, ist dafür aber nicht notwendig. Im Gegenteil würde eine Kassenbon-Lotterie die Steuerhinterziehung wahrscheinlich soweit verringern, dass die Notwendigkeit einer flächendeckenden Online-Anbindung dauerhaft vermieden werden könnte. Die in den letzten Jahren gemachten Erfahrungen mit Kassenbon-Lotterien in der Slowakei, in Malta, Portugal, Rumänien und Albanien sind vielversprechend.<sup>43</sup> Aus diesem Grund empfahl die OECD ausdrücklich Kassenbon-Lotterien als eine Möglichkeit zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung bei Bargeschäften.<sup>44</sup>

## IV. Resümee

Registrierkassensicherung und Glücksspiel haben sinnvolle Berührungspunkte, aber nicht unbedingt dort, wo sie selbsternannte „Experten“ vermuten. Statt Regelungen zu fordern, die es längst gibt, wäre ein Best-Practice-Ansatz anzustreben, und zwar am besten als universelles Prinzip

des politischen Diskurses. Dabei würde Europa nicht nur als erfolgreicher Wirtschaftsraum aufgefasst, sondern darüber hinaus als Chance dafür gesehen, in Partnerländern bewährte Verfahrensweisen zu erkennen und auf ihre Übertragbarkeit zu prüfen.

Speziell für Registrierkassen, deren fiskalische Sicherung vormalige jährliche Steuerhinterziehungen von bis zu 10 Mrd. EUR – so die höchste Schätzung<sup>45</sup> – verhindern soll, erscheint aufgrund der europäischen Erfahrungen eine Kassenbon-Lotterie als Maßnahme, mit der die Prüfdichte drastisch erhöht werden könnte. Auf diese Weise würde die Ausgabe eines Kassenbons mit einer Fake-Signatur oder mit einer Signatur aus einer nicht angemeldeten TSE einem sehr hohen Entdeckungsrisiko unterworfen. Die derart generierten Steuermehreinnahmen würden nicht nur dem Corona-bedingten Finanzbedarf des Staates zu Gute kommen, sondern auch die Steuergerechtigkeit erhöhen.

Leider sind die politischen Entscheidungsprozesse in Deutschland von einem solchen Best-Practice-Prinzip, das für jedes erfolgreiche Unternehmen selbstverständlicher Teil der tagtäglichen Praxis ist, noch weit entfernt. Zuletzt deutlich wurde dieses Manko bei der völlig praxisfremden, in Europa singulären Besteuerung für Online-Spiele<sup>46</sup> durch die letzte Novelle des Rennwett- und Lotteriegengesetzes,<sup>47</sup> quasi als Tiefpunkt einer über viele Jahre lähmend langsam verlaufenen Schaffung einer Rechtsgrundlage für Sportwetten und Online-Casinos.

In Bezug auf eine Kassenbon-Lotterie hier nicht erörtert wurde, wie ein Betreiber-Modell und eine rechtliche Ausgestaltung aussehen könnten. Der Verfasser würde es aber sehr begrüßen, wenn ein Fachjurist diesen Faden aufgreifen würde.

## Summary

*In Italy in July 2021 a „tax receipt lottery“ started which enabled a better supervision of retailers and their sales by the fiscal authorities. In contrast to this, the political discussion in Germany is characterized by an extensive ignorance with regard to technical aspects of cash registers and electronic gaming machines. For this reason, an overview is given of the developments in both areas in recent years. It is to be hoped that the discussion in Germany will take into account best practice in the experience of other European countries.*

40 Mit der App „BMF Belegcheck“ ([tinyurl.com/ryz34nah](https://tinyurl.com/ryz34nah)).

41 BR-Drs. 438/21, 21.5.2021; BGBl I 2021, 3295.

42 Wolff, in: Zisky/Wolff (Fn. 17), 29, 35.

43 Pfössl, Kassenbon-Lotterie, Meraner Stadtanzeiger, Heft 23, 26.11.2020, 22 ([tinyurl.com/3hf8up66](https://tinyurl.com/3hf8up66)).

44 OECD (Fn. 1), 16.

45 Wirtschaftswoche 10.12.2019 ([tinyurl.com/4shn64up](https://tinyurl.com/4shn64up)).

46 Haucap/Fritz/Thorwart, Zukünftige Glücksspielbesteuerung im Rahmen des Glücksspielneuregulierungsstaatsvertrags („GlüStV 2021“), 2020 ([tinyurl.com/4c8xpkbu](https://tinyurl.com/4c8xpkbu)).

47 BGBl I 2021, 2065.