

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

G 606/2015-14, G 644/2015-14, G 649/2015-14

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verfassungsgerichtshof hat unter dem Vorsitz des  
Präsidenten

Dr. Gerhart HOLZINGER,

in Anwesenheit der Vizepräsidentin

Dr. Brigitte BIERLEIN

und der Mitglieder

Dr. Markus ACHATZ,

Mag. Dr. Eleonore BERCHTOLD-OSTERMANN,

Dr. Sieglinde GAHLEITNER,

DDr. Christoph GRABENWARTER,

Dr. Christoph HERBST,

Dr. Michael HOLOUBEK,

Dr. Helmut HÖRTENHUBER,

Dr. Claudia KAHR,

Dr. Georg LIENBACHER,

Dr. Rudolf MÜLLER,

Dr. Johannes SCHNIZER und

Dr. Ingrid SIESS-SCHERZ

als Stimmführer, im Beisein der verfassungsrechtlichen Mitarbeiterin

Mag. Mirha KARAHODŽIĆ

als Schriftführerin,

über die Anträge 1. der \*\*\*\*\*\_\*\*\*\*, \*\*\*\*\* \*\*\*\*, \*\*\*\*\_\*\*\*\*, 2. des \*\*\*\*\*\_\*\*\*\*, \*\*\*\*\* \*\*\*\*, \*\*\*\*\* \*\*\*\*\_\*\*\*\*, und 3. der \*\*\*\*\*\_\*\*\*\*, \*\*\*\*\* \*\*\*\*, \*\*\*\*\* \*\*\*\*, alle vertreten durch Rechtsanwältin Dr. Veronika Cortolezis, Franz-Josefs-Kai 49, 1010 Wien, "§ 131b BAO idF BGBl I 2015/118 zur Gänze samt den Inkrafttretensbestimmungen, nämlich in § 323 Abs 45 BAO idF BGBl I 2015/118 die Wortfolgen '§ 131b Abs. 1 und Abs. 3, soweit sich dieser auf Abs. 1 bezieht, und Abs. 5 Z 2,' sowie '§ 131b Abs. 2, Abs. 3, soweit sich dieser auf Abs. 2 bezieht, und Abs. 4 und Abs. 5 Z 1, 3 und 4 und'" als verfassungswidrig aufzuheben, nach der am 2. März 2016 durchgeführten öffentlichen mündlichen Verhandlung nach Anhörung des Vortrages des Berichterstatters, der Ausführungen des Vertreters der Bundesregierung, MMag. Josef Bauer, des Vertreters des Bundesministeriums für Finanzen, Mag. Alfred Hacker, sowie der Vertreterin der antragstellenden Parteien, Rechtsanwältin Dr. Veronika Cortolezis, gemäß Art. 140 B-VG zu Recht erkannt:

Die Anträge werden abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

### I. Anträge

Beim Verfassungsgerichtshof sind zu den Zahlen G 606/2015, G 644/2015 und G 649/2015 auf Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. c B-VG gestützte (Individual)Anträge anhängig, die begehren, § 131b Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. 194/1961 idF BGBl. I 118/2015, "zur Gänze samt den Inkrafttretensbestimmungen," nämlich in § 323 Abs. 45 BAO, BGBl. 194/1961 idF BGBl. I 118/2015, die Wortfolgen "§ 131b Abs. 1 und Abs. 3, soweit sich dieser auf Abs. 1 bezieht, und Abs. 5 Z 2," sowie "§ 131b Abs. 2, Abs. 3, soweit sich dieser auf Abs. 2 bezieht, und Abs. 4 und Abs. 5 Z 1, 3 und 4 und" als verfassungswidrig aufzuheben.

1

Im Antrag zu G 606/2015 wird "in eventu" beantragt, die Wortfolge "die Zahlung mit Bankomat- oder Kreditkarte oder durch andere vergleichbare elektronische

2

Zahlungsformen," in § 131b Abs. 1 Z 3 BAO, BGBl. 194/1961 idF BGBl. I 118/2015, als verfassungswidrig aufzuheben.

## II. Rechtslage

1. Die im vorliegenden Fall maßgeblichen Bestimmungen der BAO, BGBl. 194/1961, idF des Steuerreformgesetzes 2015/2016 (StRefG 2015/2016), BGBl. I 118/2015, welche ab 1. Jänner 2016 zu wesentlichen Neuerungen in Zusammenhang mit Aufzeichnungspflichten für Unternehmer geführt haben, lauten wie folgt (die angefochtenen Gesetzesbestimmungen sind hervorgehoben):

3

"§ 131. (1) Bücher, die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führen sind oder die ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden, und Aufzeichnungen der in den §§ 126 bis 128 bezeichneten Art dürfen, wenn nicht anderes gesetzlich angeordnet ist, auch im Ausland geführt werden. Derartige Bücher und Aufzeichnungen sind auf Verlangen der Abgabenbehörde innerhalb angemessen festzusetzender Frist in das Inland zu bringen. Den Büchern und Aufzeichnungen zu Grunde zu legende Grundaufzeichnungen sind, wenn sie im Ausland geführt werden, innerhalb angemessener Frist in das Inland zu bringen und im Inland aufzubewahren; diese Verpflichtung entfällt hinsichtlich jener Vorgänge, die einem im Ausland gelegenen Betrieb, einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte oder einem im Ausland gelegenen Grundbesitz zuzuordnen sind. Es muss gewährleistet sein, dass auch bei Führung der Bücher und Aufzeichnungen im Ausland die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist.

Die gemäß den §§ 124, 125 und 126 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher sind so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Dabei gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:

1. Sie sollen in einer lebenden Sprache und mit den Schriftzeichen einer solchen geführt werden. Soweit Bücher und Aufzeichnungen nicht in einer für den Abgabepflichtigen im Abgabeverfahren zugelassenen Amtssprache geführt werden, hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung der vorgelegten Bücher, Aufzeichnungen, hiezu gehörige Belege sowie der Geschäftspapiere und der sonstigen Unterlagen im Sinn des § 132 Abs. 1 beizubringen. Soweit es für die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (§§ 147 bis 153) erforderlich ist, hat der Abgabepflichtige auf seine Kosten für die Übersetzung der eingesehenen Bücher und Aufzeichnungen in eine für ihn zugelassene Amtssprache Sorge zu tragen; hiebei genügt die Beistellung eines geeigneten Dolmetschers.

2. a) Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist.

b) Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden.

c) Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 und Abs. 3 verpflichtet sind, ihre Einnahmen und Ausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bargeschäfte einzeln festhalten.

3. Die Bezeichnung der Konten und Bücher soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen Konten (in diesen Büchern) verzeichnet werden. Konten, die den Verkehr mit Geschäftsfreunden verzeichnen, sollen die Namen und Anschriften der Geschäftsfreunde ausweisen.

4. Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein. Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.

5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, daß die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

6. a) Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbaaren Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll nicht radiert und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiss läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind.

b) Werden zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle Datenträger verwendet, sollen Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist. Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle soll insbesondere bei der Losungsermittlung mit elektronischem Aufzeichnungssystem durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen möglich sein.

(2) Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, daß durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können und sollen Summenbildungen nachvollziehbar sein.

(3) Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen können Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden. Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muß, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.

(4) Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung Erleichterungen bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen, bei der Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems nach § 131b und bei der Belegerteilungsverpflichtung nach § 132a, wenn die Erfüllung dieser Verpflichtungen unzumutbar wäre und die ordnungsgemäße Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung dadurch nicht gefährdet wird, festlegen.

Solche Erleichterungen sind nur zulässig:

1. für Umsätze bis zu einem Jahresumsatz von 30 000 Euro je Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, die von Haus zu Haus oder auf öffentlichen Wegen, Straßen, Plätzen oder anderen öffentlichen Orten, jedoch nicht in oder in Verbindung mit fest umschlossenen Räumlichkeiten ausgeführt werden,
2. für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften im Sinn des § 45 Abs. 1 und 2,
3. für bestimmte Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten oder
4. für Betriebe, bei denen keine Gegenleistung durch Bezahlung mit Bargeld erfolgt, dies unbeschadet einer Belegerteilungsverpflichtung nach § 132a.

[...]

#### § 131b. (1)

1. Betriebe haben alle Bareinnahmen zum Zweck der Losungsermittlung mit elektronischer Registrierkasse, Kassensystem oder sonstigem elektronischen Aufzeichnungssystem unter Beachtung der Grundsätze des § 131 Abs. 1 Z 6 einzeln zu erfassen.

2. Die Verpflichtung zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems (Z 1) besteht ab einem Jahresumsatz von 15 000 Euro je Betrieb, sofern die Barumsätze dieses Betriebes 7 500 Euro im Jahr überschreiten.

3. Barumsätze im Sinn dieser Bestimmung sind Umsätze, bei denen die Gegenleistung (Entgelt) durch Barzahlung erfolgt. Als Barzahlung gilt auch die Zahlung mit Bankomat- oder Kreditkarte oder durch andere vergleichbare elektronische Zahlungsformen, die Hingabe von Barschecks, sowie vom Unternehmer ausgegebener und von ihm an Geldes statt angenommener Gutscheine, Bons, Geschenkmünzen und dergleichen.

(2) Das elektronische Aufzeichnungssystem (Abs. 1 Z 1) ist durch eine technische Sicherheitseinrichtung gegen Manipulation zu schützen. Dabei ist die Unveränderbarkeit der Aufzeichnungen durch kryptographische Signatur jedes Barumsatzes mittels einer dem Steuerpflichtigen zugeordneten Signaturerstellungseinheit zu gewährleisten und die Nachprüfbarkeit durch Erfassung der Signatur auf den einzelnen Belegen sicherzustellen.

(3) Die Verpflichtungen nach Abs. 1 sowie Abs. 2 bestehen mit Beginn des viertfolgenden Monats nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Grenzen des Abs. 1 Z 2 erstmals überschritten wurden.

(4) Das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt hat auf Antrag des Unternehmers mit Feststellungsbescheid die Manipulationssicherheit eines geschlossenen Gesamtsystems, das im Unternehmen als elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet wird, zu bestätigen, wenn eine solche Sicherheit auch ohne Verwendung einer in Abs. 2 geforderten Signaturerstellungseinheit besteht.

Antragsbefugt sind nur Unternehmer, die ein solches geschlossenes Gesamtsystem verwenden und eine hohe Anzahl von Registrierkassen im Inland in Verwendung haben. Dem Antrag ist ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen, in dem das Vorliegen der technischen und organisatorischen Voraussetzungen für die Manipulationssicherheit des geschlossenen Gesamtsystems bescheinigt wird, anzuschließen.

Die Wirksamkeit des Feststellungsbescheides erlischt, wenn sich die für seine Erlassung maßgeblichen tatsächlichen Verhältnisse geändert haben.

Unternehmer haben jede Änderung der tatsächlichen Verhältnisse für die Erlassung des Feststellungsbescheides über die Manipulationssicherheit geschlossener Gesamtsysteme dem Finanzamt binnen einem Monat, gerechnet vom Eintritt des meldepflichtigen Ereignisses, zu melden.

(5) Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung festlegen:

1. Einzelheiten zur technischen Sicherheitseinrichtung, zur Signaturerstellungseinheit, zur kryptografischen Signatur, sowie zu anderen, der Datensicherheit dienenden Maßnahmen,

2. Erleichterungen bezüglich der zeitlichen Erfassung der Bareinnahmen hinsichtlich betrieblicher Umsätze, die außerhalb der Betriebsstätte getätigt werden,

3. Einzelheiten über die Erlassung von Feststellungsbescheiden (Abs. 4), insbesondere über die technischen und organisatorischen Anforderungen zur Gewährleistung der Manipulationssicherheit geschlossener Gesamtsysteme, die im Unternehmen als elektronische Aufzeichnungssysteme verwendet werden, sowie die im Abs. 4 genannte Anzahl von Registrierkassen,

4. Einzelheiten von Form und Inhalt der Meldungen nach Abs. 4 letzter Unterabsatz.

[...]

§ 132a. (1) Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG 1994) haben unbeschadet anderer gesetzlicher Vorschriften dem die Barzahlung Leistenden einen Beleg über empfangene Barzahlungen für Lieferungen und sonstige Leistungen (§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994) zu erteilen. Als Beleg gilt auch ein entsprechender elektronischer Beleg, welcher unmittelbar nach erfolgter Zahlung für den Zugriff durch den die Barzahlung Leistenden verfügbar ist. Erfolgt die Gegenleistung mit Bankomat- oder Kreditkarte oder durch andere vergleichbare elektronische Zahlungsformen, so gilt dies als Barzahlung. Als Barzahlung gilt weiters die Hingabe von Barschecks sowie vom Unternehmer ausgegebener und von ihm an Geldes statt angenommener Gutscheine, Bons, Geschenkmünzen und dergleichen.

(2) Die Belegerteilungsverpflichtung kann im Falle einer Organschaft (§ 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994) auch von der Organgesellschaft, im Falle der Unternehmereinheit im Sinn des Umsatzsteuerrechtes auch von einer der in der Unternehmereinheit zusammengeschlossenen Personengesellschaften (Personengemeinschaften) erfüllt werden.

(3) Die Belege haben mindestens folgende Angaben zu enthalten:

1. eine eindeutige Bezeichnung des liefernden oder leistenden Unternehmers oder desjenigen, der gemäß Abs. 2 an Stelle des Unternehmers einen Beleg erteilen kann,
2. eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung des Geschäftsvorfalles einmalig vergeben wird,
3. den Tag der Belegausstellung,
4. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistungen und
5. den Betrag der Barzahlung, wobei es genügt, dass dieser Betrag auf Grund der Belegangaben rechnerisch ermittelbar ist.

(4) Die im Abs. 3 Z 1 und 4 geforderten Angaben können auch durch Symbole oder Schlüsselzahlen ausgedrückt werden, wenn ihre eindeutige Bestimmung aus dem Beleg oder anderen bei dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbringenden Unternehmer vorhandenen Unterlagen gewährleistet ist. Die in Abs. 3 Z 4 geforderten Angaben können auch in anderen beim Unternehmer oder Leistungsempfänger, soweit dieser ebenfalls Unternehmer ist, vorhandenen Unterlagen enthalten sein, wenn auf diese Unterlagen im Beleg hingewiesen ist.

(5) Der Leistungsempfänger oder der an dessen Stelle die Gegenleistung ganz oder teilweise erbringende Dritte hat den Beleg entgegenzunehmen und bis außerhalb der Geschäftsräumlichkeiten mitzunehmen.

(6) 1. Vom Beleg ist eine Durchschrift oder im selben Arbeitsgang mit der Belegerstellung eine sonstige Zweitschrift anzufertigen und aufzubewahren. Als Zweitschrift im Sinn dieser Bestimmung gilt auch die Speicherung auf Datenträgern, wenn die Geschäftsvorfälle spätestens gleichzeitig mit der Belegerstellung erfasst werden. Die Aufbewahrungsverpflichtung gilt neben Zweitschriften auch für die in Abs. 4 genannten Unterlagen, beginnt mit der Belegerstellung und beträgt sieben Jahre ab Schluss des Kalenderjahres, in dem der Beleg ausgestellt wurde.

2. Die Durchschrift (Zweitschrift) zählt zu den zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belegen.

(7) Die Angaben des Abs. 3 Z 2 und 3 sowie die Anfertigung und Aufbewahrung einer Durchschrift (Zweitschrift) können bei Berechtigungsausweisen (insbesondere bei Eintrittskarten und Fahrausweisen) unterbleiben, wenn deren vollständige Erfassung gewährleistet ist.

(8) Bei Verwendung von elektronischen Registrierkassen, Kassensystemen oder sonstigen elektronischen Aufzeichnungssystemen nach § 131b hat der Beleg zusätzlich zu den in Abs. 3 angeführten Mindestangaben weitere Angaben, die insbesondere zur Nachvollziehbarkeit des einzelnen Geschäftsvorfalles und der Identifizierung des belegausstellenden Unternehmers dienen, zu enthalten. Der Bundesminister für Finanzen kann diese weiteren Angaben durch Verordnung festlegen.

[...]

§ 323. (1) – (44) [...]

(45) § 131 Abs. 1 und 4, § 131b Abs. 1 und Abs. 3, soweit sich dieser auf Abs. 1 bezieht, und Abs. 5 Z 2, § 132a Abs. 1 bis 7 und § 163 jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 treten mit 1. Jänner 2016 in Kraft. § 131b Abs. 2, Abs. 3, soweit sich dieser auf Abs. 2 bezieht, und Abs. 4 und Abs. 5 Z 1, 3 und 4 und § 132a Abs. 8 jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 treten mit 1. Jänner 2017 in Kraft. Die §§ 131b und 132a, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015, treten, soweit sie sich auf Umsätze unter Verwendung von Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten beziehen, erst mit 1. Jänner 2017 in Kraft; sie gelten jedoch für vor dem 1. Jänner 2016 in Betrieb genommene Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten, soweit sie nicht den Anforderungen der §§ 131b und 132a entsprechen, erst ab 1. Jänner 2027. Verordnungen auf Grund der §§ 131 Abs. 4, 131b Abs. 5 und 132a Abs. 8 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 können bereits ab dem auf die Kundmachung des Steuerreformgesetzes 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, folgenden Tag erlassen werden. Sie dürfen jedoch nicht vor



dem Inkrafttreten der neuen gesetzlichen Bestimmungen in Kraft treten, soweit sie nicht lediglich Maßnahmen vorsehen, die für ihre mit dem Inkrafttreten der neuen gesetzlichen Bestimmungen beginnende Vollziehung erforderlich sind.

(46) – (47) [...]"

2. § 124b Z 296 EStG 1988, BGBl. 400, lautet idF BGBl. I 118/2015:

4

"Erfolgt nach dem 28. Februar 2015 und vor dem 1. Jänner 2017 für den Einsatz im eigenen Betrieb eine Anschaffung eines Systems zur elektronischen Aufzeichnung der Barumsätze im Sinne des § 131b der Bundesabgabenordnung (beispielsweise einer elektronischen Registrierkasse oder eines elektronischen Kassensystems) oder eine Umrüstung eines schon bestehenden Aufzeichnungssystems zur Erfüllung der Voraussetzungen des § 131b der Bundesabgabenordnung, gilt Folgendes:

a) Die Anschaffungskosten sowie die aus Anlass der Umrüstung anfallenden Aufwendungen können in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden.

b) Nach Maßgabe folgender Bestimmungen kann eine Prämie geltend gemacht werden:

– Die Prämie steht bei Anschaffung eines neuen Systems oder Umrüstung eines bestehenden Systems zu.

– Sie bezieht sich auf jede einzelne Erfassungseinheit, dem die Signaturerstellungseinheit im Sinne des § 131b Abs. 2 der Bundesabgabenordnung zugeordnet wird.

– Die Prämie beträgt 200 Euro pro Erfassungseinheit. Abweichend davon beträgt die Prämie im Falle eines elektronischen Kassensystems zumindest 200 Euro pro Kassensystem, maximal aber 30 Euro pro Erfassungseinheit.

– Im Fall der Anschaffung ist die Prämie in einer Gesamtsumme für alle im jeweiligen Kalenderjahr angeschafften Erfassungseinheiten geltend zu machen.

– Im Fall der Umrüstung ist die Prämie in einer Gesamtsumme für alle Erfassungseinheiten, für die im jeweiligen Kalenderjahr mit der Umrüstung begonnen wurde, geltend zu machen. Für Erfassungseinheiten, für deren Anschaffung eine Prämie beansprucht wurde, steht aus Anlass der Umrüstung keine Prämie mehr zu.

– Die Geltendmachung erfolgt durch Antragstellung in der jeweiligen Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Einkünftefeststellungserklärung gemäß § 188 der Bundesabgabenordnung bei dem Finanzamt, das für die Erhebung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer zuständig ist oder zuständig wäre.

– Die Prämie ist auf dem Abgabekonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 der Bundesabgabenordnung zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Antragstellung zurück. Sowohl die Prämie als auch ein Rückforderungsanspruch gelten als Abgaben vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung. Auf Gutschriften und Rückforderungen sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten.

Bei Gesellschaften, die nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähige Personenvereinigungen sind, hat die zusammengefasste Verbuchung der Gebarung mit jenen Abgaben zu erfolgen, die die Beteiligten gemeinsam schulden.

– Die Prämie stellt keine Betriebseinnahme dar. § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 sind auf die Prämie nicht anwendbar.

– Die Prämien sind zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommen- und Körperschaftsteuer zu berücksichtigen."

3. Vor dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I 118/2015, sah § 131 BAO, BGBl. 194/1961 idF BGBl. I 20/2009, Folgendes vor:

5

"§ 131. (1) Bücher, die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führen sind oder die ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden, und Aufzeichnungen der in den §§ 126 bis 128 bezeichneten Art dürfen, wenn nicht anderes gesetzlich angeordnet ist, auch im Ausland geführt werden. Derartige Bücher und Aufzeichnungen sind auf Verlangen der Abgabenbehörde innerhalb angemessen festzusetzender Frist in das Inland zu bringen. Den Büchern und Aufzeichnungen zu Grunde zu legende Grundaufzeichnungen sind, wenn sie im Ausland geführt werden, innerhalb angemessener Frist in das Inland zu bringen und im Inland aufzubewahren; diese Verpflichtung entfällt hinsichtlich jener Vorgänge, die einem im Ausland gelegenen Betrieb, einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte oder einem im Ausland gelegenen Grundbesitz zuzuordnen sind. Es muss gewährleistet sein, dass auch bei Führung der Bücher und Aufzeichnungen im Ausland die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist.

Die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher sind so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

Dabei gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:

1. [...]

2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden. Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln

festhalten. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung Erleichterungen bei den Büchern und Aufzeichnungen festlegen, wenn das Festhalten der einzelnen Bareingänge und Barausgänge unzumutbar wäre, sofern die ordnungsgemäße Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung dadurch nicht gefährdet wird.

3. – 6. [...]

(2) – (3) [...]"

4. Die auf Grund des § 131 Abs. 1 Z 2 BAO, BGBl. 194/1961 idF BGBl. I 143/2006, erlassene Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur vereinfachten Losungsermittlung bei Bareingängen und Barausgängen (Barbewegungs-VO), BGBl. II 441/2006, lautete bis zu ihrem Außerkrafttreten am 31. Dezember 2015 wie folgt:

6

"§ 1. (1) Die vereinfachte Losungsermittlung kann unter folgenden Voraussetzungen ab Beginn eines Wirtschaftsjahres für einen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in Anspruch genommen werden:

1. Die Umsätze für den einzelnen Betrieb oder einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb haben in den beiden unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahren den Betrag von 150.000 Euro nicht überschritten. Als Umsätze gelten solche im Sinne des § 125 Abs. 1 Unterabs. 2 BAO.

2. Für die Dauer der Inanspruchnahme der Barbewegungs-VO werden über die Bareingänge keine Einzelaufzeichnungen geführt, die eine Losungsermittlung ermöglichen.

(2) Bei einem Rumpfwirtschaftsjahr ist der maßgebliche Jahresumsatz durch taggenaue Hochrechnung zu ermitteln.

(3) Geht ein Betrieb oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb über, so sind die vorangegangenen Wirtschaftsjahre des Rechtsvorgängers heranzuziehen.

(4) Die Berechtigung zur vereinfachten Losungsermittlung erlischt, wenn in einem Wirtschaftsjahr die Umsatzgrenze von 150.000 Euro überstiegen wird, mit Ablauf des darauf folgenden Wirtschaftsjahres. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von drei Wirtschaftsjahren ist unbeachtlich. Sie erlischt auch ab dem Zeitpunkt, ab dem der Abgabepflichtige die vereinfachte Losungsermittlung nicht mehr in Anspruch nimmt.

(5) Entsprechen die im Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb geführten Bücher und Aufzeichnungen nicht den Vorschriften des § 131 BAO, kann das zuständige Finanzamt für die Dauer von maximal drei Wirtschaftsjahren begründet die Berechtigung zur vereinfachten Losungsermittlung entziehen.

§ 2. Für Umsätze, die von Haus zu Haus oder auf öffentlichen Wegen, Straßen, Plätzen oder anderen öffentlichen Orten, jedoch nicht in oder in Verbindung mit fest umschlossenen Räumlichkeiten ausgeführt werden, kann unabhängig von der Umsatzgrenze von 150.000 Euro die vereinfachte Losungsermittlung in Anspruch genommen werden.

§ 3. Bei Vorliegen der Berechtigung zur vereinfachten Losungsermittlung können die gesamten Bareingänge eines Tages durch Rückrechnung aus dem ausgezählten End- und Anfangsbestand ermittelt werden. Die Ermittlung der Tageslosung durch Rückrechnung muss nachvollziehbar sein (Kassabericht) und hat spätestens zu Beginn des nächstfolgenden Arbeitstages zu erfolgen. Die Rückrechnung hat für jede Kassa gesondert zu erfolgen.

§ 4. (1) Die Verordnung tritt mit 1. Jänner 2007 in Kraft.

(2) Insoweit Unternehmer in Betrieben oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben im Wirtschaftsjahr 2006 oder bei abweichendem Wirtschaftsjahr 2007 für den auf das Kalenderjahr 2006 entfallenden Zeitraum, Einzelaufzeichnungen geführt haben und im Wirtschaftsjahr 2006 die Umsatzgrenze von 150.000 Euro überschritten haben, sind diese in den Wirtschaftsjahren 2007 und 2008 nicht berechtigt, die vereinfachte Losungsermittlung in Anspruch zu nehmen.

(3) Insoweit Unternehmer in Betrieben oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben vor dem 1. Jänner 2007 keine Einzelaufzeichnungen der Bareingänge führen, die Tageslosung vereinfacht ermitteln und in den Wirtschaftsjahren 2005 und 2006 die Umsatzgrenze von 150.000 Euro überschreiten, verlieren diese ab dem 2008 beginnenden Wirtschaftsjahr die Berechtigung zur vereinfachten Losungsermittlung."

5. Die maßgeblichen Bestimmungen der auf Grund der §§ 131 Abs. 4 und 131b Abs. 5 Z 2 BAO, BGBl. 194/1961 idF BGBl. I 118/2015, erlassenen und mit 1. Jänner 2016 in Kraft getretenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über Erleichterungen bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen, bei der Registrierkassenpflicht und bei der Belegerteilungspflicht (Barumsatzverordnung 2015 – BarUV 2015), BGBl. II 247/2015, lauten wie folgt:

7

#### "Vereinfachte Losungsermittlung

§ 1. (1) Eine vereinfachte Losungsermittlung bzw. Erleichterungen bei der Registrierkassenpflicht nach § 131b BAO und der Belegerteilungspflicht nach § 132a BAO kann nur in den Fällen der §§ 2 bis 4 in Anspruch genommen werden, soweit über die Bareingänge keine Einzelaufzeichnungen geführt werden, die eine Losungsermittlung ermöglichen.

(2) Bei Vorliegen der Berechtigung zur vereinfachten Losungsermittlung nach den §§ 2 und 3 können die gesamten Bareingänge eines Tages durch Rückrechnung aus dem ausgezahlten End- und Anfangsbestand ermittelt werden.

(3) Die Ermittlung des Kassenanfangs- und Kassenenendbestandes sowie der Tageslosung durch Rückrechnung muss nachvollziehbar und entsprechend dokumentiert werden. Sie hat spätestens zu Beginn des nächstfolgenden Arbeitstages und für jede Kassa gesondert zu erfolgen.

(4) Wenn die vereinfachte Losungsermittlung nach den §§ 2 bis 4 zulässig ist, besteht weder eine Registrierkassenpflicht gemäß § 131b BAO noch eine Belegerteilungspflicht nach § 132a BAO.

#### Umsätze im Freien

§ 2. (1) Für Umsätze, die von Haus zu Haus oder auf öffentlichen Wegen, Straßen, Plätzen oder anderen öffentlichen Orten, jedoch nicht in oder in Verbindung mit fest umschlossenen Räumlichkeiten ausgeführt werden, kann bei Nichtüberschreiten der Umsatzgrenze gemäß § 131 Abs. 4 BAO von 30 000 Euro Jahresumsatz die vereinfachte Losungsermittlung in Anspruch genommen werden.

(2) Die Verpflichtungen zur Losungsermittlung mit elektronischem Aufzeichnungssystem gemäß § 131b BAO und zur Belegerteilung gemäß § 132a BAO bestehen mit Beginn des viertfolgenden Monats nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Umsatzgrenze (Abs. 1) erstmalig überschritten wurde.

(3) Wird die Umsatzgrenze (Abs. 1) in einem Folgejahr nicht überschritten und ist aufgrund besonderer Umstände absehbar, dass diese Grenze auch künftig nicht überschritten wird, so fallen die Verpflichtungen zur Losungsermittlung mit elektronischem Aufzeichnungssystem gemäß § 131b BAO und zur Belegerteilung gemäß § 132a BAO mit Beginn des nächstfolgenden Kalenderjahres weg.

[...]

#### Wegfall der Registrierkassenpflicht

§ 8. Werden die Umsatzgrenzen (§ 131b Abs. 1 Z 2 BAO) in einem Folgejahr nicht überschritten und ist aufgrund besonderer Umstände absehbar, dass diese Grenzen auch künftig nicht überschritten werden, so fällt die Verpflichtung zur Losungsermittlung mit elektronischem Aufzeichnungssystem gemäß § 131b BAO mit Beginn des nächstfolgenden Kalenderjahres weg."

6. § 11 der auf Grund der §§ 131b Abs. 5 Z 1, 3 und 4 und § 132a Abs. 8 BAO, BGBl. 194/1961 idF BGBl. I 118/2015, ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die technischen Einzelheiten für Sicherheitseinrichtungen in den Registrierkassen und andere, der Datensicherheit dienende Maßnahmen (Registrierkassensicherheitsverordnung – RKSv) lautet:

8

#### "Belegerstellung

§ 11. (1) Auf dem Beleg sind neben den Belegdaten des § 132a Abs. 3 BAO folgende Daten auszuweisen:

1. Kassenidentifikationsnummer
2. Datum und Uhrzeit der Belegausstellung
3. Betrag der Barzahlung getrennt nach Steuersätzen
4. Inhalt des maschinenlesbaren Code.

(2) Sofern ein maschinenlesbarer Code nicht als QR-Code am Beleg aufgedruckt werden kann, sind die Daten nach Abs. 1 entweder

1. als ein vom Signaturwert des betreffenden Barumsatzes abhängiger Link in maschinenlesbarer Form als Barcode oder OCR zum Abruf der Daten bereitzuhalten und am Beleg auszuweisen oder
2. entsprechend der in Z 14 der Anlage festgelegten Codierung am Beleg auszuweisen.

(3) Belege für Trainings- und Stornobuchungen sind ausdrücklich als solche zu bezeichnen."

7. § 51 Finanzstrafgesetz (FinStrG), BGBl. 129/1958, lautet in der mit BGBl. I 118/2015 am 1. Jänner 2016 in Kraft getretenen Fassung wie folgt:

9

"§ 51. (1) Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich

- a) eine abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt,
- b) eine abgaben- oder monopolrechtliche Verwendungspflicht verletzt,
- c) eine abgaben- oder monopolrechtliche Pflicht zur Führung oder Aufbewahrung von Büchern oder sonstigen Aufzeichnungen oder zur Einrichtung technischer Sicherheitsvorkehrungen verletzt,
- d) eine abgaben- oder monopolrechtliche Pflicht zur Ausstellung oder Aufbewahrung von Belegen verletzt,
- e) Maßnahmen der in den Abgaben- oder Monopolverordnungen vorgesehenen Zollaufsicht oder sonstigen amtlichen oder abgabenbehördlichen Aufsicht und Kontrolle erschwert oder verhindert oder die Pflicht, an solchen Maßnahmen mitzuwirken, verletzt,

- f) eine zollrechtliche Gestellungspflicht verletzt oder
- g) wer ein abgabenrechtliches Verbot zur Leistung oder Entgegennahme von Barzahlungen verletzt.

(2) Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer Geldstrafe bis zu 5 000 Euro geahndet."

### III. Antragsvorbringen und Vorverfahren

1. Im Verfahren zu G 606/2015 bringt die Antragstellerin, die nebenberuflich als Designerin und Erzeugerin von Modeschmuck unternehmerisch tätig ist, zu ihrer Antragslegitimation Folgendes vor: 10

1.1. Sie verkaufe ihre Produkte zum einen in ihrem Atelier, zum anderen auf Märkten und habe in den letzten Jahren Netto-Jahresumsätze unter € 30.000,- erzielt, die sie wie folgt angibt: 11

Jahr	Umsatz in €	Davon Zahlung mit Bankomat	Davon Zahlung mit Bargeld	Davon Zahlung mittels Überweisung
2015 (bis 30.10.2015)	26.674,80	22.417,00	765,00	3.492,80
2014	27.798,22	25.373,00	854,00	1.571,22
2013	29.943,00	27.264,00	770,00	1.909,00
2012	28.569,90	22.466,00	1.834,00	4.269,90

Als Kleinunternehmerin sei sie nicht umsatzsteuerpflichtig; auf Grund anderer Einkünfte unterlägen ihre unternehmerischen Einkünfte der Einkommensteuerpflicht. Die Bezahlung der von ihr angebotenen Produkte erfolge zum weitaus überwiegenden Teil mittels einer mobilen Bankomatkasse, zum Teil mittels Banküberweisung und nur zu einem sehr geringen Anteil mittels Bargeldzahlung. Über Zahlungseingänge stelle sie Kundenbelege unter Verwendung eines Kassablocks aus. Ab 1. Jänner 2016 sei sie gemäß § 131b Abs. 1 BAO iVm § 323 Abs. 45 erster Satz BAO zur einzelnen Erfassung aller Bareinnahmen zum Zweck der Losungsermittlung mit elektronischer Registrierkasse, Kassensystem oder sonstigem elektronischen Aufzeichnungssystem (im Folgenden: Registrierkasse) verpflichtet. Eine solche Vorrichtung besitze sie jedoch bisher noch nicht. Die Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse werde durch die BarUV 2015, BGBl. II 247/2015, auch nicht ausgeschlossen. Ohne eine Qualifikation der Um- 12

sätze, die die Antragstellerin auf Märkten erziele, als Umsätze im Freien und daher als nach § 2 BarUV 2015 möglicherweise von der Registrierkassenpflicht befreite Umsätze vornehmen zu müssen, stehe fest, dass für die im Atelier erzielten Umsätze ab 1. Jänner 2016 eine Registrierkassenpflicht bestehe.

Die Anschaffung einer Registrierkasse habe die Antragstellerin bis dato auch deshalb nicht getätigt, weil die zu verwendenden Registrierkassen ab 1. Jänner 2017 gemäß § 131b Abs. 2 iVm § 323 Abs. 45 zweiter Satz BAO idF BGBl. I 118/2015 durch eine technische Sicherheitseinrichtung gegen Manipulation zu schützen seien. Die genauen technischen Spezifikationen, die die Aufzeichnungseinrichtung haben müsse, seien jedoch noch nicht bekannt; eine diese Voraussetzungen genauer ausgestaltende Verordnung liege [Anm: im Zeitpunkt der Antragseinbringung] erst im Entwurfsstadium vor. Ein Gerät, das am 1. Jänner 2017 mit Sicherheit gesetzmäßig sei, sei also derzeit nicht erhältlich.

13

Die Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse für Barumsätze bestehe für die Antragstellerin ab 1. Jänner 2016, da sie die Umsatzgrenzen des § 131b Abs. 1 Z 2 BAO im Jahr 2015 bereits am 13. Juni 2015 erreicht habe, "weshalb – zumindest in dem in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage dargelegten Verständnis von § 131b Abs. 3 BAO – diese Verpflichtung unmittelbar und unabwendbar mit 1. Jänner 2016 eintritt." Die Antragstellerin sei damit Adressatin der bekämpften Norm. Die hauptbekämpfte Norm trete gemäß § 323 Abs. 45 BAO erst am 1. Jänner 2016, zum Teil am 1. Jänner 2017 in Kraft. Der Verfassungsgerichtshof habe jedoch wiederholt festgehalten, dass ein Gesetz schon von seiner Kundmachung an dem Bestand der Rechtsordnung angehöre (vgl. VfSlg. 19.412/2011). Es sei von diesem Zeitpunkt an ein Gesetz iSd Art. 140 Abs. 1 B-VG und könne Gegenstand eines verfassungsgerichtlichen Gesetzesprüfungsverfahrens sein, selbst wenn es erst zu einem späteren Zeitpunkt in Kraft trete (vgl. VfSlg. 13.870/1994).

14

Die bekämpfte Norm verpflichte die Antragstellerin "– sofern sie ihr Unternehmen fortführen und dabei Barumsätze, in welcher Höhe auch immer, erzielen will –, eine Registrierkasse aus eigenen Mitteln anzuschaffen und zu verwenden," und greife dadurch direkt und nachteilig in ihre Rechtssphäre ein. Diese Pflicht erfolge unmittelbar durch das Gesetz, werde also ohne Erlassung eines Bescheides wirksam. Sollte die Antragstellerin ab 1. Jänner 2016 ihre Bareinnahmen

15



nicht mit einer elektronischen Registrierkasse einzeln erfassen, erfülle sie den Tatbestand einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG, BGBl. 129/1958 idF BGBl. I 118/2015, die mit einer Geldstrafe von bis zu € 5.000,- geahndet werde. Die Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse sei nach Art und Ausmaß durch das Gesetz eindeutig bestimmt und beeinträchtige ab dem vorgesehenen Inkrafttretenszeitpunkt die rechtlich geschützten Interessen der Antragstellerin. Nicht zuletzt, da die Antragstellerin noch keine Registrierkasse besitze, sondern eine solche anschaffen müsse, um einen gesetzeskonformen Zustand herzustellen, sei diese Beeinträchtigung nicht bloß potentiell, sondern aktuell. Wörtlich führt die Antragstellerin wie folgt weiter aus:

"Da der beträchtliche finanzielle Aufwand der Anschaffung der Registrierkasse sowie damit in Zusammenhang stehende administrative Vorkehrungen (Einschulung, Anlage digitaler Produktdatenbanken etc) bis zum 1. Jänner 2016 zu tätigen ist bzw durchzuführen sind, um ab dem Stichtag die gesetzlichen Pflichten zu erfüllen sowie nachteilige Rechtsfolgen zu vermeiden, handelt es sich nicht um eine bloße wirtschaftliche Reflexwirkung der gesetzlichen Regelung. Vielmehr bewirkt der gesetzlich vorgesehene nachteilige Eingriff bereits vor dem eigentlichen Anwendungszeitpunkt eine aktuelle Beeinträchtigung der Rechtssphäre der Antragstellerin (vgl VfSlg 15.773/2000).

Ein anderer zumutbarer Weg des Rechtsschutzes steht zum jetzigen Zeitpunkt nicht zur Verfügung; nur die Zulassung eines Individualantrages ermöglicht die Überprüfung der Rechtmäßigkeit der bekämpften Norm. Ein Zuwarten bis zum formellen Inkrafttreten am 1. Jänner 2016 wäre aufgrund der dargelegten Dispositionserfordernisse und -pflichten nicht zumutbar. Die Zulässigkeit ist nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofs (VfSlg 15.773/2000) 'ab jenem Zeitpunkt zu bejahen, der es erlaubt, über die Rechtmäßigkeit des beanstandeten Eingriffs eine Klärung derart herbeizuführen, daß die damit verbundenen Aufwendungen vermieden oder doch verringert werden können.' Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall zum gegenwärtigen Zeitpunkt jedenfalls bereits gegeben.

An der Unzumutbarkeit des Abwartens bis 1. Jänner 2016 ändert auch die Tatsache nichts, dass ein Erlass zur Registrierkassenpflicht, der der Antragstellerin (überdies nur) im Entwurf vorliegt, eine generelle Straffreiheit bis 31. März 2016 und in begründeten Fällen eine Straffreiheit bis 30. Juni 2016 verspricht (Erlass Entwurf Punkt 6.5). Einerseits ist ein solcher 'Erlass' nicht außenwirksam; andererseits scheint er mit dem Wortlaut des Gesetzes im Widerspruch zu stehen und kann das gesetzliche Faktum, dass ab dem 1. Jänner 2016 Registrierkassen zu verwenden sind, keinesfalls abändern. Auch dürfte § 25 FinStrG, auf den im Entwurf des Erlasses verwiesen wird, keine taugliche Rechtsgrundlage für ein Absehen von einer Bestrafung sein. Nach § 25 FinStrG hat die Behörde von der Einleitung oder von der weiteren Durchführung eines Finanzstrafverfahrens und von der Verhängung einer Strafe abzusehen, wenn das Verschulden des Täters

geringfügig ist und die Tat keine oder nur unbedeutende Folgen nach sich gezogen hat. Aufgrund der medialen Präsenz des Themas Registrierkassenpflicht kann die Nichtverwendung einer Registrierkasse von Personen, die vor dem 1. Jänner 2016 bereits als Unternehmer tätig waren, nur mehr wissentlich und damit vorsätzlich erfolgen. Von einem geringen Verschulden kann dann in der Regel wohl keine Rede mehr sein.

Auch das Abwarten des Inkrafttretens der Norm und die darauffolgende Erwirkung eines (finanz-)strafrechtlichen Bescheides und dessen Bekämpfung ist nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes niemals ein zumutbarer Umweg, da es einem Normunterworfenen nicht zugemutet werden kann, eine verbotene Handlung zu begehen, um sich in einem daraufhin eingeleiteten Verfahren mit der Behauptung zur Wehr zu setzen, dass die verletzte Norm verfassungswidrig sei (VfSlg 16.137/2001)."

Eine andere Möglichkeit, einen Bescheid oder ein Urteil zu erwirken, bestehe für die Antragstellerin nicht. Die bekämpfte Norm werde daher für die Antragstellerin unmittelbar wirksam, weshalb die Voraussetzungen für einen Individualantrag auf Gesetzesprüfung gegeben seien. 16

Zum Anfechtungsumfang führt die Antragstellerin aus, die Verpflichtung eine Registrierkasse zu führen ergebe sich aus § 131b Abs. 1 Z 1 BAO; in Z 2 und Z 3 seien untrennbar die Wertgrenzen sowie die Definition von Barumsätzen geregelt. Eine alleinige Aufhebung der Wertgrenzen des § 131b Abs. 1 Z 2 leg.cit. würde die Antragstellerin nicht besser, sondern schlechter stellen, weshalb die Bekämpfung nur dieser Bestimmung ausscheide. Auch eine (teilweise) Aufhebung der Definition von Barumsätzen beseitige den Eingriff in die Position der Antragstellerin nicht grundlegend. Eine Aufhebung von § 131b Abs. 1 Z 1 leg.cit. allein ließe auf Grund des untrennbaren Zusammenhanges zu Z 2 und Z 3, aber auch zu den Abs. 2 bis 5, einen unsinnigen Torso im Gesetz zurück. 17

Auch könne die Aufhebung der Inkrafttretensbestimmungen des § 323 Abs. 45 BAO idF BGBl. I 118/2015 die Verfassungswidrigkeit nicht beseitigen, da mit ihrem Wegfallen alle mit BGBl. I 118/2015 geänderten Normen gemäß Art. 49 Abs. 1 B-VG "schon ab dem Ablauf des Tages ihrer Kundmachung in Kraft getreten wären, was auf Grund der überfallsartigen Einführung der Registrierkassenpflicht eine noch gravierendere Verschlechterung der Situation der Antragstellerin gebracht hätte." Die Beseitigung lediglich eines Teiles der Inkrafttretensbestimmungen, etwa der Wortfolge "treten mit 1. Jänner 2016 in 18

Kraft" sei nicht zulässig, da der Sinn der Norm dann nicht mehr dem erkennbaren gesetzgeberischen Willen entspreche. Um die nachteiligen Wirkungen der verfassungswidrigen Norm zu beseitigen, müsse also jedenfalls § 131b BAO idF BGBl. I 118/2015 "zur Gänze samt den Inkrafttretensbestimmungen als verfassungswidrig aufgehoben werden."

1.2. Der Antragsteller zu G 644/2015 ist ein selbständiger Taxiunternehmer. Zu seiner Antragslegitimation bringt er vor, er habe in den Jahren 2012 bis 2014 Umsätze (für Taxi und Mietwagen) iHv € 80.000,- bis € 100.000,- erzielt und sei daher mit seinen Leistungen umsatzsteuerpflichtig (kein Kleinunternehmer iSd UStG 1994). Der jährliche Gewinn überschreite die Grenze von € 11.000,-, weshalb er auch einkommensteuerpflichtig sei. Die vom Antragsteller als Taxiunternehmer erbrachten Leistungen seien im Hinblick auf die Art der Verrechnung und Bezahlung sehr unterschiedlich: Bei ca. 20 % des Umsatzes (ca. € 16.000,- bis € 20.000,- pro Jahr) komme es zu einer Zahlung mit Bargeld, Kredit- und Bankomatkartenumsätze machten ca. 11 % aus. Die Begleichung der restlichen Leistungen erfolge mittels Überweisung auf das Konto. Der Antragsteller besitze bis dato keine Registrierkasse, werde aber mit der bekämpften Norm konkludent zum Erwerb von solchen für seine beiden Fahrzeuge zur Erfassung von Bareinnahmen ab 1. Jänner 2016 verpflichtet, da er die Umsatzgrenzen des § 131b Abs. 1 Z 2 BAO im Jahr 2015 bereits vor dem 1. September 2015 überschritten habe. Im Übrigen führt er dieselben Argumente zur Antragslegitimation und zum Anfechtungsumfang ins Treffen wie die Antragstellerin im zu G 606/2015 protokollierten Verfahren.

19

1.3. Die antragstellende Gesellschaft zu G 649/2015 betreibt eine Tischlerei. Zu ihrer Antragslegitimation bringt sie vor, ihre Jahresumsätze beliefen sich auf ca. € 1.000.000,-. Die Bezahlung ihrer Erzeugnisse und Dienstleistungen erfolge zum weitaus überwiegenden Teil mittels Banküberweisung. Insbesondere um Kundenwünschen entgegenzukommen, seien in der Vergangenheit in geringem Umfang auch Zahlungen mit Bargeld entgegengenommen worden. Dabei habe es sich um wenige größere (im Verhältnis zum Gesamtumsatz aber immer noch kleine) Beträge gehandelt, die im Anschluss auf das Konto eingezahlt worden seien, sowie um eine Reihe von Kleinstbeträgen, die aus dem Verkauf von Ersatz- und Kleinteilen an Kunden herrührten. Die Umsätze stellten sich wie folgt dar:

20

Monat	Anzahl Bareingänge absolut	Summe	Davon Rechnungen mit Betrag > € 400 (Anzahl)	Davon Rechnungen mit Betrag ≤ € 400
April	3	8.020,00	7.990,00 (2)	30,00
Mai	3	490,00	410,00 (1)	80,00
Juni	10	1.102,90	0,00 (0)	1.102,90
Juli	4	20.028,00	19.953,00 (3)	75,00
August	3	7.209,00	7.000,00 (1)	209,00
September	5	864,00	450,00 (1)	414,00
Oktober	10	5.114,00	3.970,00 (2)	1.144,00
Summen		42.827,90	39.773,00	3.054,90

Sie habe bereits im ersten Monat ihres Wirtschaftsjahres 2015/2016 (April 2015) mit zwei größeren Umsätzen, die sie bar vereinnahmt habe, die Barumsatzgrenze des § 131b Abs. 1 Z 2 BAO überschritten und sei daher "(zumindest nach dem Verständnis der Erläuterungen zur Regierungsvorlage) ab 1. Jänner 2016 gemäß § 131b Abs. 1 und 3 BAO iVm § 323 Abs. 45 erster Satz BAO zur einzelnen Erfassung aller Bareinnahmen zum Zweck der Losungsermittlung mit elektronischer Registrierkasse, Kassensystem oder sonstigem elektronischen Aufzeichnungssystem" verpflichtet. Eine solche Vorrichtung besitze sie derzeit nicht. Hätte sie im Laufe des Jahres 2015 schon gewusst, dass eine Registrierkassenpflicht auf sie zukomme, sobald sie in diesem Jahr Barumsätze von über € 7.500,- erziele, hätte sie eine solche wohl vermeiden können. Dazu wäre es ausreichend gewesen, bei sämtlichen Leistungen mit einem Wert über € 400,- auf eine Kontoüberweisung zu bestehen. Die Barumsätze hätten dann (mit großer Wahrscheinlichkeit) den Schwellenwert von € 7.500,- nicht überschritten. Wörtlich heißt es dazu:

21

"Da für das Entstehen der Registrierkassenpflicht Umsätze maßgeblich sein sollen, die vor Inkrafttreten, ja sogar vor Kundmachung der Norm im Bundesgesetzblatt getätigt worden waren, war es der antragstellenden Gesellschaft nicht mehr möglich, die Struktur ihrer Zahlungseingänge auf die neue Rechtslage anzupassen.

Nach § 8 BarUV 2015, BGBl II 2015/247 fällt die Registrierkassenpflicht erst weg, wenn die Umsatzgrenzen (§ 131b Abs 1 Z 2 BAO) in einem Folgejahr nicht überschritten werden und absehbar ist, dass diese Grenzen auch künftig nicht überschritten werden. Die Pflicht entfällt ab Beginn des nächstfolgenden Kalenderjahres. Somit ist die antragstellende Gesellschaft von Gesetzes wegen jedenfalls verpflichtet, für das Jahr 2016 eine Registrierkasse anzuschaffen, und zwar selbst, wenn sie im Jahr 2016 nur mehr geringe Barumsätze tätigen will. Gänzlich

Barzahlungen zu vermeiden wird insbesondere im Hinblick auf Kundenwünsche sowie betriebsorganisatorische Gründe nicht möglich bzw betriebswirtschaftlich sinnvoll sein."

Im Übrigen führt die antragstellende Gesellschaft jene Argumente zur Antragslegitimation und zum Anfechtungsumfang ins Treffen, welche die Antragsteller in den zu G 606/2015 und G 644/2015 protokollierten Verfahren vorbringen. 22

2. Die Antragsteller erachten sich durch die bekämpften Bestimmungen in ihren verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz (Art. 7 B-VG), auf Freiheit der Erwerbsbetätigung (Art. 6 StGG) und auf Unversehrtheit des Eigentums (Art. 5 StGG; Art. 1 1. ZPEMRK) verletzt. 23

2.1. Im Verfahren zu G 606/2015 legt die Antragstellerin die Bedenken, die sie zur Antragstellung veranlasst haben, wie folgt dar (Zitat ohne die darin enthaltenen Hervorhebungen): 24

"1) Verfassungswidriger Eingriff in das Grundrecht auf Unverletzlichkeit des Eigentums

§ 131b BAO greift nach Ansicht der Antragstellerin grundsätzlich in verfassungswidriger Weise in das Grundrecht auf Unverletzlichkeit des Eigentums (Art 5 StGG, Art 1 1. ZPEMRK) ein.

Die Anschaffung eines dem Gesetz gerecht werdenden Kassensystems erfordert eine für einen Kleinbetrieb, wie ihn die Antragstellerin führt, erhebliche Investition. Brauchbare Kassensysteme (Software und Hardware) dürften nach ersten Brancheninformationen für nicht unter EUR 1.500 erhältlich sein. Dazu kommen noch Einschulungs- und laufende Wartungskosten. Die vom Ministerium angeführten EUR 400 sind daher ein unrealistischer, weil viel zu niedriger Wert. Die Kosten der Registrierkasse sind von der Antragstellerin zu finanzieren; lediglich die in § 124b Z 296 lit b des Einkommensteuergesetzes 1988 idF BGBl I 2015/188 gewährte Prämie von EUR 200 pro Erfassungseinheit sowie die steuerliche Absetzbarkeit als Betriebsausgabe gem § 124b Z 296 lit a leg cit reduzieren zu einem – allerdings nur geringen – Teil die Belastungen.

Die Pflicht zur Verwendung einer Registrierkasse – der sich die Antragstellerin [...] effektiv nur durch Aufgabe des Unternehmens und daher in zumutbarer Weise nicht entziehen kann – bedeutet die Verpflichtung der Anschaffung einer Registrierkasse und greift damit unmittelbar in das Eigentum der Antragstellerin und damit in ihr Grundrecht auf Unversehrtheit des Eigentums ein (Art 5 StGG; Art 1 1. ZPEMRK) ein. Die Antragstellerin ist unzweifelhaft Grundrechtsträgerin. Ein zulässiger Eingriff in das genannte Grundrecht kann nach der Rechtsprechung

des Verfassungsgerichtshofs nur dann verfassungsmäßig sein, wenn er einem öffentlichen Interesse dient, das die Beschränkung unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes rechtfertigt (vgl VfSlg 14.142/1995, 17.817/2006).

Die Verpflichtung zum Erwerb einer (manipulationssicheren) Registrierkasse soll dem öffentlichen Interesse der Bekämpfung und Vermeidung von Umsatzverkürzungen dienen (vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 4). Umsatzverkürzungen führen im Fall umsatzsteuerpflichtiger Umsätze an Letztverbraucher zu einem Minderaufkommen bei der Umsatzsteuer. Die einkommensteuerlichen Konsequenzen sind schwer abschätzbar, weil diese von der Höhe des Gewinns abhängen. Die Bundesregierung erwartet sich aus der Registrierkassenpflicht ein jährliches Steuermehraufkommen von EUR 900 Mio (vgl 'Steuerreformgesetz 2015/2016 – Vorblatt/WFA – steuerlicher Teil', Seite 16; abrufbar unter [www.bmf.gv.at/steuern/Steuerreformgesetz\\_2015\\_2016\\_\\_\\_WFA\\_steuerlicher\\_Teil.pdf](http://www.bmf.gv.at/steuern/Steuerreformgesetz_2015_2016___WFA_steuerlicher_Teil.pdf)). Das mit der Registrierkassenpflicht verfolgte öffentliche Interesse ist also die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und die Erhöhung des Steueraufkommens.

Im Falle von Kleinunternehmen verfolgt die bekämpfte Norm dieses öffentliche Interesse jedoch auf unverhältnismäßige und damit verfassungswidrige Weise. [...]

#### a. Fehlende Geeignetheit der Norm

Unternehmer mit Jahresnettoumsätzen von weniger als EUR 30.000 – wie auch die Antragstellerin eine ist – sind gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG von der Umsatzsteuer befreit. Bei einem Jahresumsatz von EUR 15.000 bis 30.000 fallen für sie auch keine oder nur sehr geringe Einkommensteuerverpflichtungen an, da der zu versteuernde Gewinn die Steuergrenze nach dem Einkommensteuergesetz von EUR 11.000 oftmals nicht oder nur knapp überschreitet. Da von diesen Unternehmern also ohnedies keine oder nur unwesentliche Steuereinnahmen zu erwarten sind, kann auch eine Registrierkassenpflicht für Jahresumsätze zwischen EUR 15.000 und 30.000 nicht in adäquater Weise geeignet sein, ein höheres Steueraufkommen zu generieren.

Von der Einführung einer Registrierkassenpflicht bei Unternehmern, die mit ihren Umsätzen nicht der Umsatzsteuerpflicht unterliegen, sind aber nicht nur keine merklich höheren Steuereinnahmen zu erwarten; vielmehr ist eher das Gegenteil der Fall: vor allem Kleinbetriebe, die sich den Erwerb und den Betrieb einer Registrierkasse nicht leisten können, werden ihre selbständige Geschäftstätigkeit aufgeben und den Arbeitslosen- und Pensionsversicherungen zur Last fallen. Betriebe, die sich knapp über den Umsatzgrenzen bewegen, werden in ihrer Geschäftstätigkeit und ihrem Einsatz nachlassen und ihre Sortimente oder Betriebsstunden einschränken, um der Investition zu entgehen und so die Wirt-

schaftskraft des Standorts Österreich schwächen. Speziell im Falle von Kleinunternehmern fehlt es der bekämpften Norm also schon an der Geeignetheit, das durch sie angestrebte öffentliche Interesse zu erreichen.

#### b. Fehlende Erforderlichkeit der Norm

Die bekämpfte Norm ist auch nicht erforderlich: Da die Registrierkassenpflicht ihren Zweck – wenn überhaupt – nur bei Betrieben mit hohen Umsätzen erreichen kann, bei Kleinunternehmern aber weitestgehend ineffektiv bleibt, wären höhere Umsatzgrenzen ein gelinderes Mittel, um den Normzweck zumindest ebenso effektiv zu erreichen. Auch die Zulassung der alternativen Verwendung von Durchschreibeblocken wäre ein weiteres gelinderes Mittel, um den Normzweck zumindest ebenso effektiv zu erreichen. Die Registrierkassenpflicht wurde nämlich nicht isoliert eingeführt, sondern im Rahmen eines Maßnahmenpaketes bestehend aus Einzelaufzeichnungspflicht für Bargeschäfte (§ 131 Abs 1 Z 2 lit c BAO), Belegerteilungs- und Annahmepflicht bei Barzahlungen (§ 132a BAO) und eben der Registrierkassenpflicht. Die elektronische Registrierkasse soll spätestens ab 1. Jänner 2017 der manipulationssicheren vollständigen Aufzeichnung von Bargeschäften dienen. Dieser Zweck konnte aber bereits bisher – nur viel günstiger – durch Verwendung von Durchschreibeblocken (Paragon) erreicht werden. Bei Wegfall einer Registrierkassenpflicht blieben Einzelaufzeichnungssowie Belegerteilungs- und Annahmepflicht bestehen. Insbesondere bei Unternehmen, die ohnehin keiner Umsatzsteuerverpflichtung unterliegen, sollten diese Maßnahmen zur Kontrolle von Barumsätzen ausreichend sein.

#### c. Fehlende Verhältnismäßigkeit der Norm

Die Registrierkassenpflicht stellt für Kleinunternehmer, die mit ihren Umsätzen von der Umsatzsteuer befreit sind, und auch nur geringe Gewinne erzielen aufgrund der mit der Anschaffung der elektronischen Registrierkasse verbundenen hohen Kosten eine unverhältnismäßige Maßnahme dar. Dies lässt sich am Beispiel der Antragstellerin gut zeigen. Sie hat etwa, wie oben dargelegt, in den beiden letzten abgeschlossenen Wirtschaftsjahren nur geringe Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt (2014: 882,20 Euro; 2013: [...] 10,48 Euro). Stellt man diese geringen Einkünfte den oben angeführten Kosten einer Registrierkasse gegenüber, so ergibt sich, dass damit etwa in den beiden angeführten Jahren keine positiven Einkünfte mehr erzielt worden bzw bereits Verluste angefallen wären. Der Eingriff in das Grundrecht ist damit völlig unverhältnismäßig. Die Anwendung der Norm führt folglich bei der Antragstellerin zu einem verfassungswidrigen Eingriff in deren Eigentumsrecht.

Der Eingriff in die Eigentumsfreiheit ist aber auch deshalb verfassungswidrig, da der Antragstellerin die unternehmerische Dispositionsmöglichkeit genommen wird. Die Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse für Barumsätze besteht für sie, wie oben bereits dargelegt, ab 1. Jänner 2016, da sie die Umsatzgrenzen des § 131b Abs 1 Z 2 BAO im Jahr 2015 bereits am 13.6.2015 erreicht

hat, weshalb – zumindest in dem in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage dargelegten Verständnis von § 131b Abs 3 BAO – diese Verpflichtung unmittelbar und unabwendbar mit 1. Jänner 2016 eintritt. Damit werden aber Umsätze für diese Verpflichtung herangezogen, die weit vor der Kundmachung des Gesetzes erfolgt sind (vgl – diese Rückwirkung ebenso bejahend – Hacker/Ritz, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht, in Mayr/Lattner/Schlager [Hrsg], SWK-Spezial: Steuerreform 2015/2016 [2015], 122; kritisch dazu Hilber, Beginn und Ende der Registrierkassenpflicht, *ecolex* 2015, 704). Der Antragstellerin ist es daher nicht möglich, ihr Bareinnahmensystem derart umzustellen, dass sie unterhalb der Umsatzgrenzen für die Registrierkassenpflicht bleibt, da sie Umsätze ja rückwirkend nicht mehr verändern kann. Das Gesetz sieht selbst auch nicht vor, dass geringere Umsatzzahlen in Folgejahren die Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse wieder wegfallen lässt (kritisch auch dazu Hilber, Beginn und Ende der Registrierkassenpflicht, *ecolex* 2015, 704). § 8 der Barumsatzverordnung 2015, BGBl II 2015/247, sieht ein solches Wegfallen zwar vor – wobei hier auch aufzuwerfen ist, ob das Gesetz überhaupt Raum für eine solche Verordnungsregelung bietet oder ob die Verordnung Art 18 Abs 2 B-VG verletzt –, allerdings fällt bei niederen Umsätzen im Folgejahr die Verpflichtung erst ab dem dann folgenden Kalenderjahr weg. Die Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse würde jedenfalls für ein Kalenderjahr bestehen bleiben, was per se jedenfalls auch eine besondere Unverhältnismäßigkeit darstellt.

[...]

## 2) Verfassungswidriger Eingriff in das Grundrecht auf Freiheit der Erwerbsbetätigung

Die gesetzliche Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse verstößt auch gegen das Grundrecht auf Freiheit der Erwerbsbetätigung (Art 6 StGG).

Mit ihrer unternehmerischen Tätigkeit führt die Antragstellerin, österreichische Staatsbürgerin, eine Tätigkeit, die auf wirtschaftlichen Erfolg gerichtet ist (vgl VfSlg 3092/1956), selbständig aus. Das verfassungsmäßige Grundrecht auf Freiheit der Erwerbsbetätigung gewährleistet die freie Ausübung solcher Tätigkeiten. Diese freie Ausübung ihrer unternehmerischen Tätigkeit wird der Antragstellerin jedoch dadurch verwehrt, dass sie durch die bekämpfte Norm zur Verwendung einer Registrierkasse verpflichtet wird: Wenn sie keine Registrierkasse besitzt, kann sie ihre Tätigkeit ab 1. Jänner 2016 nicht mehr rechtmäßig ausüben. Die bekämpfte Norm stellt also einen Eingriff in das verfassungsmäßig geschützte Recht der Antragstellerin auf Freiheit der Erwerbsbetätigung dar. Ein solcher Eingriff ist nur dann verfassungsgemäß, wenn er durch ein öffentliches Interesse geboten, zur Zielerreichung geeignet, erforderlich sowie adäquat ist.



Als öffentliches Interesse stellt sich [...] die Bekämpfung von Steuerhinterziehung sowie die Erhöhung des Steueraufkommens durch die Verpflichtung der Unternehmer zur Verwendung einer Registrierkasse dar.

Die Verpflichtung von Kleinunternehmern, die ohne Registrierkasse arbeiten, zur Verwendung einer solchen, ist ebenso [...] nicht geeignet zur Erreichung dieses öffentlichen Interesses. Da das Steueraufkommen dieser Betriebe ohnedies sehr gering bis überhaupt nicht vorhanden ist, kann durch die Registrierkassenpflicht auch keine Erhöhung desselben erzielt werden. Eher wird die Verpflichtung [...] zu einem verminderten Steueraufkommen führen, da viele Betriebe, die ohne Registrierkasse nicht mehr rechtmäßig betrieben werden können, schließen werden.

Die Registrierkassenpflicht ist auch nicht erforderlich [...]. Ein gelinderes Mittel wären nämlich einerseits höhere Umsatzgrenzen, andererseits die Verpflichtung zur Belegerteilung mittels nummerierten Durchschreibeblocken; eine solche wäre mit viel weniger Aufwand und Kosten für die betroffenen Unternehmer verbunden und somit ein gelinderes Mittel, um das öffentliche Interesse zu erreichen.

Bei der Verpflichtung zur Verwendung von Registrierkassen mangelt es auch an der Adäquanz der Maßnahme [...]. Dass Unternehmer, die ohne Registrierkasse arbeiten, von ihrer Geschäftstätigkeit ausgeschlossen werden, steht in einem Missverhältnis zum durch diese Maßnahme ohnedies kaum zu erreichenden Zweck der Erhöhung des Steueraufkommens. Besonders krass ist dieses Missverhältnis bei Kleinunternehmern wie der Antragstellerin sowie für Unternehmer, die ihre Tätigkeit zeitlich befristet durchführen, weil sie nur in relativ kurzen Zeithorizonten planen können, zB weil es sich wie im Falle der Antragstellerin um eine nebenberufliche Tätigkeit handelt oder wenn der Unternehmer beabsichtigt, in wenigen Jahren in Pension zu gehen – solche Unternehmer werden durch die Registrierkassenpflicht zuverlässig vom Markt verdrängt.

Die Verpflichtung ist auch deshalb unverhältnismäßig, da [...] für das Eintreten der Verpflichtung Umsätze herangezogen werden, die sogar vor der Kundmachung des Gesetzes liegen und von den Unternehmern wie eben auch der Antragstellerin nicht mehr geändert werden können.

[...]

### 3) Verletzung des Gleichheitssatzes

[...]

Die bekämpfte Norm verletzt das Grundrecht der Antragstellerin, österreichische Staatsbürgerin, auf Gleichheit in mehrfacher Weise.

Zum einen wird das Grundrecht auf Gleichheit dadurch verletzt, dass Kleinunternehmen ab einer sehr niedrigen Umsatzschwelle (15.000 Euro) gleich behandelt werden wie große Unternehmen. Dabei ist die bekämpfte Norm nicht geeignet, bei Kleinunternehmen [...] die Ziele des Gesetzes zu erreichen. Gleichzeitig trifft die Registrierkassenpflicht Kleinunternehmer in besonders unverhältnismäßiger Weise, und zwar – wie oben für die Jahre 2014 und 2013 bei der Antragstellerin erläutert – sogar derart drastisch, dass keine positiven Einkünfte für den genannten Zeitraum mehr erzielt worden, sondern Verluste angefallen wären.

Zum anderen stellt es eine Verletzung des Sachlichkeitsgebotes dar, dass für die Registrierkassenpflicht Umsätze ausschlaggebend sind, die weit vor der Kundmachung des Gesetzes liegen und von den Unternehmern nicht mehr beeinflusst werden können. Es wird der Antragstellerin daher [...] verwehrt, ihre Zahlungseingänge im Hinblick auf die Umsatzgrenzen des § 131b Abs 1 Z 2 BAO so zu gestalten, dass sie der Registrierkassenpflicht ab 1. Jänner 2016 entgeht. Auch ist es unsachlich, dass sie gemäß § 8 der Barumsatzverordnung 2015, BGBl II 2015/247, sofern dieser überhaupt gesetzeskonform ist bzw so zu verstehen ist, der Verpflichtung bei niederen Umsätzen im Folgejahr erst ab dem dann folgenden Kalenderjahr entgehen würde."

2.1.1. Des Weiteren erachtet die Antragstellerin § 131b Abs.1 BAO, BGBl. 194/1961 idF BGBl. I 118/2015, in Hinblick auf das verfassungsmäßige Legalitätsprinzip des Art. 18 B-VG als zu unbestimmt und auch deshalb verfassungswidrig:

25

"Die Registrierkassenpflicht gem § 131b Abs 1 Z 1 BAO idF BGBl I 2015/118 gilt für Bareinnahmen. In Z 2 leg cit wird im Zusammenhang mit der Befreiungsbestimmung von Barumsätzen gesprochen und in Z 3 leg cit werden die Barumsätze, nicht aber der Begriff der Bareinnahmen, für Zwecke der Bestimmung näher definiert, wobei Barumsätze primär Umsätze sind, bei denen die Gegenleistung (Entgelt) durch Barzahlung erfolgt. In den mit § 131b BAO in engem Zusammenhang stehenden Normen der §§ 131 und 132a BAO wird von Bargeschäften (§ 131 Abs 1 Z 2 lit c BAO idF BGBl I 2015/118) und abermals von Barzahlungen (§ 132a Abs 1 BAO idF BGBl I 2015/118) gesprochen.

Die Verwendung unterschiedlicher Begrifflichkeiten innerhalb der Norm des § 131b BAO sowie die Verwendung ähnlicher, aber dennoch abweichender Begriffe in systematisch in engem Zusammenhang mit § 131b BAO idF BGBl I 2015/118 stehenden Normen, macht es den Normunterworfenen als auch den Behörden unmöglich, den Begriff der Bareinnahmen iSd § 131b leg cit zu bestimmen."

2.1.2. Zur Verfassungswidrigkeit des § 323 Abs. 45 BAO, der das Inkrafttreten des § 131b BAO zum Teil ab 1. Jänner 2016, zum Teil ab 1. Jänner 2017 vorsieht,

26

bringt die Antragstellerin vor, der Gesetzgeber habe in verfassungswidriger Weise ein "plötzliches, konfuses, eine sinnvolle unternehmerische Planung und Entscheidung verunmöglichendes Inkrafttreten" gewählt. Bei der Anschaffung eines Registrierkassensystems handle es sich – nicht zuletzt auch im Hinblick auf die im Gesetz vorgesehenen technischen Anforderungen und Weiterentwicklungen – um eine größere unternehmerische Entscheidung. Als Unternehmerin habe die Antragstellerin auch das gesamte System ihrer Einnahmen (unbar/bar) zu überdenken und allenfalls mit ihren Kunden neue Zahlungswege zu suchen. Dafür seien lediglich etwas mehr als vier Monate zwischen der Kundmachung des Gesetzes am 14. August 2015 und dem Inkrafttreten am 1. Jänner 2016 zu wenig.

Des Weiteren sei es verfassungswidrig, dass Umsätze bzw. die Struktur von Umsätzen "quasi rückwirkend" für das Eintreten der Registrierkassenpflicht herangezogen werden, die die Antragstellerin nicht mehr beeinflussen könne; dadurch könne sie auch nicht mehr in Hinblick auf die Umsatzgrenzen des § 131b Abs. 1 Z 2 BAO disponieren, "um der Registrierkassenpflicht allenfalls zu entgehen." Das Auseinanderfallen der Inkrafttretenszeitpunkte – insbesondere der Pflicht zur Verwendung einer Registrierkasse und den sicherheitstechnischen Vorgaben – führe im Zusammenhang mit der Tatsache, dass die genaue technische Ausgestaltung dieses Manipulationsschutzes noch nicht bekannt sei und sich die dies regelnde Registrierkassensicherheitsverordnung – zum Zeitpunkt der Antragstellung – noch im Entwurfsstadium befinde, zur Situation, dass der Kauf einer Registrierkasse, die am 1. Jänner 2017 mit Sicherheit gesetzeskonform ausgestattet ist, derzeit nicht möglich sei. Die Antragstellerin führt dazu auch Folgendes aus:

27

"Man kann der gesetzlichen Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse ab dem 1. Jänner 2016 zwar nachkommen, läuft aber große Gefahr, dass diese Kasse vor dem 1. Jänner 2017 wieder aufgerüstet oder gar getauscht werden muss, um dem gesetzmäßigen Manipulationsschutz zu entsprechen. Das Aufrüsten einer Kasse – dieses ist doch schon aufgrund der dadurch zu bezahlenden Arbeitsstunden der ausführenden Unternehmen regelmäßig teurer als der Kauf eines Gerätes, in dem der Manipulationsschutz schon verbaut ist – und erst recht der Neukauf, weil die zuvor gekaufte Registrierkasse nicht aufrüstbar ist, lösen erhebliche Mehrkosten für betroffene Unternehmer wie die Antragstellerin aus."

Die angefochtenen Regelungen stellten dem Unternehmer keine Grundlage zur Verfügung, auf deren Basis eine sinnvolle unternehmerische Entscheidung getroffen werden könne. Wörtlich heißt es:

28

"Dies wäre insbesondere dadurch vermeidbar gewesen, dass der Gesetzgeber die Registrierkassenverpflichtung erst dann entstehen hätte lassen, wenn die Spezifikationen zum Manipulationsschutz bekannt sowie diesen entsprechende Registrierkassen im Handel erhältlich sind. Sicherlich ändern sich immer wieder Vorschriften und haben Unternehmen sich neuen Regelungen zu unterwerfen. Aber im konkreten Fall ist die Vorgangsweise besonders belastend und bedenklich, da es sich bei der Anschaffung eines Registrierkassensystems um eine größere Investition handelt und gleichzeitig der Gesetzgeber bereits ankündigt, dass bereits 12 Monate später eine Neuerung zu erfolgen hat, deren Inhalt jedoch nicht rechtzeitig bekanntgegeben wird."

2.1.3. Die Antragstellerin begehrt weiters die Aufhebung der Wortfolge "Zahlung mit Bankomat- oder Kreditkarte oder durch andere vergleichbare elektronische Zahlungsformen," in § 131b Abs. 1 Z 3 BAO idF BGBl. I 118/2015 als verfassungswidrig und behauptet die Unsachlichkeit der Einordnung von Zahlungen mit elektronischen Zahlungsmitteln unter die Barumsätze, da zwischen Zahlungen mit Bargeld einerseits und Zahlungen mittels elektronischer Zahlungsformen andererseits wesentliche Unterschiede im Tatsächlichen bestünden. Zahlungen mit Bargeld müssten erst belegmäßig erfasst werden. Dies könne unter Verwendung einer elektronischen Registrierkasse oder auch auf andere Art und Weise (Paragon) erfolgen. Im Gegensatz dazu erfolge die Erfassung von Bankomat- oder Kreditkartenzahlungen auf Seite des Zahlungsempfängers automatisch belegmäßig, weil die eingegangenen Zahlungen vom Bankomat- oder Kreditkartenanbieter dem Zahlungsempfänger auf dessen Bankkonto überwiesen würden. Da schon über Kontrolle der durch diese elektronischen Zahlungen zwangsläufig ausgelösten Kontobewegungen eine Überprüfung der Geschäftstätigkeiten erfolgen könne, sei die zusätzliche Aufzeichnung mit einer Registrierkasse "unnötig". Zahlungen mit Bankomat- oder Kreditkarten oder durch andere vergleichbare elektronische Zahlungsformen und Zahlungen mit Bargeld seien daher einer differenzierten gesetzlichen Regelung zuzuführen.

29

Die Verletzung dieses Gebotes habe erhebliche negative Auswirkungen für die Antragstellerin: Da ihre Geschäftstätigkeiten zum überwiegenden Teil mittels Bankomat- und Kreditkarten abgewickelt würden, fiel sie bei verfassungskonformer Differenzierung der Zahlungsformen nicht unter die Registrierkassenverpflichtung, da ihre mit Bargeld beglichenen Geschäftsvorfälle mit großem Abstand unter der Barumsatzgrenze von € 7.500,- pro Jahr blieben.

30

- Mit der beantragten Aufhebung der Wortfolge "die Zahlung mit Bankomat- oder Kreditkarte oder durch andere vergleichbare elektronische Zahlungsformen," verbliebe in § 131b Abs. 1 Z 3 BAO idF BGBl. I 118/2015 eine Sinn ergebende Norm. Als Barzahlung gälten dann auch die Hingabe von Barschecks, sowie vom Unternehmer ausgegebene und von ihm an Geldes statt angenommene Gutscheine, Bons, Geschenkmünzen und dergleichen. 31
- 2.2. Die Antragsteller zu G 644/2015 und G 649/2015 hegen gegen die angefochtenen Bestimmungen dieselben Bedenken wie die Antragstellerin im Hauptantrag zu G 606/2015. Über diese Bedenken hinausgehend bringen sie noch Folgendes vor: 32
- 2.2.1. Der Antragsteller zu G 644/2015 macht zusätzlich geltend, dass er auf Grund der angefochtenen Bestimmungen für jedes seiner beiden Fahrzeuge (zum Teil zusätzlich zum Taxameter, da Taxameter mit Registrierkassenfunktion am Markt [noch] nicht erhältlich seien) ein Kassensystem (bestehend aus Rechereinheit, Software und Drucker) anschaffen müsse. Die vom Antragsteller zu tragenden Kosten dafür seien mit € 1.000,- bis € 1.500,- pro Einheit anzusetzen. Dazu kämen laufende Wartungskosten. Die in § 124b Z 296 lit. b EStG 1988 idF BGBl. I 118/2015 vorgesehene Prämie von € 200,- pro Erfassungseinheit sowie die steuerliche Absetzbarkeit der Kosten als Betriebsausgabe gemäß § 124b Z 296 lit. a leg.cit. reduzierten diese finanzielle Belastung nur zu einem geringen Teil. 33
- 2.2.2. Die antragstellende Gesellschaft zu G 649/2015 bringt vor, sie habe bereits im April 2015 die Umsatzgrenzen des § 131b Abs. 1 Z 2 BAO überschritten, weshalb diese Verpflichtung für sie unmittelbar und unabwendbar mit 1. Jänner 2016 eintrete, obwohl Umsätze herangezogen würden, die weit vor der Kundmachung des Gesetzes (14. August 2015) erfolgt seien. Die antragstellende Gesellschaft könne auf Barumsätze aus betriebsorganisatorischen und kundenspezifischen Gründen nicht zur Gänze verzichten, weshalb sie die anfallenden Barumsätze ab 1. Jänner 2016 mit einer Registrierkasse zu erfassen habe. Die im Erlass des Bundesministeriums für Finanzen zur Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht vom 12. November 2015, BMF-010102/0012-IV/2/2015, in Punkt 6.8.2. erwähnte Vereinfachungsregel für Betriebsumstellungen im Jahr 2016 sei für die rechtliche Beurteilung des § 131b BAO samt Inkraft- 34

tretenbestimmungen unbeachtlich, weil Erlässe keine Außenwirkung entfalten und keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten des Abgabepflichtigen begründen würden. Zur Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit der angefochtenen Bestimmungen bringt die antragstellende Gesellschaft wörtlich Folgendes vor:

"Die antragstellende Gesellschaft muss also in eine Registrierkasse investieren, die ihr alles in allem zumindest EUR 1.500 oder mehr kosten wird. Sie wird diese aber erstens nur für sehr wenige Umsätze (nach Anzahl und Höhe) sowie nur im Jahr 2016 verwenden, da sie nach Umstellung ihrer Zahlungsmodalitäten nach aller Voraussicht wegen Unterschreiten der Barumsatzgrenze von EUR 7.500 im Jahr 2016 im Jahr 2017 ohnehin nicht mehr zur Verwendung einer Registrierkasse verpflichtet sein wird. Diese Konstellation löst eine besondere Unverhältnismäßigkeit in Bezug auf die antragstellende Gesellschaft aus."

3. Die Bundesregierung hat zu den Anträgen, die sie für zulässig erachtet, eine Äußerung erstattet, in der sie die Ansicht vertritt, das Vorbringen der Antragsteller sei nicht geeignet, eine Verfassungswidrigkeit der Bestimmungen aufzuzeigen, die Abweisung der Anträge beantragt und den erhobenen Bedenken nach Darstellung der Rechtslage wie folgt entgegentritt: 35

3.1. Zur behaupteten Verletzung des Eigentumsrechts führt die Bundesregierung aus, die bekämpfte Regelung entziehe den Antragstellern kein bestimmtes vermögenswertes Privatrecht, sondern verpflichte sie nur zu einer (allenfalls) mit finanziellem Aufwand verbundenen Anschaffung und Verwendung einer Registrierkasse. Selbst bei Annahme eines Eingriffs in das Eigentumsrecht, sei dieser – wie sich anhand eines Exkurses zu den Kosten einer Registrierkasse zeige – zumindest in einer Durchschnittsbetrachtung vergleichsweise gering. Wörtlich heißt es: 36

"Die Registrierkassenpflicht und die wesentlichen Anforderungen an ein elektronisches Aufzeichnungssystem sind im Gesetz verankert (§ 131b BAO). Daneben erfolgt durch die Registrierkassensicherheitsverordnung (RKS), die nunmehr im BGBl. II Nr. 410/2015 veröffentlicht wurde, und im Zeitpunkt der Antragstellung als Entwurf an die Europäische Kommission notifiziert und veröffentlicht war, eine weitere Ausgestaltung vor allem der technischen Detailspezifikationen und Anforderungen an die Signaturerstellungseinheit und die Registrierkasse. Aufgrund der gesetzlichen Ausgestaltung der Registrierkassenpflicht in der hauptangefochtenen Bestimmung sowie in der RKS werden die Anforderungen und

Funktionalitäten, die eine Registrierkasse 2016, bzw. in der Folge 2017 erfüllen muss, hinreichend bestimmt beschrieben.

Ein Ziel des Gesetzgebers war es, dem Markt für Registrierkassen so wenig Schranken wie möglich aufzuerlegen und nicht wettbewerbsverzerrend aufzutreten. Die konkrete Auswahl des jeweils vom einzelnen Unternehmer gewählten Systems bleibt diesem freigestellt, sodass er je nach Art und Umfang seines Unternehmens innerhalb seiner unternehmerischen Freiheit disponieren kann. So werden große Unternehmer andere Lösungen anschaffen als Klein- und Mittelunternehmer.

Die Bundesregierung konnte und kann gegenwärtig im Sinne eines offenen und fairen Wettbewerbs unter den Kassenhstellern keine Empfehlungen abgeben, welches Kassensystem sich ein Unternehmer unter Beachtung betriebswirtschaftlicher Überlegungen anschaffen soll. Vergangene und gegenwärtige Marktrecherchen, die für die Unternehmer leicht nachvollziehbar über diverse Internetplattformen möglich sind, verdeutlichen allerdings, dass die Anschaffungskosten für dem Gesetz entsprechende Registrierkassen für Kleinunternehmer durchaus unter 1.000 Euro liegen (FN 9: Vgl. dazu Beilage 1, Artikel aus den Salzburger Nachrichten vom 25.11.2015, 'Wenn das Smartphone die Registrierkasse ist', im Internet abrufbar unter:

<http://www.salzburg.com/nachrichten/oesterreich/wirtschaft/sn/artikel/wenn-das-smartphone-die-registrierkasse-ist-173988/>; sowie Beilage 2, Artikel aus der Zeitschrift Format Ausgabe 49/2015, Vier Lösungen für die Registrierkasse, im Internet abrufbar unter:

<http://www.format.at/wirtschaft/oesterreich/loesungen-registrierkasse-6124384.>). Das Angebot an Registrierkassen ist sehr breit gefächert bzw. auf bestimmte Unternehmen/Branchen zugeschnitten. Den gesetzlichen Anforderungen an ein elektronisches Aufzeichnungssystem kann dementsprechend sowohl durch eine Online-Registrierkasse bis zur Kassensoftware auf einem Smartphone als auch durch eine PC-Lösung entsprochen werden. Selbst ein kostenloses manipulationssicheres Aufzeichnungssystem wird bereits angeboten. Die Höhe der Kosten eines gesetzlichen Aufzeichnungssystems ist damit maßgeblich durch die unternehmerische Entscheidung für ein angepasstes Kassensystem beeinflussbar. Die Kosten einer für die Antragsteller notwendigen Registrierkasse liegen in Anbetracht des in der Beilage dargestellten Marktangebotes mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit unter 1.000 Euro.

Unabhängig davon hat sich der Gesetzgeber durch die in § 124b Z 296 lit. b EStG 1988 gewährte Prämie von 200 Euro pro Erfassungseinheit sowie die steuerliche Absetzbarkeit als Betriebsausgabe gemäß § 124b Z 296 lit a EStG 1988 für eine angemessene finanzielle Unterstützung entschieden, die allen Unternehmern, die der Registrierkassenpflicht unterliegen, offensteht. Nach Ansicht der Bundesregierung besteht grundsätzlich auch keine verfassungsrechtliche Verpflichtung, aus öffentlichen Mitteln eine Kompensation für die Kosten der Registrierkasse vorzusehen. Laut ständiger Rechtsprechung dürfen nämlich (unentgeltliche) Mitwirkungspflichten nicht nur dem Steuerschuldner selbst auferlegt werden,

sondern sogar Personen, die formal am Steuerschuldverhältnis unbeteiligt sind (FN 11: Vgl. zB VfSlg. 6425/1971 [Lohnsteuerabzug]; VfSlg. 15.773/2000 [SpESt]; VfSlg. 19.412/2011 [KESt-Abzug].); hingewiesen sei insbesondere auch auf Art. 1 Abs. 2 1. ZPEMRK, der ausdrücklich das Recht des Staates anerkennt, diejenigen Gesetze anzuwenden, die er u.a. zur Sicherung der Zahlung der Steuern, sonstiger Abgaben oder von Geldstrafen für erforderlich hält.

Für die Bundesregierung ergibt sich damit, dass die finanziellen Belastungen für die Unternehmer insgesamt, jedoch im Besonderen für die Antragsteller, die mit dem in den Anträgen ausgewiesenen eingeschränkten Warensortiment (die Antragstellerin im Verfahren G 606/2015 sowie der Antragsteller im Verfahren G 644/2015) bzw. der geringen Anzahl an getätigten Barumsätzen (die antragstellende Partei im Verfahren G 649/2015) keine besonders leistungsfähige und damit hochpreisige Registrierkasse benötigen, erheblich abgefangen werden können und die 'Nettobelastung' somit vergleichsweise gering sein dürfte.

Im Übrigen dürften sich für Unternehmen (betriebswirtschaftliche) Vorteile aus der Verwendung einer Registrierkasse ergeben (zB eine bessere Übersicht über Entwicklung und Stand der Bareinnahmen, Vereinfachungen bei der Erstellung von Abrechnungen und Abschlüssen, Einsparungen von bisher verwendeten Aufzeichnungsmittel[n], wie etwa die von der Antragstellerin in G 606/2015 genannten Paragons etc.) sowie Vereinfachungen bei Abgabenprüfungen (FN 12: Vgl. dazu auch die Regelungen in § 132a Abs. 8 BAO.), die auch den Abgabepflichtigen zugutekommen (zB durch eine kürzere Prüfdauer). Auch wenn der individuelle betriebswirtschaftliche Nutzen dieser Funktionen klarerweise vom jeweiligen Unternehmer zu beurteilen ist, kann in einer objektiven Durchschnittsbetrachtung dieser den Kosten der Anschaffung und des Betriebs der Registrierkassen (bzw. allfälligen Mehraufwendungen zB für das Mahnwesen bei Umstellen auf Erlagscheinzahlungen etc.) gegenübergestellt werden."

3.2. Ein allfälliger Eingriff in das Recht auf Unversehrtheit des Eigentums liege nach Ansicht der Bundesregierung, die dazu auf die Materialien zum Steuerreformgesetz 2015/2016 (RV 684 BlgNR 25. GP) und die darin enthaltene wirkungsorientierte Folgenabschätzung verweist, im öffentlichen Interesse und sei verhältnismäßig ausgestaltet. Ziele des Gesetzgebers seien die verstärkte Bekämpfung und Vermeidung von Umsatzverkürzungen, die Stärkung der (steuer)ehrlichen Unternehmer in Form der Herstellung einer Wettbewerbsgleichheit und die Zurückdrängung der Schattenwirtschaft. Letztlich gehe es dem Gesetzgeber um die Herstellung von Steuergerechtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung). Die Registrierkassenpflicht in Verbindung mit der Einzelaufzeichnungs- und Belegerteilungspflicht sei weder zur Zielerreichung untauglich noch führe sie zu sachfremden, willkürlichen Ergebnissen. Wörtlich heißt es weiter:

37



"Durch die lückenlose Aufzeichnung aller Bareinnahmen mit einem elektronischen Aufzeichnungssystem, welches ab 2017 darüber hinaus mit einer technischen Sicherheitseinrichtung gegen Manipulation zu schützen ist, können Verkürzungen im Bereich der Umsatzsteuer, aber auch der Ertragsteuern effektiv hintangehalten werden. Darüber hinaus werden zugleich auch Risiken für jene Bereiche verringert, die an steuerliche Ergebnisse anknüpfen (zB Sozialversicherungsbeiträge, vom Einkommen abhängige Transfers etc.).

Die Ausführungen der Antragstellerin im Verfahren G 606/2015, dass vor allem Kleinbetriebe, die sich den Erwerb und Betrieb einer Registrierkasse nicht leisten können, ihre selbständige Geschäftstätigkeit aufgeben und den Arbeitslosen- und Pensionsversicherungen 'zur Last fallen werden', sind unsubstantiiert. Zumindest in einer Durchschnittsbetrachtung ist nach Ansicht der Bundesregierung nicht davon auszugehen, dass Kleinunternehmen bis zu 30 000 Euro Umsatz wegen der vergleichsweise geringen Kosten der Registrierkasse ihren Betrieb aufgeben werden. Die Eignung zur Erreichung der erklärten Ziele kann der vom Gesetzgeber getroffenen Regelung somit nach Ansicht der Bundesregierung jedenfalls nicht abgesprochen werden."

3.3. Die Bundesregierung hält die angefochtenen Regelungen auch für erforderlich. Bereits im Bericht der Steuerreformkommission aus dem Jahr 2014 (abrufbar unter <https://www.bmf.gv.at/ministerium/presse/archiv-2014/dezember/BerichtSteuerreformkommission.html>) werde in Kapitel 9.1 ausgeführt, dass die von der OECD für die Republik Österreich dargestellte Umsatzsteuerlücke ("VAT gap") vorwiegend aus Schwarzumsätzen resultiere und nicht aus Karussellbetrug. Eine Differenzierung nach Branchen oder Unternehmensgrößen bezüglich derartiger abgabenrechtlicher Verhaltensweisen sei nicht angebracht, zumal gerade bei Kleinbetrieben die Gefahr der Nichterfassung von Umsätzen aus strukturellen Gründen höher sei. Der Gesetzgeber habe die Umsatzgrenzen daher erkennbar so gewählt, dass der Großteil der Unternehmer unter die Registrierkassenpflicht falle. Ein anderes, gelinderes Mittel zur Zielerreichung der Eindämmung von Umsatzverkürzungen und der Herstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sei für die Bundesregierung nicht erkennbar. Gerade höhere Umsatzgrenzen könnten in Ansehung der dargestellten Umsatzmanipulationsmöglichkeiten als gelinderes Mittel nicht gleichermaßen den vom Gesetzgeber beabsichtigten Zweck erreichen. Darüber hinaus habe der Gesetzgeber die Registrierkassenpflicht nicht als isolierte Maßnahme, sondern vielmehr als Teil eines Maßnahmenpakets (Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht) eingeführt. Sie diene daher nicht zuletzt der Gewährleistung der inneren Kohärenz dieser Maßnahmen, da diese nur als Gesamtpaket entscheidend und dauer-

38

haft Wirksamkeit entfalten könnten. Die Maßnahme erweise sich sohin in Verbindung mit den anderen Maßnahmen nicht nur als geeignet, sondern sei geradezu unverzichtbar.

Den Behauptungen der Antragsteller, dass die Eindämmung von Umsatzverkürzungen und anderen genannten Zielen durch Verwendung von Paragons oder ähnlichen Aufzeichnungsmethoden erreicht werden könne, hält die Bundesregierung Folgendes entgegen:

39

"Die Darstellung, es handle sich bei den vorgeschlagenen Aufzeichnungsarten um eine sichere Art der Registrierung von Einzelumsätzen, widerspricht den Erfahrungen der Finanzverwaltung in Bezug auf festgestellte Verkürzungshandlungen mit derartigen Aufzeichnungsformen. Die Möglichkeit der Verwendung zweier (oder mehr) durchnummerierter Blöcke durch einen Unternehmer, der sich dann aussuchen kann, welche Umsätze er gegenüber der Finanzverwaltung erklärt bzw. offenlegt, bedeutet, dass es sich hierbei um keine gesicherten Aufzeichnungssysteme handelt, die mit der vom Gesetzgeber vorgegebenen Registrierkassenpflicht vergleichbar wären. Bereits durch die Verwendung einer Registrierkasse, die der Kassenrichtlinie 2012 (FN 16: Vgl. dazu näher <https://www.bmf.gv.at/steuern/fristen-verfahren/ba-Kassenrichtlinie-2012.html>) entspricht, ist von einem höheren Sicherheitsstandard auszugehen, weil auch nachträgliche Änderungen ersichtlich und nachvollziehbar sein mussten. Darüber hinaus ist ab 2017 durch die Verwendung einer Signaturerstellungseinheit von einem noch einmal gesteigerten Sicherheitsstandard auszugehen.

Durch die in § 131b BAO vorgesehene Registrierkassenpflicht soll dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch insofern Rechnung getragen werden, als nunmehr die überwiegende Mehrheit der Unternehmer dieser unterlieg[t]. Ferner soll eine lückenlose Aufzeichnung und in weiterer Folge auch Besteuerung aller von einem Unternehmer lukrierten Barumsätze erreicht werden. Die betraglichen Grenzen in § 131b BAO wurden im Rahmen des rechtspolitischen Gestaltungsspielraums so gewählt, dass der Großteil der Unternehmer erfasst ist."

Schließlich ist für die Bundesregierung auch nicht ersichtlich, weshalb die von den Antragstellern behauptete Unmöglichkeit des Wegfalls der Registrierkassenpflicht in Folgejahren bei Rückgang der Umsatzzahlen eine besondere Unverhältnismäßigkeit auslöse. Zum einen sei in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die Umsätze eines Unternehmens von einem Jahr zum anderen nicht dramatisch schwanken; zum anderen sei es nicht nachvollziehbar, weshalb

40

eine in der Vergangenheit angeschaffte Registrierkasse auf Grund früherer hoher Umsätze (und damit einhergehender Registrierkassenpflicht) bei Rückgang der Umsätze nicht weiterverwendet werden solle. Darüber hinaus sei der Wegfall der Registrierkassenpflicht in § 8 BarUV 2015, BGBl. II 247/2015, geregelt, welcher in den drei Anträgen allerdings nicht angefochten sei.

3.4. Auch die Bedenken zur behaupteten Verletzung des Grundrechts auf Freiheit der Erwerbsbetätigung erweisen sich nach Ansicht der Bundesregierung als unbegründet. Die Antragsteller seien sehr wohl darin frei, die Art ihrer unternehmerischen Tätigkeit zu wählen, sie hätten sich jedoch, wie alle anderen Unternehmer in Österreich, an die abgabenrechtlichen Vorschriften zu halten. Ein Eingriff in das Grundrecht liege somit nicht vor. Sollte dennoch ein Eingriff in die Erwerbsfreiheit für gegeben erachtet werden, so erlaube es der Gesetzesvorbehalt des Art. 6 StGG, Beschränkungen im öffentlichen Interesse vorzusehen, die zur Verwirklichung dieses öffentlichen Interesses geeignet, adäquat und auch sonst sachlich rechtfertigbar seien.

41

3.5. Zur behaupteten Verletzung des Gleichheitssatzes führt die Bundesregierung aus, der (Steuer)Gesetzgeber sei verpflichtet, Regelungen zu erlassen, die die gleichmäßige Behandlung aller Abgabepflichtigen ermöglichen. Er habe somit "der heutigen Zeit angepasste" Verfahrensbestimmungen zu erlassen, die geeignet seien, Abgabenkürzungen hintanzuhalten und den Abgabenbehörden eine vollständige und wahrheitsgemäße Feststellung der maßgeblichen Sachverhalte aller Abgabepflichtigen zu ermöglichen.

42

3.5.1. Zur behaupteten verfassungswidrigen Gleichbehandlung von Klein- und Großunternehmen auf Grund der Umsatzgrenzen führt die Bundesregierung unter Hinweis auf die Judikatur des Verfassungsgerichtshofes zur Zulässigkeit von Durchschnittsbetrachtungen (VfSlg. 14.268/1995, 17.816/2006) aus, dass möglichst viele Unternehmen durch die Ausgestaltung der Umsatzgrenzen unter die Registrierkassenpflicht fallen sollten. Einerseits entspreche es dem Gedanken der Verwaltungsökonomie, ein möglichst einheitliches System für möglichst viele Unternehmen statt zwangsläufig komplexerer Ausnahmen vorzusehen, andererseits sprächen gerade die riskanten Eigenheiten der Kleinbetriebe für deren Einbeziehung.

43

3.5.2. Zur Anknüpfung an in der Vergangenheit liegende Umsätze führt die Bundesregierung ins Treffen, dass es sich dabei nicht um eine (echte) Rückwirkung der Norm handle, sondern lediglich um eine Heranziehung von Umsätzen aus dem Vorjahr zur Beurteilung des Überschreitens der Umsatzgrenzen. Unter Hinweis auf das Erkenntnis VfGH 19.6.2015, E 1218/2014 ua., zur Stabilitätsabgabe, führt die Bundesregierung aus, es erscheine gerechtfertigt, auf Umsätze aus dem Jahr 2015 abzustellen, um den bereits dargestellten Normzweck nicht zu vereiteln, da sonst zahlreiche Betriebe eine längere Übergangsfrist genutzt hätten, um der Registrierkassenpflicht zu "entgehen", was wiederum die Absicht des Gesetzgebers, eine möglichst umfassende Registrierkassenpflicht einzuführen, konterkariert hätte. Mit einer solchen Regelung werde überdies möglichst wenig in Wettbewerbsverhältnisse am Zahlungsdienstmarkt eingegriffen. Schließlich hält die Bundesregierung fest, dass die unternehmerischen Dispositionsmöglichkeiten mit Zahlungsmitteln nicht völlig unbegrenzt seien, da in Österreich prinzipiell Annahmewang für Euro-Banknoten bestehe, dem sich der Vertragspartner nur mit Verzicht auf Abschluss eines Vertrages entziehen könne.

44

3.6. Zum Inkrafttreten der angefochtenen Regelungen nimmt die Bundesregierung wie folgt Stellung:

45

"Die Behauptungen der Antragsteller, das 'plötzliche', 'konfuse', 'quasi-rückwirkende', 'eine sinnvolle unternehmerische Planung und Entscheidung verunmöglichende' Inkrafttreten, sei verfassungswidrig, erweis[en] sich nach Ansicht der Bundesregierung als unbegründet.

Die Bestimmung des § 323 Abs. 45 BAO ordnet ein mehrstufiges Inkrafttreten der Registrierkassenpflicht an. So soll die Verwendung einer Registrierkasse bereits mit 1. Jänner 2016 erfolgen; die Verwendung einer Signaturerstellungseinheit, um die Manipulationssicherheit zu gewährleisten, soll erst mit 1. Jänner 2017 erfolgen. Der Gesetzgeber hat sich hier für unterschiedliche Inkrafttretenszeitpunkte entschieden, damit den Unternehmern mehr Zeit für die Anschaffung einer den gesetzlichen Anforderungen entsprechenden Registrierkasse, bzw. die Umrüstung einer bereits vorhandenen Registrierkasse bleibt. Die wesentlichen Anforderungen an eine Registrierkasse sind bereits seit Veröffentlichung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt bekannt. Die technische Ausgestaltung der Sicherheitslösung wurde in der RKSv geregelt, der notifizierte Entwurf wurde [...] Anfang September 2015 auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) veröffentlicht, nach Abschluss des Notifizierungsverfahrens auch nicht mehr verändert und ist nunmehr im BGBl. II Nr. 410/2015 kundgemacht. Im Übrigen werben eine Reihe von Registrierkassenanbieter[n] damit, dass ihre

Systeme die BMF-Anforderungen für 2016 und für 2017 erfüllen werden. Der Vorwurf der Untätigkeit des Verordnungsgesetzgebers [wohl gemeint: Verordnungsgebers] ist daher unbegründet.

Der Einwand, der Zeitraum des Inkrafttretens von nur vier Monaten sei zu kurz gewesen, erweist sich nach Ansicht der Bundesregierung als unzutreffend, da es sich bei der Entscheidung, welches Kassensystem ein Unternehmer anschafft, nicht um eine derart gravierende Entscheidung handelt, die mehr als diesen Zeitraum beanspruchen würde."

3.7. Dem Vorwurf der mangelnden Bestimmtheit der angefochtenen Regelungen tritt die Bundesregierung wie folgt entgegen:

46

"Der Begriff der Bareinnahmen entstammt dem Rechnungswesen und bezeichnet allgemein den Zugang von Zahlungsmitteln. Bareinnahmen können dem Betrieb als Zahlungsmittel über den Markt zufließen oder auch als Einlage bar zugeführt werden. Der Begriff der Bareinnahmen ist damit weiter als der Begriff des Barumsatzes. So handelt es sich beispielsweise bei (echtem) Schadenersatz, einer Einlage von Bargeld, echten Mitgliedsbeiträgen oder echten Zuschüssen nicht um Barumsätze (weil keine Gegenleistung erfolgt), sondern um Bareinnahmen.

Im Unterschied dazu handelt es sich bei dem Begriff des Umsatzes bzw. Barumsatzes um einen Begriff des Umsatzsteuerrechtes. Hierbei muss zwingend ein Leistungsaustausch vorliegen. Der Umsatz bzw. Barumsatz setzt sohin einen Leistungsaustausch (Leistung und Gegenleistung) zwischen zwei Beteiligten und die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Der Gesetzgeber hat den weiten Begriff der 'Bareinnahmen' für die Registrierkassenpflicht in § 131b Abs. 2 und in § 124b Z 296 1. Satz EStG 1988 eingeschränkt auf Barumsätze und diese in § 131b Abs. 1 Z 3 BAO legal definiert. Die Bundesregierung vermeint, dass damit dem Legalitätsgebot (Bestimmtheitsgebot) hinreichend entsprochen worden ist. Hinsichtlich der Begriffe 'Bargeschäft' (§ 131 Abs. 1 Z 2 lit. c BAO) und 'Bareingang' (§ 131 Abs. 1 Z 2 lit. b BAO) sei bemerkt, dass diese schon vor dem Steuerreformgesetz 2015/2016 dem Rechtsbestand angehört haben und deren Begriffsinhalte sich auch nicht verändert haben. Unter Bargeschäft sind erfolgswirksame Bareinnahmen und Barausgaben zu verstehen. Der Begriff Bareingang umfasst hingegen auch nicht erfolgswirksame Barbewegungen."

3.8. Schließlich hält die Bundesregierung die Ausführungen der Antragstellerin im Verfahren zu G 606/2015 betreffend die Einordnung von Zahlungen mit elektronischen Zahlungsmitteln unter die Barumsätze für nicht nachvollziehbar und führt dazu wie folgt aus:

47

"Der Gesetzgeber behandelt Zahlungen mit Bankomat- oder Kreditkarten sowie andere vergleichbare Zahlungsformen als Barzahlungen vor allem aus der Überlegung heraus, dass die Verwendung von Bankomat- und Kreditkarten im täglichen Geschäftsverkehr wie Bar(geld)zahlungen erfolgen. Die Zahlungen werden auch unmittelbar in den Geschäftsräumlichkeiten des Unternehmers vorgenommen und finden sohin Eingang in die Ermittlung der Tageslosung. Auch in anderen Staaten, die eine Registrierkassenpflicht (elektronisches Aufzeichnungssystem) implementiert haben (zB Ungarn, Kroatien, Bulgarien, Schweden), werden Zahlungen mit Bankomat- und Kreditkarten in diesem System erfasst. Hätte der Gesetzgeber einen anderen Lösungsansatz gewählt und würde – wie von der Antragstellerin offenbar befürwortet – nur die Bargeldzahlung in der Registrierkasse erfasst, hätte dies wohl zur Folge, dass ein Unternehmer, der sowohl Bargeldzahlungen als auch Zahlungen mit Bankomat- oder Kreditkarten in seinem Geschäft zulässt, sich zwei Kassen anschaffen müsste, es sei denn, er erfasst beide Zahlungsvarianten freiwillig in einer Kasse. Auch aus diesen Überlegungen erscheint die gesicherte Erfassung der vom Gesetzgeber vorgesehenen Zahlungsvarianten sehr wohl zumutbar und zudem betriebswirtschaftlich sinnvoll.

Darüber hinaus würde bei unterschiedlicher Behandlung dieser Zahlungsvarianten keine lückenlose Aufzeichnung aller derartigen Umsätze des Unternehmers in einer Registrierkasse erfolgen und wäre das System dergestalt wieder anfällig für Manipulationen, sodass der verfolgte Normzweck der lückenlosen Erfassung aller Bareinnahmen eben nicht erreicht würde."

4. Der Verfassungsgerichtshof hat am 2. März 2016 eine mündliche Verhandlung durchgeführt. 48

#### **IV. Erwägungen**

Der Verfassungsgerichtshof hat über die in sinngemäßer Anwendung der §§ 187 und 404 ZPO iVm § 35 Abs. 1 VfGG zur gemeinsamen Verhandlung, Beratung und Entscheidung verbundenen Anträge erwogen: 49

##### **1. Vorbemerkung**

Bis zum Inkrafttreten der maßgeblichen Bestimmungen des Steuerreformgesetzes 2015/2016, BGBl. I 118/2015, hat § 131 Abs. 1 Z 2 BAO für den Fall der Führung von Büchern die tägliche Einzelerfassung aller Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder den zugrunde liegenden Grundaufzeichnungen vorgesehen. Auch Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 BAO zur Aufzeich-

nung ihrer Einnahmen und Ausgaben verpflichtet waren, sollten alle Bargeschäfte festhalten. Auf Grundlage der Verordnungsermächtigung des § 131 Abs. 1 Z 2 letzter Satz BAO bestimmte allerdings § 1 Abs. 1 Barbewegungs-VO, BGBl. II 441/2006, dass Betriebe, deren Umsätze den Betrag von € 150.000,- nicht überschritten, berechtigt waren, eine vereinfachte Losungsermittlung in Anspruch zu nehmen. Diese bestand gemäß § 3 dieser Verordnung in einer Rückrechnung aus dem ausgezahlten Kassenend- und Anfangsbestand eines Tages ("Kassasturz"). Vorausgesetzt war hierfür, dass für die Dauer der Inanspruchnahme der Barbewegungs-VO über die Bareingänge keine Einzelaufzeichnungen geführt wurden, die eine Losungsermittlung ermöglichten.

Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I 118/2015, wird in § 131b Abs. 1 BAO angeordnet, dass Betriebe alle Bareinnahmen zum Zwecke der Losungsermittlung mit elektronischer Registrierkasse, Kassensystem oder sonstigem elektronischen Aufzeichnungssystem einzeln zu erfassen haben (Z 1), wobei die Verpflichtung zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems ab einem Jahresumsatz von € 15.000,- je Betrieb besteht, sofern die Barumsätze dieses Betriebes € 7.500,- im Jahr überschreiten (Z 2). Unternehmer haben ferner über jede Barzahlung gemäß § 132a BAO dem die Barzahlung Leistenden einen Beleg über empfangene Barzahlungen für Lieferungen und sonstige Leistungen zu erteilen (Abs. 1; "Belegerteilungsverpflichtung"), wobei der Leistungsempfänger verpflichtet ist, den Beleg entgegenzunehmen und bis außerhalb der Geschäftsräumlichkeiten mitzunehmen (Abs. 5).

51

Die Pflicht, Bareinnahmen im Fall des Überschreitens der Umsatzgrenzen des § 131b Abs. 1 Z 2 leg.cit. durch ein elektronisches Aufzeichnungssystem zu erfassen, besteht grundsätzlich je Betrieb. Von dieser Erfassung kann ein Abgabepflichtiger nur in jenen Fällen absehen, in denen der Ordnungsgeber von der in § 131 Abs. 4 BAO eingeräumten Ermächtigung Gebrauch macht und für bestimmte in den Z 1 bis 4 näher bezeichnete Arten von Umsätzen und Betriebe Erleichterungen einräumt.

52

Der Gesetzgeber hat mit der Neuregelung somit die bis zum 31. Dezember 2015 für Betriebe bis zu einem Umsatz von € 150.000,- bestehende Möglichkeit, die Losungsermittlung vereinfacht durch "Kassasturz" vorzunehmen, abgeschafft und – abgesehen von den in der BarUV 2015 geregelten Fällen – die Pflicht zur

53

Einzel erfassung von Bareingängen und Barausgängen festgelegt (§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO). Für den Fall des Überschreitens der in § 131b Abs. 1 Z 2 BAO festgelegten Umsatzgrenzen besteht die Verpflichtung zur Verwendung einer elektronischen Registrierkasse, eines Kassensystems oder eines sonstigen elektronischen Aufzeichnungssystems.

## 2. Zur Zulässigkeit der Anträge

2.1. Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. c B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof über Verfassungswidrigkeit von Gesetzen auf Antrag einer Person, die unmittelbar durch diese Verfassungswidrigkeit in ihren Rechten verletzt zu sein behauptet, wenn das Gesetz ohne Fällung einer gerichtlichen Entscheidung oder ohne Erlassung eines Bescheides für diese Person wirksam geworden ist. 54

Voraussetzung der Antragslegitimation gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. c B-VG ist einerseits, dass der Antragsteller behauptet, unmittelbar durch das angefochtene Gesetz – im Hinblick auf dessen Verfassungswidrigkeit – in seinen Rechten verletzt worden zu sein, dann aber auch, dass das Gesetz für den Antragsteller tatsächlich, und zwar ohne Fällung einer gerichtlichen Entscheidung oder ohne Erlassung eines Bescheides wirksam geworden ist. Grundlegende Voraussetzung der Antragslegitimation ist, dass das Gesetz in die Rechtssphäre des Antragstellers nachteilig eingreift und diese – im Falle seiner Verfassungswidrigkeit – verletzt. 55

Nicht jedem Normadressaten aber kommt die Anfechtungsbefugnis zu. Es ist darüber hinaus erforderlich, dass das Gesetz selbst tatsächlich in die Rechtssphäre des Antragstellers unmittelbar eingreift. Ein derartiger Eingriff ist jedenfalls nur dann anzunehmen, wenn dieser nach Art und Ausmaß durch das Gesetz selbst eindeutig bestimmt ist, wenn er die (rechtlich geschützten) Interessen des Antragstellers nicht bloß potentiell, sondern aktuell beeinträchtigt und wenn dem Antragsteller kein anderer zumutbarer Weg zur Abwehr des – behaupteterweise – rechtswidrigen Eingriffes zur Verfügung steht (VfSlg. 11.868/1988, 15.632/1999, 16.616/2002, 16.891/2003). 56



- 2.2. § 323 Abs. 45 BAO idF BGBl. I 118/2015 sieht für das Inkrafttreten der Neuerungen des am 14. August 2015 kundgemachten Steuerreformgesetzes 2015/2016, BGBl. I 118/2015, betreffend die Registrierkassen unterschiedliche Inkrafttretenszeitpunkte vor: So traten u.a. die Vorschriften, die die Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse regeln (§ 131 Abs. 1 und 4, § 131b Abs. 1 und Abs. 3, soweit sich dieser auf Abs. 1 bezieht, und Abs. 5 Z 2 BAO), mit 1. Jänner 2016 in Kraft. Jene Vorschriften, die die technische Sicherheitseinrichtung zum Schutz gegen Manipulation regeln (§ 131b Abs. 2, Abs. 3, soweit sich dieser auf Abs. 2 bezieht, und Abs. 4 und Abs. 5 Z 1, 3 und 4 BAO), treten hingegen mit 1. Jänner 2017 in Kraft. 57
- 2.2.1. Alle Antragsteller gehen in ihren Ausführungen zur Antragslegitimation davon aus, dass für sie – zumindest nach dem in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage dargelegten Verständnis des § 131b Abs. 3 BAO – die Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse ab 1. Jänner 2016 "unmittelbar und unabwendbar" bestehe, da sie bereits im Jahr 2015 die Umsatzgrenzen überschritten hätten. 58
- 2.2.2. Der Verfassungsgerichtshof hat wiederholt festgehalten, dass ein Gesetz schon von seiner Kundmachung an dem Bestand der Rechtsordnung angehört (vgl. zB VfSlg. 4049/1961, 10.606/1985, 11.402/1987, 13.870/1994). Es ist von diesem Zeitpunkt an ein Gesetz iSd Art. 140 Abs. 1 B-VG und kann Gegenstand eines verfassungsgerichtlichen Gesetzesprüfungsverfahrens sein, selbst wenn es erst zu einem späteren Zeitpunkt in Kraft tritt (VfSlg. 18.896/2009). 59
- Der Verfassungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen VfSlg. 15.773/2000 und 18.896/2009 festgestellt, dass es sich bei Verpflichtungen, die durch das Gesetz auferlegt worden sind, dann nicht um bloße – in der Regel verfassungsrechtlich unerhebliche – wirtschaftliche Reflexwirkungen handelt, wenn sie ab einem bestimmten Stichtag zu erfüllen sind und es zur Vermeidung von strafrechtlichen Sanktionen tatsächlich unvermeidlich (weil auch gesetzlich vorgesehen) ist, vor diesem Stichtag administrative, technische oder sonstige Vorkehrungen, die mit ins Gewicht fallenden Aufwendungen verbunden sind, zu treffen, um ab dem Stichtag die Pflichten gesetzeskonform erfüllen zu können. Vielmehr ist in einem solchen Fall davon auszugehen, dass der gesetzlich vorgesehene nachteilige Eingriff bereits vor dem Zeitpunkt des Wirksamwerdens eines Gebotes eine 60

aktuelle Beeinträchtigung der Rechtssphäre des von der Verpflichtung Betroffenen bewirkt. Die Zulässigkeit ist sohin ab jenem Zeitpunkt zu bejahen, der es erlaubt, über die Rechtmäßigkeit des beanstandeten Eingriffs eine Klärung derart herbeizuführen, dass die damit verbundenen Aufwendungen vermieden oder doch verringert werden können (vgl. dazu auch VfGH 3.7.2015, G 118/2015 ua.).

2.2.3. Von den mit 1. Jänner 2016 in Kraft getretenen gesetzlichen Bestimmungen sind die Antragsteller unmittelbar und aktuell betroffen, da diesen bereits vor dem Zeitpunkt ihrer formellen Anwendbarkeit entsprechende technische und administrative Vorkehrungen abverlangt werden, um sich gesetzeskonform zu verhalten. Dies gilt unabhängig davon, wie § 131b Abs. 3 BAO auszulegen ist. Auch die angefochtenen Regelungen, die erst am 1. Jänner 2017 in Kraft treten, zeitigen bereits vor ihrem Inkrafttreten insoweit Vorwirkungen, als die Antragsteller entsprechende Maßnahmen zur Einführung elektronischer Aufzeichnungssysteme zu treffen haben, die eine Bedachtnahme auf die mit BGBl. I 118/2015 bereits kundgemachten, ab 1. Jänner 2017 geltenden Spezifikationen erfordern. 61

2.2.4. Da nicht auszuschließen ist, dass die Erfüllung dieser Verpflichtungen angesichts der Vielfalt und Komplexität an technisch möglichen Lösungen mit ins Gewicht fallenden Aufwendungen verbunden ist, ist die aktuelle und unmittelbare Betroffenheit der Antragsteller zu bejahen. Auch die Bundesregierung bestreitet dies nicht. 62

2.3. Den Antragstellern steht auch kein anderer zumutbarer Weg zur Geltendmachung ihrer verfassungsrechtlichen Bedenken offen: 63

Der Verfassungsgerichtshof geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass es einem Normunterworfenen nicht zumutbar ist, eine verbotene Handlung zu setzen, um sich in einem gegen ihn eingeleiteten Verfahren mit der Behauptung zur Wehr zu setzen, dass die Verbotsnorm verfassungswidrig sei (VfSlg. 12.379/1990, 11.853/1988). 64

Die vorsätzliche Verletzung der Verpflichtung zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems ist als Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG strafbar. Den Antragstellern ist somit nicht zumutbar, sich durch 65

Nichtbefolgung der Verpflichtung zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems der Gefahr einer finanzstrafrechtlichen Verfolgung auszusetzen, um in weiterer Folge einen bekämpfbaren Bescheid zu erwirken.

2.4. Die Grenzen der Aufhebung einer auf ihre Verfassungsmäßigkeit hin zu prüfenden Gesetzesbestimmung sind, wie der Verfassungsgerichtshof sowohl für von Amts wegen als auch für auf Antrag eingeleitete Gesetzesprüfungsverfahren schon wiederholt dargelegt hat (VfSlg. 13.965/1994 mwN, 16.542/2002, 16.911/2003), notwendig so zu ziehen, dass einerseits der verbleibende Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommt und dass andererseits die mit der aufzuhebenden Gesetzesstelle untrennbar zusammenhängenden Bestimmungen auch erfasst werden. Diese Rechtsprechung beruht auf dem Grundgedanken, dass im Normenprüfungsverfahren nicht mehr aus dem Rechtsbestand ausgeschieden wird, als zur Bereinigung der Rechtslage unbedingt notwendig ist (vgl. VfSlg. 17.220/2004, 19.933/2014).

66

Dieser Grundposition folgend hat der Verfassungsgerichtshof die Rechtsauffassung entwickelt, dass im Gesetzesprüfungsverfahren der Anfechtungsumfang der in Prüfung gezogenen Norm bei sonstiger Unzulässigkeit des Prüfungsantrages nicht zu eng gewählt werden darf (vgl. zB VfSlg. 8155/1977, 12.235/1989, 13.915/1994, 14.131/1995, 14.498/1996, 14.890/1997, 16.212/2001). Der Antragsteller hat all jene Normen anzufechten, welche für die Beurteilung der allfälligen Verfassungswidrigkeit der Rechtslage eine untrennbare Einheit bilden. Es ist dann Sache des Verfassungsgerichtshofes, darüber zu befinden, auf welche Weise eine solche Verfassungswidrigkeit – sollte der Verfassungsgerichtshof die Auffassung des Antragstellers teilen – beseitigt werden kann (VfSlg. 16.756/2002, 19.496/2011, 19.933/2014).

67

Eine zu weite Fassung des Antrags macht diesen nicht in jedem Fall unzulässig. Soweit die unmittelbare und aktuelle Betroffenheit durch alle vom Antrag erfassten Bestimmungen gegeben ist oder der Antrag mit solchen untrennbar zusammenhängende Bestimmungen erfasst, führt dies – ist der Antrag in der Sache begründet – im Fall der Aufhebung nur eines Teils der angefochtenen Bestimmungen im Übrigen zu seiner teilweisen Abweisung (vgl. VfSlg. 19.746/2013, 19.905/2014; 9.10.2014, G 73/2014). Umfasst der Antrag auch Bestimmungen, die den Antragsteller nicht unmittelbar und aktuell in seiner

68

Rechtssphäre betreffen, führt dies – wenn die angefochtenen Bestimmungen insoweit trennbar sind – im Hinblick auf diese Bestimmungen zur partiellen Zurückweisung des Antrags (siehe VfSlg. 18.486/2008, 18.298/2007, 19.933/2014; soweit diese Voraussetzungen vorliegen, führen zu weit gefasste Anträge also nicht mehr – vgl. noch VfSlg. 14.342/1995, 15.664/1999, 15.928/2000, 16.304/2001, 16.532/2002, 18.235/2007 – zur Zurückweisung des gesamten Antrags).

Unzulässig ist ein Antrag auch dann, wenn der Umfang der zur Aufhebung beantragten Bestimmungen so abgesteckt ist, dass die angenommene Verfassungswidrigkeit durch die Aufhebung gar nicht beseitigt würde (vgl. zB VfSlg. 19.824/2013, 19.933/2014). 69

Unter dem Aspekt einer nicht trennbaren Einheit in Prüfung zu ziehender Vorschriften ergibt sich ferner, dass ein Prozesshindernis auch dann vorliegt, wenn es auf Grund der Bindung an den gestellten Antrag zu einer in der Weise isolierten Aufhebung einer Bestimmung käme, dass Schwierigkeiten bezüglich der Anwendbarkeit der im Rechtsbestand verbleibenden Vorschriften entstünden, und zwar in der Weise, dass der Wegfall der angefochtenen (Teile einer) Gesetzesbestimmung den verbleibenden Rest unverständlich oder auch unanwendbar werden ließe. Letzteres liegt dann vor, wenn nicht mehr mit Bestimmtheit beurteilt werden könnte, ob ein der verbliebenen Vorschrift zu unterstellender Fall vorliegt (VfSlg. 16.869/2003 mwN, 19.933/2014). 70

2.4.1. Die Anträge wenden sich mit ihren Bedenken zum einen gegen die in § 131b BAO vorgesehene Registrierkassenpflicht, wobei sich diese im Kern nicht gegen das Bestehen einer Registrierkassenpflicht an sich, sondern gegen das Bestehen einer solchen für Kleinunternehmen bzw. bei geringem Barumsatzvolumen richten. Zum anderen wenden sie sich gegen die Inkrafttretensbestimmung des § 323 Abs. 45 BAO, wobei die Antragsvorbringen so zu deuten sind, dass den Bedenken Rechnung getragen wäre, wenn die Registrierkassenpflicht nicht zum 1. Jänner 2016, sondern – mit Blick auf die technischen Spezifikationen für den ab 1. Jänner 2017 geltenden Manipulationsschutz – zu einem späteren Zeitpunkt in Kraft träte. 71

Die Antragstellerin zu G 606/2015 bringt überdies gleichheitsrechtliche Bedenken dagegen vor, dass Bankomatumsätze in § 131b Abs. 1 Z 3 BAO als Barumsätze behandelt werden. 72

2.4.2. Den Antragstellern ist zu folgen, wenn sie davon ausgehen, dass eine Aufhebung allein der Z 2 des § 131b Abs. 1 BAO die Bedenken betreffend eine Registrierkassenpflicht für Kleinunternehmer verschärfen würde, weil dann die Pflicht zur Verwendung von Registrierkassen für alle Kleinunternehmer unabhängig vom Überschreiten bestimmter Umsatzgrenzen gelten würde. Die Absätze 2 bis 5 des § 131b BAO betreffen die nähere Ausgestaltung der Registrierkassenpflicht sowie die Manipulationssicherheit von Registrierkassen und stehen in einem untrennbaren Zusammenhang mit § 131b Abs. 1 BAO. Soweit sich die Anträge gegen die Inkrafttretensbestimmung des § 323 Abs. 45 BAO richten, stehen diese ebenso in einem untrennbaren Zusammenhang mit § 131b BAO, zumal § 131b Abs. 3 BAO eine Sonderregelung für den Eintritt der Verpflichtung zur Verwendung von Registrierkassen bei erstmaligem Überschreiten der Umsatzgrenzen enthält. 73

2.5. Vor diesem Hintergrund erweisen sich alle Anträge als zulässig. 74

### **3. In der Sache**

3.1. Der Verfassungsgerichtshof hat sich in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes gemäß Art. 140 B-VG auf die Erörterung der aufgeworfenen Fragen zu beschränken (vgl. VfSlg. 12.691/1991, 13.471/1993, 14.895/1997, 16.824/2003). Er hat sohin ausschließlich zu beurteilen, ob die angefochtene Bestimmung aus den in der Begründung des Antrages dargelegten Gründen verfassungswidrig ist (VfSlg. 15.193/1998, 16.374/2001, 16.538/2002, 16.929/2003). 75

3.2. Die Antragsteller bringen vor, dass die gesetzliche Pflicht zur Verwendung einer Registrierkasse gegen das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Freiheit der Erwerbsausübung verstoße: Mit der Registrierkassenpflicht verfolge der Gesetzgeber das öffentliche Interesse der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und der Erhöhung des Steueraufkommens. Im Fall von Kleinunterneh- 76

men oder geringem Barumsatzvolumen sei die Regelung ungeeignet, nicht erforderlich und unverhältnismäßig.

3.2.1. Nach der ständigen Judikatur zum verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Freiheit der Erwerbsbetätigung gemäß Art. 6 StGG (s. zB VfSlg. 10.179/1984, 12.921/1991, 15.038/1997, 15.700/1999, 16.120/2001, 16.734/2002 und 17.932/2006) sind gesetzliche, die Erwerbs(ausübungs)freiheit beschränkende Regelungen auf Grund des diesem Grundrecht angefügten Gesetzesvorbehaltes nur dann zulässig, wenn sie durch das öffentliche Interesse geboten, zur Zielerreichung geeignet, adäquat und auch sonst sachlich zu rechtfertigen sind.

77

Eine objektive Beschränkung der Erwerbsausübung durch Hürden, die der Betroffene nicht aus eigener Kraft überwinden kann, kann nur angemessen sein, wenn dafür besonders wichtige öffentliche Interessen sprechen und wenn keine Alternativen bestehen, um den erstrebten Zweck in einer gleich wirksamen, aber die Grundrechte weniger einschränkenden Weise zu erreichen (vgl. zum Erwerbsantritt VfSlg. 11.483/1987). Es steht dem Gesetzgeber bei Regelung der Berufsausübung ein größerer rechtspolitischer Gestaltungsspielraum offen als bei Regelungen, die den Zugang zu einem Beruf (den Erwerbsantritt) beschränken, weil und insoweit durch solche die Ausübung einer Erwerbstätigkeit regelnden Vorschriften der Eingriff in die verfassungsgesetzlich geschützte Rechtssphäre weniger gravierend ist, als durch Vorschriften, die den Zugang zum Beruf überhaupt behindern (s. etwa VfSlg. 13.704/1994 und die dort zitierte Vorjudikatur; weiters VfSlg. 16.024/2000 und 16.734/2002).

78

3.2.2. Aufzeichnungspflichten dienen der Erfassung von Geschäftsvorfällen zum Zweck der Ermittlung abgabenrechtlich relevanter Bemessungsgrundlagen und damit dem öffentlichen Interesse an der Abgabenerhebung mit dem Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung. Dies gilt auch für die in § 131b BAO vorgesehene Pflicht zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems bzw. einer Registrierkasse, die Teil eines Maßnahmenpaketes zur Vermeidung von Steuerausfällen durch Umsatzverkürzung aus Bargeschäften ist (vgl. RV 684 BlgNR 25. GP, 44).

79

Die in § 131b Abs. 1 BAO angeordnete Einzelerfassung von Bareinnahmen durch ein elektronisches Aufzeichnungssystem ermöglicht im Zeitpunkt des Umsatzes sowohl die Erfassung von Bargeschäften als auch die Erstellung eines Beleges iSd § 132a BAO. Damit werden Manipulationsmöglichkeiten verringert, zumal solche gerade durch zeitliche Verzögerungen zwischen dem Geschäftsvorfall und seiner Aufzeichnung eröffnet werden. Durch die technischen Anforderungen an den Manipulationsschutz von Registrierkassen, die eine nicht überprüfbare Veränderung von Daten nach deren Eingabe verhindern sollen (vgl. §§ 4 ff. RKSV), werden Manipulationsmöglichkeiten weiter reduziert. Mit Blick auf das Risiko von Umsatzverkürzungen durch Nichterfassung von Umsätzen hat der Gesetzgeber in § 132a Abs. 5 BAO vorgesehen, dass der Leistungsempfänger den mittels Registrierkasse erstellten Beleg entgegenzunehmen und bis außerhalb der Geschäftsräumlichkeiten mitzunehmen hat.

80

Durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen soll bei der Losungsermittlung mit elektronischen Aufzeichnungssystemen eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle möglich sein (§ 131 Abs. 1 Z 6 lit. b BAO). Zwecks Nachvollziehbarkeit des einzelnen Geschäftsvorfalles und der Identifizierung des belegausstellenden Unternehmers hat der mittels Registrierkasse ausgestellte Beleg zusätzliche Belegangaben zu enthalten (vgl. § 132a Abs. 8 BAO iVm § 11 RKSV).

81

Der Gesetzgeber geht zulässigerweise davon aus, dass bei Durchführung von Bargeschäften besondere Aufzeichnungs- und Erfassungspflichten geeignet sein können, Abgabenverkürzungen hintanzuhalten. Umsätze, bei denen der Zahlungsvorgang für sich keine für die Abgabenbehörden nachvollziehbare Dokumentation in den Geschäftsunterlagen nach sich zieht, tragen nämlich offenkundig ein höheres Risiko einer Abgabenverkürzung in sich als unbare Zahlungsvorgänge.

82

Vor diesem Hintergrund liegt die in § 131b BAO vorgesehene Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse im öffentlichen Interesse und ist diese zur Zielerreichung geeignet.

83

3.2.3. Soweit die Antragsteller vorbringen, dass die angefochtene Regelung insbesondere für Kleinunternehmen unverhältnismäßig sei, ist ihnen Folgendes entgegenzuhalten: 84

Die angefochtene Regelung zielt – wie auch die mündliche Verhandlung bestätigt hat – nicht ausschließlich auf eine Erhöhung des Steueraufkommens ab, sondern in erster Linie auf die Vermeidung von Steuerausfällen, die durch Umsatzverkürzungen aus Bargeschäften bedingt sind, und dient damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dieses Ziel rechtfertigt, dass der Gesetzgeber im Rahmen seines weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes neben allgemeinen Mitwirkungs- und Erklärungspflichten mit Blick auf Abgabenverfahren als Massenverfahren auch für Kleinunternehmen eine Registrierkassenpflicht vorsieht, die der Abgabenverwaltung unter Einsatz moderner Technologien die effiziente Überprüfung offenzulegender Informationen ermöglicht, zumal das im Zuge von Bargeschäften auftretende Risiko von Umsatzverkürzungen auch im Fall von Kleinunternehmen besteht (zur Verringerung des Verwaltungsaufwandes als anzuerkennendes Motiv des Gesetzgebers vgl. VfSlg. 13.659/1993 mwN). 85

Dem Gesetzgeber kann daher auch nicht entgegengetreten werden, wenn er die Pflicht zur Verwendung einer Registrierkasse derart an Umsatzgrenzen knüpft, dass die Einbeziehung einer möglichst großen Zahl von Unternehmen gewährleistet ist. Entgegen der Auffassung der Antragstellerin zu G 606/2015 kann der Gesetzgeber eine solche Pflicht – ungeachtet der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung – auch für Unternehmer mit Umsätzen von weniger als € 30.000,- vorsehen, zumal damit – wie in der mündlichen Verhandlung hervorgekommen ist – ein durch Umsatzverkürzungen bedingtes Unterschreiten dieser Grenze überprüfbar ist. Im Übrigen dient die Registrierkassenpflicht nicht allein der Vermeidung von Umsatzsteuerverkürzungen, sondern allgemein von Umsatzverkürzungen, wobei solche auch zu Ertragsteuerausfällen führen können. 86

Auch wenn Kleinunternehmen angesichts ihres geringeren Geschäftsvolumens von der Einführung abgabenrechtlicher Verpflichtungen, wie der Pflicht zur Führung einer Registrierkasse, verhältnismäßig stärker mit Aufwendungen belastet sein mögen als große Unternehmen, vermag dies in Anbetracht der Zielsetzung der Regelung nicht ihre Unverhältnismäßigkeit darzutun. 87



3.2.4. Die Antragsteller erachten sich u.a. auch deshalb in ihren Rechten verletzt, weil für die Registrierkassenpflicht ab 1. Jänner 2016 Umsätze maßgebend seien, die vor Kundmachung des Steuerreformgesetzes 2015/2016, BGBl. I 118/2015, lägen. Die Regelung wirke daher zurück und sei somit unverhältnismäßig. Den Antragstellern sei es – unter Zugrundelegung jener Auslegung des § 131b Abs. 3 BAO, die in den Gesetzesmaterialien vertreten werde – nicht möglich gewesen, ihr Bareinnahmensystem vor Inkrafttreten der Neuregelung derart umzustellen, dass sie unterhalb der Umsatzgrenzen für die Registrierkassenpflicht blieben. Die Registrierkassenpflicht bestehe für das Jahr 2016 selbst dann, wenn die Umsatzgrenzen 2016 nicht überschritten würden.

88

3.2.4.1. Nach Auffassung der Bundesregierung liege keine (echte) Rückwirkung vor, sondern es erfolge lediglich die Heranziehung von Umsätzen aus dem Vorjahr zur Beurteilung des Überschreitens der Umsatzgrenzen; auch eine Verletzung des Vertrauensschutzes sei nicht erkennbar. Der Verfassungsgerichtshof habe im Erkenntnis zur mit 1. Jänner 2011 in Kraft getretenen Stabilitätsabgabe (VfGH 19.6.2015, E 1218/2014 ua.) die Bemessung der Abgabepflicht anhand der Bilanzsumme des Jahres 2010 zur Vermeidung von Umgehungen als verfassungskonform angesehen. Diese Erwägungen ließen sich auch auf die Einführung der Registrierkassenpflicht übertragen. Es sei gerechtfertigt, auf Umsätze aus dem Jahr 2015 abzustellen, um den Normzweck nicht zu vereiteln. Es könne nämlich davon ausgegangen werden, dass zahlreiche Betriebe eine längere Übergangszeit genutzt hätten, um der Registrierkassenpflicht zu "entgehen". Dieser Standpunkt wurde von der Bundesregierung in der mündlichen Verhandlung bekräftigt.

89

3.2.4.2. § 131b Abs. 3 BAO bestimmt, dass die Verpflichtungen nach Abs. 1 sowie Abs. 2 leg.cit. mit Beginn des viertfolgenden Monats nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes bestehen, in dem die Grenzen des Abs. 1 Z 2 erstmals überschritten wurden. Nach § 323 Abs. 45 BAO tritt § 131b Abs. 1 BAO und Abs. 3, soweit er sich auf Abs. 1 bezieht, (somit sowohl die Regelung betreffend die Anwendung der genannten Umsatzgrenzen, als auch jene betreffend die Rechtsfolge ihres Überschreitens) mit 1. Jänner 2016 in Kraft.

90

Der Eintritt der Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse ist somit an die Bedingung geknüpft, dass die Umsatzgrenzen (erstmalig) in einem Voranmeldungszeitraum überschritten werden, der nach dem Inkrafttreten des Gesetzes

91

liegt. Insofern ist daher nach dem klaren Wortlaut des § 131b BAO iVm § 323 Abs. 45 BAO für den Eintritt der Verpflichtung zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems (einer Registrierkasse) das Überschreiten der Umsatzgrenzen nach Inkrafttreten der oben genannten Bestimmungen (somit nach 1. Jänner 2016) maßgeblich. Den insoweit entgegenstehenden Materialien kommt vor diesem Hintergrund keine Bedeutung zu.

Der von der Bundesregierung ins Treffen geführte Hinweis auf das Erkenntnis VfGH 19.6.2015, E 1218/2014 ua., geht an der Sache vorbei, da die dort maßgebliche Bestimmung des § 2 StabAbgG – anders als hier – explizit an einen Umstand (Bilanzsumme des Jahres 2010) angeknüpft hat, der zweifelsfrei vor dem Inkrafttreten der Regelung (1. Jänner 2011) lag. 92

Die Rechtsfolge der Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse tritt daher nach dem klaren Wortlaut des § 131b Abs. 1 BAO – im Falle des Überschreitens der Umsatzgrenzen im Voranmeldungszeitraum Jänner 2016 – frühestens mit 1. Mai 2016 ein. Die behauptete "Rückwirkung" liegt daher nicht vor, sodass die diesbezüglich erhobenen Bedenken der Antragsteller nicht geeignet sind, die Verfassungsmäßigkeit des § 131b Abs. 3 BAO in Frage zu stellen. 93

3.2.4.3. Vor diesem Hintergrund gehen auch die von den Antragstellern gegen die Inkrafttretensbestimmung des § 323 Abs. 45 BAO vorgebrachten Bedenken einer zu kurzen Legisvakanz des § 131b BAO ins Leere. 94

Im Übrigen ist den Antragstellern entgegenzuhalten, dass mit BGBl. I 118/2015 nicht nur die Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse, sondern auch die gesetzlichen Regelungen betreffend die ab 1. Jänner 2017 zu beachtenden technischen Anforderungen am 14. August 2015 kundgemacht wurden und die Festlegung von Einzelheiten zur technischen Sicherheitseinrichtung, zur Signaturerstellungseinheit, zur kryptographischen Signatur sowie zu den anderen der Datensicherheit dienenden Maßnahmen im September 2015 in einem Entwurf der Registrierkassensicherheitsverordnung notifiziert und mit BGBl. II 410/2015 am 11. Dezember 2015 – und somit vor Inkrafttreten der Registrierkassenpflicht – kundgemacht wurden, sodass die Antragsteller insoweit von unzutreffenden Voraussetzungen ausgegangen sind. 95

- 3.3. Soweit sich die Antragsteller in ihren verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz und auf Unversehrtheit des Eigentums verletzt erachten, genügt es, auf die obigen Ausführungen in Pkt. 3.2. zu verweisen. 96
- 3.4. Die Antragsteller bringen ferner übereinstimmend vor, dass die angefochtene Regelung im Hinblick auf das Legalitätsprinzip des Art. 18 B-VG verfassungswidrig sei. Die Verwendung unterschiedlicher Begrifflichkeiten innerhalb des § 131b BAO (Bareinnahmen in Abs. 1 Z 1, Barumsätze in Abs. 1 Z 2 und Z 3 leg.cit.) sowie die Verwendung ähnlicher, aber dennoch abweichender Begriffe in anderen Normen (Bargeschäfte in § 131 Abs. 1 Z 2 lit. c und Barzahlungen in § 132a Abs. 1 BAO), mache es sowohl den Normunterworfenen als auch den Behörden unmöglich, den Begriff der Bareinnahmen iSd § 131b BAO, an den die Registrierkassenpflicht anknüpfe, zu bestimmen. 97
- 3.4.1. Die Bundesregierung führt in ihrer Äußerung aus, dass der Begriff der Bareinnahmen dem Rechnungswesen entstamme und allgemein den Zugang von Zahlungsmitteln bezeichne und weiter als der Begriff des Barumsatzes sei, der dem Umsatzsteuerrecht entstamme und zwingend einen Leistungsaustausch voraussetze. Der Gesetzgeber habe den weiten Begriff der Bareinnahmen für die Registrierkassenpflicht in § 131b Abs. 2 BAO und in § 124b Z 296 erster Satz EStG 1988 auf Barumsätze eingeschränkt und diese in § 131b Abs. 1 Z 3 BAO legal definiert. Dem Bestimmtheitsgebot sei damit hinreichend entsprochen. 98
- 3.4.2. Das im Art. 18 Abs. 1 B-VG verankerte Rechtsstaatsprinzip gebietet, dass Gesetze einen Inhalt haben müssen, durch den das Verhalten der Behörde vorherbestimmt ist. Es ist jedoch verfassungsgesetzlich zulässig, wenn der einfache Gesetzgeber einer Verwaltungsbehörde ein Auswahlermessen einräumt und die Auswahlentscheidung an – die Behörde bindende – Kriterien knüpft (vgl. zB VfSlg. 5810/1968, 12.399/1990, 12.497/1990, 16.625/2002). Dass der Gesetzgeber bei der Beschreibung und Formulierung dieser Kriterien unbestimmte Gesetzesbegriffe verwendet, dadurch zwangsläufig Unschärfen in Kauf nimmt und von einer exakten Determinierung des Behördenhandelns Abstand nimmt, kann im Hinblick auf den Regelungsgegenstand erforderlich sein, steht aber grundsätzlich in Einklang mit Art. 18 Abs. 1 B-VG (vgl. die Judikatur des Verfassungsgerichtshofes zum "differenzierten Legalitätsprinzip", VfSlg. 13.785/1994 mwN). 99

Der Begriff "Barumsätze" ist in § 131b Abs. 1 Z 3 BAO definiert als Umsätze, bei denen die Gegenleistung (Entgelt) durch Barzahlung erfolgt. Die Bundesregierung weist zutreffend darauf hin, dass der Begriff des Umsatzes an das Umsatzsteuerrecht angelehnt ist und das Vorliegen eines Leistungsaustausches beinhaltet. Dagegen ist der Begriff "Bareinnahmen" umfassender, da er auch den Zugang von Barzahlungen außerhalb eines Leistungsaustausches, wie zB Mitgliedsbeiträge oder Zuschüsse, die nicht als Gegenleistung aufgewendet werden, erfasst. Vor diesem Hintergrund erweisen sich der Begriff "Bareinnahmen" (für die gemäß § 131b Abs. 1 Z 1 BAO Registrierkassenpflicht besteht) und der Begriff "Barumsätze" (an den die Barumsatzgrenze des § 131b Abs. 1 Z 2 BAO anknüpft) als hinreichend bestimmt (vgl. auch VfSlg 13.785/1994 zu den Begriffen "Wirtschaftsgut" oder "Betriebsvermögen").

3.5. Die Antragstellerin zu G 606/2015 beantragt ferner die in § 131b Abs. 1 Z 3 zweiter Satz BAO angeordnete Einstufung von Zahlungen mit Bankomat- oder Kreditkarte oder durch andere elektronische Zahlungsformen als Barumsatz als verfassungswidrig aufzuheben. Diese verstoße gegen den Gleichheitssatz, weil zwischen Zahlungen mit Bargeld einerseits und Zahlungen mittels elektronischer Zahlungsformen andererseits wesentliche Unterschiede im Tatsächlichen bestünden. Zahlungen mit Bargeld müssten erst belegmäßig erfasst werden, was durch Verwendung einer elektronischen Registrierkasse oder auf andere Weise (Paragon) erfolgen könne. Im Gegensatz dazu werde eine Bankomat- oder Kreditkartenzahlung auf Seiten des Zahlungsempfängers "automatisch" belegmäßig erfasst, weil die eingegangene Zahlung vom Bankomat- oder Kreditkartenanbieter dem Zahlungsempfänger auf dessen Bankkonto überwiesen werde. Da schon über die Kontrolle der durch diese elektronische Zahlung zwangsläufig ausgelösten Kontobewegung eine Überprüfung der Geschäftstätigkeit erfolgen könne, sei eine zusätzliche Aufzeichnung mit einer Registrierkasse "unnötig".

3.5.1. Die Bundesregierung wendet dagegen im Wesentlichen ein, dass die Verwendung von Bankomat- und Kreditkarten im täglichen Geschäftsverkehr in den Geschäftsräumen des Unternehmers vergleichbar einer Bargeldzahlung erfolge. Bei ausschließlicher Erfassung von Bargeldzahlungen in der Registrierkasse hätte der Unternehmer, der sowohl Bargeldzahlungen als auch Zahlungen mit Bankomat- oder Kreditkarte in seinem Geschäft zulässt, zwei Kassen zu führen, es sei denn, man erfasse beide Zahlungsvarianten freiwillig in einer

Kasse. Diese Überlegung zeige, dass die vom Gesetzgeber gewählte Lösung zumutbar und betriebswirtschaftlich sinnvoll sei. Darüber hinaus wäre das System bei unterschiedlicher Behandlung dieser Zahlungsverfahren wieder anfällig für Manipulationen, sodass der Normzweck der lückenlosen Erfassung aller Bareinnahmen eben nicht erreicht würde.

In der mündlichen Verhandlung bekräftigte die Bundesregierung zum einen, dass Bankomat- und Kreditkartenumsätze "prozessorientiert betrachtet" mit Barumsätzen vergleichbar seien. Der Unterschied zu Banküberweisungen sei, dass es bei diesen ganz andere Prozessabläufe gebe, zwar "nachhinkend" bezahlt werde, der Geschäftsfall aber aus prüfungstechnischer Sicht durch die Rechnungsnummer leichter zuordenbar sei. Zum anderen geht die Bundesregierung davon aus, dass Bankomatumsätze, die nicht im Datenerfassungsprotokoll der Registrierkasse gesichert seien, nicht als sicher betrachtet werden könnten, da es durchaus sein könne, dass "Verschleierungskonten" verwendet würden, die nicht zuordenbar und auch nicht auffindbar wären. 103

3.5.2. Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes bindet der Gleichheitsgrundsatz auch den Gesetzgeber (s. etwa VfSlg. 13.327/1993, 16.407/2001). Er setzt ihm insofern inhaltliche Schranken, als er verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen (vgl. zB VfSlg. 14.039/1995, 16.407/2001). Innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber jedoch von Verfassungswegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen (s. etwa VfSlg. 16.176/2001, 16.504/2002). Ob eine Regelung zweckmäßig ist und das Ergebnis in allen Fällen als befriedigend empfunden wird, kann nicht mit dem Maß des Gleichheitssatzes gemessen werden (zB VfSlg. 14.301/1995, 15.980/2000 und 16.814/2003). 104

3.5.3. Dem Gesetzgeber kann nicht entgegengetreten werden, wenn er im Hinblick auf Manipulationsmöglichkeiten Bankomat- und Kreditkartenumsätze hinsichtlich der Registrierkassenpflicht und der Belegerteilungspflicht (vgl. § 132a Abs. 1 BAO) mit Barzahlungen gleichstellt: 105

Umsätze, bei denen die Zahlung durch Bankomat- oder Kreditkarte erfolgt, werden zwar auf einem Bankkonto des Zahlungsempfängers erfasst. Dies 106

schließt aber nicht aus, dass es zu Manipulationen des Leistenden kommen kann, die zu einer Verschleierung der Bankverbindung führen. Die Registrierkassenpflicht für Bankomat- und Kreditkartenumsätze bedingt deren Aufnahme im Datenerfassungsprotokoll der Registrierkasse, womit für diese Umsätze Manipulationen – in Zusammenschau mit der Belegerteilungspflicht des § 132a Abs. 1 BAO – durch "Verschleierung" von Bankkonten ausgeschlossen werden können. Insofern unterscheiden sich diese Umsätze auch von Banküberweisungen, bei denen – wie die mündliche Verhandlung gezeigt hat – durch Referenzdokumente regelmäßig auf die Bankverbindung hingewiesen wird und daher ein Aufdecken von derartigen Manipulationen leichter möglich ist.

## **V. Ergebnis**

1. Die von den Antragstellern vorgebrachten Bedenken gegen die Bestimmungen, die die Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse anordnen, erweisen sich somit als unbegründet. 107
2. Die Anträge sind daher abzuweisen. 108

Wien, am 9. März 2016

Der Präsident:  
Dr. HOLZINGER

Schriftführerin:  
Mag. KARAHODŽIĆ