

02 | Erweiterte Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO im Anschluss an Betriebsprüfungen ab 2025

April 2025

Gemäß § 153 Abs. 4 AO besteht ab 2025 für Unternehmen und Steuerpflichtige eine erweiterte Nachforschungs- und Berichtigungspflicht im Anschluss an Betriebsprüfungen. Diese Verpflichtung erfordert, dass Unrichtigkeiten oder Unvollständigkeiten, die während der Prüfung entdeckt werden, aktiv korrigiert werden müssen. Erfahren Sie in diesem Beitrag, was Unternehmen nun beachten müssen.



Grundsätzlich besteht nach § 153 Abs. 1 AO die Verpflichtung, unrichtige oder unvollständige Steuererklärungen bei positiver Kenntnis unverzüglich der Finanzbehörde anzuzeigen und zu berichtigen, sofern es zu einer Steuerverkürzung gekommen ist. Der Gesetzgeber hat diese Berichtigungspflicht zur Beschleunigung von Außenprüfungen durch das DAC 7-UmsG erweitert:

Danach besteht die Anzeige- und Berichtigungspflicht auch dann, wenn Prüfungsfeststellungen einer Außenprüfung in einem Steuerbescheid unanfechtbar umgesetzt worden sind und die zugrunde liegenden Sachverhalte zu einer Änderung anderer abgegebener Steuererklärungen führen, die nicht Gegenstand der Außenprüfung waren.

Die Regelung des § 153 Abs. 4 AO findet Anwendung auf alle Steuern, die nach dem 31. Dezember 2024 entstehen. Zudem gilt sie für alle Besteuerungszeiträume, für die ab dem 1. Januar 2025 eine Prüfungsanordnung bekanntgegeben wird, sodass auch Zeiträume vor 2025 von der Regelung betroffen sein können.

Die Erweiterung der Berichtigungspflicht bringt Handlungsbedarf mit sich, damit steuerliche beziehungsweise straf- und bußgeldrechtliche Risiken minimiert werden können.

1. Voraussetzungen der erweiterten Anzeige- und Berichtigungspflicht

Unanfechtbare Umsetzung von Prüfungsfeststellungen

Die Prüfungsfeststellungen der Außenprüfung müssen in einem Steuerbescheid, Feststellungsbescheid oder einem Teilabschlussbescheid unanfechtbar umgesetzt worden sein, das heißt, der Bescheid kann mit einem Rechtsbehelf nicht mehr angefochten werden.

Die Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO tritt daher nicht ein, wenn ein Einspruch gegen den Bescheid eingelegt wurde beziehungsweise solange das Einspruchsverfahren, das den Eintritt der Bestandskraft hemmt, nicht abgeschlossen ist.

Auswirkungen auf nicht geprüfte Steuererklärungen und -anmeldungen

Die Anzeige- und Berichtigungspflicht entsteht nur dann, wenn die einer Prüfungsfeststellung zugrunde liegenden Sachverhalte in anderen, noch nicht festsetzungsverjährten Steuererklärungen zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen führen.

Diese kann auch andere, nicht geprüfte Steuerarten betreffen, beispielsweise wenn Feststellungen zu unentgeltlichen Wertabgaben aus einer Umsatzsteuerprüfung Auswirkungen auf die Lohnsteueranmeldung haben. Nach verbreiteter Ansicht der Literatur soll sich die Anzeige- und Berichtigungspflicht jedoch auf im Rahmen der Außenprüfung aufgedeckte Sachverhalte beschränken, sodass rechtliche Wertungen nicht zu einer Anzeige- oder Berichtigungspflicht führen sollten.

Bislang noch unklar ist indes, ob § 153 Abs. 4 AO nur „Sachverhalte mit Dauerwirkung“ oder auch „Sachverhalte mit Dauerwiederkehr“ umfasst.

Sofern nur „Sachverhalte mit Dauerwirkung“ erfasst werden, ist der Anwendungsbereich der Neuregelung sehr eng. Insbesondere im Lohnsteuerabzugsverfahren kommt es nur selten zu echten Dauersachverhalten. Vorsicht ist aber bei grundlegenden Sachverhalten, wie zum Beispiel den Kriterien zur Beurteilung der Frage, wer wirtschaftlicher Arbeitgeber ist, geboten. Hier könnten sich die Feststellungen aus einer Lohnsteueraußenprüfung auch auf zukünftige Steueranmeldungen auswirken.

Folgt man der Intention des Gesetzgebers, Außenprüfungen zu beschleunigen, könnten aber auch wiederkehrende Sachverhalte erfasst sein, wenn sie sich im Wesentlichen mit dem geprüften Sachverhalt decken. Beispielfhaft kann die Vertragsgestaltung bei Homeoffice-Regelungen (Sachverhalt) im Rahmen einer Firmenwagenüberlassung angeführt werden. Verwendet der Arbeitgeber den gleichen Homeofficevertrag auch bei anderen Arbeitnehmenden, handelt es sich streng genommen nicht um denselben Sachverhalt im Sinne des

§ 153 Abs. 4 AO – auch wenn der Sachverhalt durchaus vergleichbar ist.

Wie die Finanzbehörden den Begriff des „Sachverhalts“ auslegen, kann derzeit noch nicht vorausgesagt werden. Um hier potenziellen Risiken entgegenzutreten, sollte die Frage des Sachverhaltsbegriffs beziehungsweise die (zeitliche) Reichweite in Zweifelsfällen mit dem (Lohnsteuer-)Außenprüfer abgestimmt und dokumentiert werden.

Die wesentliche Erweiterung der Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO ist jedoch die folgende: Die nach § 153 Abs. 4 AO zu korrigierende Erklärung muss bei ihrer Abgabe nicht „unrichtig oder unvollständig“ gewesen sein. Vielmehr besteht die Anzeige- und Berichtigungspflicht des § 153 Abs. 4 AO auch dann, wenn die Erklärung richtig und vollständig war, der Außenprüfer aber insoweit eine andere Auffassung vertritt.

2. Aktive Nachforschung geboten?

Bislang ebenfalls noch ungeklärt ist die Frage, ob die erweiterte Anzeige- und Berichtigungspflicht voraussetzt, dass der Steuerpflichtige – ebenso wie bei § 153 Abs. 1 AO – positive Kenntnis davon hat, dass der Sachverhalt auch in einer anderen Erklärung zu einer Änderung führt.

Die Frage hat höchste praktische Relevanz: Entsteht die Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO unabhängig von der Kenntnis des Steuerpflichtigen, ist dieser angehalten, Nachforschungen dahingehend anzustellen, ob sich die Prüfungsfeststellungen auf bereits abgegebene Erklärungen auswirken. Tut er dies nicht, kann ihm vorgeworfen werden, dass er seiner bestehenden Pflicht leichtfertig oder gar (bedingt) vorsätzlich nicht nachgekommen ist.



Dies könnte dann als Steuerverkürzung nach § 378 AO oder gar Steuerhinterziehung nach § 370 AO ausgelegt werden.

Der Wortlaut des § 153 Abs. 4 AO fordert eine solche positive Kenntnis wohl nicht. Allerdings würde eine kenntnisunabhängige Nachforschungspflicht dazu führen, dass dem Steuerpflichtigen über Gebühr Prüfungspflichten auferlegt werden würden, die er erfüllen muss. Insbesondere wenn auch Sachverhalte mit Dauerwiederkehr umfasst wären, müsste der Steuerpflichtige sämtliche Steuererklärungen nach Abschluss einer jeden Außenprüfung überprüfen, um sich nicht einem straf- oder bußgeldbewährten Risiko auszusetzen.

3. Steuerstraf- und bußgeldrechtliche Risiken

Das Unterlassen der Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO ist – wie auch bereits bei Abs. 1 – strafbewehrt, sofern der Steuerpflichtige trotz positiver Kenntnis seiner Pflicht zur Anzeige beziehungsweise Berichtigung nicht nachgekommen ist.

Folgt man der Auffassung, dass eine positive Kenntnis des Steuerpflichtigen nicht erforderlich ist, kann ihm außerdem gegebenenfalls ein leichtfertiges Verhalten vorgeworfen werden.

Stellt sich nachträglich heraus, dass der Pflicht nach § 153 Abs. 4 AO nicht nachgekommen worden ist und stellt sich zudem heraus, dass sich Prüfungsfeststellungen auf andere Erklärungen steuererhöhend ausgewirkt hätten, kann sich vor dem Hintergrund der oben genannten Risiken die vorsorgliche Einreichung einer straf- beziehungsweise bußgeldbefreienden Selbstanzeige empfehlen.

Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundene Unternehmen unzulässig.

Fazit

Die Einführung des § 153 Abs. 4 AO bringt aus der steuerlichen Compliance- und Risikoperspektive neue Herausforderungen mit sich. Um den steuerlichen Pflichten nachzukommen und straf- sowie bußgeldrechtliche Risiken zu minimieren, sollte der Prüfungsbericht stets sorgfältig geprüft werden. Dadurch können unrichtige Feststellungen aus einer Lohnsteuer- außenprüfung oder anderen Betriebsprüfungen rechtzeitig angefochten und folglich verhindert werden, dass diese sich auch für die Zukunft auswirken. Darüber hinaus sollte stets geprüft werden, ob sich die Feststellungen auf bereits eingereichte Erklärungen in nicht festsetzungsverjährten Zeiträumen auswirken können.

Um den Anforderungen des § 153 Abs. 4 AO zu genügen und die erfolgte Nachforschungspflicht dokumentieren zu können, sollte der Prozess zur Nachbereitung von Betriebsprüfungen im Tax Compliance-Management-System (Tax CMS) bei Bedarf angepasst werden. Ein solches Tax CMS kann im Falle potenzieller Steuerverkürzungen entlastend für die Verantwortlichen wirken.

Haben Sie Fragen zur erweiterten Berichtigungspflicht oder benötigen Unterstützung? Wir freuen uns, von Ihnen zu hören. Kontaktieren Sie uns jederzeit gern zu diesem Thema.

Kontakt

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Swetlana Blaufuß-Kröncke

Directorin, Tax

Sie erreichen uns über:

Redaktion KPMG Global
Mobility News

de-GMS-contact@kpmg.com

Global Mobility Services Newsletter abonnieren:

Bleiben Sie auf dem Laufenden – [Hier](#) können Sie die KPMG Global Mobility News abonnieren

Weitere Global Mobility News finden Sie auf unserer Übersichtsseite im Internet.



German Tax Facts App

Wichtige Themen, News und Events rund um Steuern.



www.kpmg.de

www.kpmg.de/socialmedia



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.