

Aktuelle Steuerinformationen für unsere Mandanten

Hinweise zur Erweiterung der steuerlichen Pflichten nach § 153 AO durch Einführung einer Nachforschungs- und Berichtigungspflicht im Anschluss an Betriebsprüfungen ab 2025

1 Voraussetzungen der erweiterten Anzeige- und Berichtigungspflicht

2 Aktive Nachforschung geboten

3 Steuerstraf- und bußgeldrechtliche Risiken

4 Ausblick

Liebe Leserinnen und Leser,

möglicherweise ist Ihnen die gesetzliche Verpflichtung des Steuerpflichtigen bekannt, unrichtige oder unvollständige (Steuer-)Erklärungen bei positiver Kenntnis unverzüglich der Finanzbehörde anzuzeigen und zu berichtigen, sofern es zu einer Steuerverkürzung gekommen ist (§ 153 Abs. 1 AO).

Der Gesetzgeber hat diese Berichtigungspflicht zur Beschleunigung von Außenprüfungen erweitert: Danach besteht die Anzeige- und Berichtigungspflicht nun auch, sofern Prüfungsfeststellungen einer Außenprüfung in einem Steuerbescheid unanfechtbar umgesetzt worden sind und die zugrunde liegenden Sachverhalte auch zu einer Änderung anderer abgegebener (Steuer)Erklärungen, die nicht Gegenstand der Außenprüfung waren, führen.

Die Regelung des § 153 Abs. 4 AO findet Anwendung auf alle Steuern, die nach dem 31. Dezember 2024 entstehen, sowie auf alle Besteuerungszeiträume, für die ab dem 1. Januar 2025 eine Prüfungsanordnung bekanntgegeben wird. Das heißt auch Besteuerungszeiträume vor 2025 werden von der Regelung betroffen sein.

Die Erweiterung der Berichtigungspflicht bringt Handlungsbedarf mit sich, damit steuerliche bzw. 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 und solange ein Einspruch gegen den Bescheid eingelegt wird, der den Eintritt der Bestandskraft hemmt.

Auswirkungen auf nicht geprüfte Erklärungen

Den einer Prüfungsfeststellung zugrunde liegenden Sachverhalte kommt im Rahmen des § 153 Abs. 4 AO besondere Bedeutung zu: Die Anzeige- und Berichtigungspflicht entsteht nur, wenn diese Sachverhalte in anderen (nicht festsetzungsverjährten) Erklärungen zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen führen. Diese kann auch andere, nicht geprüfte Steuerarten betreffen (zum Beispiel, wenn sich die anderslautende Feststellung eines gemeinen Werts nach §§ 157 ff. BewG auf andere Steuern auswirkt).

Bislang noch unklar ist, 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. Die Anschaffung eines der Abschreibung zugänglichen Wirtschaftsguts zu einem bestimmten Wert (Sachverhalt) hat beispielsweise Folgewirkungen für die Höhe der Abschreibung auch in künftigen Besteuerungszeiträumen.

Folgt man der Intention des Gesetzgebers, Außenprüfungen zu beschleunigen, könnten auch wiederkehrende Sachverhalte erfasst sein, wenn sie sich im Wesentlichen mit dem geprüften Sachverhalt decken. Beispielhaft kann die regelmäßige Lieferung von Waren (Sachverhalt) im Rahmen eines umsatzsteuerlichen Reihengeschäfts angeführt werden. Findet in einem anderen Besteuerungszeitraum eine Lieferung im selben Reihengeschäft und mit derselben Art der Ware statt, 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 bzw. die (zeitliche) Reichweite in Zweifelsfällen mit der Betriebsprüfung 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, die Außenprüfung aber insoweit eine andere Auffassung vertritt.

2. Aktive Nachforschung geboten

Kenntnis des Steuerpflichtigen?

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 zu einer Steuerverkürzung nach § 378 AO oder gar Steuerhinterziehung nach § 370 AO führen.

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 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 auswirken, kann sich vor dem Hintergrund der oben genannten Risiken die vorsorgliche Einreichung einer straf- bzw. bußgeldbefreienden Selbstanzeige empfehlen.

4. Ausblick

Die Einführung des § 153 Abs. 4 AO bringt aus der steuerlichen Compliance- und Risikoperspektive neue Herausforderungen mit sich.

Um steuerliche Pflichten zu erfüllen und straf- sowie bußgeldrechtliche Risiken zu minimieren, sollte der Steuerpflichtige mit Bestandskraft der Bescheide nach einer Außenprüfung stets prüfen, ob sich die zu Grunde liegenden Feststellungen auf bereits eingereichte Erklärungen in nicht festsetzungsverjährten Zeiträumen auswirken können.

Um den Anforderungen des § 153 Abs. 4 AO zu genügen und gegebenenfalls die erfolgte Nachforschungspflicht dokumentieren zu können, sollte der entsprechende Prozess für die Nachbereitung von Betriebsprüfungen im Tax Compliance-Management Systems (Tax CMS), sofern erforderlich, angepasst werden. Ein solches Tax CMS kann im Falle von potenziellen Steuerverkürzungen für die Verantwortlichen enthaftend wirken.

Bei Fragen zum Thema sprechen Sie uns gerne an.

Kontakt

KPMG Law Rechtsanwaltsgesellschaft mbH



Dr. Heiko Hoffmann
Rechtsanwalt, Steuerberater
Partner
T +49 89 5997606-1652
HHoffmann@kpmg-law.com



Arndt Rodatz
Rechtsanwalt, Steuerberater
Partner
T +49 40 360994-5081
ARodatz@kpmg-law.com



Philipp Schiml
Rechtsanwalt
Partner
T +49 211 4155597-150
PSchiml@kpmg-law.com



Barnim von Gemmingen
Rechtsanwalt
Senior Manager
T +49 711 781923-433
BGemmingen@kpmg-law.com



Julian Aubert
Rechtsanwalt
Senior Associate
T +49 711 781923-400
JulianAubert@kpmg-law.com

www.kpmg-law.de



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 Law Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, einer 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.