



# Verfahrensrechtliche Aspekte zum digitalen Steuervollzug

# Agenda

- Digitale Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten (§ 122a AO).
- Datenübermittlung durch Dritte (§ 175b AO).
- Schreib- oder Rechenfehler bei Erstellung einer Steuererklärung (§ 173a AO).
- Vorläufige Steuerfestsetzung (§ 165 AO).



The background image shows a grand, ornate interior space, likely a ballroom or a formal hall. The walls are decorated with red damask wallpaper and white architectural moldings. A large, ornate chandelier hangs from the ceiling. In the foreground, there are several red upholstered chairs and a grand piano. The overall atmosphere is one of elegance and historical grandeur.

# Digitale Bekanntgabe von Steuer- verwaltungsakten (§ 122a AO)

# Gesetzentwurf der Bundesregierung

---

## Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

### A. Problem und Ziel

Deutschland hat ein international wettbewerbsfähiges Steuerrecht und einen gut funktionierenden Steuervollzug. Allerdings stehen Steuerrecht und Steuervollzug in einem Wandel der gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen. Die fortschreitende Technisierung und Digitalisierung aller Lebensbereiche, eine zunehmende globale wirtschaftliche Verflechtung und die demografische Entwicklung zu einer alternden Gesellschaft und abnehmenden Bevölkerungszahl stellen auch das Steuerrecht und den Steuervollzug vor große Herausforderungen.

Zum dauerhaften Erhalt eines Besteuerungsverfahrens, das weiterhin zeitgemäß ist und effizient seine Aufgaben erfüllt, sind deshalb Maßnahmen zur technischen, organisatorischen und rechtlichen Modernisierung erforderlich.



# Digitale Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten (§ 122a AO)

- Gesetz zur **Modernisierung des Besteuerungsverfahrens** v. 18.7.2016 mit Wirkung ab dem **01.01.2017**.
- Adressat ist aufgefordert, sich den VA bei der Finanzverwaltung abzuholen.

## Gesetzesbegründung:

- **Digitale Bekanntgabe** (→ § 122a AO): „Weiterer Ausbau der elektronischen Kommunikation.“
- Allgemein (→ **Risikomanagementsystem** und **vollautomatisch bearbeiteten Steuererklärungen**): „Nachhaltigkeitsaspekte“; „Das Vorhaben entspricht einer nachhaltigen Entwicklung, indem es das Steueraufkommen des Gesamtstaates sichert.“
- „Eine Nachhaltigkeitsrelevanz bezüglich anderer Indikatoren ist nicht gegeben.“





# Grundregel (§ 122a Abs. 1 AO)

# Grundregel (§ 122a Abs. 1 AO)

ab 01.01.2017 bis zum 31.12.2025

(1) Verwaltungsakte können mit **Einwilligung** (...) bekannt gegeben werden, indem sie zum Datenabruf durch Datenfernübertragung bereitgestellt werden.



# Grundregel (§ 122a Abs. 1 AO)

ab 01.01.2026

(1) <sup>1</sup>Verwaltungsakte können **mit Einwilligung** (...) bekannt gegeben werden, indem sie (...) zum Datenabruf bereitgestellt werden. <sup>2</sup>Mittels Bereitstellung soll insbesondere bekannt gegeben werden, wenn ein Steuerbescheid (...) auf einer elektronisch übermittelten Steuererklärung (...) beruht (...).

- Viertes Bürokratieentlastungsgesetz v. 23.10.2024 mit Wirkung zum 01.01.2026.
- Unklar bleibt u.a., wie lange nicht abgerufene VA im Portal vorgehalten werden müssen.



# Grundregel (§ 122a Abs. 1 AO)

~~ab 01.01.2026~~ ab 01.01.2027

(1) <sup>1</sup>Verwaltungsakte können mit ~~Einwilligung~~ (...) bekannt gegeben werden, indem sie (...) zum Datenabruf bereitgestellt werden. <sup>2</sup>Mittels Bereitstellung soll insbesondere bekannt gegeben werden, wenn ein Steuerbescheid (...) auf einer elektronisch übermittelten Steuererklärung (...) beruht (...).

- Gesetz zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes und zur Umsetzung weiterer Maßnahmen v. 22.12.2025 mit Wirkung zum 01.01.2027.
- Hierdurch soll allen Beteiligten die Möglichkeit gegeben werden, sich (...) auf die Änderung (...) einzustellen.
- Anwendung in anderen Fällen abhängig vom Einzelfall.
- Bei (zulässiger) postalischer Erklärung soll der Bescheid per Post bekannt gegeben werden.



# Elektronische Steuererklärung

## § 25 EStG: Veranlagungszeitraum, Steuererklärungspflicht

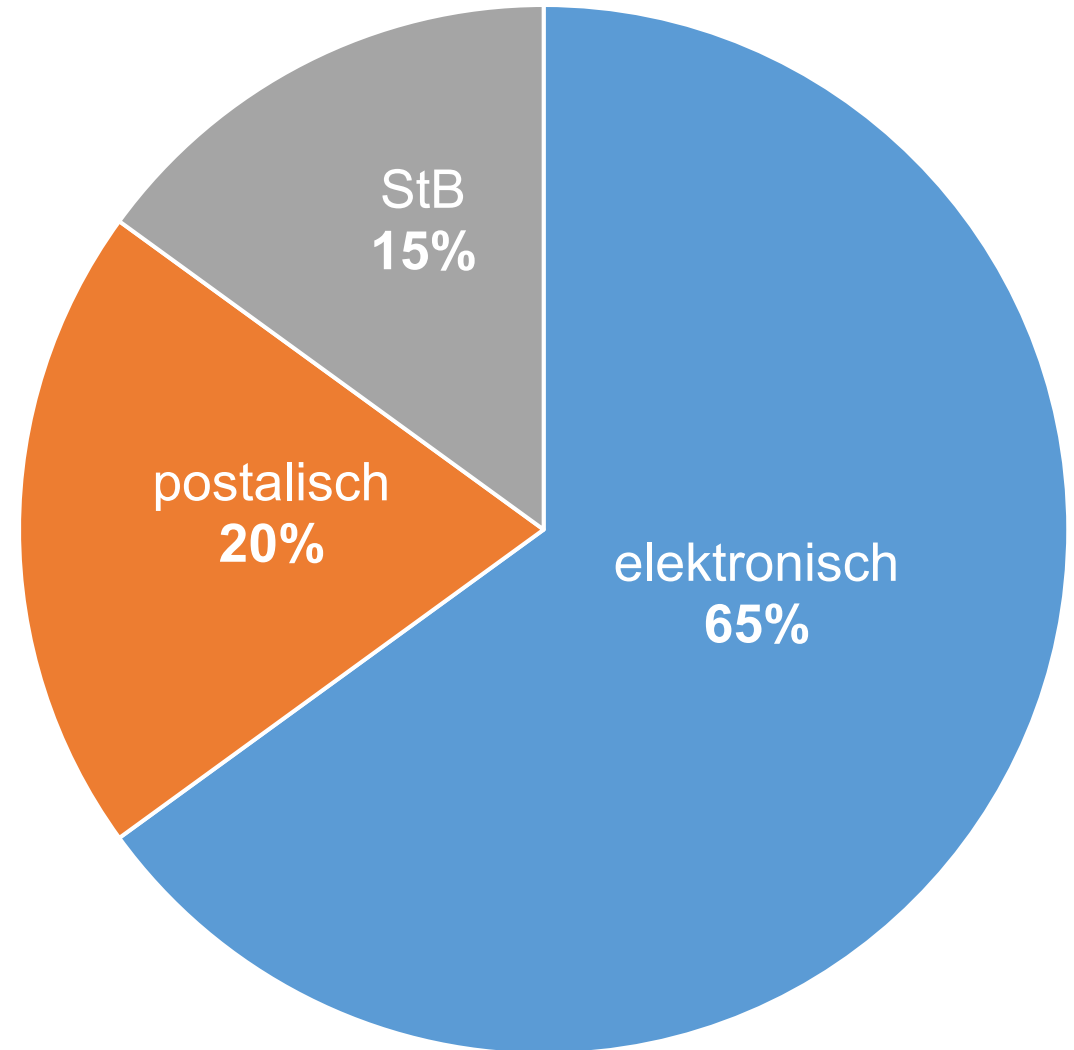
(4) <sup>1</sup>Die Erklärung nach Absatz 3 ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, wenn **Einkünfte** nach **§ 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3** erzielt werden und es sich nicht um einen der Veranlagungsfälle gemäß § 46 Absatz 2 Nummer 2 bis 8 handelt. <sup>2</sup>Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung **unbilliger Härten** auf eine Übermittlung durch Datenfernübertragung verzichten.



# Elektronische Steuererklärung

Zwei Drittel (65 Prozent) derjenigen, die schon einmal eine Steuererklärung abgegeben haben, haben ihre letzte Steuererklärung rein elektronisch übermittelt.

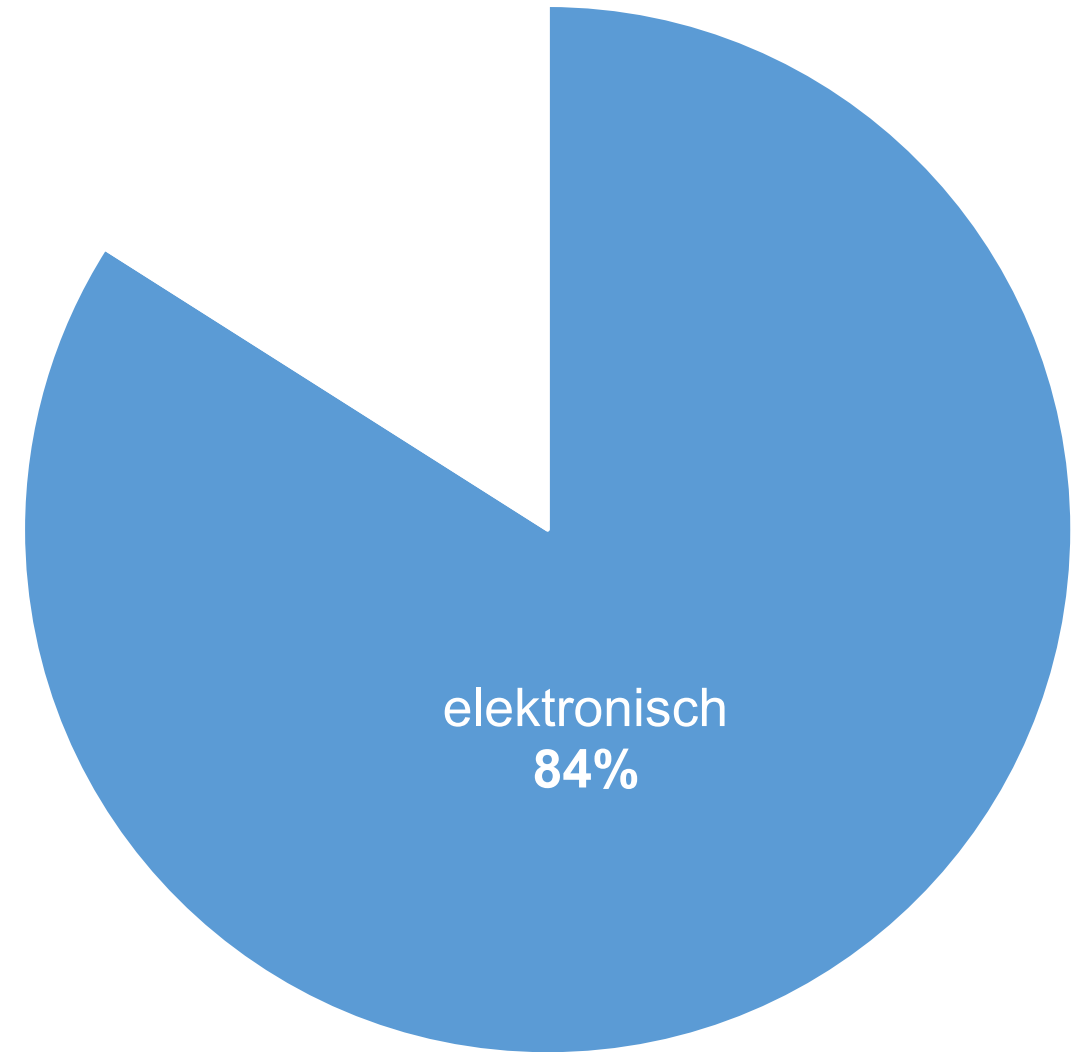
Quelle: Befragung unter 1.003 Personen ab 16 Jahren in Deutschland im Auftrag des Digitalverbands Bitkom (2025).



# Elektronische Steuererklärung

Hessen: Von insgesamt rund **2,3 Mio. ESt-Erklärungen** wurden im Jahr 2024 mehr als 84 % elektronisch eingereicht.

Quelle: Hessische Finanzverwaltung (2025).



The background image shows a grand, classical interior space. It features several tall, dark, fluted columns with ornate, gilded capitals. The ceiling is high and decorated with intricate white stucco work. In the center, a staircase with a red carpet and a wooden balustrade leads upwards. The floor is made of light-colored tiles with a dark checkered pattern. Several framed paintings are displayed on the walls, and a bust sits on a pedestal in the foreground. The lighting is bright, casting shadows on the floor.

# Ausnahme (§ 122a Abs. 2 AO)

# Ausnahme (§ 122a Abs. 2 AO)

**ab 01.01.2017 bis zum 31.12.2025**

(2) <sup>1</sup>Die Einwilligung kann jederzeit mit Wirkung für die Zukunft **widerrufen** werden.

**ab 01.01.2026**

(2) <sup>1</sup>Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn der Beteiligte eine einmalige oder dauerhafte postalische **Bekanntgabe** nach **§ 122 Absatz 2 beantragt** hat.

- Viertes Bürokratieentlastungsgesetz v. 23.10.2024 mit Wirkung zum 01.01.2026.
- „Antrag“.
- „Bekanntgabe nach § 122 Absatz 2“.
- Formerfordernisse.
- Verstoß gegen „Opt-Out“.



# AEAO zu § 122a, Nr. 5

## BMF v. 29.01.2026

<sup>1</sup>Bei dem Antrag auf postalische Bekanntgabe nach § 122a Abs. 2 AO handelt es sich nicht um ein höchstpersönliches Recht des Steuerpflichtigen, sodass auch der Bevollmächtigte diesen Antrag für den Beteiligten stellen kann. <sup>2</sup>Ein Formerfordernis besteht nicht.

## BMF v. 27.02.2026

<sup>1</sup>Bei dem Antrag auf postalische Bekanntgabe nach § 122a Abs. 2 AO handelt es sich nicht um ein höchstpersönliches Recht des Steuerpflichtigen, sodass auch der Bevollmächtigte diesen Antrag für den Beteiligten stellen kann. <sup>2</sup>Ein Formerfordernis besteht nicht.



# Post vom Finanzamt in Mein ELSTER

---

Ab 2027 darf Ihr Finanzamt Ihnen Bescheide und sonstige Schreiben direkt in Mein ELSTER bereitstellen. Bis dahin bekommen Sie Ihre Post vom Finanzamt weiterhin per Brief, wenn Sie bislang nicht in die elektronische Bereitstellung eingewilligt haben.

Für die Einwilligung gehen Sie in Mein ELSTER auf „Formulare & Leistungen“ und wählen dort "**Elektronische Bekanntgabe verwalten**".


Wenn Sie ab 2027 Ihre Post vom Finanzamt weiterhin per Brief erhalten möchten, **können Sie dies ab sofort unter "Elektronische Bekanntgabe verwalten"** beantragen. Eine Kontaktaufnahme mit Ihrem Finanzamt ist deshalb nicht erforderlich.

Über die neue elektronischen Bereitstellung informieren wir Sie noch einmal gesondert.

Gelesen, nicht mehr anzeigen

Bestätigen und Weiter





# Bekanntgabepunkt (§ 122a Abs. 4 AO)

# Bekanntgabzeitpunkt (§ 122a Abs. 4 AO)

ab 01.01.2017 bis zum 31.12.2024

(2) <sup>1</sup>Ein zum Abruf bereitgestellter Verwaltungsakt gilt am **dritten Tag** nach **Absendung** der elektronischen **Benachrichtigung** über die Bereitstellung der Daten an die abrufberechtigte Person als bekannt gegeben. <sup>2</sup>Im **Zweifel** hat die Behörde den **Zugang der Benachrichtigung** nachzuweisen <sup>3</sup>Kann die Finanzbehörde den von der abrufberechtigten Person bestrittenen Zugang der Benachrichtigung nicht nachweisen, gilt der Verwaltungsakt an dem Tag als bekannt gegeben, an dem die abrufberechtigte Person den **Datenabruf durchgeführt** hat. <sup>4</sup>Das Gleiche gilt, wenn die abrufberechtigte Person unwiderlegbar vorträgt, die Benachrichtigung **nicht innerhalb von vier Tagen** nach der Absendung erhalten zu haben.

- Samstag, Sonntag, Feiertage.
- Beweislast.



# Bekanntgabepunkt (§ 122a Abs. 4 AO)

ab 01.01.2024 bis zum 31.12.2025

(2) <sup>1</sup>Ein zum Abruf bereitgestellter Verwaltungsakt gilt am **vierten Tag** nach Absendung der elektronischen Benachrichtigung über die Bereitstellung der Daten an die abrufberechtigte Person als bekannt gegeben.

- Gesetz zur Modernisierung des Postrechts v. 15.07.2024 mit Wirkung zum 01.01.2025.
- Verlängerung der Postlaufzeiten.
- Sinn und Zweck bei § 122a AO?

Laufzeitvorgaben	Einlieferungstag			
	+ 1 Tag	+ 2 Tage	+ 3 Tage	+ 4 Tage
Alte Rechtslage (bis 31.12.2024)	80 %	95 %	–	–
Neue Rechtslage (ab 01.01.2025)	–	–	95 %	99 %



# Bekanntgabzeitpunkt (§ 122a Abs. 4 AO)

ab 01.01.2026

(1) <sup>3</sup>Die abrufberechtigte Person ist am Tag der Bereitstellung elektronisch über die **Abrufmöglichkeit** und ihre **Rechtswirkungen** zu **benachrichtigen**.

(4) <sup>1</sup>Ein zum Abruf bereitgestellter Verwaltungsakt gilt am **vierten Tag** nach der **Bereitstellung** zum Abruf als **bekannt** gegeben. <sup>2</sup>Im **Zweifel** hat die Behörde den Zeitpunkt der Bereitstellung zum Abruf nachzuweisen.

- Samstag, Sonntag, Feiertage.
- Beweislast (früher: Benachrichtigung spielte stärker eine Rolle; jetzt: Das FA muss „nur“ die Bereitstellung nachweisen).
- Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO).



# Bekanntgabzeitpunkt (§ 122a Abs. 4 AO)

## Systemwechsel und Grundproblem

- Der neue § 122a AO verlagert den maßgeblichen Zeitpunkt der Bekanntgabe auf die Bereitstellung des Verwaltungsakts zum Abruf.
- Die Benachrichtigung über die Abrufmöglichkeit hat demgegenüber nur noch flankierende Bedeutung.

## Folge

- Der Bescheid kann als bekanntgegeben gelten, obwohl der Beteiligte ihn tatsächlich noch nicht gelesen hat.

## Kernrisiko

- Rechtsschutznachteile durch Fristbeginn ohne tatsächliche Kenntnis.



# Bekanntgabepunkt (§ 122a Abs. 4 AO)

## 1. Problemkreis: Benachrichtigung

- E-Mail kommt gar nicht oder verspätet an.
- Nachricht landet im Spam-Ordner.
- Hinweis enthält unklare Angaben.
- Nutzer übersieht Nachricht.

## Konsequenz

- Die Benachrichtigung ist zwar gesetzlich vorgesehen (§ 122a Abs. 1 Satz 3 AO), sie ist aber nicht mehr unmittelbarer Anknüpfungspunkt der Bekanntgabefiktion.
- Einspruchsfrist kann unbemerkt anlaufen (Abruf kurz vor Ablauf?)
- Besonders problematisch bei nicht vertretenen Stpfl.
- Verkehrsanschauung bzw. zumutbare Kontrollfrequenz (Berater ↔ Stpfl.)



# Bekanntgabepunkt (§ 122a Abs. 4 AO)

## 2. Problemkreis: Technische Abrufhindernisse

- Portal nicht erreichbar
- Login scheitert
- Zertifikat abgelaufen oder defekt
- Serverfehler oder Internetstörung
- Zwei-Faktor-Authentifizierung funktioniert nicht

## Konsequenz

- Verwaltungssphäre → Störungen des Portals oder behördlicher Systeme sprechen eher für fehlende Abrufmöglichkeit.
- Nutzersphäre → Eigene Organisationsmängel, veraltete Zertifikate oder unterlassene Kontrolle können dem Nutzer zugerechnet werden (Dokumentation).



# Bekanntgabepunkt (§ 122a Abs. 4 AO)

## 3. Problemkreis: Fehlende oder verspätete Bereitstellung

- Die Bekanntgabefiktion des § 122a Abs. 4 AO setzt voraus, dass am behaupteten Tag tatsächlich ein zum Abruf bereitgestellter Verwaltungsakt vorliegt.
- Fehlt es daran: Keine wirksame Bekanntgabe, Fristen laufen nicht an.
- Bei späterer tatsächlicher Bereitstellung stellt sich die Frage des maßgeblichen neuen Bekanntgabepunkts.





# **Datenübermittlung durch Dritte (§ 175b, § 171 Abs. 10a AO)**

# Datenübermittlung durch Dritte (§ 175b, § 171 Abs. 10a AO)

(1) Ein Steuerbescheid ist aufzuheben oder zu ändern, soweit von der mitteilungspflichtigen Stelle an die Finanzbehörden übermittelte **Daten** im Sinne des § 93c bei der Steuerfestsetzung **nicht** oder **nicht zutreffend** berücksichtigt wurden.

(10a) Soweit Daten eines Steuerpflichtigen im Sinne des § 93c innerhalb von **sieben Kalenderjahren** nach dem Besteuerungszeitraum oder dem Besteuerungszeitpunkt den Finanzbehörden **zugegangen** sind, endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von **zwei Jahren** nach Zugang dieser Daten.



# Datenübermittlung durch Dritte (§ 175b, § 171 Abs. 10a AO)

## Kernaussagen der Rechtsprechung

- Unerheblich für die Änderung ist, ob der Fehler beim Steuerpflichtigen, bei der mitteilungspflichtigen Stelle oder beim FA liegt (z.B. Ermittlungs- oder Rechtsanwendungsfehler)
- § 175b AO schafft eine einheitliche Korrekturmöglichkeit unabhängig von der Fehlerquelle.
- Eine teleologische Reduktion (Ausschluss bei reinen FA-Fehlern o.Ä.) lehnen BFH und die FG ausdrücklich ab.



# Datenübermittlung durch Dritte (§ 175b, § 171 Abs. 10a AO)

## Anmerkung

- Die Norm privilegiert eDaten gegenüber „Papierangaben“, weil dieselbe Fehlkonstellation ohne elektronische Übermittlung ggf. nur eingeschränkt korrigierbar wäre (z.B. § 129, § 173 AO).
- Festsetzungsfrist endet nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Zugang der eDaten, wenn diese innerhalb von sieben Kalenderjahren nach dem Besteuerungszeitraum bzw. -zeitpunkt übermittelt werden; dadurch können Änderungen faktisch noch sehr lange erfolgen (Beispiel: VZ 2023 – geänderte Lohn-eDaten bis Ende 2030, Änderung bis Ende 2032).
- Starker Vorrang der materiellen Richtigkeit und sehr großzügige Ablaufhemmung schwächen den Vertrauensschutz und kann zu extrem langen „Korrekturfenstern“ führen, die deutlich über die bei Papier- oder Nicht-eDaten zulässigen Fristen hinausgehen.





# Schreib- oder Rechenfehler bei Erstellung einer Steuererklärung (§ 173a AO)

# Schreib- oder Rechenfehler (§ 173a AO)

Steuerbescheide sind aufzuheben oder zu ändern, soweit dem **Steuerpflichtigen** bei Erstellung seiner Steuererklärung **Schreib- oder Rechenfehler** unterlaufen sind und er deshalb der Finanzbehörde bestimmte, nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerbescheids rechtserhebliche Tatsachen unzutreffend mitgeteilt hat.

**BFH v. 18.07.2023 – IX R 17/22**



# Schreib- oder Rechenfehler (§ 173a AO)

## Sachverhalt

- Ehegatten geben für 2018 zunächst eine ESt-Erklärung über ELSTER ab; das FA veranlagt erklärungsgemäß mit Bescheid vom 23.10.2019.
- Am 25.10.2019 übermitteln sie über ELSTER erneut eine ESt-Erklärung, importieren dabei versehentlich die Vorjahresdaten 2017 („Verklicken“); dadurch geringere Arbeitslohneinkünfte, aber höhere VuV-Einkünfte.
- Das FA wertet die zweite Übermittlung als berichtigte Erklärung, ändert nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO und setzt eine höhere Steuer fest; kein Einspruch, später Änderungsantrag u.a. nach §§ 173, 174, 129, 173a AO.



# Schreib- oder Rechenfehler (§ 173a AO)

## Entscheidung

- § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO greift nicht, weil keine nachträglich bekannt gewordene steuermindernde Tatsache vorliegt; die relevanten Vermietungseinkünfte waren bereits bei Erlass des Änderungsbescheids aktenkundig.
- § 174 Abs. 1 AO scheidet aus, da die doppelte Erfassung der VuV-Einkünfte 2017/18 zwar fehlerhaft, aber nicht „widerstreitend“ ist; bei Dauersachverhalten ist identische Höhe in zwei Jahren denklogisch möglich.
- § 129 AO ist nicht anwendbar, weil das mechanische Versehen (falscher Ordner angeklickt) in der Sphäre der Steuerpflichtigen lag und der Fehler aus den Erklärungsdaten nicht ohne Rückgriff auf Vorakten offensichtlich war.
- § 173a AO: Ein „Verklicken“ beim Import von steuerlichen Daten in das ELSTER-Portal ist kein korrigierbarer Schreibfehler; Schreibfehler sind v.a. Tipp-, Rechtschreib- oder Übertragungsfehler, nicht aber die inhaltlich falsche Auswahl eines Datensatzes.
- § 173a AO erfasst nur Schreib- oder Rechenfehler, nicht ähnliche offenbare Unrichtigkeiten; eine analoge Anwendung auf „klickbedingte“ mechanische Fehler ist mangels planwidriger Lücke ausgeschlossen.



# Schreib- oder Rechenfehler (§ 173a AO)

## Anmerkung

- Die strikte Trennung zwischen Tippfehler (erfasst) und Klickfehler (nicht erfasst) wirkt formalistisch, führt aber dazu, dass ein evident rechtswidriger Bescheid mangels Korrekturvorschrift bestandskräftig bleibt.
- § 173a AO ermöglicht nur Korrekturen zugunsten des Stpfl. bei reinen Schreib-/Rechenfehlern, während § 129 AO auch ähnliche offenbare Unrichtigkeiten zulasten des Stpfl. erfasst; Literatur und BFH selbst sehen hierin einen rechtspolitisch bedenklichen Wertungswiderspruch.
- Die Entscheidung zieht enge Leitplanken für § 173a AO; Fehler beim Datenimport (Verklicken, Übertragungsfehler) sind grundsätzlich nicht korrigierbar – sorgfältige Bescheidprüfung innerhalb der Einspruchsfrist wird nochmals aufgewertet.





# **Vorläufige Steuerfestsetzung (§ 165 AO)**

# Vorläufige Steuerfestsetzung (§ 165 AO)

(1) <sup>2</sup>Diese Regelung ist auch anzuwenden, wenn

Nr. 3 die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht Gegenstand eines **Verfahrens** bei dem Gerichtshof der Europäischen Union, dem **Bundesverfassungsgericht** oder einem obersten Bundesgericht ist oder (...)

<sup>3</sup>Umfang und Grund der Vorläufigkeit sind anzugeben.

(2) <sup>1</sup>**Soweit** die Finanzbehörde eine Steuer **vorläufig** festgesetzt hat, kann sie die Festsetzung aufheben oder **ändern**.

**BFH v. 29.04.2025 – VI R 14/23**



# Vorläufige Steuerfestsetzung (§ 165 AO)

## Sachverhalt

- Die ESt wurde nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig festgesetzt, weil beim BVerfG ein Musterverfahren zur Verfassungsmäßigkeit der Abzugsbeschränkung von Ausbildungsaufwendungen (§ 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6 EStG) anhängig war.
- Das FA hatte – abweichend von der geltenden Rechtslage – die vorweggenommenen Werbungskosten der Klägerin zunächst steuermindernd berücksichtigt und die Steuer daher „zugunsten“ der Klägerin vorläufig festgesetzt.
- Nach der späteren Entscheidung des BVerfG, dass die gesetzliche Regelung verfassungsgemäß ist, wollte das Finanzamt die vorläufigen Bescheide nach § 165 Abs. 2 AO zu Lasten der Klägerin ändern.



# Vorläufige Steuerfestsetzung (§ 165 AO)

## Entscheidung

- Bei Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO darf die Festsetzung nur angepasst werden, wenn das BVerfG die Unvereinbarkeit des Steuergesetzes mit höherrangigem Recht feststellt; dann ist zugunsten des Steuerpflichtigen zu ändern.
- Bestätigt das BVerfG hingegen die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes, besteht kein Korrekturbedarf; die Festsetzung ist (auf Antrag) lediglich für endgültig zu erklären, eine Änderung – insbesondere zu Lasten des Steuerpflichtigen – ist nach § 165 Abs. 2 AO ausgeschlossen.
- Der Zweck des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO liegt in der Vermeidung von Massenrechtsbehelfen bei Musterverfahren; die Norm legitimiert keine vorläufige Abweichung von der geltenden Rechtslage durch die Finanzverwaltung.



# Vorläufige Steuerfestsetzung (§ 165 AO)

## Anmerkung

- Die Entscheidung verengt die Änderungsmöglichkeiten bei vorläufigen Bescheiden nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO strikt auf Fälle, in denen das BVerfG zu Gunsten der Steuerpflichtigen entscheidet; selbst eine objektiv rechtswidrige, zu niedrige Festsetzung kann darüber nicht mehr zu Lasten des Steuerpflichtigen korrigiert werden.
- Der BFH betont den Entlastungszweck des Vorläufigkeitsvermerks (Vermeidung von Massenrechtsbehelfen) und grenzt ihn gegen jede „Experimentierfunktion“ der Verwaltung ab; dies stärkt die Rechtssicherheit der Steuerpflichtigen, beschränkt aber zugleich die Fehlerkorrektur durch die Finanzämter erheblich.

