Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Rechtsausschuss
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

E-Mail

Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Unser Zeichen: Gs/Gr
Tel.: +49 30 240087-68
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

7. Oktober 2026

Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Regierungsentwurf eines Siebten Gesetzes zur Änderung der Verwaltungsgerichtsordnung und anderer Gesetze (7. VwGOÄndG) – BT-Drs. 21/7824

Sehr geehrte Damen und Herren,

der o. g. Entwurf sieht neben Änderungen der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) auch umfassende Anpassungen der Finanzgerichtsordnung (FGO) vor, auf die wir als BStBK unsere Stellungnahme fokussieren. Ziel ist es, das finanzgerichtliche Verfahren zu modernisieren, zu straffen und die Gerichte durch verfahrensökonomische Instrumente zu entlasten. Dieses Anliegen ist angesichts steigender Verfahrenskomplexität, langer Verfahrensdauern und zunehmender Digitalisierung grundsätzlich sachgerecht und zu begrüßen. Gleichwohl sind einzelne Regelungen aus rechtsstaatlicher Perspektive differenziert zu bewerten.

Der Regierungsentwurf hat einzelne von der BStBK in ihrer Stellungnahme zum Referentenentwurf angesprochenen Punkte aufgegriffen. Dies betrifft insbesondere die Systematisierung des einstweiligen Rechtsschutzes sowie die Voraussetzungen für die Anordnung einer Gerichtskostenvorauszahlung nach § 71a FGO-E. Die Möglichkeit, bei offensichtlich aussichtslosen und rechtsmissbräuchlichen Klagen eine Gerichtskostenvorauszahlung anzuordnen (§ 71a Satz 1 FGO-E), ist gegenüber dem Referentenentwurf enger gefasst worden. Die mit der Regelung verbundene Zugangshürde zum Gericht wird dadurch reduziert.

Weiterhin kritisch zu bewerten sind dagegen insbesondere die Klagerücknahmefiktion bei Nichtbetreiben des Verfahrens (§ 72 Abs. 1b FGO-E) sowie die Einschränkung von Beschwerdemöglichkeiten (§ 128 Abs. 2 FGO-E).

Dringend nachjustiert werden muss der Entwurf zudem in Bezug auf das finanzgerichtliche Revisionsrecht. § 116 Abs. 5 FGO-E sieht nunmehr ausdrücklich vor, dass die Revision auch zuzulassen ist, wenn ein Revisionszulassungsgrund unabhängig von seiner hinreichenden Darlegung offensichtlich vorliegt. Die Regelung greift damit die bisherige Rechtsprechungspraxis auf. Sie reicht im Hinblick auf die Stärkung effektiven Individualrechtsschutzes jedoch weiterhin nicht aus. Die Zugangshürden zum BFH müssen aus Sicht der BStBK insbesondere durch die Einführung eines neuen Revisionszulassungsgrundes in § 115 Abs. 2 FGO und eine deutliche Abmilderung der Darlegungsanforderungen nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO verringert werden. Die BStBK hat entsprechende Vorschläge zur Verbesserung des Zugangs zum

zweitinstanzlichen Rechtsschutz bereits im Jahr 2022 veröffentlicht (Glückselig/Rose in DStR 2022, S. 811 ff.). Wir regen zur Stärkung eines effektiven Individualrechtsschutzes an, die Vorschläge der BStBK aufzugreifen und durch deren Umsetzung den Zugang zum BFH zu vereinfachen.

Unsere Anmerkungen zu dem Entwurf im Einzelnen können sie der beigefügten Anlage entnehmen. Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

i. A. Meik Eichholz
Abteilungsleiter

i. A. Oliver Glückselig
Referatsleiter

Anlage

Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Regierungsentwurf eines Siebten Gesetzes zur Änderung der Verwaltungsgerichtsordnung und anderer Gesetze (7. VwGOÄndG) – BT-Drs. 21/7824

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Telefon: 030 24 00 87-68
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

7. Oktober 2026

I. Anmerkungen zu Art. 1 des Entwurfs – Änderung der Verwaltungsgerichtsordnung

Zu Nr. 15: Widerspruchseinlegung, § 70 VwGO-E

Die BStBK begrüßt grundsätzlich Regelungen zur weiteren Digitalisierung und Vereinfachung verwaltungsrechtlicher Verfahren. Der Entwurf zu § 70 VwGO-E verfolgt das Ziel, die elektronische Einlegung von Widersprüchen zu erleichtern, indem auf die qualifizierte elektronische Signatur verzichtet und eine einfache elektronische Übermittlung zugelassen werden soll, soweit die jeweilige Behörde hierfür einen Zugang eröffnet.

Der Entwurf in seiner derzeitigen Fassung wird diesem Ziel jedoch aus mehreren Gründen nicht gerecht und bedarf daher Anpassungen in Bezug auf folgende Aspekte:

- Elektronischer Zugang

Grundsätzlich erachtet auch die BStBK die derzeitige zusätzliche Vorgabe des § 3a VwVfG, wonach ein Widerspruch elektronisch nur unter Verwendung einer qualifizierten elektronischen Signatur formwirksam eingelegt werden kann, als eine unnötige Hürde. Dies kann dadurch reduziert werden, dass anstelle der qualifizierten elektronischen Signatur – wie bspw. in § 130a Abs. 3 ZPO vorgesehen – alternativ die Übermittlung über einen sicheren Übermittlungsweg erfolgen kann. Die BStBK plädiert daher dafür, den sicheren Übermittlungsweg als schriftformersetzende Einreichungsform zuzulassen.

Die vorgesehene Regelung, wonach eine elektronische Einreichung nur zulässig sein soll, soweit die Behörde einen entsprechenden Zugang eröffnet, wirft zudem zwei grundlegende Probleme auf.

Zum einen lässt die derzeitige Formulierung den Schluss zu, dass eine elektronische Einreichung ausgeschlossen ist, wenn die Behörde keinen elektronischen Zugang eröffnet. Eine gesetzliche Verpflichtung der Behörden, mindestens einen elektronischen Zugangsweg vorzuhalten, ergibt sich aus dem Entwurf nicht.

Zum anderen entscheidet nach der vorgesehenen Regelung jede Behörde nicht nur über das „Ob“, sondern auch über das „Wie“ des elektronischen Zugangs. Dies birgt die Gefahr eines uneinheitlichen Nebeneinanders unterschiedlicher Kommunikationswege. Ein solcher Flickenteppich an Einreichungsmöglichkeiten würde Doppel- und Mehrfachstrukturen begünstigen und steht im Widerspruch zum Ziel der Modernisierungsagenda der Bundesregierung, gerade solche Parallelstrukturen abzubauen und neue zu vermeiden.

- Rechtssicherheit

Die gemäß der Gesetzesbegründung verfolgte Öffnung für eine „einfache elektronische Form“ begrüßt die BStBK grundsätzlich.

Eine Widerspruchseinlegung per einfacher E-Mail, über Internetformulare der Behörde oder über Messenger-Dienste wäre jedoch mit erheblichen rechtlichen Unsicherheiten verbunden.

Insbesondere lässt sich bei den in der Gesetzesbegründung genannten Kommunikationswegen – etwa E-Mail, WhatsApp oder Social-Media-Kanäle der Behörden – die Identität der widersprechenden Person regelmäßig nicht zuverlässig und zweifelsfrei feststellen. Die sichere Identifizierung der handelnden Person ist jedoch eine zentrale Voraussetzung für einen funktionierenden und rechtssicheren Rechtsverkehr.

Für sog. professionelle Einreicher wie Steuerberater, Rechtsanwälte und Notare sollten daher ausdrücklich die besonderen elektronischen Postfächer (beSt, beA, beN) als zulässige Übermittlungswege vorgesehen werden. Diese Kommunikationswege sind rechtssicher ausgestaltet und sowohl bei den Berufsträgern als auch bei den Behörden bereits etabliert.

Für nicht professionelle Einreicher besteht bereits heute die Möglichkeit, das „Mein Justizpostfach“ zu nutzen. Sollte dessen Nutzung als mit zu hohen Zugangshürden bewertet werden, wäre ein vereinfachter Zugang zu schaffen, der zugleich eine sichere Identifizierung ermöglicht. Vor diesem Hintergrund ist auch die für Januar 2027 vorgesehene Einführung der EUDI-Wallet zu berücksichtigen. Diese soll gerade für Identifizierungsprozesse im elektronischen Rechtsverkehr die zentrale Rolle übernehmen und bietet eine zukunftsfähige sowie rechtssichere Möglichkeit zur Feststellung der Identität der widersprechenden Person.

Kritisch ist zudem, dass die in der Gesetzesbegründung genannten Übermittlungswege dem Widersprechenden regelmäßig keine Möglichkeit eröffnen, den fristgerechten Zugang seines Widerspruchs rechtssicher nachzuweisen. Zwar könnte die Einreichung eines Widerspruchs durch Zulassung der dort genannten Wege erleichtert werden; zugleich würde jedoch das Risiko steigen, den Rechtsanspruch aufgrund fehlender Nachweisbarkeit des fristgerechten Zugangs zu verlieren.

Petitum:

Die BStBK spricht sich daher dafür aus,

- eine gesetzliche Pflicht zur Eröffnung eines elektronischen Zugangs vorzusehen,
- den sicheren Übermittlungsweg gem. § 52a Abs. 4 FGO als schriftformersetzende Einreichungsform zuzulassen,
- die Ausgestaltung der elektronischen Zugangswege für Rechtssuchende einheitlich zu regeln, um Insellösungen und einen Flickenteppich unterschiedlicher Kommunikationswege zu vermeiden, sowie
- für Identifizierung und Authentifizierung auf zukunftsfähige Lösungen wie die EUDI-Wallet zu setzen.

II. Anmerkungen zu Art. 9 des Entwurfs – Änderung der Finanzgerichtsordnung

Zu Nr. 3: Ausschluss von Beschäftigten des öffentlichen Dienstes vom Ehrenrichteramt, § 19 Nr. 3 FGO-E

Die geplante Änderung des § 19 Nr. 3 FGO, mit der die Unterscheidung zwischen Beamten und Angestellten aufgegeben wird, ist ausdrücklich zu begrüßen. Entscheidend darf nicht der formale Status sein, sondern die tatsächliche Nähe zum öffentlichen Dienst und die daraus resultierenden Loyalitätsbindungen.

Die Regelung sollte jedoch auch ehemalige Angehörige des öffentlichen Dienstes einbeziehen. Auch Ruhestandsbeamte sowie frühere Beschäftigte der Steuer- oder Zollverwaltung können aufgrund ihrer beruflichen Prägung weiterhin eine Nähe zur Verwaltung aufweisen, die zumindest den Anschein mangelnder Unabhängigkeit begründet. Des Weiteren sollten Personen mit Befähigung zum Richteramt nicht berufen werden können, da deren juristische Ausbildung dem angestrebten Korrektiv des ehrenamtlichen Richters **–** konkret dem Einbringen eines anderen Blicks auf die Rechtsfragen **–** nicht entspricht.

Petitum:

Auch Ruhestandsbeamte, frühere Beschäftigte des öffentlichen Dienstes, insbesondere der Steuer- oder Zollverwaltung, sowie Personen mit der Befähigung zum Richteramt sollten vom Ehrenrichteramt ausgeschlossen werden.

Zu Nr. 7: Beiladung in Massenverfahren, § 60a FGO-E

Die Erweiterung der Möglichkeit der Anordnung der Beiladung in § 60a FGO-E nur auf Antrag bereits ab mehr als 20 statt bisher mehr als 50 Personen ist im Grundsatz zu begrüßen. Dem Zweck der avisierten Regelung, Verfahrensvereinfachungen und damit Verfahrensbeschleunigungen zu erreichen, ist zuzustimmen. Die vorgesehene Absenkung der Schwelle auf 20 Personen würde jedoch mittelständische Strukturen und Familiengesellschaften besonders stark treffen, da bei diesen oft mehr als 20 Gesellschafter vorhanden sind.

Petitum:

Es bietet sich daher an, in einem § 60a Satz 10 FGO-E für einen solchen Fall nicht etwa auf die Zahl der Gesellschafter, sondern auf die Zahl der Bevollmächtigten im Einspruchsverfahren abzustellen.

Zu Nr. 9: Querulatorische Anträge/Klagen, § 71a FGO-E

Gegenüber dem Referentenentwurf ist § 71a FGO-E wesentlich geändert worden. Nach dem Regierungsentwurf kann das Gericht die Vorauszahlung der Gerichtskosten nunmehr anordnen, wenn die Klage oder der Antrag offensichtlich aussichtslos und rechtsmissbräuchlich ist. Die Voraussetzungen müssen damit kumulativ vorliegen.

Die BStBK hatte in ihrer Stellungnahme zum Referentenentwurf darauf hingewiesen, dass im finanzgerichtlichen Verfahren häufig nicht ohne Weiteres erkennbar ist, wann eine Klage oder ein Antrag bereits vor Zustellung als offensichtlich aussichtslos oder rechtsmissbräuchlich einzustufen ist, da sich der entscheidungserhebliche Sachverhalt oft erst im gerichtlichen Verfahren konkretisiert. Querulatorische Anträge sind im Finanzgerichtsprozess zudem selten. Im Übrigen dürfte gerade im Grenzfall Streit über das Vorliegen von Rechtsmissbrauch entstehen, sodass von der Regelung insgesamt kein nennenswerter Effizienzgewinn zu erwarten ist.

Durch die nunmehr erforderliche kumulative Verknüpfung von offensichtlicher Aussichtslosigkeit und Rechtsmissbräuchlichkeit wird der Anwendungsbereich der Vorschrift gegenüber dem Referentenentwurf deutlich eingegrenzt. Dies greift die rechtsstaatlichen Bedenken der BStBK zumindest teilweise auf.

Gleichwohl sollte kritisch hinterfragt werden, ob es einer solchen Regelung im finanzgerichtlichen Verfahren überhaupt bedarf. Insbesondere bleibt abzuwarten, ob der mit der Prüfung eines Rechtsmissbrauchs verbundene zusätzliche Abgrenzungsaufwand in einem angemessenen Verhältnis zu dem zu erwartenden Effizienzgewinn steht.

Petitum:

Die gegenüber dem Referentenentwurf vorgenommene Eingrenzung der Voraussetzungen des § 71a FGO-E ist zu begrüßen. Gleichwohl sollte weiterhin geprüft werden, ob es im finanzgerichtlichen Verfahren überhaupt einer entsprechenden Sonderregelung bedarf.

Zu Nr. 10: Klagerücknahmefiktion, § 72 Abs. 1b FGO-E

Im Grundsatz ist die an andere Prozessordnungen angelehnte Einführung einer Klagerücknahmefiktion zu begrüßen, um eine Verfahrensbeschleunigung zu erzielen. Die zweimonatige Frist ist jedoch für viele Unternehmensstrukturen, insbesondere international agierende Konzerne, zu knapp bemessen. Der Prozessvertreter muss Rücksprachen halten, Unterlagen einholen und Abstimmungen koordinieren, was insbesondere im Ausland regelmäßig längere Zeiträume erfordert.

Petitum:

Aus Sicht der BStBK sollte eine Dreimonatsfrist eingeführt werden, verbunden mit der Möglichkeit der Verlängerung im Einzelfall, analog zu § 120 Abs. 2 Satz 3 FGO. Da vergleichbare Probleme auch im Revisions- und Beschwerdeverfahren auftreten, sollte die Fristenregelung einheitlich auch in § 116 und § 120 FGO übernommen werden.

Zu Nr. 17: Revisionszulassungsgründe, § 116 Abs. 5 FGO-E

Diese klarstellende Regelung ist gerade für anwaltlich nicht vertretene Steuerpflichtige zu begrüßen. Auch im Falle nicht hinreichender Darlegung ist die Revision demnach im Falle eines offensichtlich vorliegenden Revisionszulassungsgrundes zuzulassen. Gleichwohl bedarf es

zur Stärkung eines effektiven Individualrechtsschutzes einer grundsätzlichen Reform des Revisionszulassungsrechts.

Petitum:

Die Regelung in § 116 Abs. 5 FGO-E ist zwar zu begrüßen, aber nicht ausreichend. Es bedarf einer grundlegenden Reform des Revisionszulassungsrechts, die u. a. die Einführung eines weiteren Revisionszulassungsgrundes in § 115 Abs. 2 FGO und eine deutliche Abmilderung der Darlegungsanforderungen in §§ 116 Abs. 3 Satz 3, Abs. 5 Satz 2 Hs. 1 FGO vorsieht (siehe zu den konkreten Vorschlägen der BStBK III.)

Zu Nr. 18: Unanfechtbarkeit von Anordnung vorläufiger Sicherheitsmaßnahmen, § 128 Abs. 2 Nr. 8 FGO-E

§ 128 Abs. 2 Nr. 8 FGO-E sieht entsprechend § 146 Abs. 2 Nr. 7 VwGO-E die Unanfechtbarkeit derjenigen Beschlüsse vor, durch welche nach § 114 Abs. 4 Satz 3 FGO-E vorläufige Sicherungsmaßnahmen bis zur Entscheidung über einen Eilantrag angeordnet (sog. Hängebeschlüsse) oder darauf gerichtete Begehren abgelehnt werden. Dies erscheint unter reinen Effizienzsteigerungsgesichtspunkten vertretbar, da erstinstanzliche Hängebeschlüsse nur die Sicherung des status quo zum Ziel haben. Die inzwischen wohl überwiegende Gegenauffassung argumentiert im Verwaltungsrecht jedoch damit, dass sich Hängebeschlüsse im Ergebnis als interimistische Sachentscheidungen auffassen lassen (vgl. u. a. Rudisile, NVwZ 2019, 2 m. w. N.; Rudisile in Schoch/Schneider, 48. EL Juli 2025, VwGO § 146 Rn. 11a mit Rspr-Übersicht) – und nicht nur als prozessleitende Verfügung – gegen welche die Beschwerde im Ergebnis statthaft sein muss. Ob dies im finanzgerichtlichen Verfahren vergleichbare Auswirkungen wie im Verwaltungsverfahren entfalten kann, darf angezweifelt werden. Anders als in der VwGO treten durch solche Entscheidungen hier vielfach keine irreversiblen faktischen Zustände auf; in der FGO geht es vielmehr regelmäßig um reversible Zahlungen. Daher dürfte diese Regelung keine mit der entsprechenden VwGO-Regelung vergleichbare Virulenz aufweisen. Gleichwohl sollte aus Gründen des effektiven Rechtsschutzes eine Anfechtungsmöglichkeit erhalten bleiben.

Petitum:

Es sollte u. E. kritisch hinterfragt werden, ob es im finanzgerichtlichen Verfahren überhaupt der Einführung sog. Hängeschlüsse bedarf. Die Unanfechtbarkeit von Anordnung vorläufiger Sicherheitsmaßnahmen in § 128 Abs. 2 Nr. 8 FGO-E ist im finanzgerichtlichen Verfahren aus Gründen des effektiven Rechtsschutzes jedoch abzulehnen.

Zu Nr. 20: Hinzuziehung eines Bevollmächtigten, § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO-E

Die in § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO-E vorgesehene Umkehr des bisherigen Regel-Ausnahme-Verhältnisses hinsichtlich der Erstattung der Gebühren und Auslagen eines Vorverfahrens für die Zuziehung eines Bevollmächtigten oder Beistands für das Vorverfahren dient der Verfahrenserleichterung und ist daher zu begrüßen.

Zu Nr. 21: Zahlungsfristen, § 152 Abs. 2 FGO-E

Die geplante Neuregelung in § 152 Abs. 2 FGO-E führt zu einer Ungleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigem und öffentlicher Hand. Während Steuerpflichtige nach behördlicher oder gerichtlicher Ablehnung eines AdV-Antrags binnen einer Woche plus Schonfrist (§ 240 Nr. 6 lit. b AEAO) zahlen müssen, sieht der Entwurf für die in § 152 Abs. 2 FGO-E genannten Stellen eine „angemessene“ Frist und damit eine mildere Handhabung vor. Soweit in der Gesetzesbegründung auf die Begründung zu § 170 VwGO-E und damit auf das BVerfG, Beschluss vom 5. März 1991 – 1 BvR 440/83 –, juris Rn. 10 verwiesen wird (vgl. S. 92 f. des Reg-E), müssten die darin genannten Grundsätze auch für den Steuerpflichtigen gelten.

Petitum:

Die öffentliche Hand sollte in Bezug auf die Einhaltung von Wartefristen vor Vollstreckungen nicht bessergestellt werden als Steuerpflichtige. Es muss daher entweder eine Anpassung des § 152 Abs. 2 FGO-E oder eine korrespondierende Anpassung des § 240 Nr. 6 lit. b AEAO zugunsten des Steuerpflichtigen erfolgen.

III. Anpassungen des finanzgerichtlichen Revisionsrechts

1. Vorbemerkung

Der Zugang zum zweitinstanzlichen Rechtsschutz und damit der effektive Individualrechtsschutz im finanzgerichtlichen Verfahren ist unzureichend. Die Gründe hierfür sind vielfältig. Sie ergeben sich z. B. daraus, dass die Anforderungen an die Darlegung der Revisionszulassungsgründe zu hoch sind. Mit Beschluss vom 21. Februar 2025 (veröffentlicht am 18. März 2025 – 1 BvR 2267/23) hob das BVerfG einen Beschluss des BFH auf. Die Verfassungsbeschwerde hatte Erfolg, da der BFH überzogene Anforderungen an die Darlegung der Nichtzulassungsbeschwerde (NZB) gestellt und damit gegen das Gebot effektiven Rechtsschutzes verstoßen hatte. Die Darlegungsanforderungen zu den Revisionszulassungsgründen nach der FGO seien faktisch kaum erfüllbar. Es mangelt an Rechtssicherheit, da die Voraussetzungen für den Darlegungszwang nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nicht definiert sind. Beschlüsse, mit denen eine Revision zugelassen wird, werden aufgrund der Norm des § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO so gut wie nie begründet und veröffentlicht. Das macht eine Prognose der Erfolgsaussichten im Hinblick darauf, ob eine NZB überhaupt angenommen werden wird, kaum möglich. Die meisten Rechtsschutzsuchenden scheuen daher den unsicheren Weg der NZB.

Die letzte Reform des Revisionsrechts fand mit Wirkung zum 1. Januar 2001 statt und hatte u. a. die kompensationslose Abschaffung der Streitwertrevision zur Folge (2. FGO-ÄndG v. 19. Dezember 2000, BGBl. I 2000, S. 1757). Dies hat den Zugang zum BFH für den Rechtsschutzsuchenden entgegen der Intention des Gesetzgebers, erheblich erschwert. Die in § 115 Abs. 2 FGO normierten Revisionszulassungsgründe werden in der Praxis zudem restriktiv ausgelegt. Sie bedürfen einer Erweiterung. Problematisch ist darüber hinaus die unanfechtbare Übertragung von Entscheidungen auf Einzelrichter nach § 6 Abs. 4 Satz 1 FGO. All dies

führt dazu, dass der in steuerrechtlichen Streitigkeiten ohnehin nur zweistufige Instanzenzug faktisch oft auf eine Stufe reduziert wird, ohne dass dagegen Rechtsmittel zulässig wären.

Das Rechtsmittel der Revision verfolgt jedoch neben dem Allgemeininteresse an der Fortbildung des Rechts und der Wahrung der Rechtseinheit sowie der Kontrolle der Revisionsgerichte über die Finanzgerichte auch den Schutz des jeweiligen Steuerpflichtigen und das Bemühen um Einzelfallgerechtigkeit. Der Individualrechtsschutz wurde jedoch vor allem durch die Streichung der Streitwertrevision verkürzt, was letztlich nicht im Sinne des (damaligen) Gesetzgebers war und insbesondere Art. 19 Abs. 4 GG zuwiderläuft. Die häufig geäußerte Befürchtung, eine Erleichterung des Zugangs zur Revision könne zu einer Überlastung des BFH führen, ist nicht begründet. Die Zahlen des aktuellen Jahresberichts (2025) des BFH zeigen auf, dass die Abschaffung der Streitwertrevision seit 2001 zu deutlich rückläufigen Eingangszahlen beim BFH geführt hat. Während in 2000 noch 3.403 Neuzugänge zu verzeichnen waren, sind die Neufälle in 2016 auf 2.564 und in 2025 auf 1.652 geschrumpft. Zu einer Entlastung des BFH trägt mittelbar auch die rückläufige Entwicklung der Fallzahlen bei den Finanzgerichten bei, die sich aus den Daten des Statistischen Bundesamts (https://www-genesis.destatis.de/datenbank/online/statistic/24261/table/24261-0002) entnehmen lassen. Während es in 2018 noch insgesamt 32.654 Neuzugänge bei den Finanzgerichten gab, waren es in 2024 nur noch 23.321 neue Fälle.

Vor diesem Hintergrund hat die BStBK bereits im Jahr 2022 umfangreiche Reformvorschläge veröffentlicht (vgl. Glückselig/Rose in DStR 2022, S. 811 ff.). Der u. a. vom Wissenschaftlichen Arbeitskreis Steuerrecht des DWS-Instituts e.V. zwischenzeitlich aufgegriffenen Diskussion um die Wiedereinführung der Streitwertrevision (vgl. DStR-Beih. 2024, S. 41) steht die BStBK ebenfalls offen gegenüber.

2. Reformvorschläge der BStBK im Einzelnen

Die Reformvorschläge der BStBK lauten im Einzelnen wie folgt:

a. Neuer Revisionszulassungsgrund: „Überwiegende Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Urteils“

In § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO – neu – sollte ein wie folgt lautender neuer Revisionszulassungsgrund aufgenommen werden:

„Die Revision ist nur zuzulassen, wenn
(…)
überwiegende Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Urteils bestehen.“

Der neue Revisionszulassungsgrund der „überwiegenden Zweifel“ sollte, anders als damals § 115 Abs. 2 FGO im Rahmen des 2. FGO-ÄndG, mit konkreten Voraussetzungen und Fallgestaltungen für den Rechtsanwender ausgefüllt werden. Er sollte dabei das Ziel verfolgen:

- richterrechtlich entwickelte Fallgruppen, die bereits heute – unabhängig davon, ob sie unter die Grundsatz- oder die Rechtsvereinheitlichungsrevision subsumiert werden – eine revisionsrechtliche Überprüfung durch den BFH ermöglichen, gesetzlich zu verankern und
- zusätzlich weniger restriktive Fallgruppen umfassen, die den Zugang zum BFH tatsächlich erleichtern.

Der Revisionszulassungsgrund der „überwiegenden Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Urteils“ wurde bereits im Jahr 1999 von einer interdisziplinären Arbeitsgruppe um den damaligen Präsidenten des BFH, Prof. Dr. Klaus Offerhaus, vorgeschlagen und bei den Beratungen des Regierungsentwurfs eines 2. FGO-ÄndG vom Rechtsausschuss diskutiert (BT-Drs. 14/4549, 11). Der Rechtsausschuss hatte sich damals mehrheitlich nur deshalb gegen den Vorschlag ausgesprochen, um der Gefahr des erhöhten Geschäftsanfalls beim BFH zu entgehen. Wie oben dargelegt, ist eine solche Erhöhung indessen nicht eingetreten. Es bietet sich daher an, an diese Begrifflichkeit anzuknüpfen.

aa. Überwiegende Zweifel

Überwiegende Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Urteils bestehen dann, wenn eine summarische Prüfung zu dem Ergebnis führt, dass die Entscheidung einer revisionsrechtlichen Überprüfung in materiell-rechtlicher Hinsicht nicht standhalten wird und diese Überprüfung nicht bereits mit den Revisionsgründen nach § 115 Abs. 2 Nr. 1, 2 bzw. 4 – neu – FGO (zur systematischen Stellung des neuen Revisionsgrundes siehe II. 2. b) erreicht werden kann.

Die Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Urteils sollen überwiegen und nicht nur ernstlich bestehen. Ernstliche Zweifel ergeben sich oftmals bereits „auf den ersten Blick“, z. B., wenn sich bei der Lektüre unmittelbar Gegenargumente finden lassen oder Aspekte bemerkt werden, die unberücksichtigt geblieben sind (Stapperfend in Gräber, FGO, 10. Aufl. 2025, § 69 Rn. 160 ff.; mit Verweis auf § 69 FGO: Rätke in Klein, AO, 19. Aufl. 2025, § 361 Rn. 16 ff.; Kister in BeckOK AO, Stand 1. Januar 2026, § 361 Rn. 113 ff.). Würde man also „ernstliche Zweifel“ an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Urteils ausreichen lassen, bestünde die Gefahr, dass durch den neuen Revisionszulassungsgrund der Zugang zum BFH zu sehr erweitert würde. Ähnlich wie bei § 69 FGO bzw. § 124 VwGO, die jeweils ernstliche Zweifel als Maßstab erfordern, soll auch bei der Frage, ob überwiegende Zweifel bestehen, nur eine summarische Prüfung notwendig sein (zur summarischen Prüfung bei § 69 FGO vgl. z. B. Stapperfend in Gräber, FGO, 10. Aufl. 2025, § 69 Rn. 195). Diese sollte im Vergleich zur Prüfung der „ernstlichen Zweifel“ zwar gründlicher ausfallen. Allerdings besteht die Aufgabe zu diesem Zeitpunkt nicht darin, „bereits eine endgültige Gewissheit über die Richtigkeit oder Unrichtigkeit dieser Entscheidung“ herbeizuführen. Dementsprechend sollten an die summarische Prüfung keine überhöhten Anforderungen gestellt werden.

bb. (Un-)Rechtmäßigkeit des angefochtenen Urteils

Die Rechtsprechung hat in folgenden Fallgruppen von objektiv willkürlichen oder greifbar gesetzeswidrigen Entscheidungen die Unrechtmäßigkeit eines finanzgerichtlichen Urteils angenommen und damit das Vorliegen eines Revisionszulassungsgrundes bejaht:

- Übersehen einer einschlägigen entscheidungserheblichen Rechtsvorschrift (z. B. BFH, Beschlüsse v. 4. April 2003 – V B 183/02, BFH/NV 2003, 1097 und v. 13. Februar 2003 – IX B 83/02, BFH/NV 2003, 805),
- die Entscheidung entbehrt jeglicher gesetzlichen Grundlage oder beruht auf einer offensichtlich dem Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung (z. B. BFH, Beschluss v. 26. Juni 2021 – VIII B 46/20, BFH/NV 2021, 1511),
- die Entscheidung ist unter keinem denkbaren Gesichtspunkt rechtlich vertretbar und es drängt sich daher der Verdacht sachfremder Erwägungen auf (z. B. BFH, Beschlüsse v. 17. Juni 2002 – VII B 168/01 und v. 13. Oktober 2003 – IV B 85/02, BStBl. II 2004, 25, DStRE 2004, 173).

Die Diskussion, ob diese Fälle unter die Grundsatz- oder die Rechtsvereinheitlichungsrevision fallen, wäre damit obsolet. Zusätzlich zu diesen bereits anerkannten Fallgruppen, die überwiegende Zweifel an der Rechtmäßigkeit des ergangenen Urteils begründen, sollten die folgenden weniger restriktiven Fallgruppen unter den neuen Revisionszulassungsgrund zu subsumieren sein:

- Allgemeinheit hat ein Interesse an einer korrigierenden Entscheidung (z. B. BFH-Beschluss v. 9. November 2011 – II B 105/10, BFH/NV 2012, 254),
- Verletzung von Denkgesetzen, d. h. ein vertretbares Ergebnis beruht auf unvertretbaren Methoden,
- die der Entscheidung zugrunde liegende Begründung ist geeignet, nachgeahmt oder wiederholt zu werden,
- tatsächliche finanzielle, soziale und/oder wirtschaftliche Auswirkungen der Entscheidung haben für die Beteiligten erhebliches Gewicht.

Petitum:

In § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO – neu – sollte der Revisionszulassungsgrund „überwiegende Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Urteils“ aufgenommen werden und anders als § 115 Abs. 2 FGO im Rahmen des 2. FGO-ÄndG, mit konkreten Voraussetzungen und Fallgestaltungen für den Rechtsanwender ausgefüllt werden.

b. Systematische Stellung in § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO – neu –

Man könnte erwägen, den oben dargestellten neuen Revisionszulassungsgrund in fortlaufender Reihenfolge als § 115 Abs. 2 Nr. 4 – neu – FGO zu erfassen. Um eine klare Abgrenzung zu den Verfahrensmängeln zu schaffen, wäre es u. E. jedoch sinnvoller, die Neuregelung als § 115 Abs. 2 Nr. 3 – neu – FGO einzufügen und dementsprechend den Revisionszulassungsgrund des Verfahrensmangels als § 115 Abs. 2 Nr. 4 – neu – FGO zu erfassen. Die Auswirkungen, die eine Änderung des jetzigen Revisionszulassungsgrundes des Verfahrensmangels von Nr. 3 in Nr. 4 nach sich ziehen würden, wären – soweit ersichtlich – überschaubar. Geändert werden müssten im Einzelnen die §§ 116 Abs. 6, 118 Abs. 3 Satz 1 FGO.

Petitum:

Der Revisionszulassungsgrund „Überwiegende Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Urteils“ sollte in § 115 Abs. 2 Nr. 3 – neu – FGO aufgenommen werden. Der Revisionszulassungsgrund des Verfahrensmangels wäre demnach in § 115 Abs. 2 Nr. 4 – neu – FGO zu erfassen.

c. Abmilderung des Darlegungszwangs in § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO

§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO lautet gegenwärtig wie folgt:

„In der Begründung [der Nichtzulassungsbeschwerde] müssen die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 [die Revisionszulassungsgründe] dargelegt werden.“

Zweck der Darlegungspflicht nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO ist die Entlastung des Revisionsgerichts. Allein durch Lektüre der Beschwerdebegründung und des angefochtenen Urteils soll das Revisionsgericht, so die ständige Rechtsprechung von BGH und BVerwG, die Voraussetzungen der Zulassung prüfen können (BGH, Beschluss v. 1. Oktober 2002 – XI ZR 71/02, NJW 2003, 65 (66); BVerwG, Beschluss v. 23. November 1995 – 9 B 362/95, NJW 1996, 1554). Das Revisionsgericht soll nicht die gesamten (Steuer-)Akten sichten müssen, um daraus selbstständig den bzw. die Revisionszulassungsgründe herauszufiltern. Die Anforderungen an den Darlegungszwang dürfen jedoch nicht dazu führen, dass der Beschwerdeführer bereits den Beschluss über seine NZB vorformulieren muss. Das Gericht unterliegt dem Amtsermittlungsgrundsatz und muss eigenständig ermitteln. Problematisch sind vor diesem Hintergrund die Anforderungen, die der BFH bzw. einzelne Senate des BFH derzeit an die Darlegung der Revisionszulassungsgründe stellen.

Die Anforderungen an den Darlegungszwang müssen daher aus Sicht der BStBK abgemildert und zugleich die Voraussetzungen klargestellt werden. Es bedarf eindeutiger Regelungen, deren Einhaltung rechtssicher dazu führt, dass dem Darlegungszwang Genüge getan wird. Über die allgemeinen Hinweise auf klassische Begründungsfehler, etwa die pauschale Verweisung auf erstinstanzliches Vorbringen, pauschale Bezugnahme auf andere Schriftsätze, keine formelhaften Wendungen und kein Vorbringen neuer Tatsachen, sollte anhand von Beispielen ein positiver Katalog geschaffen werden. Bei Einhaltung der darin definierten Vorgaben sollte die NZB nicht mehr an der Darlegung der Revisionsgründe scheitern.

Petitum:

Eine ausgewogene und praktikable Lösung bietet aus Sicht der BStBK die Orientierung an den Anforderungen, die für die verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO gelten. Auf die Besonderheiten des Revisionsrechts und die mit der Reform bezweckte Öffnung des Revisionsverfahrens sollte Rücksicht genommen werden.

In Anlehnung an § 1 Abs. 1 StAuskV sollte somit im Hinblick auf die Darlegung eines der Revisionsgründe nach § 115 Abs. 2 FGO im Wege der NZB

- eine umfassende Darstellung des Sachverhalts als Hinleitung zu dem ursprünglichen Verfahren,
- die angegriffene Entscheidung,
- die Darlegung des darin enthaltenen Verstoßes mit entsprechender Begründung des eigenen Rechtsstandpunktes

erforderlich, aber auch ausreichend sein, um dem Darlegungszwang nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO zu genügen.

d. Änderung des § 116 Abs. 5 Satz 2 Hs. 1 FGO in „Muss"-Vorschrift

Nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO in der jetzigen Fassung soll der BFH den Beschluss über die NZB kurz begründen, wobei allerdings davon abgesehen werden kann, wenn sie nicht geeignet ist, zur Klärung der Voraussetzungen beizutragen, unter denen eine Revision zuzulassen ist, oder wenn der Beschwerde stattgegeben wird. In der Praxis werden Beschlüsse, mit denen eine Revision zugelassen wird, aufgrund der vorgenannten Norm so gut wie nie begründet und veröffentlicht. Einem potenziellen Revisionsführer fehlen daher Leitlinien, an denen er sich orientieren könnte. Voraussetzungen oder gar Fallgruppen, bei denen eine NZB Erfolg hatte und die ggf. auf andere Fälle übertragbar wären und damit der Rechtsfortbildung dienen könnten, existieren mithin nicht.

Petitum:

Um die Rechtsfortbildung im Revisionsrecht zu stärken und die Erfolgsaussichten einer Nichtzulassungsbeschwerde besser einschätzen zu können, sollte § 116 Abs. 5 Satz 2 Hs. 1 FGO in eine ermessensgebundene „Muss"-Vorschrift geändert werden. § 116 Abs. 5 Satz 2 Hs. 2 FGO wäre entsprechend ersatzlos zu streichen.

e. Abhilfe durch Senat ermöglichen bei Ablehnung der Nichtzulassungsbeschwerde durch Einzelrichter, § 116 Abs. 6a FGO – neu –

Die Übertragung auf den Einzelrichter ist unanfechtbar (§ 6 Abs. 4 Satz 1 FGO) und führt dazu, dass der in steuerlichen Streitigkeiten ohnehin nur zweistufige Instanzenzug bei Entscheidungen durch den Einzelrichter faktisch oft auf letztlich eine Stufe reduziert wird, ohne dass hiergegen Rechtsmittel zulässig wären. Ob die Voraussetzungen für die Übertragung auf den Einzelrichter tatsächlich vorlagen,1. keine besonderen Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art oder 2. keine grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache, entzieht sich der Überprüfung. Die Dynamik, die ein solches Verfahren entwickeln kann, bleibt so unberücksichtigt. Vor allem in Fällen, in denen Rechtssachen grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist dies kein hinnehmbarer Zustand. Es muss daher eine Abhilfemöglichkeit durch den Senat für den Fall der Beschwerde gegen die Ablehnung der NZB durch einen Einzelrichter geschaffen werden.

Petitum:

Bei Ablehnung der NZB durch einen Einzelrichter muss eine Abhilfe durch den Senat ermöglicht werden. Eine entsprechende Regelung sollte in einem § 116 Abs. 6a FGO – neu – aufgenommen werden und könnte wie folgt lauten:

„Über die Beschwerde gegen das Urteil eines Einzelrichters, in dem die Revision nicht zugelassen wurde, entscheidet der Senat des FG, bei dem die Klage anhängig ist, durch Beschluss. Absätze 1 bis 4 und Absatz 5 Satz 1 und 2 gelten entsprechend. Lehnt der Senat des FG die Beschwerde ab, entscheidet über die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision der BFH durch Beschluss; im Übrigen gilt Absatz 5 entsprechend. Wird der Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision stattgegeben, ist die Revision innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Beschlusses bei dem BFH einzulegen. § 120 gilt entsprechend.“