

Protokoll zum
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 17. Dezember 2010*

Pascal Thebrath
Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht

**„Die Revisionszulassungsgründe nach § 115
Abs. 2 FGO und ihre Darlegung i. R. d.
Nichtzulassungsbeschwerde“**

*Dipl.-Kff. Dr. Isabel Gabert, LL.M., wiss. Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

1. Einleitung	2
2. Historische Entwicklung des finanzgerichtlichen Revisionszulassungsverfahrens	2
3. Die geltende Regelung über die Revisionszulassung in der FGO: §§ 115, 116 FGO	4
4. Die Rechtsprechung des BFH zu den Revisionszulassungsgründen und zu den Anforderungen an ihre Darlegung i. R. d. NZB	7
4.1. Grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO)	7
4.2. Kritik an der Rechtsprechung des BFH zum abstrakten Allgemeininteresse	8
4.3. Grundsatzrevision – Kritik im Hinblick auf den seitens des Gesetzgebers geforderten Individualrechtsschutz	9
4.4. Klärungsbedürftigkeit der aufgeworfenen Rechtsfrage	10
4.5. Fehlende Ergebnisrichtigkeit analog § 126 Abs. 4 FGO	11
4.6. Die Rechtsfortbildungsrevision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO	11
4.7. Rechtsprechungsvereinheitlichungsrevision	12
5. Kritische Betrachtung der einschlägigen BFH-Rechtsprechung unter dem Blickwinkel des Verfassungsrechts	15
6. Fazit und Ausblick	17
Literaturhinweise	17

1. Einleitung

Herr Prof. Seer leitet ein, dass das Thema von Herrn Thebraths Vortrag in den letzten Jahren aufgrund der FGO-Novelle in den Fokus gerückt sei. *Herr Thebrath* führt aus, dass er sich in seinem Vortrag auf das Kernstück der Nichtzulassungsbeschwerde, den § 115 Abs. 2 FGO konzentrieren wolle. Dabei wolle er zunächst die historische Entwicklung des finanzgerichtlichen Revisionszulassungsverfahrens darstellen, bevor er auf die geltenden Regelungen über die Revisionszulassung in der FGO, und zwar die §§ 115, 116 FGO eingehe. Danach wolle er die Rechtsprechung des BFH zu den Revisionszulassungsgründen nach § 115 Abs. 2 FGO vorstellen und kritisch hinterfragen und auf die Anforderungen an ihre Darlegung i. R. d. Begründung einer Nichtzulassungsbeschwerde (NZB) gemäß §§ 116 Abs. 3, 115 Abs. 2 FGO eingehen. Der Vortrag werde schließlich mit der kritischen Betrachtung der einschlägigen BFH-Rechtsprechung unter dem Blickwinkel des Verfassungsrechts schließen.

2. Historische Entwicklung des finanzgerichtlichen Revisionszulassungsverfahrens

Herr Thebrath weist darauf hin, dass die Finanzgerichtsordnung vom 6.12.1965, die am 1.1.1966 in Kraft getreten ist, die erste einheitliche prozessuale Regelung sei. Hier wurden

Streitwert- und Zulassungsrevision (§ 115 Abs. 1 FGO 1965) miteinander kombiniert. Die Streitwertgrenze habe 1.000 DM betragen, daneben sei die Revisionszulassung durch das FG aus den in § 115 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 FGO 1965 enumerativ aufgezählten Gründen statthaft gewesen. In § 115 Abs. 2 FGO seien die folgenden drei Revisionszulassungsgründe genannt worden:

- die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1)
- die Abweichung des FG-Urteils von einer Entscheidung des BFH und später auch des GmSOGB und des BVerfG (§ 115 Abs. 2 Nr. 2)
- die Geltendmachung eines Verfahrensmangels, sog. „Verfahrensrevision“ (§ 115 Abs. 2 Nr. 3).

In § 115 Abs. 3 bis 5 FGO 1965 sei erstmalig das Rechtsinstitut der NZB eingeführt worden. Die NZB musste bei dem Gericht eingelegt werden, dessen Entscheidung angefochten werden sollte. Die NZB musste durch Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung bzw. Bezeichnung der vom FG-Urteil abweichenden Entscheidung sowie des Verfahrensmangels begründet werden (§ 115 Abs. 3 S. 3 FGO 1965). Die Einlegung und Begründung der NZB musste innerhalb eines Monats nach Zustellung des Urteils erfolgen, wobei *Herr Thebrath* darauf hinweist, dass es keine Verlängerungsmöglichkeit gab. Bei Stattgabe der NZB habe die Zustellung des Beschwerdebescheides die Revisionsfrist in Gang gesetzt und es sei eine separate Einlegung und Begründung der Revision erforderlich gewesen. Zudem sei in § 116 Abs. 1 FGO 1965 eine zulassungsfreie Revision verankert gewesen, die die Rüge abschließend aufgezählter wesentlicher Verfahrensmängel vorsah. § 116 Abs. 2 FGO 1965 regelte die zulassungsfreie Revision gegen Urteile in Zolltarifsachen.

Eine nächste Stufe in der historischen Entwicklung des finanzgerichtlichen Revisionszulassungsverfahrens stellten die Gesetze zur Entlastung des Bundesfinanzhofs dar. Das Gesetz zur Entlastung des BFH vom 8.7.1975 (BFHEntlG) legte eine Erhöhung der Streitwertgrenze von 1.000 DM auf 10.000 DM fest (Art. 1 Nr. 5 BFHEntlG in Abweichung zu § 115 Abs. 1 FGO 1965). *Herr Thebrath* macht deutlich, dass diese Regelung zunächst bis zum 31.12.1980 befristet gewesen sei und anschließend zweimal bis zum 31.12.1987 verlängert worden sei. Dem BFHEntlG folgte das Gesetz zur Beschleunigung verwaltungs- und finanzgerichtlicher Verfahren vom 4.7.1985. Hier sei die Streitwertrevision suspendiert worden und eine ausschließlich zulassungsabhängige Revision für die Geltungsdauer des BFHEntlG eingeführt worden (Neufassung von Art. 1 Nr. 5 BFHEntlG durch Art. 2 BeschlG). *Herr Thebrath* weist darauf hin, dass es letztendlich insgesamt acht Verlängerungen bis zum 31.12.2000 gegeben habe. *Herr Thebrath* stellt dann weitere Bestrebungen zur Reform des finanzgerichtlichen Revisi-

onszulassungsrechts dar. Hier sei zunächst der Entwurf eines FGO-Änderungsgesetzes vom 14.08.1991 zu nennen. Dieser sah – so wie die FGO 1965 – eine dauerhafte Übernahme des Wegfalls der Streitwertrevision und damit die Einführung einer alleinigen Zulassungsrevision samt NZB unter Übernahme der bisherigen Revisionszulassungsgründe vor. Im FGO-Änderungsgesetz vom 21.12.1992 konnte dann aber keine abschließende Einigung über die endgültige Abschaffung der Streitwertrevision erzielt werden, so dass die Reform zurückgestellt worden sei. Nach dem Entwurf eines AO-Änderungsgesetzes von 1994 sollte dann entgegen den bisherigen Bestrebungen die Streitwertrevision wieder eingeführt werden. Die Streitwertgrenze sollte bei 60.000 DM liegen, aber auch hier sei keine Einigung erzielt worden. *Herr Thebrath* geht dann auf die Vorschläge der Arbeitsgruppe zur Reform des finanzgerichtlichen Revisionsrechts 1998/1999 ein, die aber leider so nicht vollständig umgesetzt worden seien. Die Vorschläge hätten von einer Wiedereinführung der Streitwertrevision angesichts der diesbezüglich überaus konträren Auffassungen abgesehen. Stattdessen sollte ein neuer Zulassungsgrund in § 115 Abs. 2 Nr. 4 FGO eingeführt werden; und zwar die Zulassung der Revision bei „überwiegenden Zweifeln an der Richtigkeit der angefochtenen Entscheidung“. Diese Lösung wird von *Herrn Thebrath* stark favorisiert. Der Vorschlag konnte sich aber insbesondere aus Angst vor einem erhöhten Geschäftsanfall letztlich nicht durchsetzen.

3. Die geltende Regelung über die Revisionszulassung in der FGO: §§ 115, 116 FGO

Es folgt eine Darstellung der Reform des finanzgerichtlichen Revisionszulassungsrechts durch das 2. FGOÄndG (§§ 115, 116 FGO n. F.) und damit des bis heute unverändert geltenden Rechts. Das 2. FGOÄndG vom 19.12.2000, das am 1.1.2001 in Kraft getreten ist, habe zu einer grundlegenden Neuordnung der revisionszulassungsrechtlichen Vorschriften geführt. Das 2. FGOÄndG habe im Wesentlichen die folgenden Änderungen mit sich gebracht:

- die ersatzlose Abschaffung der zulassungsfreien Revision gemäß § 116 FGO 1965. Dies sei insbesondere wegen der geringen praktischen Bedeutung sowie zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten erfolgt.
- die endgültige Abschaffung der Streitwertrevision. Dies wurde damit begründet, dass der Streitwert kein geeignetes Auswahlkriterium für die Zulassung der Revision sei und kein Gradmesser für die Bedeutung der Sache. Zudem wurde die Streitwert-

revision als Ursache für die Privilegierung von Rechtsstreitigkeiten mit hohem Streitwert im Hinblick auf den Instanzenzug angesehen, was als sozialstaatlich bedenklich und somit als ungerecht eingestuft wurde.

- Neufassung des § 115 FGO. Hier werde nur noch die Statthaftigkeit der Revision geregelt, aber nicht mehr die NZB. § 115 Abs. 1 FGO verankere das Zulassungsprinzip. Es gebe also nur noch eine reine Zulassungsrevision, was zu einer uneingeschränkten richterlichen Zulassungskontrolle führe. § 115 Abs. 2 FGO enthalte nun einen abschließenden Kanon der Revisionszulassungsgründe, die inhaltlich erheblich modifiziert und neu formuliert worden sind. § 115 Abs. 3 FGO regle schließlich die Bindung des BFH an die Zulassung.
- Neufassung des § 116 FGO, der nun eine eigenständige Regelung der NZB enthalte, die nach Auffassung von *Herrn Thebrath* eine Vielzahl der Schwachpunkte der früheren Regelung behoben habe. Es sei eine „besondere Begründungsfrist“ eingeführt worden, die unabhängig vom Lauf der Einlegungsfrist beginnt. Die Einlegung der Beschwerde habe innerhalb eines Monats zu erfolgen, während die Begründung der Beschwerde innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des FG-Urteils zu erfolgen habe. Dabei könne die Begründungsfrist auf Antrag um einen weiteren Monat verlängert werden. Zudem sehe § 116 Abs. 7 S. 1 FGO eine automatische Überführung in das Revisionsverfahren Kraft Gesetzes vor, ohne dass es einer gesonderten Einlegung der Revision bedürfe. *Herr Thebrath* weist darauf hin, dass bei der Neufassung des § 116 FGO die Vorschläge der Arbeitsgruppe umgesetzt worden seien.

Herr Thebrath stellt ferner die Intention des 2. FGOÄndG vor. Ziel sei eine Verbesserung des Rechtsschutzes in Steuer- und Abgabenangelegenheiten unter Hinweis auf die Abschaffung der Streitwertrevision sowie die bislang zu engen Revisionszulassungsgründe und deren äußerst restriktive Handhabung durch die Rechtsprechung gewesen. Dem sollte Abhilfe durch die Aus- bzw. Neugestaltung der Zulassungsrevision, vor allem der Zulassungsgründe, geschaffen werden. Es sollte somit zu einer Erweiterung des zu engen Zugangs zum BFH und einer damit einhergehenden Stärkung und Verbesserung des Individualrechtsschutzes trotz Abschaffung der Streitwertrevision kommen. Hierzu führt *Herr Thebrath* kritisch an, dass die Absicht, den Individualrechtsschutz zu stärken, weder in der Rechtsprechung des BFH noch im Wortlaut der Regelung zu erkennen sei. Wenn diese Absicht nur in den Gesetzesmaterialien und nicht auch im Wortlaut des Gesetzes zu finden ist, sei allerdings klar, dass sich die Rechtsprechung schwer tut, diese Absicht zu beachten. *Herr Thebrath* weist darauf hin, dass im Zentrum des finanzgerichtlichen Revisionszulassungsrechts die Revisionszulassungsgrün-

de nach § 115 FGO und die Anforderungen, die gemäß § 116 Abs. 3 S. 3 FGO an ihre Darlegung i. R. d. Begründung einer NZB gestellt werden, stünden. Für die qualitative Stärkung und Verbesserung des zweitinstanzlichen finanzgerichtlichen Rechtsschutzes komme es demnach maßgeblich darauf an, wie die Gerichte – und insbesondere der BFH im Rahmen eines NZB-Verfahrens – die Vorschriften über die Zulassung der Revision handhaben. *Herr Thebrath* führt an, dass im Jahre 2009 mit 734 Revisionen der absolute Tiefpunkt erreicht worden sei und stellt in diesem Zusammenhang die folgenden Statistiken vor:

Jahr	unzulässig		unbegründet		begründet	
	Anzahl	Prozent	Anzahl	Prozent	Anzahl	Prozent
2001	757	47,5%	356	22,4%	213	13,4%
2002	920	45,0%	464	22,7%	252	12,3%
2003	852	41,0%	526	25,3%	269	13,0%
2004	777	36,2%	590	27,5%	350	16,3%
2005	848	37,7%	737	32,8%	320	14,2 %
2006	640	33,0%	665	34,3%	291	15,0%
2007	659	34,1%	753	39,0%	258	13,4%
2008	667	33,5%	764	38,3%	227	11,4%
2009	530	29,1%	762	41,9%	240	13,2%
Durchschnittsquote 2001-2009	6650	37,4%	5617	31,6%	2420	13,6%

Vor dem Hintergrund dieser Zahlen müsse nach Auffassung von *Herrn Thebrath* die Zulassungspraxis scharf unter die Lupe genommen werden, weil es kaum noch restriktiver gehe.

Jahr	Revisionen		NZB		Summe	
	Anzahl	Prozent	Anzahl	Prozent	Anzahl	Prozent
2001	875	30,6%	1986	69,4%	2861	100,0%
2002	756	25,6%	2197	74,4%	2953	100,0%
2003	840	27,2%	2251	72,8%	3091	100,0%
2004	851	28,8%	2101	71,2%	2952	100,0%
2005	805	28,9%	1979	71,1%	2784	100,0%
2006	804	30,4%	1844	69,6%	2648	100,0%
2007	744	28,9%	1834	71,1%	2578	100,0%
2008	736	27,8%	1915	72,2%	2651	100,0%
2009	734	27,7%	1915	72,3%	2649	100,0%

Diese Statistik verdeutliche, dass der BFH sich vermehrt mit NZBen beschäftige und so von einem Revisionsgericht zu einem Beschwerdegericht mutiere.

4. Die Rechtsprechung des BFH zu den Revisionszulassungsgründen und zu den Anforderungen an ihre Darlegung i. R. d. NZB

Herr Thebrath geht im weiteren Verlauf seines Vortrags auf die Rechtsprechung des BFH zu den Revisionszulassungsgründen und zu den Anforderungen an ihre Darlegung i. R. d. NZB ein. Hierbei macht er zunächst allgemeine Ausführungen zur Begründung einer NZB. Die zentrale Vorschrift zur Begründung einer NZB finde sich in § 116 Abs. 3 S. 3 FGO. Dort heißt es: „In der Begründung müssen die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 dargelegt werden“. *Herr Thebrath* stellt den Begriff des „Darlegens“ im allgemeinen Sprachgebrauch dar. Der lateinische Ausdruck „explizieren“ bedeute „darlegen“, „erklären“, „erläutern“. In Wörterbüchern werde „darlegen“ beschrieben als „ausführlich (näher) erläutern“ und „in aller Deutlichkeit ausführen“. Der BFH verstehe unter „etwas darlegen“ „erklären“, „erläutern“, „näher auf etwas eingehen“ und übernehme damit das Verständnis des allgemeinen Sprachgebrauchs. *Herr Thebrath* weist folgend aber darauf hin, dass der BFH an dieses „Erklären“, „Erläutern“ oder „näher auf etwas Eingehen“ strenge Anforderungen stelle. Der BFH mache abstrakte Vorgaben für die Begründung einer NZB, so dass allgemeine Hinweise, bloße Behauptungen und formelhafte Wendungen, wie z. B. „Die Sache hat grundsätzliche Bedeutung“ nicht genügen würden. In der BFH-Rechtsprechung hieße es vielmehr, dass die hinreichende Darlegung i. S. d. § 116 Abs. 3 S. 3 FGO schlüssige, substantielle und konkrete Angaben darüber erfordere, auf welchen der in § 115 Abs. 2 genannten Zulassungsgründe der Beschwerdeführer die NZB stützt, und aus welchen Umständen sich entnehmen lässt, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen des im Einzelfall geltend gemachten Zulassungsgrundes erfüllt sind. Zudem werde ein gewisses Mindestmaß an Klarheit, Geordnetheit und Verständlichkeit des Vorbringens gefordert. Dazu bedürfe es einer konkreten – zumindest aber rudimentären – Auseinandersetzung mit der tragenden Begründung der angefochtenen FG-Entscheidung. *Herr Thebrath* geht dann näher auf die einzelnen Revisionszulassungsgründe ein.

4.1. Grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO)

Herr Thebrath führt aus, dass § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die fünf Tatbestandsvoraussetzungen *Rechtssache, abstraktes Allgemeininteresse, Klärungsbedürftigkeit der aufgeworfenen Rechtsfrage, Klärungsfähigkeit bzw. Entscheidungserheblichkeit* und *fehlende Ergebnisrichtigkeit*

analog § 126 Abs. 4 FGO entnommen würden. Auf das erste Begriffsmerkmal eingehend erläutert *Herr Thebrath*, dass die h. M. die „Rechtssache“ mit dem Begriff der „Rechtsfrage“ gleichsetze. Eine Rechtsfrage könne sowohl das materielle als auch das Verfahrensrecht betreffen. Er führt zu dieser Meinung kritisch an, dass eine Rechtssache weiter zu verstehen sei als eine Rechtsfrage. Vielmehr könne eine Rechtssache aus mehreren Rechtsfragen bestehen. Folgend geht *Herr Thebrath* auf die zentrale Tatbestandsvoraussetzung des *abstrakten Allgemeininteresses* ein. Hierzu müsse die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen (Fort-) Entwicklung und Handhabung des Rechts berühren bzw. die Beantwortung und Entscheidung der für die Beurteilung des Streitfalls maßgeblichen Rechtsfrage durch den BFH müsse aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit und/oder der Rechtsentwicklung im (abstrakten) allgemeinen Interesse liegen. Die Kriterien zur Bestimmung des abstrakten Allgemeininteresses wurden durch den BFH konkretisiert und seien die *Vielzahl gleichartiger Fälle* und die sog. *Breitenwirkung*. Damit dürfe sich die Bedeutung der Rechtssache nicht in der Entscheidung des konkreten Einzelfalls erschöpfen. Zudem sei eine korrespondierende Darlegung im Rahmen der NZB notwendig.

4.2. Kritik an der Rechtsprechung des BFH zum abstrakten Allgemeininteresse

Herr Thebrath kritisiert im weiteren Verlauf seines Vortrags die oben dargestellte Rechtsprechung des BFH. Sie sei unklar, weil der Umstand, dass von einer Rechtsfrage eine Vielzahl von Steuerfällen betroffen ist, für sich alleine noch nicht ausreichen solle, einer Sache grundsätzliche Bedeutung zu verleihen. Entscheidend sei vielmehr die Breitenwirkung einer höchstrichterlichen Entscheidung über eine zweifelhafte Rechtsfrage. Man müsse sich aber fragen, wie anders als durch den Hinweis auf eine Vielzahl der betroffener Steuerfälle der Beschwerdeführer im Rahmen der NZB die geforderte Breitenwirkung darlegen könne oder solle. Die Rechtsprechung führe zudem zu einer erheblichen Einschränkung der Grundsatzrevision. Der Rechtsschutzsuchende werde im Dunkeln darüber gelassen, wie das abstrakte Allgemeininteresse im Ergebnis begründet werden soll. Für die Darlegung der geforderten Breitenwirkung müsse nach Auffassung von *Herrn Thebrath* der Hinweis auf eine Vielzahl betroffener gleichartiger Steuerfälle ausreichend sein. Als weiteren Kritikpunkt führt *Herr Thebrath* an, dass die Kriterien fehlplaziert seien. Formulierungen wie „das einheitliche Interesse an der (Fort-) Entwicklung und Handhabung des Rechts“ passten besser zur Rechtsfortbildungs- bzw. Rechtsprechungsvereinheitlichungsrevision aber nicht zur Grundsatzrevision.

Die Kriterien müssten in § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO verschoben werden, wenn der BFH diese beibehalten wolle. Eine weitere Erschwernis sei, dass der BFH teilweise zusätzlich fordere, dass es sich zugleich um eine „aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame und für die einheitliche Rechtsanwendung wichtige Frage“ handeln muss. Hierzu führt *Herr Thebrath* kritisch aus, dass das Kriterium ebenfalls besser zur Rechtsfortbildungsrevision bzw. insbesondere zur Rechtsprechungsvereinheitlichungsrevision passe. Die Abstraktheit und Undeutlichkeit dieses Kriteriums stehe nicht im Einklang mit dem Rechtsstaatsprinzip und dem daraus abgeleiteten Bestimmtheitsgebot. *Herr Thebrath* fordert, dass die Zulassung zur Revision für den Beschwerdeführer nicht zu einem unkalkulierbaren Lotteriespiel werden dürfe. Vielmehr müsse der Instanzenzug vorhersehbar sein, sonst liege ein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip vor.

4.3. Grundsatzrevision – Kritik im Hinblick auf den seitens des Gesetzgebers geforderten Individualrechtsschutz

Nach Meinung von *Herrn Thebrath* besteht das Bedürfnis einer erweiterten Auslegung der Grundsatzrevision. Die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO solle in den folgenden Fällen möglich sein:

- Bei erheblichen finanziellen/wirtschaftlichen sowie sozialen Auswirkungen der Rechtssache, ohne dass anhand der quantitativen Fallzahl unbedingt eine Breitenwirkung festzustellen ist. Dieses Argument akzeptiere der BFH aber nicht.
- Bei schwerwiegenden Fehlern des FG bei der Auslegung und Anwendung des materiellen Rechts. Auch dies verneine der BFH, weil diese Fälle vielmehr unter bestimmten Voraussetzungen § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO zuzuordnen seien.

Trotz des unverändert gebliebenen Wortlauts gebe es durchaus beachtliche Argumente für eine erweiterte Auslegung der Grundsatzrevision. Dies leitet *Herr Thebrath* zum einen aus der Regierungsbegründung zum 2. FGOÄndG ab. Zum Zwecke der Erweiterung des engen Zugangs zum BFH wollte der Gesetzgeber *alle Tatbestände in die Grundsatzrevision einbezogen wissen, in denen über den Einzelfall hinaus ein allgemeines Interesse an einer korrigierenden Entscheidung besteht*. Der Bericht des Rechtsausschusses habe allerdings etwas anderes vorgesehen. Zum anderen könnte der Begriff der *Rechtssache* als dogmatischer Anknüpfungspunkt für eine erweiterte Auslegung der Grundsatzrevision dienen. Der Begriff der Rechtssache sei schließlich weiter als der der Rechtsfrage. Ferner könne sich eine erweiterte Auslegung der Grundsatzrevision aus dem systematischen Zusammenhang ergeben. *Herr*

Thebrath verweist hier auf den Vergleich von § 115 Abs. 2 und § 11 Abs. 4 FGO und das Verhältnis der einzelnen Zulassungsgründe zueinander.

Herr Prof. Seer weist darauf hin, dass die Regierungsbegründung zu der Gesetzesänderung einen anderen Duktus habe als der Rechtsausschussbericht. *Herr Thebrath* führt an, dass die Grundsatzrevision meist zugleich Rechtsfortbildungs- und Rechtsprechungsvereinfachungsrevision sei, was im systematischen Zusammenhang nicht richtig sein könne. *Herr Prof. Seer* ist der Ansicht, dass es für die h. M., die den BFH-Richtern entspreche, schwierig sei, einen systematischen Schwenk zu machen, weil sie an die „*grundsätzliche Bedeutung*“ als Rechtsbegriff gewohnt seien und es in anderen Gerichtsordnungen diesen Begriff auch gebe. Somit wolle man sich wohl nicht in Widerspruch zu anderen Rechtsordnungen begeben. Es sei enttäuschend, dass der BFH das systematische Verhältnis nicht beachte.

4.4. Klärungsbedürftigkeit der aufgeworfenen Rechtsfrage

Herr Thebrath geht dann im weiteren Verlauf seines Vortrags auf eine weitere Tatbestandsvoraussetzung des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO ein, nämlich die „Klärungsbedürftigkeit der aufgeworfenen Rechtsfrage“. Diese liege dann vor, wenn die Rechtsfrage wegen Unklarheiten im Gesetz zweifelhaft oder umstritten ist. An der Klärungsbedürftigkeit fehle es regelmäßig dann, wenn die Rechtsfrage bereits höchstrichterlich geklärt oder aus anderen Gründen eindeutig ist. Es sei erforderlich, substantiiert darzulegen, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die aufgeworfene Rechtsfrage umstritten ist, und zwar unter ausführlicher Auseinandersetzung mit den verschiedenen Auffassungen in Rechtsprechung, Literatur und Verwaltung. Es stelle sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob die Tatsache, dass noch keine höchstrichterliche Entscheidung/Rechtsprechung vorliegt, als Indiz für die Klärungsbedürftigkeit anzusehen sei. *Herr Thebrath* weist darauf hin, dass der BFH den Hinweis darauf, dass die Rechtsfrage höchstrichterlich noch nicht entschieden ist, für die ordnungsgemäße Darlegung der Klärungsbedürftigkeit nicht ausreichen lässt. Fehlende höchstrichterliche Rechtsprechung sei aber ein Indiz für die Klärungsbedürftigkeit der Rechtsfrage. Im Umkehrschluss gelte, dass keine Klärungsbedürftigkeit besteht, wenn die Rechtsfrage bereits höchstrichterlich geklärt ist. An die Darlegung der Klärungsbedürftigkeit dürften keine zu hohen Anforderungen gestellt werden (so auch der BFH GrS, BStBl. 2001, 802, 808). Bei fehlender höchstrichterlicher Rechtsprechung sei im Zweifel von einer Klärungsbedürftigkeit auszugehen.

4.5. Fehlende Ergebnisrichtigkeit analog § 126 Abs. 4 FGO

Herr Thebrath stellt im weiteren Verlauf seines Vortrags das vom BFH entwickelte Tatbestandsmerkmal der fehlenden Ergebnisrichtigkeit analog § 126 Abs. 4 FGO vor. Danach solle es an der Entscheidungserheblichkeit der Rechtsfrage fehlen, wenn sich das angefochtene FG-Urteil bereits aus anderen Gründen als im Ergebnis richtig darstellt und die Revision deshalb nach § 126 Abs. 4 FGO zurückzuweisen ist (sog. *Ergebnisrichtigkeit*). Nach Meinung von *Herrn Thebrath* ist diese Auffassung abzulehnen, weil eine strikte Trennung des Prüfungsprogramms im Zulassungs- und im sich ggf. anschließenden Revisionsverfahren erfolge und weil es sich um unterschiedliche Richterbänke im Zulassungs- und im sich ggf. anschließenden Revisionsverfahren handele. Daraus folgten ggf. unterschiedliche Auffassungen über die Erfolgsaussichten der Revision. *Herr Prof. Seer* stimmt dieser Kritik zu. Es sei unzulässig und den Rechtsschutz verkürzend, wenn man gleich darauf abstellt, dass das Ergebnis des FG richtig ist. Der Schulterschluss aller BFH-Richter, dass § 126 Abs. 4 FGO analog gilt, sei unverständlich.

4.6. Die Rechtsfortbildungsrevision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO

Herr Thebrath geht dann auf die in § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO verankerte Erforderlichkeit einer BFH-Entscheidung zur Fortbildung des Rechts, die sog. *Rechtsfortbildungsrevision*, ein. „Fortbildung des Rechts“ bedeute, dass der Einzelfall bisher noch ungeklärte Rechtsfragen aufwerfen und Veranlassung geben müsse, Leitsätze für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts aufzustellen oder Gesetzeslücken rechtsschöpferisch auszufüllen. Die „Erforderlichkeit einer BFH-Entscheidung“ sei eine eigenständige Voraussetzung neben dem zentralen Tatbestandsmerkmal der „Rechtsfortbildung“. Die Erforderlichkeit einer BFH-Entscheidung zur Fortbildung des Rechts sei darzulegen. Dabei würden die von der ständigen Rechtsprechung an die Grundsatzrevision gestellten hohen Anforderungen fortgelten. *Herr Thebrath* kritisiert das Verhältnis von § 115 Abs. 2 Nr. 1 zu Nr. 2 Alt. 1 FGO. Die Ausklammerung und gesonderte Herausstellung der Rechtsfortbildungsrevision in § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO als qualifizierenden Spezialtatbestand unter gleichzeitiger Fortgeltung der Generalklausel des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO verdeutliche die Möglichkeit und Notwendigkeit einer erweiterten Auslegung der Grundsatzrevision.

4.7. Rechtsprechungsvereinheitlichungsrevision

Von der in § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2. FGO verankerten Erforderlichkeit einer BFH-Entscheidung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung seien nach der h. M. und der ständigen Rechtsprechung des BFH die beiden Fallgruppen: „Zulassung der Revision wegen Divergenz“ – was den Hauptanwendungsfall darstelle – und die „Zulassung der Revision wegen gravierender/schwerwiegender Rechtsanwendungsfehler des Finanzgerichts“ erfasst. Im ersten Fall handele es sich um eine Erweiterung der früheren Divergenzrevision zu einer allgemein gefassten Rechtsprechungsvereinheitlichungsrevision. Zudem seien die möglichen Divergenzentscheidungen ausgedehnt worden. Es komme nun nicht mehr darauf an, welches Gericht die Entscheidung, von der abgewichen wird, getroffen hat. Das zentrale Tatbestandsmerkmal des Divergenz Tatbestands sei das „Erfordernis divergierender Rechtssätze“. Regelmäßig unbeachtlich seien eine Divergenz in der Beurteilung und Würdigung von Tatsachen sowie bloße Subsumtionsfehler. Erforderlich sei aber eine „Nichtübereinstimmung im Grundsätzlichen“. An die Darlegung der Divergenz seien die folgenden Anforderungen zu stellen:

- Genaue Angabe bzw. Bezeichnung der angeblichen Divergenzentscheidung mit Datum, Aktenzeichen sowie der (allgemein zugänglichen) Fundstelle
- Herausarbeitung und Gegenüberstellung divergierender Rechtssätze als zentrale Darlegungsforderung der Divergenzrüge.

Die Rüge einer Divergenz in Beurteilung und Würdigung von Tatsachen sowie eine Rüge eines bloßen Subsumtionsfehler reichten dagegen nicht aus. *Herr Thebrath* gibt zu Bedenken, dass dies äußerst diffizile Darlegungsanforderungen seien, die der BFH einem Beschwerdeführer bzw. dessen Prozessvertreter abverlangt. An der engen Divergenz-Doktrin des BFH kritisiert *Herr Thebrath* ferner, dass sie eine erhebliche Einschränkung der Möglichkeit, die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung unter dem Gesichtspunkt der Divergenz zu erreichen, darstelle. Ferner überforderten das Herausarbeiten und Gegenüberstellen einander widersprechender tragender, abstrakter Rechtssätze und somit die Darlegungsanforderungen den Beschwerdeführer maßlos und seien unzumutbar. Dies gelte insbesondere vor dem Hintergrund zunehmend oberflächlich begründeter FG-Entscheidungen, in denen man großteils vergeblich nach ‚irgendwelchen‘ Rechtssätzen suche. Der Wortlaut der §§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2, 116 Abs. 3 S. 3 FGO enthalte aber keinerlei Anzeichen für derartige Restriktionen. *Herr Prof. Seer* gibt zu Bedenken, dass in § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO die Divergenz als Merkmal nicht fortgeführt worden sei, es aber aus Gewohnheit genutzt werde. Es gebe viele Urteile, in denen man vergeblich nach einem aus-

drücklichen Rechtssatz sucht. Wenn man versucht, eine NZB zu formulieren und man erkennt, dass es eine Rechtsprechung des BFH gibt, die zu einem anderen Ergebnis tendiert, dann reiche nicht die Darlegung der Entscheidungsdivergenz aus. *Dr. Loose* merkt an, dass sich die Qualität der FG-Urteile nicht verändert habe, sie sei heute so gut oder schlecht wie früher auch. Die Finanzgerichte müssten sich mit den Kriterien auch beschäftigen, wenn entschieden wird, ob eine Revision zugelassen wird oder nicht. Finanzgerichte würden das nicht so restriktiv auslegen. *Herr Prof. Seer* erwidert, dass es auch Richter am FG geben würde, die Dinge „revisionsfest“ machen wollten und würden.

Herr Thebrath schlägt zur Stärkung und Verbesserung des Individualrechtsschutzes vor, die Revision bereits bei Divergenz im Entscheidungsergebnis ohne ggf. konkludente Rechtssatzbildung zuzulassen. Die Einheit der Rechtsprechung sei nämlich bereits dann gestört, wenn die angefochtene FG-Entscheidung in der Sache von einer anderen (höchstrichterlichen) Entscheidung abweicht. Für die Darlegung der Divergenz müsse es demnach auch ausreichen, wenn etwa vorgebracht werde, dass das FG einen vom BFH aufgestellten abstrakten Rechtssatz im Ergebnis falsch auslegt oder anwendet bzw. dass das angefochtene Urteil im Widerspruch zu bestimmten Entscheidungen des BFH steht.

Herr Thebrath führt weiter aus, dass die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO immer auch dann in Betracht komme, wenn dem FG bei der Auslegung und Anwendung revisiblen Rechts Fehler von so erheblichem Gewicht unterlaufen sind, dass das Vertrauen in die Einheitlichkeit der Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur der finanzgerichtlichen Entscheidung wieder hergestellt werden könnte (sog. *gravierender Rechtsanwendungsfehler*). Bislang sei aber noch keine allgemeingültige und einheitliche Definition eines derartigen gravierenden Rechtsanwendungsfehlers entwickelt worden. Es hätten sich aber zwei Eckpfeiler herausgebildet, und zwar die „objektive Willkür“ und die „greifbare Gesetzeswidrigkeit“. Umgekehrt reiche nicht eine bloße fehlerhafte Umsetzung von Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung auf die Besonderheiten des Einzelfalles aus. Es bestehe ein unklares und uneinheitliches Verhältnis zwischen „objektiver Willkür“ und „greifbarer Gesetzeswidrigkeit“. Teilweise würden beide Fallgruppen gleichgesetzt, so dass es keine klare Trennung gebe. Zum Teil werde die Fallgruppe der greifbar gesetzwidrigen Entscheidungen weiter verstanden als die der objektiv willkürlichen Entscheidungen. Es müssten die besonderen Umstände, die einen gravierenden Rechtsanwendungsfehler begründen, dargelegt werden. Hierbei sei insbesondere ein äußerst detailliertes Vorbringen zur objektiven Willkürlichkeit bzw. greifbaren Gesetzeswidrigkeit des entsprechenden Rechtsanwendungsfehlers unter besonderer Berücksichtigung der dazu in der (BVerfG-) Rechtsprechung entwi-

ckelten Definitionen erforderlich. *Herr Thebrath* weist in diesem Zusammenhang noch einmal auf die erheblichen Uneinheitlichkeiten und Unklarheiten, die eine ordnungsgemäße Darlegung insoweit fast unmöglich machen würden, hin.

Herr Thebrath kritisiert die Rechtsprechung des BFH bzw. der einzelnen Senate zum gravierenden Rechtsanwendungsfehler als äußerst uneinheitlich und unklar. Das ungeklärte Verhältnis der zentralen Tatbestandsmerkmale führe zu erheblichen Rechtsunsicherheiten und mache es dem Beschwerdeführer nahezu unmöglich, seine NZB ordnungsgemäß zu begründen. Vor dem Hintergrund des Bestimmtheitsgebots sei zu bedenken, dass fast 10 Jahre nach der Schaffung der Figur des gravierenden Rechtsanwendungsfehlers immer noch keine allgemeingültige und einheitliche Anwendungslinie oder Definition bestehe. Es sei ein Widerspruch, wenn man vom Beschwerdeführer die Darlegung bestimmter Kriterien verlangt, diese von der Rechtsprechung aber noch gar nicht abschließend und einheitlich geklärt sind. Der Anwendungsbereich greife viel zu kurz, weil er sich auf die praktisch absoluten Ausnahmefälle der objektiven Willkür bzw. der greifbaren Gesetzeswidrigkeit beschränke. *Herr Thebrath* stellt heraus, dass ihm nur drei Entscheidungen bekannt seien, in denen ein gravierender Rechtsanwendungsfehler positiv festgestellt worden ist. Es könne natürlich nicht jeder einfache Rechtsfehler (Subsumtionsfehler) hier Beachtung finden. Es sei aber auch keine Beschränkung auf die Fallgruppen der objektiven Willkür und der greifbaren Gesetzeswidrigkeit nötig. Vielmehr sei ein weit reichendes Verständnis erforderlich.

Herr Thebrath vergleicht folgend die Rechtsprechung des BFH mit der des BGH zu §§ 543 Abs. 2, 574 Abs. 2 ZPO betreffend den symptomatischen Rechtsanwendungsfehler. Hier werde auf den Nachahmungseffekt des Rechtsanwendungsfehlers und die strukturelle Wiederholungsgefahr abgestellt. Der BGH bemühe sich sichtlich um eine deutlichere Konkretisierung, so dass seine Rechtsprechung mehr Konturenschärfe zeige. Allerdings blieben auch hier Rechtsunsicherheiten. Auch hier könne der Beschwerdeführer letztlich nur spekulieren, so dass er im Hinblick auf die schlüssige und substantiierte Auseinandersetzung mit dem o. g. Kriterium wiederum überfordert wäre. Die Stärkung des Individualrechtsschutzes erfordere schließlich noch einen weiteren Schritt. Der Katalog der Revisionszulassungsgründe müsse um folgende Aspekte erweitert werden:

- Zulassung der Revision, wenn „überwiegende Zweifel an der Richtigkeit der angefochtenen Entscheidung bestehen“.
- Erfassung auch solcher Entscheidungen, bei denen aufgrund einer summarischen Prüfung angenommen werden könnte, dass sie einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht standhalten würden.

- Einführung eines materiell-akzessorischen Abwägungs- und Zulassungskriteriums und damit auch Erleichterung der Darlegungsanforderungen.
- Verbesserung des Individualrechtsschutzes sowie zugleich Effektivierung der Rechtmäßigkeitskontrolle der FG-Entscheidungen.

5. Kritische Betrachtung der einschlägigen BFH-Rechtsprechung unter dem Blickwinkel des Verfassungsrechts

Herr Thebrath stützt die kritische Betrachtung der einschlägigen BFH-Rechtsprechung unter dem Blickwinkel des Verfassungsrechts auf die Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 S. 1 GG als spezielle Ausprägung des allgemeinen Justizgewährungsanspruchs für den Bereich des öffentlichen Rechts. Art. 19 Abs. 4 S. 1 GG enthalte das Gebot des effektiven Rechtsschutzes. Dem Artikel entnehme die herrschende Meinung allerdings keinen Anspruch auf einen mehrstufigen Instanzenzug, wobei er darauf hinweist, dass es hierfür auch beachtliche Gegenargumente geben würde. Die Eröffnung einer Instanz verpflichte den Gesetzgeber aber zur Gewährung effektiven Rechtsschutzes. Allerdings unterliege Art. 19 Abs. 4 S. 1 GG auch verfassungsimmanenten Schranken. Es müsse die Funktionsfähigkeit der Rechtspflege gegen die Optimierung des Individualrechtsschutzes abgewogen werden. Die Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ergebe, dass der Zugang zur Rechtsmittelinstanz nicht auf unzumutbare, aus Sachgründen nicht mehr zu rechtfertigende Weise erschwert wird. Diese Vorgabe gelte sowohl für den Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des Rechtsmittelrechts als auch für die Rechtsprechung im Hinblick auf die Auslegung und Anwendung von Verfahrensvorschriften. Wichtig sei, dass bei der Abwägung zwischen der Funktionsfähigkeit der Rechtspflege und der Gewährung von Individualrechtsschutz Letzterer nicht einseitig geopfert werden dürfe. *Herr Thebrath* stellt nun die Frage, ob die Abschaffung der Streitwertrevision zu einem Rechtsschutzdefizit geführt habe. Vor der Abschaffung habe eine Korrelation zwischen der Existenz der Streitwertrevision und der Zweistufigkeit der Finanzgerichtsbarkeit bestanden. Dabei stand die Streitwertrevision für Individualrechtsschutz und eine effiziente Rechtmäßigkeitskontrolle durch eine zweite Instanz in zumindest wirtschaftlich nicht ganz unbedeutenden Verfahren. Mit der ersatzlosen Streichung der Streitwertrevision sei die Geschäftsgrundlage für die Zweistufigkeit entfallen. Damit führe die Abschaffung der Streitwertrevision in den meisten Fällen praktisch zu einer nur einstufigen Finanzgerichtsbarkeit, was zu einem Rechtsschutzdefizit führe. Die Situation verschärfe sich noch zusätzlich bei Übertragung

des Rechtsstreits auf den Einzelrichter. Allein die Tatsache, dass das Rechtsmittel der NZB zur Verfügung steht, könne das Rechtsschutzdefizit nicht kompensieren. Die NZB gelte als das anspruchvollste unter den Rechtsmitteln, insbesondere aufgrund der restriktiven Auslegung der Zulassungsgründe und der übermäßig hohen, teils hypertrophen Darlegungsanforderungen. Bildlich gesprochen sei das NZB-Recht „Stolperdraht-Recht“. Die durch die Abschaffung der Streitwertrevision hervorgerufene Verkürzung des Individualrechtsschutzes könne durch die NZB nur dann annähernd kompensiert werden, wenn die Zulassungsgründe auf verfassungskonforme Weise entsprechend weit und erweitert ausgelegt und damit einhergehend die Anforderungen an die Darlegung i. R. d. NZB erheblich gelockert würden. *Herr Thebrath* sieht daher die Notwendigkeit für eine erweiterte individualrechtsschutzgewährende Zulassungspraxis. Art. 19 Abs. 4 S. 1 GG verpflichte auch die Rechtsprechung als Rechtsanwender, was bedeute, dass die Fachgerichte insoweit verpflichtet seien, die Darlegungsanforderungen, von denen die Gewährung gerichtlichen Rechtsschutzes abhängt, nicht sachwidrig zu überspitzen und zu überspannen (vgl. insbesondere BFH GrS BStBl. 2001, 802, 808). Verfahrensrecht sei dienendes Recht, d. h. die Form- und Verfahrensvorschriften dienen stets der Durchsetzung des materiellen Rechts und sind immer auch zweckorientiert auszulegen. Die Notwendigkeit der erweiterten Zulassungspraxis ergebe sich ferner aus den Revisionszwecken. Trotz der Beschränkung auf die Zulassungsrevision bleibe das Revisionsgericht, also der BFH, der Gewährung des Individualrechtsschutzes und der Herstellung von Einzelfallgerechtigkeit verpflichtet. Die Wahrung des Allgemeininteresses an der Rechtsfortbildung und Rechtseinheit sowie die Wahrung der Einzelfallgerechtigkeit stünden gleichberechtigt nebeneinander. Auch wenn die Revisionszulassungsgründe äußerlich vom Wortlaut her eher in Richtung Allgemeininteresse an der Wahrung der Rechtsfortbildung und Rechtseinheit formuliert seien, müsse der Gedanke des Individualrechtsschutzes bei ihrer Auslegung sowie bei den Anforderungen an ihre Darlegung demnach ‚gleichrangig‘ Berücksichtigung finden. Zudem zeuge die konstant hohe Zahl an beim BFH jährlich eingelegten NZBen nach Auffassung von *Herrn Thebrath* von einer verbreiteten Unzufriedenheit der Rechtsschutzsuchenden mit einem nur einstufigen Finanzgerichtsverfahren. Eine zweite Instanz als Kontrollinstanz sei erforderlich. Schließlich sei die Absenkung der Darlegungsanforderungen seitens des BFH auch aus verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten geboten. Nach der Rechtsprechung des BVerfG verstoße eine Verfassungsbeschwerde mangels ordnungsgemäßer Rechtswegerschöpfung i. d. R. gegen den Subsidiaritätsgrundsatz gemäß § 90 Abs. 2 S. 1 BVerfGG, wenn der BFH zuvor die Revision oder die NZB als unzulässig verworfen hat.

6. Fazit und Ausblick

Zusammenfassend hält *Herr Thebrath* fest, dass es im Lichte der Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 S. 1 GG zwingend geboten sei, die restriktiven Zulassungsgründe erweitert und verfassungskonform auszulegen und damit einhergehend die Anforderungen an ihre Darlegung i. R. d. NZB erheblich abzusenken. Zusätzlich appelliert er an den Gesetzgeber, seiner Intention nach Stärkung und Verbesserung des Individualrechtsschutzes im Gesetzeswortlaut explizit Ausdruck zu verleihen. Hierzu wäre ggf. eine Wiedereinführung der Streitwertrevisi- on nötig, was nach Auffassung von *Herrn Thebrath* aber in erster Linie eine rechtspolitische Entscheidung u. U. mit Privilegierungen und Benachteiligungen bestimmter Rechtsstreitigkeiten sei. Besser sei die Einführung eines eigenständigen neuen Zulassungsgrundes der „*überwiegenden Zweifel an der Richtigkeit der angefochtenen Entscheidung*“. Dies würde dann ein materiell akzessorisches Abwägungskriterium als Zulassungsmaßstab darstellen. Da man aber nicht wisse, ob und wann der Gesetzgeber tätig wird, sollte das Hauptaugenmerk auf der BFH-Rechtsprechung und einer durch sie vorzunehmenden erweiterten verfassungskonformen Auslegung der Zulassungsgründe sowie einer entsprechenden Absenkung der Darlegungsanforderungen liegen. *Herr Thebrath* schließt seinen Vortrag mit der Forderung, dass im Zentrum dabei stets der für die Gewährung der Einzelfallgerechtigkeit überaus wichtige Gedanke „*In dubio pro justitia – Im Zweifel für den Rechtsschutz*“ stehen müsse.

Literaturhinweise

Kummer, Peter: Die Nichtzulassungsbeschwerde, 2. Auflage, Baden-Baden 2010

Lange, Hans-Friedrich: Anforderungen an die Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde, DB 2001, S. 2312-2316

List, Heinrich: Die Nichtzulassungsbeschwerde – Hat sich die Neuregelung bewährt?, DB 2002, 1069-1073

List, Heinrich: Probleme der Nichtzulassungsbeschwerde, DB 2003, S. 572-575

Roth, Jan: Die Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof, DZWIR 2010, S. 61-66