

§ 77 Erstattung von Kosten im Vorverfahren

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

(1) ¹Soweit der Einspruch gegen die Kindergeldfestsetzung erfolgreich ist, hat die Familienkasse demjenigen, der den Einspruch erhoben hat, die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendigen Aufwendungen zu erstatten. ²Dies gilt auch, wenn der Einspruch nur deshalb keinen Erfolg hat, weil die Verletzung einer Verfahrens- oder Formvorschrift nach § 126 der Abgabenordnung unbeachtlich ist. ³Aufwendungen, die durch das Verschulden eines Erstattungsberechtigten entstanden sind, hat dieser selbst zu tragen; das Verschulden eines Vertreters ist dem Vertretenen zuzurechnen.

(2) Die Gebühren und Auslagen eines Bevollmächtigten oder Beistandes, der nach den Vorschriften des Steuerberatungsgesetzes zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt ist, sind erstattungsfähig, wenn dessen Zuziehung notwendig war.

(3) ¹Die Familienkasse setzt auf Antrag den Betrag der zu erstattenden Aufwendungen fest. ²Die Kostenentscheidung bestimmt auch, ob die Zuziehung eines Bevollmächtigten oder Beistandes im Sinne des Absatzes 2 notwendig war.

Autor: Rainer *Wendl*, Richter am BFH, München

Mitherausgeber: Prof. Dr. Andreas *Musil*, Universität Potsdam

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 77 1

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Kostenerstattungsanspruch im Einspruchsverfahren gegen Kindergeldfestsetzungen

I. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Kostenerstattungsanspruchs (Abs. 1 Satz 1)	II. Ausnahmsweise Kostenerstattung bei Erfolglosigkeit des Einspruchs (Abs. 1 Satz 2)	4
1. Erfolgreicher Einspruch gegen Kindergeldfestsetzungen als Voraussetzung	III. Keine Erstattung verschuldeter Aufwendungen (Abs. 1 Satz 3)	5
2. Rechtsfolge des Satzes 1: Erstattungsanspruch für notwendige Aufwendungen		3

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Erstattung von Aufwendungen eines hinzugezogenen Bevollmächtigten 6

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Kostenentscheidung und Kostenfestsetzung durch die Familienkasse

I. Abgrenzung zwischen Kostenentscheidung und Kostenfestsetzung	7	II. Rechtsbehelfe gegen Kostenentscheidung und Kostenfestsetzung	8
-----------------------------------------------------------------	---	------------------------------------------------------------------	---

1 A. Allgemeine Erläuterungen zu § 77

Schrifttum: *Bohn*, Das Einspruchsverfahren im Kindergeldrecht, UBWV 2011, 146; *Lemaire*, Mindeststreitwert bei Kostenerstattungsverfahren nach § 77 EStG, EFG 2014, 587; *Wendl*, Kindergeld – Kein Einspruch gegen die in der Einspruchsentscheidung enthaltene Kostenentscheidung, DStR 2015, 1913; *Avvento*, Kein Einspruch gegen die in der Einspruchsentscheidung enthaltene Kostenentscheidung – Beschwer als Voraussetzung für die Zulässigkeit einer Revision – Erstattungsfähigkeit von Aufwendungen im Vorverfahren, HFR 2016, 914; *Steinhauff*, Verhältnis von Untätigkeitsklage zu nachfolgender Verpflichtungsklage und Erstattung von Aufwendungen im Einspruchsverfahren in Kindergeldsachen bei Abzweigungsfällen, jurisPR-SteuerR 13/2016 Anm. 5.

Verwaltungsanweisungen: Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz v. 9.7.2019, BStBl. I 2019, 654 (DA-KG 2019); Kindergeldmerkblatt 2019, www.bzst.de.

Grundinformation zu § 77: § 77 regelt in drei Absätzen, ob und ggf. in welchem Umfang dem Einspruchsführer oder dem hinzugezogenen Dritten die Kosten des Einspruchsverfahrens zu erstatten sind. Abs. 1 macht den Erstattungsanspruch von einem erfolgreichen oder nur wegen Anwendung des § 126 AO erfolglosen Einspruch abhängig und grenzt die vom Berechtigten verschuldeten Aufwendungen von der Erstattungsfähigkeit aus. Abs. 2 erstreckt den Erstattungsanspruch auf Kosten für einen steuerlichen Berater. Abs. 3 Satz 2 regelt, dass die Familienkasse in einer Kostenentscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 1 und die Notwendigkeit der Hinzuziehung eines Bevollmächtigten oder Beistands (dem Grunde nach) zu befinden hat. Nach Abs. 3 Satz 1 hat die Familienkasse über die zu erstattenden Kosten (der Höhe nach) im Rahmen einer Kostenfestsetzung zu entscheiden.

Rechtswicklung des § 77: Die Regelung wurde im Zusammenhang mit der Neuregelung der estrechtl. Kindergeldvorschriften durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438) in das EStG eingefügt (zur Rechtswicklung der Kindergeldvorschriften s. im Einzelnen Vor §§ 62–78 Anm. 3 ff.).

Bedeutung des § 77: § 77 entspricht § 63 SGB X und § 80 VwVfG. Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren nach der AO ist grds. für beide Seiten kostenfrei, dh., Einspruchsführer und FinBeh. haben jeweils ihre eigenen Aufwendungen zu tragen (BFH v. 25.8.2009 – III B 245/08, BFH/NV 2009, 1989; zur Verfassungsmäßigkeit s. BFH v. 23.7.1996 – VII B 42/96, BStBl. II 1996, 501). Abweichend von diesem Grundsatz werden nach § 77 im Einspruchsverfahren gegen Kindergeldfestsetzungsbescheide – nicht dagegen im Einspruchsverfahren gegen EStBescheide wegen des Kinderfreibetrags – dem erfolgreichen Rechtsbehelfsführer die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder -verteidigung notwendigen Aufwendungen erstattet. Mit dieser Sonderregelung soll vermieden werden, dass durch die 1996 erfolgte Überführung des Kindergeldrechts vom Sozialrecht in das EStG eine Schlechterstellung im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren eintritt (BTDrucks. 13/1558, 162). Die Abweichung von der AO lässt sich dadurch rechtfertigen, dass das Kindergeld teilweise immer noch Sozialleistungscharakter hat (§ 31 Satz 2). Die Regelung lässt sich dementsprechend nicht analog auf andere finanzbehördliche Einspruchsverfahren übertragen (FG München v. 30.4.2009 – 15 K 320/09, EFG 2009, 1581, rkr.). Für das finanzgerichtliche Verfahren besteht dagegen anders als im bisherigen sozialgerichtlichen Verfahren (vgl. § 183 SGG) grds. keine Kostenfreiheit (vgl. §§ 135 ff. FGO; krit. *Greite* in *Korn*, § 77 Rz. 3 [9/2003]).

§ 139 Abs. 1, Abs. 3 Satz 3 FGO regeln die Kostenerstattung für das Vorverfahren. Soweit diese Vorschriften nach Klageerhebung zur Anwendung kommen, bedarf es der Regelung des § 77 nicht (glA *Pust* in *LBP*, § 77 Rz. 2 [4/2019]). Eine nach § 77 getroffene Kostenentscheidung der Familienkasse wird durch die gerichtliche Entsch. gegenstandslos, soweit sich Klage- und Einspruchsverfahren decken (BFH v. 13.6.2003 – VIII R 13/02, BFH/NV 2003, 1432).

Die Kostenentscheidung und die Kostenfestsetzung sind Verwaltungsakte iSd. § 118 AO (s. dazu und zu den möglichen Rechtsbehelfen Anm. 7).

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Kostenerstattungsanspruch im Einspruchsverfahren gegen Kindergeldfestsetzungen

I. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Kostenerstattungsanspruchs (Abs. 1 Satz 1)

1. Erfolgreicher Einspruch gegen Kindergeldfestsetzungen als Voraussetzung

2

Abs. 1 Satz 1 regelt für das förmliche Einspruchsverfahren nach § 347 ff. AO gegen Kindergeldfestsetzungen einen Anspruch auf Kostenerstattung des ganz oder teilweise obsiegenden Einspruchsführers.

Förmlicher Einspruch: Eine Kostenerstattung hat die Einlegung eines förmlichen Einspruchs nach § 357 AO zur Voraussetzung. Ob ein Rechtsschutzgesuch im Einzelfall bei fehlender oder nicht eindeutiger Bezeichnung als Einspruch zu qualifizieren ist, ist durch Auslegung unter Beachtung des Grundsatzes der Meistbegünstigung zu ermitteln (vgl. *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 357 AO Rz. 5 [7/2017]). Auch der Untätigkeitseinspruch nach § 347 Abs. 1 Satz 2 AO wird erfasst (FG Düss. v. 8.6.2011 – 7 K 85/11 Kg, EFG 2012, 529, rkr.; FG München v. 25.10.2017 – 7 K 2111/17, juris, rkr.; FG Hamb. v. 6.6.2017 – 5 K 148/16, juris, Az. BFH III R 46/17; Rz. R 6.5 Abs. 1 Satz 2 DA-KG 2019). Satz 1 betrifft dagegen nicht die Kosten eines nichtförmlichen außergerichtlichen Rechtsbehelfs (Gegenvorstellung, Dienstaufsichtsbeschwerde). Auch Kosten im Zusammenhang mit der Stellung des Antrags auf Kindergeld, mit der Überprüfung des Fortbestehens der Anspruchsvoraussetzungen oder mit einem Antrag auf Änderung gem. § 164 Abs. 2 Satz 2, § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO oder § 70 Abs. 2 bis 4 EStG werden nicht erfasst (BFH v. 25.8.2009 – III B 245/08, BFH/NV 2009, 1989).

Kindergeldfestsetzung als Gegenstand des Verfahrens: Nach dem Gesetzeswortlaut ist Abs. 1 nur dann anwendbar, wenn Verfahrensgegenstand eine Kindergeldfestsetzung nach §§ 70 oder 72 ist. Allerdings spricht insbes. der weitergehende Anwendungsbereich des § 63 SGB X für eine erweiternde Auslegung oder analoge Anwendung (s. BFH v. 26.6.2014 – III R 39/12, BFH/NV 2014, 1929; *Helmke* in *Helmke/Bauer*, § 77 Rz. 5 [4/2018]; ebenso *Pust* in *LBP*, § 77 Rz. 4 [4/2019]).

- ▶ **Festsetzungs-, Ablehnungs-, Aufhebungsbescheide:** § 77 erfasst die zu niedrige Festsetzung, die Ablehnung sowie die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung (BFH v. 23.7.2002 – VIII R 73/00, BFH/NV 2003, 25; Hess. FG v. 18.3.2015 – 12 K 1651/11, EFG 2015, 1616, rkr.).
- ▶ **Untätigkeitseinspruch:** Obwohl Verfahrensgegenstand eines Untätigkeitseinspruchs nur das Tätigwerden der Behörde und nicht die Kindergeldfestsetzung

an sich ist, greift § 77 auch bei einem Untätigkeitseinspruch (FG Hamb. v. 6.6.2017 – 5 K 148/16, juris, Az. BFH III R 46/17).

- ▶ **Rückforderungsbescheide:** Wegen des engen Zusammenhangs und der idR vorgenommenen Verbindung mit dem Aufhebungsbescheid wird auch das Einspruchsverfahren gegen einen von der Familienkasse erlassenen Rückforderungsbescheid vom Anwendungsbereich des § 77 erfasst (BFH v. 18.11.2015 – XI R 24-25/14, BFH/NV 2016, 418; ebenso Sächs. FG v. 10.12.2008 – 5 K 2065/06, juris, rkr.).
- ▶ **Abzweigungsfälle:** Entsprechend anwendbar ist § 77 bei Einspruchsverfahren in Abzweigungsfällen (BFH v. 26.6.2014 – III R 39/12, BFH/NV 2014, 1929; BFH v. 18.11.2015 – XI R 24-25/14, BFH/NV 2016, 418; Rz. R 6.5 Abs. 1 Satz 2 DA-KG 2019).
- ▶ **Abrechnungsbescheide:** Analog gilt § 77 auch für Bescheide nach § 218 Abs. 2 AO (BFH v. 23.6.2015 – III R 31/14, BStBl. II 2016, 26).
- ▶ **Nicht anwendbar:** § 77 greift nicht im Rahmen von Billigkeitsentscheidungen zB gem. § 163 AO oder in Weiterleitungsfällen (Rz. R 6.5 Abs. 1 DA-KG 2019; BFH v. 9.12.2010 – III B 115/09, BFH/NV 2011, 434; FG Münster v. 18.6.2007 – 1 K 5994/03 Kg, EFG 2007, 1533, rkr.). Gleiches gilt, wenn sich der Kindergeldberechtigte außergerichtlich erfolgreich gegen den Realakt der Zahlungsunterbrechung wendet (FG Münster v. 5.2.2015 – 11 K 1172/14 Kg, juris, rkr.; FG Hamb. v. 24.3.2017 – 5 K 15/17, juris, rkr.). Ebenso wenig ist § 77 anwendbar auf Einspruchsverfahren gegen die Kostenentscheidung oder die Kostenfestsetzung (s. Anm. 7; FG Düss. v. 31.3.2006 – 18 K 1795/05 Kg, EFG 2006, 909, rkr.).

Erstattungsberechtigter ist der Einspruchsführer. Haben mehrere Berechtigte oder Personen mit berechtigtem Interesse (§ 67 Abs. 1 Satz 1 und 2) denselben Verwaltungsakt angefochten, sind sie berechtigt, ihre jeweiligen Aufwendungen gesondert geltend zu machen. Ist im Einspruchsverfahren ein Dritter (Berechtigter oder Person mit berechtigtem Interesse) gem. § 360 Abs. 3 AO hinzugezogen worden, ist er als Verfahrensbeteiligter wie der Einspruchsführer zu behandeln, wenn er entsprechende Anträge gestellt hat (Rz. R 6.5 Abs. 1 Satz 4 DA-KG 2019). Im finanzgerichtlichen Verfahren (nach ganz oder teilweise erfolglosem Einspruch) sind dagegen die außergerichtlichen Kosten eines Beigeladenen nach § 139 Abs. 4 FGO nur im Rahmen einer Billigkeitsentscheidung des Gerichts erstattungsfähig.

3 2. Rechtsfolge des Satzes 1: Erstattungsanspruch für notwendige Aufwendungen

Der Erstattungsanspruch ist der Höhe nach durch das Ausmaß des Obsiegens und Unterliegens und durch die Begrenzung auf notwendige Aufwendungen beschränkt.

Soweit der Einspruch erfolgreich ist: Der Umfang des Kostenerstattungsanspruchs hängt vom Verhältnis des Erfolgs zum Misserfolg des Einspruchs ab. Wird der angefochtene Bescheid im beantragten Umfang geändert (Abhilfe des Einspruchs), besteht ein voller Kostenerstattungsanspruch. Bei einem teilweisen Erfolg im Einspruchsverfahren (Teilabhilfe) kommt es nach Abs. 1 Satz 1 („soweit“) zu einer teilweisen Erstattung (sog. Quotelung). Das Maß des Obsiegens und des Unterliegens bestimmt sich dabei nach dem Antragsbegehren und dem

endgültigen Erfolg (vgl. *Brandis* in *Tipke/Kruse*, § 136 FGO Rz. 2 f. [8/2019]). Eine kausale Verknüpfung zwischen Einspruchsbeurteilung und dem Erfolg des Einspruchs ist nicht erforderlich (so noch ausdrücklich Rz. 19 Nr. 4 DA-FamRb, BStBl. I 2014, 25); selbst der unzulässige Einspruch, der zu einer Änderung führt, ist erfolgreich iSd. Abs. 1 Satz 1. Erfolgt eine Abhilfe, ist der Einspruch auch dann erfolgreich, wenn er zurückgenommen wird. Die Verwaltung ist angewiesen, keine kleineren Bruchteile als Zehntel anzusetzen und erforderlichenfalls zugunsten des Einspruchsführers aufzurunden (Rz. R 6.5 Abs. 2 Satz 5 DA-KG 2019). Der Ausspruch über die Kostenquote ist Teil der Kosten(grund)entscheidung nach Abs. 3 Satz 2.

- ▶ **Untätigkeitseinspruch:** Entgegen der Auffassung des FG München (FG München v. 25.10.2017 – 7 K 2111/17, juris, rkr.) ist ein Untätigkeitseinspruch auch dann erfolgreich, wenn die Familienkasse den Kindergeldanspruch ablehnt, denn Gegenstand des Untätigkeitseinspruchs ist nur, dass die Familienkasse im Ausgangsverfahren tätig wird und irgendeine Entsch. über den Kindergeldantrag trifft, nicht hingegen geht es bereits um eine Kindergeldfestsetzung zugunsten des Kindergeldberechtigten (FG Hamb. v. 6.6.2017 – 5 K 148/16, juris, Az. BFH III R 46/17). Entsprechend entscheidet die Familienkasse über den Untätigkeitseinspruch durch (Ausgangs-)Bescheid und nicht durch Einspruchsentscheidung; der Antragsteller muss gegen die ablehnende Entsch. einen weiteren Einspruch einlegen und kann nicht sogleich Klage erheben (BFH v. 3.8.2005 – I R 74/02, BFH/NV 2006, 19).

Erstattung notwendiger Aufwendungen: Nur die Kosten, die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder -verteidigung notwendig waren, sind nach Satz 1 erstattungsfähig. Dabei hat sich die Entsch. über die Notwendigkeit der Aufwendungen an den zu § 139 Abs. 1 FGO entwickelten Grundsätzen zu orientieren (so noch Rz. 20 Nr. 2 DA-FamRb, BStBl. I 2000, 761) und ist deshalb Teil der Kostenfestsetzung nach Abs. 3 Satz 1. Notwendig sind alle Kosten (zB für Porto, Telefon, Fahrten), die ein verständiger Beteiligter unter Berücksichtigung der Bedeutung der Streitsache und ihrer Schwierigkeit für sachdienlich und erforderlich halten durfte (s. dazu im Einzelnen *Brandis* in *Tipke/Kruse*, § 139 FGO Rz. 8, 10 ff. [1/2017]; *Schwarz* in *HHSp.*, § 139 FGO Rz. 185 ff. [6/2018]).

- ▶ **Nicht erstattungsfähig** mangels eines tatsächlich entstandenen Aufwands sind die von den Beteiligten selbst erbrachten Leistungen, insbes. der eigene Zeitaufwand im Einspruchsverfahren (vgl. *Brandis* in *Tipke/Kruse*, § 139 FGO Rz. 15 [1/2014]); ebenso nicht Tätigkeitsvergütungen für nicht zur Rechts- oder Steuerberatung befugte Personen (Sächs. FG v. 27.9.2010 – 5 K 1539/09 Kg, juris, rkr.).

Eine Verzinsung des Kostenerstattungsanspruchs erfolgt nicht, da die nach § 233 AO notwendige gesetzliche Regelung eines Zinsanspruchs fehlt und § 104 ZPO nicht analog anwendbar ist.

II. Ausnahmsweise Kostenerstattung bei Erfolglosigkeit des Einspruchs (Abs. 1 Satz 2)

4

Satz 2 sieht eine Kostenerstattung auch dann vor, wenn der Einspruch nur deshalb keinen Erfolg hat, weil die Verletzung einer Verfahrens- oder Formvorschrift nach § 126 AO (Heilung von Verfahrens- und Formfehlern) unbeachtlich ist, denn im

Zeitpunkt seiner Einlegung wäre der Einspruch idR noch erfolgreich gewesen, sofern nicht § 127 AO (Unbeachtlichkeit von Verfahrens- und Formfehlern, wenn keine andere Entsch. in der Sache hätte getroffen werden können) eingreift. Nach § 126 AO ist eine Verletzung von Verfahrens- oder Formvorschriften, die nicht zur Nichtigkeit des Verwaltungsakts nach § 125 AO führt, unbeachtlich, wenn der Mangel geheilt wird. Eine Kostenquotelung kommt in diesen Fällen nicht in Betracht (ebenso *Avvento* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 77 Rz. 1). Greift nur § 127 AO ein, kommt Abs. 1 Satz 2 dagegen nicht zur Anwendung (ebenso *Felix* in *KSM*, § 77 Rz. B 12 [3/2015]).

5 III. Keine Erstattung verschuldeter Aufwendungen (Abs. 1 Satz 3)

Aufwendungen, die durch das Verschulden eines Erstattungsberechtigten entstanden sind, hat dieser selbst zu tragen; das Verschulden eines Vertreters ist dem Vertretenen zuzurechnen.

Bedeutung des Erstattungsverbots: Satz 3 entspricht dem Regelungsgehalt des § 137 FGO. Die von der Rspr. zu § 137 FGO entwickelten Grundsätze können daher übernommen werden (glA Hess. FG v. 24.1.2000 – 2 K 2609/99, EFG 2000, 447, rkr.). Die Rechtsgrundsätze des § 80 VwVfG finden demgegenüber keine Anwendung (Hess. FG v. 24.1.2000 – 2 K 2609/99, EFG 2000, 447, rkr.).

Begriff des Verschuldens: Nach dem Wortlaut des Satzes 3 genügt jedes Verschulden, also Vorsatz und Fahrlässigkeit. Insbesondere an das individuelle Wissen des nicht beratenen Einspruchsführers sollten uE keine überspannten Anforderungen gestellt werden. Grundsätzlich liegt Verschulden vor, wenn der Einspruchsführer bzw. sein Vertreter diejenige Sorgfalt außer Acht gelassen hat, die einem gewissenhaften Verfahrensbeteiligten nach den gesamten Umständen zuzumuten ist (vgl. Rz. R 6.5 Abs. 1 Satz 7 DA-KG 2019; *Brandis* in *Tipke/Kruse*, § 137 FGO Rz. 3 f. [8/2019]).

► *Die Verletzung von Mitwirkungspflichten durch verspätetes Vorbringen* ist bei der Anwendung des Satzes 3 von besonderer Bedeutung. Ein den Erstattungsanspruch ausschließendes Verschulden iSd. Abs. 1 Satz 3 ist anzunehmen, wenn der Einspruchsführer seiner Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen ist und die Behörde trotz des Bestehens der Amtsermittlungspflicht keine andere Entsch. treffen konnte (BFH v. 23.7.2002 – VIII R 73/00, BFH/NV 2003, 25; BFH v. 2.4.2014 – XI B 2/14, BFH/NV 2014, 1049; FG Nürnberg v. 13.1.2014 – 3 K 184/13, juris, rkr., zum Fall der unterlassenen Mitteilung über eine Adressänderung). Die Verletzung der Mitwirkungspflicht muss demnach für die Entstehung der Aufwendungen kausal geworden sein (FG Bremen v. 9.11.1999 – 298266K 2, EFG 2000, 273, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 2.6.2016 – 6 K 1816/15, juris, rkr.).

6 C. Erläuterungen zu Abs. 2: Erstattung von Aufwendungen eines hinzugezogenen Bevollmächtigten

Hat sich der Einspruchsführer eines Bevollmächtigten oder Beistands bedient, sind unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 bzw. Satz 2 auch dessen Gebühren und Auslagen erstattungsfähig, sofern die Hinzuziehung notwendig war. Abs. 2 er-

gänzt damit Abs. 1. Die Entsch., ob die Hinzuziehung notwendig war, ist gemäß der ausdrücklichen Anordnung in Abs. 3 Satz 2 Teil der Kosten(grund)entscheidung (anders als bei § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO, s. dazu BFH v. 18.7.1967 – GrS 5-7/66, BStBl. II 1968, 56); s. dazu Anm. 7.

Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind die in §§ 2–4 StBerG genannten Personen und Gesellschaften. Rechtsreferendare zählen nicht zu diesem Kreis (Sächs. FG v. 27.9.2010 – 5 K 1539/09 (Kg), juris, rkr.). Die Notwendigkeit der Zuziehung ist aus der Sicht eines verständigen Dritten zu beurteilen. Zu berücksichtigen ist vor allem die Schwierigkeit des streitigen Rechtsproblems und der Bildungsstand der Beteiligten. Auch die Verständlichkeit der Verfahrensweise der Familienkasse kann von Bedeutung sein, insbes. wenn es nur um die Einreichung von der Familienkasse angeforderter Nachweise geht (FG Ba.-Württ. v. 29.4.2009 – 4 K 5505/08, EFG 2009, 1337, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 15.2.2010 – 3 K 4247/09, EFG 2010, 1138, rkr.; FG München v. 26.1.2015 – 7 K 2803/14, juris, rkr.; FG Bremen v. 11.8.2017 – 2 K 34/17 (1), juris, rkr.). Aufgrund der komplizierten Rechtsmaterie und wegen der gebotenen Waffengleichheit im Einspruchsverfahren sollten keine zu hohen Anforderungen an die Notwendigkeit der Zuziehung eines Bevollmächtigten gestellt werden (glA *Brandis in Tipke/Kruse*, § 139 FGO Rz. 130 [1/2017]). Dabei muss jedoch der Aufwendersatzcharakter der Vorschrift gewahrt werden; Strafcharakter, Schadensersatz- oder Schmerzensgeldfunktion kommen der Regelung nicht zu (FG Ba.-Württ. v. 15.2.2010 – 3 K 4247/09, EFG 2010, 1138, rkr.). Im Einzelfall kann die Zuziehung eines Bevollmächtigten auch dann notwendig sein, wenn der Bevollmächtigte seinen Einspruch nicht begründet, dem Rechtsbehelf aber gleichwohl stattgegeben wird (Nds. FG v. 27.5.1999 – XII 344/98 Ki, EFG 1999, 905, rkr.; aA FG München v. 14.10.1991 – 15 K 730/91, EFG 1992, 210, rkr.). Im Übrigen gelten die zu § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO entwickelten Grundsätze (eingehend *Schwarz in HHSp.*, § 139 FGO Rz. 561 [9/2013]; *Brandis in Tipke/Kruse*, § 139 FGO Rz. 125 ff. [1/2017]). Im Falle des Untätigkeitseinspruchs ist die Hinzuziehung eines Prozessbevollmächtigten uE grds. erst dann notwendig, wenn die Behörde auf ein Erinnerungsschreiben des Kindergeldberechtigten nicht reagiert. Darüber hinaus muss die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten oder Beistands im Einspruchsverfahren für die Familienkasse erkennbar geworden sein (noch einschränkender FG München v. 25.7.2007 – 4 K 29/04, EFG 2007, 1704, rkr.; aA FG Hamb. v. 19.2.2010 – 4 K 243/08, juris, rkr.). Wie im Fall des § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO (s. zur Kritik an der hM *Brandis in Tipke/Kruse*, § 139 FGO Rz. 131 mwN [1/2017]) kommt Abs. 2 nicht zur Anwendung, wenn sich ein RA oder Steuerberater selbst vertritt (zweifelnd *Felix in KSM*, § 77 Rz. C 6 [3/2015]; offengelassen BFH v. 23.7.2002 – VIII R 73/00, BFH/NV 2003, 25).

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Kostenentscheidung und Kostenfestsetzung durch die Familienkasse

I. Abgrenzung zwischen Kostenentscheidung und Kostenfestsetzung

7

Nach Abs. 3 Satz 1 setzt die Familienkasse (s. § 70 Anm. 6) auf Antrag den Betrag der zu erstattenden Aufwendungen fest. Die Kostenentscheidung bestimmt nach

Abs. 3 Satz 2 auch, ob die Zuziehung eines Bevollmächtigten oder Beistands iSd. Abs. 2 notwendig war. Danach ist die Kostenentscheidung (Kostentragung dem Grunde nach) von der Kostenfestsetzung (Art und Höhe der erstattungsfähigen Kosten) zu unterscheiden (vgl. FG Düss. v. 31.3.2006 – 18 K 1795/05 Kg, EFG 2006, 909, rkr.). Auch wenn dies aus dem systematischen Aufbau des Abs. 2 nicht ohne weiteres erkennbar wird, bildet die nach Abs. 1, Abs. 3 Satz 2 zu treffende Kostenentscheidung die Grundlage für die nach Abs. 3 Satz 1 erfolgende Kostenfestsetzung.

Antrag auf Kostenfestsetzung an die Familienkasse (Abs. 3 Satz 1): Im Kostenfestsetzungsverfahren nach Abs. 3 Satz 1 werden nur auf Antrag – und nicht von Amts wegen – die zu erstattenden Aufwendungen betragsmäßig (der Höhe nach) festgesetzt. Im Kostenfestsetzungsantrag sind die im Rechtsbehelfsverfahren entstandenen Aufwendungen der Art und Höhe nach zu bezeichnen und zu beziffern (zu den erstattungsfähigen Aufwendungen vgl. Anm. 7). Im Übrigen wird auf die zu § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO entwickelten Grundsätze verwiesen (ausführl. *Brandis* in *Tipke/Kruse*, § 139 FGO Rz. 125 ff. [1/2017]). Zur Frage, wann für einen eingeschalteten Rechtsanwalt neben der allgemeinen Geschäftsgebühr auch eine Erledigungsgebühr entsteht s. BFH v. 12.2.2007 – III B 140/06, BFH/NV 2007, 1109.

Die Kostenfestsetzung nach Abs. 3 Satz 1 ist ein Verwaltungsakt iSd. § 118 AO, der nach Maßgabe des § 121 AO zu begründen ist (s. Anm. 1). Für den Erlass des Kostenfestsetzungsbescheids sollte zweckmäßigerweise die Unanfechtbarkeit der Kostenentscheidung abgewartet werden (so noch Rz. 20 Nr. 1 DA-FamRb, BStBl. I 2014, 25).

Kostenentscheidung als Grundlage der Kostenfestsetzung (Abs. 3 Satz 2): Durch Kostenentscheidung in der Einspruchsentscheidung, im Abhilfebescheid oder in einem getrennten Verwaltungsakt entscheidet die Familienkasse, ob und ggf. mit welchem Anteil die Kosten des Einspruchsverfahrens einem Beteiligten (dem Grunde nach) zu erstatten sind. Dabei sind die Aufwendungen der Familienkasse grds. nicht zu erstatten. Die Kostenentscheidung ergeht von Amts wegen. Eines Antrags des Berechtigten bedarf es nicht (Rz. R 6.5 Abs. 2 Satz 1 DA-KG 2019). Die Kostenentscheidung ist ein Verwaltungsakt, der zu begründen ist (Rz. R 6.5 Abs. 2 Satz 8 DA-KG 2019). Dies gilt insbes. insoweit, als mit ihr die Erstattung von Aufwendungen ganz oder teilweise versagt oder entschieden wird, dass die Zuziehung des Bevollmächtigten oder Beistands nicht notwendig war (vgl. § 121 AO).

In Fällen einer Kostenquotelung (bei teilweisem Obsiegen) muss die Kostenentscheidung bestimmen, zu welchem Teil Aufwendungen erstattungsfähig sind. Dies hat nach Bruchteilen zu geschehen, zB Erstattung von 4/5 der Kosten (vgl. dazu *Brandis* in *Tipke/Kruse*, § 136 FGO Rz. 8 [8/2019]). Die Familienkassen sind angewiesen, keine kleineren Bruchteile als Zehntel zu bilden und erforderlichenfalls aufzurunden (Rz. R 6.5 Abs. 2 Satz 5 DA-KG 2019). Ein Gegeneinander-Aufheben der Kosten oder eine volle Kostentragungspflicht bei nur geringfügigem Obsiegen bzw. Unterliegen als weitere Möglichkeiten der Kostenverteilung (vgl. § 136 Abs. 1 FGO) sind nach der Regelung des § 77 Abs. 1 Satz 1 nicht zulässig.

► **Notwendigkeit der Zuziehung eines Bevollmächtigten:** Nach Abs. 3 Satz 2 ist bei vollem oder teilweisem Obsiegen in der Kostenentscheidung auch darüber zu befinden, ob die Zuziehung eines Bevollmächtigten oder Beistands notwendig war. Dies ist eine eigenständige Regelung, die im Rahmen oder neben der eigentlichen Kostengrundentscheidung ergehen kann. Hat die Familienkasse die

sen Ausspruch unterlassen, im Rahmen der Kostenfestsetzung jedoch Gebühren eines hinzugezogenen Prozessbevollmächtigten anerkannt, kann hierin ein konkludenter Verwaltungsakt gesehen werden, mit dem die Notwendigkeit der Hinzuziehung anerkannt wird (vgl. BSG v. 5.5.2009 – B 13 R 137/08 R, JurBüro 2009, 481).

II. Rechtsbehelfe gegen Kostenentscheidung und Kostenfestsetzung

8

Der Rechtsschutz hängt davon ab, ob die Familienkasse die Kostenentscheidung oder Kostenfestsetzung mit einem eigenständigen Bescheid, zusammen mit dem Kindergeldbescheid oder zusammen mit der Einspruchsentscheidung regelt.

Eigenständiger Bescheid oder Verbindung mit dem Kindergeldbescheid: Erlässt die Familienkasse einen eigenständigen Bescheid (zB im Falle der Einspruchsrücknahme), ist hiergegen der Einspruch der statthafte Rechtsbehelf (§ 347 AO). Ein solcher eigenständiger Bescheid kann hinsichtlich der Kosten(grund)entscheidung neben einem Abhilfebescheid ergehen (BFH v. 23.6.2015 – III R 31/14, BStBl. II 2016, 26). Hinsichtlich der Kostenfestsetzung sind die Familienkassen ohnehin angewiesen, einen eigenständigen Verwaltungsakt zu erlassen (Rz. 6.5. Abs. 4 Satz 3 DA-KG 2019). Entgegen der missverständlichen Anweisung in Rz. 6.5 Abs. 2 Satz 2 DA-KG 2019 ist uE auch dann nur der Einspruch statthaft, wenn die Familienkasse zwar eine Einspruchsentscheidung erlässt, die Kostengrundentscheidung aber nicht mit dieser verbindet, denn dann kann die Kostenentscheidung nicht Teil der Einspruchsentscheidung sein. Ebenso ist nur der Einspruch statthaft, wenn die Familienkasse die Kostengrundentscheidung mit dem Abhilfebescheid verbindet, wie dies nach Rz. 6.5 Abs. 2 Satz 1 DA-KG vorgesehen ist.

Erlässt die Familienkasse auf den Einspruch gegen die Kosten(grund)entscheidung oder die Kostenfestsetzung eine Einspruchsentscheidung, kann dagegen mit der Klage vorgegangen werden.

Verbindung der Kostengrundentscheidung mit der Einspruchsentscheidung: In diesem Fall bildet die Kostenentscheidung nach Auffassung des BFH (BFH v. 13.5.2015 – III R 8/14, BStBl. II 2015, 844, mit Anm. *Wd*, DStR 2015, 1913; BFH v. 13.4.2016 – III R 24/15, HFR 2016, 914, mit Anm. *Avvento*) einen Teil der Einspruchsentscheidung, weshalb nach § 348 Nr. 1 AO nicht der Einspruch, sondern nur die Klage statthaft ist. Gleichwohl lässt der BFH zu, dass die Kostengrundentscheidung isoliert angefochten wird. Der Kindergeldberechtigte kann deshalb die in der Einspruchsentscheidung ausgesprochene teilweise Ablehnung seines Kindergeldanspruchs akzeptieren und bestandskräftig werden lassen, hingegen im Hinblick auf den erfolgreichen Teil seines Einspruchs die Kostengrundentscheidung mit der Klage angreifen.

Nichtzulassungsbeschwerde und Revision: Soweit die Klage gegen die eigenständige Einspruchsentscheidung oder die mit der Einspruchsentscheidung verbundene Kostenentscheidung keinen Erfolg hat, kann hiergegen mit der NZB (§ 116 FGO) oder im Falle der Zulassung der Revision mit der Revision (§ 115 Abs. 1 FGO) vorgegangen werden. Insoweit geht der Rechtsschutz weiter als bei Streitigkeiten über die isolierte Kostenentscheidung (zB nach Klagerücknahme oder bei Hauptsacheerledigung), die Kostenfestsetzung und den Kostenansatz, in denen die richterlichen Entsch. des FG unanfechtbar sind (vgl. § 128 Abs. 4 Satz 1 FGO; § 66

Abs. 3 Satz 3 GKG). Weshalb der Gesetzgeber den Rechtsschutz in Kostensachen derart unterschiedlich ausgestaltet hat, ist nicht ersichtlich.

Abzugsgrenzen sind die Rechtsbehelfe gegen die Kostenentscheidung und die Kostenfestsetzung gegenüber dem Rechtsschutz im Hinblick auf die Ablehnung oder Aufhebung der Kindergeldfestsetzung. Hat die Familienkasse zB dem Einspruch nicht abgeholfen und daneben eine ablehnende Kostengrundentscheidung getroffen, wird diese hinfällig, wenn der Einspruchsführer im Klageverfahren die begehrte Kindergeldfestsetzung erreicht und das Finanzgericht nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO die Gebühren und Auslagen eines im Vorverfahren hinzugezogenen Bevollmächtigten für erstattungsfähig erklärt (BFH v. 13.6.2003 – VIII R 13/02, BFH/NV 2003, 1432).

Gegenstandswert des Vorverfahrens: Der Gegenstandswert des Vorverfahrens bestimmt sich gem. § 2 Abs. 1, § 23 Abs. 1 Sätze 3 und 1 RVG nach den Vorschriften des GVG. Betrifft das Einspruchsverfahren eine bezifferte Geldleistung oder einen hierauf bezogenen Verwaltungsakt, ist gem. § 52 Abs. 3 Satz 1 GVG deren Höhe maßgebend. Hat der Antrag des Einspruchsführers offensichtlich absehbare Auswirkungen auf künftige Geldleistungen oder auf noch zu erlassende, auf derartige Geldleistungen bezogene Verwaltungsakte, ist die Höhe des sich aus § 52 Abs. 3 Satz 1 GKG ergebenden Streitwerts um den Betrag der offensichtlich absehbaren zukünftigen Auswirkungen für den Einspruchsführer anzuheben, wobei die Summe den einfachen Jahresbetrag nicht übersteigen darf.

► **Untätigkeitseinspruch:** Im Falle des Untätigkeitseinspruchs bestimmt sich der Gegenstandswert nach § 52 Abs. 1 GKG, da der Untätigkeitseinspruch nicht auf eine bezifferte Geldleistung oder einen hierauf bezogenen Verwaltungsakt iSd. § 52 Abs. 3 Satz 1 GKG, sondern auf ein bloßes Tätigwerden gerichtet ist, das sowohl in Form einer Stattgabe als auch in Form einer Ablehnung erfolgen kann. Gemäß § 52 Abs. 1 GKG ist der Gegenstandswert dann nach Ermessen zu bestimmen. Insofern kann von dem durch Auslegung zu bestimmenden Umfang des Kindergeldantrags ausgegangen werden und hiervon ein Betrag iHv. 10 % angesetzt werden. Dies entspricht der Rspr. des BFH zum Streitwert der Untätigkeitsklage (BFH v. 17.1.1958 – VI 163/55 S, BStBl. III 1958, 121; BFH v. 15.11.1962 – IV 70/59 S, BStBl. III 1963, 270; BFH v. 30.8.1967 – VI B 63/67, BStBl. III 1967, 786). Des darüber hinausgehenden Ansatzes eines Jahresbetrags in analoger Anwendung des § 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 GKG bedarf es uE bei einem Untätigkeitseinspruch entgegen der Auffassung des FG Hamb. (FG Hamb. v. 6.6.2017 – 5 K 148/16, juris, Az. BFH III R 46/17) mangels Regelungslücke nicht, denn das bloße Tätigwerden der Familienkasse hat gerade keine Auswirkungen auf künftige Geldleistungen oder auf noch zu erlassende, auf derartige Geldleistungen bezogene Verwaltungsakte.

Kosten des Klageverfahrens: Bei dem Klageverfahren wegen der Erstattung der Kosten eines Kindergeldberechtigten entstandenen Kosten der Rechtsverfolgung nach § 77 handelt es sich um eine Kindergeldangelegenheit iSd. § 52 Abs. 4 Nr. 1 GKG, weshalb kein Mindeststreitwert anzusetzen ist (FG Münster v. 23.12.2013 – 4 Ko 4071/13 GK, EFG 2014, 586, rkr.).

Abtretung des Kostenerstattungsanspruchs: Wird der Kostenerstattungsanspruch abgetreten, ist auch der Abtretungsempfänger (insbes. der Prozessbevollmächtigte des Kindergeldberechtigten) klagebefugt (Hess. FG v. 18.3.2015 – 12 K 1651/11, EFG 2015, 1616, rkr.).