

§ 77

Erstattung von Kosten im Vorverfahren

idF des EStG v. 19. 10. 2002 (BGBl. I, 4210; BStBl. I, 1209)

(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 und Mitherausgeber:

Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu § 77	1	2. Ausnahmsweise Kostenerstattung bei Erfolglosigkeit des Einspruchs (Abs. 1 Satz 2)	4
II. Erläuterungen zu Abs. 1: Der Kostenerstattungsanspruch im Einspruchsverfahren gegen Kindergeldfestsetzungen		3. Keine Erstattung verschuldeter Aufwendungen (Abs. 1 Satz 3)	5
1. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Kostenerstattungsanspruchs (Abs. 1 Satz 1)		III. Erläuterungen zu Abs. 2: Erstattung von Aufwendungen eines hinzugezogenen Bevollmächtigten	6
a) Erfolgreicher Einspruch gegen Kindergeldfestsetzungen als Voraussetzung	2	IV. Erläuterungen zu Abs. 3: Kostenentscheidung und Kostenfestsetzung durch die Familienkasse	7
b) Rechtsfolge des Satzes 1: Erstattungsanspruch für notwendige Aufwendungen	3		

1

I. Allgemeine Erläuterungen zu § 77

Verwaltungsanweisung: Dienstanweisung zur Durchführung von Rechtsbehelfsverfahren im Zusammenhang mit dem steuerlichen Familienleistungsausgleich nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes v. 12. 5. 2000, BStBl. I, 761 (DAFamRb).

Rechtsentwicklung des § 77: Die Regelung ist im Rahmen der Neuregelung des X. Abschnitts des EStG durch das JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438) eingeführt worden (zur Rechtsentwicklung der Kindergeldvorschriften im einzelnen s. 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. nach beiden Seiten kostenfrei, dh. Einspruchsführer und FinBeh. haben jeweils ihre eigenen Aufwendungen zu tragen (zur Verfassungsmäßigkeit s. BFH v. 23. 7. 1996 VIII B 42/96, BStBl. II, 501). Abweichend von diesem Grundsatz der Kostenfreiheit werden nach § 77 im Einspruchsverfahren gegen Kindergeldfestsetzungsbescheide – nicht dagegen im Einspruchsverfahren gegen Einkommensteuerbescheide wegen des Kinderfreibetrags – dem erfolgreichen Rechtsbehelfsführer die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder -verteidigung notwendigen Aufwendungen erstattet. Mit dieser – systemwidrigen – Sonderregelung wird eine Schlechterstellung gegenüber dem bisherigen Recht nur für das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren vermieden (BTDrucks. 13/1558, 162). Für das finanzgerichtliche Verfahren besteht dagegen anders als im bisherigen sozialgerichtlichen Verfahren (vgl. § 183 SGG) grds. keine Kostenfreiheit (vgl. §§ 135 ff. FGO). § 139 FGO regelt die Kostenerstattung des Vorverfahrens. Soweit nach Klageerhebung im Einzelfall diese Vorschrift zur Anwendung kommt, bedarf es der Regelung des § 77 nicht (glA Pust in L/B/P, § 77 Rn. 2). Eine für das Einspruchsverfahren bereits getroffene Kostenlastenentscheidung der Familienkasse wird gegenstandslos, soweit sich Klage- und Vorverfahren decken (FG Bremen v. 16. 12. 1999, EFG 2000, 957, rkr.).

Die Kostenentscheidung und die Kostenfestsetzung sind Verwaltungsakte iSd. § 118 AO (s. dazu Anm. 7). Anders als bei Streitigkeiten über den Kostenansatz und über die Kostenfestsetzung, in denen die Entscheidungen des FG unanfechtbar sind (vgl. § 128 Abs. 4 Satz 1 FGO und. § 5 Abs. 2 Satz 3 GKG), ist bei der gerichtlichen Überprüfung auch von isolierten Kostenentscheidungen der Familienkassen letztlich das Rechtsmittel der Revision (§ 115 Abs. 1 FGO) bzw. der Nichtzulassungsbeschwerde (§ 116 FGO) gegeben. Dieser unterschiedlich ausgestaltete Rechtsschutz in Kostensachen ist uE eine gesetzgeberische Fehlleistung.

**II. Erläuterungen zu Abs. 1:
Der Kostenerstattungsanspruch im Einspruchsverfahren
gegen Kindergeldfestsetzungen**

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

a) 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. TIPKE/KRUSE, § 357 AO Tz. 5). Satz 1 betrifft dagegen nicht die Kosten eines nichtförmlichen außergerichtlichen Rechtsbehelfs (Gegenvorstellung, Dienstaufsichtsbeschwerde). Entsprechendes gilt für einen schlichten Antrag auf Änderung gem. § 164 Abs. 2 Satz 2 und § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO.

Kindergeldfestsetzung als Gegenstand des Verfahrens: Nach dem Gesetzeswortlaut ist Abs. 1 nur dann anwendbar, wenn Verfahrensgegenstand eine Kindergeldfestsetzung nach §§ 70 oder 72 ist. Über den Wortlaut hinaus ist die Vorschrift nicht nur auf Einsprüche gegen Kindergeldfestsetzungen, sondern auch auf Einsprüche gegen die Aufhebung von Kindergeldfestsetzungen anwendbar (BFH v. 23. 7. 2002 VIII R 73/00, BFH/NV 2003, 25). Unter die Regelung des § 77 fallen dagegen nicht Einspruchsverfahren gegen die Auszahlungsanordnung der Familienkasse gem. § 74 und Abrechnungsbescheide nach § 218 Abs. 2 AO (s. dazu zB § 76 Anm. 4). Eine entsprechende Anwendung kommt uE wegen des eindeutigen Wortlauts der Vorschrift nicht in Betracht, auch wenn kein Grund ersichtlich ist, in diesen Fällen dem Einspruchsführer den Anspruch auf Erstattung seiner notwendigen Aufwendungen zu verwehren (aA Pust in L/B/P, § 77 Rn. 4). Auch im Rahmen von Billigkeitsentscheidungen nach § 163 AO ist § 77 nicht anwendbar (Tz. 19 Nr. 4 DAFamRb. aaO).

Erstattungsberechtigter ist der Einspruchsführer. Haben mehrere Berechtigte oder Personen mit berechtigtem Interesse (§ 67 Abs. 1 Sätze 1 und 2) denselben Verwaltungsakt angefochten, sind sie berechtigt, ihre jeweiligen Aufwendungen gesondert geltend zu machen. Ist im Einspruchsverfahren ein Dritter (Berechtigter oder Personen 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 (WANNAGAT/THIEME, Kommentar zum SGB, § 63 SGB X/1 Tz. 6). 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 b) **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 von dem 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. TIPKE/KRUSE, § 136 FGO Tz. 2). Eine kausale Verknüpfung zwischen Einspruchsbegründung und dem Erfolg des Einspruchs ist nicht erforderlich (Tz. 19 Nr. 4 DAFamRb. aaO), selbst der unzulässige Einspruch, der zu einer Änderung führt, ist erfolgreich iSd. Abs. 1 Satz 1.

Erstattung notwendiger Aufwendungen: Nur die Kosten, die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder -verteidigung notwendig waren, sind nach Satz 1 erstattungsfähig. Dabei hat sich die Entscheidung über die Notwendigkeit der Aufwendungen an den zu § 139 Abs. 1 FGO entwickelten Grundsätzen zu orientieren (Tz. 20 Nr. 2 DAFamRb. aaO). Notwendig sind alle Kosten, die ein verständiger Beteiligter unter Berücksichtigung der Bedeutung der Streitsache und ihrer Schwierigkeit für sachdienlich und erforderlich halten durfte (vgl. TIPKE/KRUSE, § 139 FGO Tz. 8; s. dazu im einzelnen TIPKE/KRUSE, § 139 FGO Tz. 10 ff; SCHWARZ in HHSp, § 139 FGO Rn. 185 ff.).

► *Nicht erstattungsfähig* mangels eines tatsächlich entstandenen Aufwands sind die von den Beteiligten selbst erbrachten Leistungen, insbes. der eigene Zeitaufwand im Einspruchsverfahren (vgl. TIPKE/KRUSE, § 139 FGO Tz. 15).

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

4 **2. Ausnahmeweise Kostenerstattung bei Erfolglosigkeit des Einspruchs (Abs. 1 Satz 2)**

In Ausnahme von dem Satz 1 zugrundeliegenden Erfolgsprinzip sieht Satz 2 eine Kostenerstattung auch für den Fall vor, daß der Einspruch nur deshalb keinen Erfolg hat, weil die Verletzung einer Verfahrens- oder Formvorschrift nach § 126 AO unbeachtlich ist. Nach dieser Vorschrift ist eine Verletzung von Verfahrens- oder Formvorschriften, die den Verwaltungsakt nicht nach § 125 AO wegen eines besonders schwerwiegenden Fehlers nichtig macht, unbeachtlich, wenn der Mangel geheilt wird (Tz. 19 Nr. 2 DAFamRb. aaO). Eine Kostenquotelung kommt in diesen Fällen nicht in Betracht.

5 **3. 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 übernimmt den Regelungsgehalt des § 137 FGO. Die von der Rspr. zu § 137 FGO entwickelten Grundsätze können daher übernommen werden (glA Hess. FG v. 24. 1. 2000, EFG 2000, 447, rkr.; vgl. TIPKE/KRUSE, § 137 FGO Tz. 3–4). Die Rechtsgrundsätze des § 80 VwVfG finden demgegenüber keine Anwendung (Hess. FG v. 24. 1. 2000, aaO).

Begriff des Verschuldens: Nach dem Wortlaut des Satzes 3 genügt jedes Verschulden, also Vorsatz und Fahrlässigkeit. UE sollten insbes. an das individuelle Wissen des nicht beratenen Einspruchsführers keine überspannten Anforderungen gestellt werden. Grds. 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 (Tz. 19 Nr. 5 DAFamRb. aaO).

► *Die Verletzung von Mitwirkungspflichten durch verspätetes Vorbringen* ist bei der Anwendung des Satzes 3 von besonderer Bedeutung. Ein den Erstattungsanspruch ausschließendes Verschulden iS des Abs. 1 Satz 3 ist anzunehmen, wenn der Einspruchsführer seiner Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen ist und die Behörde trotz des Bestehens der Amtsermittlungspflicht keine andere Entscheidung treffen konnte (BFH v. 23. 7. 2002 VIII R 73/00, BFH/NV 2003, 25).

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

6

Hat sich der Einspruchsführer eines Bevollmächtigten oder Beistands bedient, sind unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 bzw. 2 auch dessen Gebühren und Auslagen erstattungsfähig, sofern die Hinzuziehung notwendig war. Abs. 2 ergänzt damit Abs. 1. Die Frage, ob die Zuziehung notwendig ist, ist aus der Sicht eines verständigen Dritten zu beurteilen. Zu berücksichtigen ist vor allem die Schwierigkeit des streitigen Rechtsproblems und der Bildungsstand der Beteiligten. 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 TIPKE/KRUSE, § 139 FGO Tz. 130).

Es gelten im übrigen die zu § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO entwickelten Grundsätze (eingehend SCHWARZ in HHSp., § 139 FGO Tz. 360 ff. und TIPKE/KRUSE, § 139 FGO Tz. 125 ff.).

Wie im Fall des § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO (s. dazu TIPKE/KRUSE, § 139 FGO Tz. 131 mwN) kommt Abs. 2 nicht zur Anwendung, wenn sich ein Rechtsanwalt oder Steuerberater selbst vertritt (aA FELIX in K/S/M, § 77 Rn. C 6; offengelassen BFH v. 23. 7. 2002 VIII R 73/00, BFH/NV 2003, 25).

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

7

Nach Abs. 3 Satz 1 setzt die Familienkasse (s. dazu § 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 von der Kostenfestsetzungsentscheidung zu unterscheiden. Die Kostenentscheidung ist Grundlage der Kostenfestsetzung.

Antrag auf Kostenerstattung 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. In dem 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 (ausführlich TIPKE/KRUSE, § 139 FGO Tz. 125 ff.).

Auch 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 (Tz. 20 Nr. 1 DAFamRb. aaO).

Kostenentscheidung als Grundlage der Kostenfestsetzung (Abs. 3 Satz 2): Durch Kostenentscheidung in der Einspruchsentscheidung, im Abhilfebescheid oder in einem getrennten Verwaltungsakt entscheidet die Familienkasse der Einspruchsbehörde, welcher Beteiligte ggf. mit welchem Anteil die Kosten des Einspruchsverfahrens (dem Grunde nach) zu tragen hat, wobei die Aufwendungen der Familienkasse grds. nicht zu erstatten sind. Die Kostenentscheidung ergeht von Amts wegen und ohne daß es insoweit eines Antrags des Berechtigten bedürfte.

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 TIPKE/KRUSE, § 13G FGO Tz. 5). 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 ganz oder teilweisem Obsiegen in der Kostenentscheidung auch darüber zu befinden, ob die Zuziehung eines Bevollmächtigten oder Beistands notwendig war.

► *Kostenentscheidung als anfechtbarer Verwaltungsakt:* Die Kostenentscheidung ist ein Verwaltungsakt, der zu begründen ist, wenn mit ihm die Erstattung von Aufwendungen ganz oder teilweise versagt oder entschieden wird, daß die Zuziehung des Bevollmächtigten oder Beistands nicht notwendig war (vgl. § 121 AO).

Anfechtung von Kostenentscheidungen und Kostenfestsetzungen: Als außergerichtlicher Rechtsbehelf ist gegen Kostenentscheidungen und Kostenfestsetzungen der Einspruch gegeben (§ 347 AO).

Der Einspruch ist statthaft unabhängig davon, ob die Kostenentscheidung bzw. Kostenfestsetzung als eigener Bescheid ergeht oder mit dem Steuerbescheid oder der Einspruchsentscheidung verbunden wird. Die Kostenentscheidung und Kostenfestsetzung enthalten immer eigenständige, von der Sachentscheidung zu trennende Regelungen und sind damit auch nicht als unselbständiger Teil der Einspruchsentscheidung iSd. § 348 Nr. 1 AO zu qualifizieren. Dies folgt aus dem in § 367 AO bestimmten Regelungsgehalt der Einspruchsentscheidung und dem Fehlen einer dem § 145 FGO entsprechenden Regelung, die eine strenge Bindung der Anfechtung der Kostenentscheidung an die Anfechtung der Hauptsachenentscheidung vorsieht (glA BLÜMICH/HEUERMANN, § 77 Rn. 25; PUST in L/B/P, § 77 Rn. 31; aA Tz. 21 Nr. 2 DAFamRb. aaO).