

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

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 77 . . . 1

B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Kostenerstattungsanspruch im Einspruchs-
verfahren gegen Kindergeldfestsetzungen

Anm.

Anm.

I.	Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Kostenerstattungsanspruchs (Abs. 1 Satz 1)	
1.	Erfolgreicher Einspruch gegen Kindergeldfestsetzungen als Voraussetzung	2
2.	Rechtsfolge des Satzes 1: Erstattungsanspruch für notwendige Aufwendungen	3

II.	Ausnahmsweise Kostenerstattung bei Erfolglosigkeit des Einspruchs (Abs. 1 Satz 2)	4
III.	Keine Erstattung verschuldeter Aufwendungen (Abs. 1 Satz 3)	5

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

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Kostenentscheidung und Kostenfestsetzung durch die Familienkasse	7
---	---

1

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 77
--

Verwaltungsanweisung: Dienstanweisung zur Durchführung von Rechtsbehelfsverfahren im Zusammenhang mit dem steuerlichen Familienleistungsausgleich nach dem X. Abschn. des Einkommensteuergesetzes v. 12.5.2000, BStBl. I 2000, 761 (DAFamRb.).

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.

Rechtsentwicklung des § 77: Die Regelung wurde im Zusammenhang mit der Neuregelung der estrechtlichen Kindergeldvorschriften durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438) in das EStG eingefügt (zur Rechtsentwicklung 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 (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). 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 Rn. 3). § 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 Rn. 2). 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 Anm. 7). Anders als bei Streitigkeiten über die Kostenfestsetzung und über den Kostenansatz, in denen die richterlichen Entscheidungen des FG unanfechtbar sind (vgl. § 128 Abs. 4 Satz 1 FGO und § 66 Abs. 3 Satz 3 GKG), ist bei der gerichtlichen Überprüfung auch von isolierten Kostenentscheidungen der Familienkassen letztlich das Rechtsmittel der Rev. (§ 115 Abs. 1 FGO) bzw. der NZB (§ 116 FGO) gegeben. Dieser unterschiedlich ausgestaltete Rechtsschutz in Kostensachen ist uE eine gesetzgeberische Fehlleistung.

**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, AO/FGO, § 357 AO Rn. 5). 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. 2–4 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. Erfasst wird die zu niedrige Fest-

setzung, die Ablehnung der Festsetzung, aber über den Wortlaut hinaus auch die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung (BFH v. 23.7.2002 – VIII R 73/00, BFH/NV 2003, 25). Wegen des engen Zusammenhangs und der idR. vorgenommenen Verbindung mit dem Aufhebungsbescheid ist uE darüber hinaus auch das Einspruchsverfahren gegen den Rückforderungsbescheid vom Anwendungsbereich des § 77 erfasst (ebenso Sächs. FG v. 10.12.2008 – 5 K 2065/06, juris, rkr.). Eine entsprechende Anwendung des § 77 kommt uE auch bei Einspruchsverfahren gegen die Auszahlungsanordnung der Familienkasse gem. § 74 und gegen Abrechnungsbescheide nach § 218 Abs. 2 AO (s. dazu zB § 76 Anm. 4) in Betracht. Für eine planwidrige Lücke spricht insbes. der weitergehende Anwendungsbereich des § 63 SGB X (s. hierzu HELMKE/BAUER, § 77 Rn. 5; ebenso PUST in LBP, § 77 Rn. 4). Dagegen greift § 77 im Rahmen von Billigkeitsentscheidungen – zB gem. § 163 AO oder in Weiterleitungsfällen – (Tz. 19 Nr. 4 DAFamRb., BStBl. I 2000, 761; 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.) und im Einspruchsverfahren gegen die Kostenentscheidung oder die Kostenfestsetzung nicht ein (s. Anm. 7; FG Düss. v. 31.3.2006 – 18 K 1795/05 Kg, EFG 2006, 909, rkr.).

Erstattungsberechtigt 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 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. 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.

2. Rechtsfolge des Satzes 1: Erstattungsanspruch für notwendige Aufwendungen

- 3 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. BRANDIS in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 136 FGO Rn. 2f.). Eine kausale Verknüpfung zwischen Einspruchsbegründung und dem Erfolg des Einspruchs ist nicht erforderlich (Tz. 19 Nr. 4 DAFamRb., BStBl. I 2000, 761), selbst der unzulässige Einspruch, der zu einer Änderung führt, ist erfolgreich iSd. Abs. 1 Satz 1. Die Verw. ist angewiesen keine kleineren Bruchteile als Zehntel anzusetzen (Tz. 19 Nr. 4 DAFamRb. BStBl. I 2000, 761).

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 (Tz. 20 Nr. 2 DAFamRb., BStBl. I 2000, 761). 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, AO/FGO, § 139 FGO Rn. 8, 10 ff.; SCHWARZ in HHSP., AO/FGO, § 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. BRANDIS in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 139 FGO Rn. 15); 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 ges. 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 unbeachtlich ist. Denn im Zeitpunkt seiner Einlegung wäre der Einspruch idR. noch erfolgreich gewesen, sofern nicht § 127 AO 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 (Tz. 19 Nr. 2 DAFamRb., BStBl. I 2000, 761). Eine Kostenquotelung kommt in diesen Fällen nicht in Betracht. Greift nur § 127 AO ein, kommt Abs. 1 Satz 2 dagegen nicht zur Anwendung (ebenso SEEWALD/FELIX, § 77 Rn. 13).

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

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 – 2 K 2609/99, EFG 2000, 447, rkr.; vgl. BRANDIS in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 137 FGO Rn. 3 f.). 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 (Tz. 19 Nr. 5 DAFamRb., BStBl. I 2000, 761).

► *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).

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 ergänzt damit Abs. 1.

Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind die in den §§ 2-4 StBerG genannten Personen und Gesellschaften. 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 (FG Ba.-Württ. v. 15.2.2010 – 3 K 4247/09, EFG 2010, 1138, 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, AO/FGO, § 139 FGO Rn. 130). Im Übrigen gelten die zu § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO entwickelten Grundsätze (eingehend SCHWARZ in HHSp., AO/FGO, § 139 FGO Rn. 360 ff.; BRANDIS in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 139 FGO Rn. 125 ff.). 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; aA FG Hamb. v. 19.2.2010 – 4 K 243/08, juris). Wie im Fall des § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO (s. dazu BRANDIS in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 139 FGO Rn. 131 mwN) kommt Abs. 2 nicht zur Anwendung, wenn sich ein RA oder Steuerberater selbst vertritt (aA FELIX in KSM, § 77 Rn. C 6; 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**

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 (Kostentragung dem Grunde nach) von der Kostenfestsetzung (Art und Höhe der erstattungsfähigen Kosten) zu unterscheiden. Die Kostenentscheidung ist Grundlage der 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. 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 (ausführl. BRANDIS in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 139 FGO Rn. 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 Erl. des Kostenfestsetzungsbescheids sollte zweckmäßigerweise die Unanfechtbarkeit der Kostenentscheidung abgewartet werden (Tz. 20 Nr. 1 DAFamRb., BStBl. I 2000, 761).

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, 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 (Tz. 19 Nr. 3 DAFamRb., BStBl. I 2000, 761).

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, AO/FGO, § 136 FGO Rn. 8). 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: Gegen beide Verwaltungsakte ist der außergerichtliche Rechtsbehelf des Einspruchs gegeben (§ 347 AO).

Der Einspruch ist statthaft unabhängig davon, ob die Kostenentscheidung bzw. Kostenfestsetzung als eigener Bescheid ergeht oder mit dem Kindergeldbescheid 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 TREIBER in BLÜMICH, § 77 Rn. 25, 28; PUST in LBP, § 77 Rn. 31; aA Tz. 21 Nr. 2 DAFamRb., BStBl. I 2000, 761).

Bei abweisender Einspruchsentscheidung kann Klage zum FG erhoben werden.