

Urteil vom 13. Mai 2015, III R 8/14

Kindergeld - Kein Einspruch gegen die in der Einspruchsentscheidung enthaltene Kostenentscheidung - Unrichtigkeit einer Rechtsbehelfsbelehrung i.S. des § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO - Kostenquote

BFH III. Senat

EStG § 77 Abs 1, AO § 347, AO § 348 Nr 1, FGO § 44 Abs 2, FGO § 47 Abs 1, FGO § 55 Abs 2 S 1, FGO § 145, SGB 10 § 63, VwGO § 68 Abs 1 S 2 Nr 2, VwGO § 73 Abs 3 S 3, EStG § 77 Abs 2, EStG § 77 Abs 1, EStG § 77 Abs 2, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 25. September 2012, Az: 7 K 470/12

Leitsätze

Wendet sich der Einspruchsführer isoliert gegen die im Rahmen einer Einspruchsentscheidung ergangene Kostenentscheidung nach § 77 Abs. 1 und 2 EStG, ist statthafter Rechtsbehelf hiergegen ausschließlich die Klage, nicht (auch) der Einspruch.

Tenor

Die Revision der Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 26. September 2012 7 K 470/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Beklagte zu tragen.&

Tatbestand

I.

- 1** Die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) lehnte gegenüber dem Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) die Festsetzung von Kindergeld für seine beiden Kinder mit Bescheid vom 25. Februar 2011 für die Zeit ab September 2008 ab. Der dagegen eingelegte Einspruch des Klägers, der durch Prozessbevollmächtigte vertreten war, war teilweise erfolgreich. Die Familienkasse setzte mit Einspruchsentscheidung vom 26. Juli 2011 E 739/11 Kindergeld für beide Kinder für die Zeiträume September 2008 bis März 2009 sowie November 2009 bis April 2010 fest und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Zugleich entschied sie in der Einspruchsentscheidung unter Bezugnahme auf § 77 des Einkommensteuergesetzes in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung (EStG), dass die dem Kläger im Rechtsbehelfsverfahren ggf. entstandenen Aufwendungen nicht übernommen würden (sog. Kostengrund- oder Kostenlastentscheidung; nachfolgend Kostenentscheidung). Die Einspruchsentscheidung wurde den inländischen Prozessbevollmächtigten des Klägers am 29. Juli 2011 gegen Empfangsbekanntnis zugestellt. Sie enthielt die einheitliche Rechtsbehelfsbelehrung, dass gegen diese Entscheidung Klage beim Finanzgericht (FG) erhoben werden könne. In der Rechtsbehelfsbelehrung war u.a. über den Beginn der Klagefrist Folgendes ausgeführt: "... Sie beginnt mit Ablauf des Tages, an dem diese Entscheidung bekannt gegeben worden ist. Bei Zusendung durch einfachen Brief oder Zustellung durch eingeschriebenen Brief gilt die Bekanntgabe einen Monat nach Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass die Entscheidung nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Bei Zustellung durch Einschreiben gegen Rückschein ist Tag der Bekanntgabe der Tag der Zustellung"
- 2** Der Prozessbevollmächtigte des Klägers legte für diesen mit Schreiben vom 16. August 2011 ausschließlich gegen die Kostenentscheidung der Familienkasse Einspruch ein. Er beehrte u.a., die dem Kläger entstandenen Kosten zu 1/3 der Familienkasse aufzuerlegen und die Zuziehung des Prozessbevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären. Die Familienkasse verwarf diesen Rechtsbehelf mit Einspruchsentscheidung vom 16. Januar 2012 E 1727/11 als unzulässig, weil gegen die Kostenentscheidung in einem Fall wie hier allein die Klage statthaft sei.

- 3 Die hiergegen am 3. Februar 2012 beim FG eingegangene Klage, mit welcher der Kläger sein Begehren weiter verfolgte, war erfolgreich. Das FG hob die Kostenentscheidung auf und verpflichtete die Familienkasse, dem Kläger 1/3 der im Einspruchsverfahren entstandenen Aufwendungen sowie 1/3 der Gebühren und Auslagen seines Bevollmächtigten zu erstatten.
- 4 Die Familienkasse macht mit ihrer Revision eine Verletzung des § 348 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) und des § 77 EStG geltend.
- 5 Sie beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage als unzulässig, hilfsweise als unbegründet abzuweisen.
- 6 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 7 Der Berichterstatter des erkennenden Senats hat die Beteiligten darauf hingewiesen, dass bei der Entscheidung ggf. auch der Umstand von Bedeutung sein kann, dass die die Kostenentscheidung enthaltende Einspruchsentscheidung vom 26. Juli 2011 möglicherweise mit einer unrichtigen Rechtsbehelfsbelehrung wegen des darin genannten Beginns der Klagefrist versehen ist.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision der Familienkasse ist unbegründet und nach § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 9 Das FG hat im Ergebnis zu Recht erkannt, dass die Klage zulässig ist (dazu unter 1.). Ebenso hat es die Familienkasse zutreffend nach § 77 Abs. 1 und 2 EStG verpflichtet, dem Kläger seine im Einspruchsverfahren entstandenen Aufwendungen sowie Gebühren und Auslagen seines Prozessbevollmächtigten anteilig zu erstatten (dazu unter 2.).
- 10 1. Das FG hat im Ergebnis zutreffend kein Prozessurteil, sondern ein Sachurteil erlassen, weil der Kläger seine Klage mit Schriftsatz vom 31. Januar 2012 innerhalb der im Streitfall geltenden Jahresfrist des § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO rechtzeitig beim FG erhoben hat.
- 11 a) Ergeht die Kostenentscheidung nach § 77 Abs. 1 und 2 EStG --wie hier-- im Rahmen der Einspruchsentscheidung, ist hiergegen --entgegen der Rechtsauffassung des FG-- ausschließlich die Klage, nicht (auch) der Einspruch statthaft.
- 12 aa) Nach der im Fachschrifttum überwiegend vertretenen Auffassung ist der Einspruch (vgl. § 347 AO) auch dann der statthafte Rechtsbehelf, wenn die Kostenentscheidung nach § 77 Abs. 1 und 2 EStG im Rahmen der Einspruchsentscheidung ergeht (Blümich/Treiber, § 77 EStG Rz 28; Helmke in Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich, Kommentar, Fach A, I. Kommentierung, § 77 Rz 12; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 77 Rz 31; Dürr in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 77 Rz 14; Felix, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 77 Rz D 7; Greite in Korn, § 77 EStG Rz 6; so auch FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 9. August 2011 2 K 1648/11, Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 344, Rz 13). Dies wird im Wesentlichen damit begründet, dass trotz äußerlicher Verbindung in einem Bescheid die Kostenentscheidung ein eigenständiger Verwaltungsakt i.S. des § 118 AO bleibe, der nicht Einspruchsentscheidung i.S. des § 348 Nr. 1 AO sei. Nach einer Mindermeinung im Fachschrifttum (Reuß in Bordewin/Brandt, § 77 EStG Rz 15 f.; Claßen in Lademann, EStG, § 77 EStG Rz 8) und nach der Verwaltungsauffassung (Kapitel R 7.5 Abs. 3 der Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz --DA-KG--, Stand 2014, BStBl I 2014, 918) ist eine in der Einspruchsentscheidung ergehende Kostenentscheidung hingegen ausschließlich mit der Klage anzugreifen. Zur Begründung hierfür wird im Wesentlichen vorgetragen, dass die von Amts wegen ergehende Kostenentscheidung Teil der Einspruchsentscheidung sei.
- 13 bb) Der Senat schließt sich aus folgenden Gründen der zweitgenannten Auffassung an:
- 14 (1) Wird die Kostenentscheidung nach § 77 Abs. 1 und 2 EStG im Rahmen der Einspruchsentscheidung (z.B. bei Teilstattgabe oder Zurückweisung des Einspruchsbegehrens) getroffen, ist sie Teil der Einspruchsentscheidung, die nach § 348 Nr. 1 AO nicht mit einem erneuten Einspruch anfechtbar ist. Zutreffend weist zwar die herrschende Meinung darauf hin, dass die Kostenentscheidung ein Verwaltungsakt i.S. des § 118 AO ist. Dies bedeutet aber nicht,

dass dieser Verwaltungsakt nicht Teil der Einspruchsentscheidung ist. Die Familienkasse hat nach Abschluss des Einspruchsverfahrens von Amts wegen die Kostenentscheidung zu treffen (vgl. den Wortlaut des § 77 Abs. 1 Satz 1 EStG: "... hat ..."). Hierbei ist auch darüber zu befinden, ob die Zuziehung eines Bevollmächtigten notwendig war (§ 77 Abs. 3 Satz 2 EStG). Die Kostenentscheidung wird in der Einspruchsentscheidung tenoriert und begründet; sie ist Bestandteil der Einspruchsentscheidung. Dem steht nicht entgegen, dass weder die AO noch die FGO eine dem § 73 Abs. 3 Satz 3 der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) entsprechende Regelung enthalten, wonach "der Widerspruchsbescheid bestimmt ..., wer die Kosten trägt". Im Kindergeldrecht hat der Einspruchsführer gerade wegen § 77 EStG nicht nur einen Anspruch auf Entscheidung seines Rechtsschutzbegehrens in der Hauptsache, sondern auch auf Entscheidung über die Erstattung seiner Kosten für das Einspruchsverfahren.

- 15 Hiergegen lässt sich --entgegen der Ansicht des FG-- nicht einwenden, dass die zur Hauptsache ergangene Einspruchsentscheidung und die Kostenentscheidung unterschiedliche Regelungsgegenstände hätten, oder dass in Fällen der Teilstattgabe kein innerer Zusammenhang zwischen der Einspruchsentscheidung (erfolgloser Teil des Einspruchs) und der Kostenentscheidung (erfolgreicher Teil des Einspruchs) bestehe. Die Kostenentscheidung steht allein schon deshalb in einem Zusammenhang mit dem erfolglosen Teil des Einspruchs, weil die Kostenquote im Grundsatz vom Verhältnis des Erfolgs zum Misserfolg des Einspruchs abhängt (vgl. dazu unter 2.b).
- 16 (2) Dieser Beurteilung steht nicht entgegen, dass die Kostenentscheidung ein Erstbescheid ist, die den Einspruchsführer erstmalig beschwert. Denn in einem derartigen Fall kann der Betroffene unmittelbar Klage gegen die Kostenentscheidung erheben.
- 17 Die FGO enthält zwar keine dem § 68 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, Abs. 2 VwGO korrespondierende Vorschrift, wonach es eines außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens nicht bedarf, "wenn ... der Widerspruchsbescheid erstmalig eine Beschwer enthält". Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) hängt aber die Zulässigkeit einer Klage in Fällen, in denen die Einspruchsentscheidung eine erstmalige Beschwer für den Kläger enthält, nicht von der erfolglosen Durchführung eines Vorverfahrens ab (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 8. Juli 1998 I R 123/97, BFHE 186, 540, unter II.1.b, m.w.N.). Ebenso geht der Senat in Kindergeldangelegenheiten unausgesprochen davon aus, dass die Klage gegen eine den Kindergeldanspruch in der Sache versagende Einspruchsentscheidung zulässigerweise auch den Zeitraum nach dem Monat der Bekanntgabe des Ausgangsbescheids bis zum Ende des Monats der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung umfasst, obwohl für diesen Zeitraum kein erfolgloses Vorverfahren durchgeführt wurde. Auch nach der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (BSG) kann gegen eine im Widerspruchsbescheid enthaltene Kostenentscheidung nach § 63 des Zehnten Buchs Sozialgesetzbuch (SGB X) sofort Klage erhoben werden (BSG-Urteil vom 12. Juni 2013 B 14 AS 68/12 R, Sozialrecht 4-1300 § 63 Nr. 20, Rz 11 f., m.w.N.).
- 18 (3) Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass für die Kostenentscheidung nach § 77 Abs. 1 und 2 EStG keine dem § 145 FGO vergleichbare Regelung besteht, wonach eine isolierte Anfechtung der Kostenentscheidung im Rechtsmittelverfahren unzulässig ist. Gerade weil die Kostenentscheidung unabhängig von der Hauptsache wie auch zusammen mit dieser angegriffen werden kann (vgl. dazu nachfolgend unter b), ist im letztgenannten Fall eine Zweigleisigkeit des Rechtsschutzes --Klage gegen die Einspruchsentscheidung in der Hauptsache, Einspruch gegen die Kostenentscheidung-- weder sinnvoll noch geboten (ebenso Reuß in Bordewin/Brandt, § 77 EStG Rz 15a).
- 19 (4) Der Senat sieht es mit Blick auf Sinn und Zweck des Vorverfahrens und aus Gründen der Rechtssicherheit nicht als sachgerecht an, dem Betroffenen in derartigen Fällen ein Wahlrecht zwischen Einspruch und Klage einzuräumen.
- 20 Das der Klageerhebung vorgeschaltete Einspruchsverfahren hat drei Funktionen: Erstens bedeutet es für den Rechtssuchenden zusätzlichen Rechtsschutz, zweitens für die Finanzbehörde die Möglichkeit der Selbstkontrolle und drittens für die Steuergerichte eine Entlastung von vermeidbaren Klagen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. Januar 1985 GrS 1/83, BFHE 143, 112, BStBl II 1985, 303, unter III.2.). Durch den Erlass der --mit einer Kostenentscheidung versehenen-- Einspruchsentscheidung ist das Verwaltungsverfahren abgeschlossen und die vorstehend genannten Funktionen des Vorverfahrens sind erfüllt.
- 21 Außerdem bestimmt § 47 Abs. 1 FGO, dass die Klagefrist mit Bekanntgabe der Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf beginnt. Danach soll der Betroffene keine Wahl zwischen der Einlegung eines (erneuten) Einspruchs oder der Klageerhebung haben. Außerdem spricht auch der Gesichtspunkt der Rechtssicherheit für eine Auslegung, die zu klaren und eindeutigen Regelungen über den statthaften Rechtsbehelf führt.
- 22 (5) Schließlich entspricht das hier gefundene Ergebnis der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts

(BVerwG), nach der ein Widerspruch gegen eine in dem Widerspruchsbescheid enthaltene Kostenentscheidung nach § 80 des Verwaltungsverfahrensgesetzes nicht statthaft ist (BVerwG-Urteil vom 12. August 2014 1 C 2/14, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht Rechtsprechungsreport 2014, 869, unter 2.1).

- 23 b) Der Kläger war befugt, seine Klage allein gegen die Kostenentscheidung vom 26. Juli 2011 zu richten.
- 24 Der Rechtsschutzsuchende kann sein Klagebegehren auf einzelne in der Einspruchsentscheidung enthaltene Verwaltungsakte beschränken (vgl. Paetsch in Beermann/Gosch, FGO § 65 Rz 74). Da es für die Kostenentscheidung nach § 77 EStG im Übrigen an einer dem § 145 FGO vergleichbaren Regelung fehlt, steht es dem Einspruchsführer frei, sich mit seiner Klage allein gegen die Kostenentscheidung zu wenden.
- 25 Sollte daher die Verwaltungsanweisung in Kapitel R 7.5 Abs. 3 Satz 1 DA-KG (BStBl I 2014, 918), nach der die in der Einspruchsentscheidung ergangene Kostenentscheidung "nicht selbständig ..., sondern nur zusammen mit der Einspruchsentscheidung mit Klage vor dem Finanzgericht (§ 348 Nr. 1 AO" anfechtbar ist, dahingehend zu verstehen sein, dass eine isolierte Klage gegen die Kostenentscheidung nicht möglich ist, könnte sich der Senat dem aus den genannten Gründen nicht anschließen. Dass sich der Kläger im Streitfall mit seiner Klage gegen die Kostenentscheidung "in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.01.2012" gewendet hat, war aus seiner Sicht zutreffend.
- 26 c) Der Kläger hat die Klagefrist nicht versäumt, weil die in der Einspruchsentscheidung vom 26. Juli 2011 enthaltene Rechtsbehelfsbelehrung unrichtig war. Damit lief nicht die Monatsfrist des § 47 Abs. 1 FGO, sondern die Jahresfrist gemäß § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO, die mit dem Eingang der Klageschrift vom 31. Januar 2012 am 3. Februar 2012 beim FG gewahrt war.
- 27 Ob die Voraussetzungen für ein Sachurteil des FG vorlagen, hat der BFH von Amts wegen zu prüfen. Er kann hierzu auch eigene Feststellungen anhand der im Revisionsverfahren vorgelegten Akten treffen (Senatsurteil vom 18. Juli 2013 III R 59/11, BFHE 242, 228, BStBl II 2014, 843, Rz 14); die Sachurteilsvoraussetzung der fristgerechten Klageerhebung ist daher vom BFH von Amts wegen und ohne Bindung an die tatsächlichen Feststellungen des FG zu prüfen.
- 28 aa) Nach § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO ist die Einlegung der Klage innerhalb eines Jahres (seit Bekanntgabe) zulässig, wenn die Rechtsbehelfsbelehrung unterblieben oder unrichtig erteilt ist. Die Unrichtigkeit kann sich zum einen daraus ergeben, dass die Belehrung zu wenige Informationen enthält. Insofern ist es allerdings nicht erforderlich, dass die Belehrung alle zur Berechnung der Klagefrist im Einzelfall erforderlichen Informationen enthält. Ausreichend ist vielmehr, wenn die Rechtsbehelfsbelehrung den Gesetzeswortlaut der einschlägigen Bestimmung wiedergibt und verständlich über die allgemeinen Merkmale des Fristbeginns unterrichtet (vgl. BFH-Beschluss vom 26. Mai 2010 VIII B 228/09, BFH/NV 2010, 2080, unter 2.b bb, m.w.N.). Die Unrichtigkeit kann sich aber zum andern auch daraus ergeben, dass die Belehrung Informationen enthält, die über den gesetzlich erforderlichen Mindestinhalt hinausgehen, sofern diese Informationen bei objektiver Betrachtung dazu geeignet sind, die Möglichkeit der Fristwahrung zu gefährden (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 2080, unter 2.b bb, m.w.N.). Bei einer unrichtigen Rechtsbehelfsbelehrung greift die Jahresfrist unabhängig davon ein, ob die fehlerhafte Rechtsbehelfsbelehrung für die Fristversäumnis ursächlich war (BFH-Zwischenurteil vom 18. Juli 1987 VIII R 30/89, BFHE 158, 107, BStBl II 1989, 1020, unter 2.c). Zudem ist es unerheblich, ob der Rechtsschutzsuchende den zutreffenden Rechtsbehelf und die Voraussetzungen für dessen Einlegung kennt oder ob er sachkundig vertreten ist (Spindler in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 FGO Rz 40).
- 29 bb) Nach diesen Maßstäben ist die in der Einspruchsentscheidung vom 26. Juli 2011 enthaltene Rechtsbehelfsbelehrung über die einzuhaltende Klagefrist unrichtig.
- 30 Sie ist auf Fälle zugeschnitten, in denen die Einspruchsentscheidung im Ausland bekanntgegeben wird. So wurde insbesondere für den Fall einer Zusendung durch einfachen Brief auf die für Auslandsübermittlungen geltende Vorschrift des § 122 Abs. 2 Nr. 2 AO hingewiesen. Weiter war für den Fall einer Zustellung durch Einschreiben mit Rückschein offensichtlich auf die für Auslandszustellungen geltende Vorschrift des § 9 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 des Verwaltungszustellungsgesetzes Bezug genommen. Tatsächlich erfolgte im Streitfall jedoch eine Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung im Inland durch Zustellung gegen Empfangsbekanntnis. Damit war die Rechtsbehelfsbelehrung unter Zugrundelegung der im Streitfall konkret gewählten Bekanntgabeform objektiv fehlerhaft.
- 31 Diese Unrichtigkeit ist bei objektiver Betrachtung geeignet, die Fristwahrung zu gefährden. In der

Rechtsbehelfsbelehrung wird --ohne darzulegen, dass die darin genannten Bekanntgabezeitpunkte Auslandsübermittlungen betreffen-- ausgeführt, dass bei Zustellung durch eingeschriebenen Brief die Bekanntgabe einen Monat nach Aufgabe zur Post als bewirkt gilt, bei Zustellung durch Einschreiben mit Rückschein der Tag der Zustellung der Tag der Bekanntgabe ist. Diese Erläuterungen sind irreführend, weil sie andere als die konkret gewählte Bekanntgabeform (Zustellung gegen Empfangsbekanntnis) betrafen und damit unklar blieb, was im Streitfall gelten soll. Dass der Kläger fachkundig vertreten und die fehlerhafte Rechtsbehelfsbelehrung nicht ursächlich für die Versäumung der Monatsfrist war, ist unerheblich.

- 32** 2. In der Sache hat das FG zutreffend entschieden.
- 33** Nach § 77 Abs. 1 Satz 1 EStG hat die Familienkasse dem Einspruchsführer die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendigen Aufwendungen zu erstatten, soweit der Einspruch gegen die Kindergeldfestsetzung erfolgreich ist. Aufwendungen, die durch das Verschulden eines Erstattungsberechtigten entstanden sind, hat dieser selbst zu tragen; das Verschulden eines Vertreters ist dem Vertretenen zuzurechnen (§ 77 Abs. 1 Satz 3 EStG). Dabei sind nach § 77 Abs. 2 EStG die Gebühren und Auslagen eines bevollmächtigten Rechtsanwalts erstattungsfähig, wenn dessen Zuziehung notwendig war; ob diese Zuziehung notwendig war, bestimmt die Kostenentscheidung (§ 77 Abs. 3 Satz 2 EStG).
- 34** a) Dem Kläger steht ein Erstattungsanspruch nach § 77 Abs. 1 und 2 EStG zu.
- 35** Die Voraussetzungen des § 77 Abs. 1 Satz 1 EStG sind gegeben, weil der Kläger mit seinem Einspruch gegen die Ablehnung der Kindergeldfestsetzung teilweise erfolgreich war. Der Erstattungsanspruch ist auch nicht wegen eines Verschuldens i.S. des § 77 Abs. 1 Satz 3 FGO ausgeschlossen. Nach den für den Senat bindenden --von der Familienkasse nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen-- Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) hat der Kläger seine Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren nicht verletzt (vgl. BFH-Urteil vom 23. Juli 2002 VIII R 73/00, BFH/NV 2003, 25, unter II.). Ebenso ist die Entscheidung des FG nicht zu beanstanden, dass die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten nach § 77 Abs. 2 EStG notwendig war.
- 36** b) Es verbleibt bei der vom FG ermittelten Kostenquote von 1/3.
- 37** aa) Die Kostenquote richtet sich nach dem Verhältnis des Erfolgs zum Misserfolg des Einspruchs, wobei sich das Maß des Unterliegens und Obsiegens nach dem Antragsbegehren und seinem endgültigen Erfolg richtet (Wendl in Herrmann/Heuer/Raupach, § 77 EStG Rz 3; Felix, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 77 Rz D 7; Reuß in Bordewin/Brandt, § 77 EStG Rz 8; Helmke in Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich, Kommentar, Fach A, I. Kommentierung, § 77 Rz 6). Für diese Zwecke ist die Höhe des begehrten Kindergeldes ins Verhältnis zur Höhe des tatsächlich zugesprochenen Kindergeldes zu setzen.
- 38** bb) Im Streitfall beehrte der Kläger im Einspruchsverfahren Kindergeld ab September 2008 (vgl. Einspruchsentscheidung vom 26. Juli 2011). Da der Kläger sein Antragsbegehren in dem Einspruchsschreiben vom 14. März 2011 nicht weiter zeitlich eingrenzte, ist davon auszugehen, dass er im Übrigen die zeitliche Konkretisierung der begehrten Kindergeldregelung der Familienkasse überließ (vgl. Senatsurteil vom 26. Juni 2014 III R 6/13, BFHE 246, 315, BStBl II 2015, 149, Rz 12). Danach regelte die Familienkasse --mangels abweichender Anhaltspunkte-- mit der in der Sache ergangenen Einspruchsentscheidung vom 26. Juli 2011 die Kindergeldansprüche für zwei Kinder für den Zeitraum September 2008 bis Juli 2011, dem Ende des Monats der Bekanntgabe dieser Entscheidung (vgl. Senatsurteil vom 22. Dezember 2011 III R 41/07, BFHE 236, 144, BStBl II 2012, 681, Rz 41). Hiervon ausgehend ergibt sich für den Kläger keine niedrigere als die vom FG erkannte Erstattungsquote.
- 39** 3. Nach alledem hat die Revision der Familienkasse in der Sache keinen Erfolg. Eine Klageabweisung (im Übrigen) kam auch insoweit nicht in Betracht, als bei isolierter Betrachtung die Einspruchsentscheidung vom 16. Januar 2012 E 1727/11 rechtmäßig war. Der Kläger hat mit seiner Klage nicht isoliert diese Einspruchsentscheidung angegriffen, sondern eine Entscheidung zur Sache (Kostenentscheidung) beantragt, die er im begehrten Umfang erhalten hat.
- 40** 4. Der Tenor in Ziff. 1 des FG-Urteils wird nach § 107 FGO wegen einer offenbaren Unrichtigkeit dahingehend berichtigt, dass anstelle des dort aufgeführten Einspruchsverfahrens "... - E 1727/11" das Einspruchsverfahren "... - E 739/11" als das die Kostenentscheidung betreffende Vorverfahren genannt wird. Der erkennende Senat ist für diese Berichtigung zuständig (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 17. Dezember 2008 IV R 11/06, BFH/NV 2009, 937, unter II.3.).
- 41** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de