
Datum: 21.11.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 1020/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:1121.14K1020.12.00

Tenor:

Unter Aufhebung des Bescheides vom 21. Februar 2012 und der Einspruchsentscheidung vom 29. Februar 2012 wird die Beklagte verpflichtet, die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung notwendigen Aufwendungen des Klägers im Einspruchsverfahren ... wegen Kindergeld für Januar 2006 bis Dezember 2011 ... zu erstatten.

Die Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten über eine Kostenerstattung nach § 77 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr (2012) gültigen Fassung (EStG)	2
Der Kläger beantragte am 14. Oktober 2010 Festsetzung und Gewährung von Kindergeld.	3
Am 9. Januar 2012 legte der Kläger hiergegen Untätigkeitseinspruch ein. Zur Begründung führte er aus, dass der Kindergeldantrag nicht in angemessener Frist bearbeitet worden sei. Hinderungsgründe seien nicht ersichtlich.	4
Mit Bescheid vom 31. Januar 2012 gewährte die Beklagte Kindergeld ab Januar 2006 bis Dezember 2011. Auf Bl. 31 der Kindergeldakte wird verwiesen.	5
Mit Schreiben vom 15. Februar 2012 begehrte der Kläger die Vergabe eines Aktenzeichens zum Untätigkeitseinspruch und eine Kostengrundsentscheidung.	6

Mit Bescheid vom 21. Februar 2012 lehnte die Beklagte die Kostenerstattung gemäß § 77 EStG ab, da die Festsetzung von Kindergeld nicht angegriffen worden sei.	7
Hiergegen legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein. Zur Begründung führte er aus, dass es für die Erstattung von Kosten im Rahmen eines Einspruchsverfahrens nicht darauf ankomme, dass der Einspruch sich gegen eine Festsetzung richte, sondern lediglich darauf, dass das, was der Einspruchsführer mit dem Einspruch erreichen möge -- in diesem Fall die Festsetzung --, erreicht werde. Für eine weitere Begründung verwies er auf das Urteil Finanzgerichts (FG) Düsseldorf vom 8. Juni 2011 (7 K 3951/10 Kg, nicht veröffentlicht --nv--).	8
Mit Einspruchsentscheidung vom 29. Februar 2012 wies die Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Soweit der Einspruch gegen die Kindergeldfestsetzung erfolgreich sei, habe die Familienkasse demjenigen, der den Einspruch erhoben habe, die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendigen Aufwendungen zu erstatten. Aufwendungen, die durch das Verschulden eines Erstattungsberechtigten entstanden seien, habe dieser selbst zu tragen, § 77 Abs. 1 EStG.	9
Die Gebühren und Auslagen eines Bevollmächtigten oder Beistandes, der nach den Vorschriften des Steuerberatungsgesetzes zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt sei, seien erstattungsfähig, wenn dessen Zuziehung notwendig gewesen sei (§ 77 Abs. 2 EStG).	10
Vorliegend sei am 5. Januar 2012 ein Untätigkeitseinspruch erhoben worden. Die Festsetzung von Kindergeld sei nicht angegriffen worden. Insoweit komme eine Kostenerstattung nicht in Frage.	11
Hiergegen hat der Kläger fristgerecht Klage erhoben, mit der er sein Begehren weiter verfolgt. Zur Begründung trägt er im Wesentlichen vor, für eine Kostenerstattung sei nicht erforderlich, dass der Einspruch sich allein gegen eine Kindergeldfestsetzung richte und erfolgreich sei. Der Begriff der Kindergeldfestsetzung sei nach dem FG-Düsseldorf-Urteil vom 31. März 2006 (18 K 1795/05 Kg, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2006, 909) weit auszulegen. Es sei nicht nachvollziehbar, warum lediglich ein Einspruch gegen eine (zu geringe) Kindergeldfestsetzung eine Erstattungspflicht nach § 77 EStG auslösen solle. Entscheidend sei vielmehr die gebotene wirtschaftliche Betrachtung. Danach stelle die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung die Kehrseite der Festsetzung dar, weshalb sie auch in § 70 Abs. 2 EStG geregelt sei und eine Erstattungspflicht nach § 77 EStG auslöse (Hinweis auf FG-Bremen-Urteil vom 9. November 1999 298266K 2, EFG 2000, 273). Nicht anwendbar sei dagegen § 77 EStG, in Fällen, in denen lediglich aufgrund einer Billigkeitsentscheidung ein Rückforderungsanspruch fallen gelassen werde (Hinweis auf FG-Münster-Urteil vom 18. Juni 2007 1 K 5994/03 Kg, EFG 2007, 1533).	12
Im Streitfall habe die Beklagte erst aufgrund des erhobenen Einspruchs wegen Untätigkeit über den gestellten Antrag entschieden. Damit liege der von der Rechtsprechung geforderte „erfolgreiche Einspruch im Kindergeldverfahren“ vor. Nach dem Urteil des FG-Düsseldorf vom 7. August 2003 (18 K 1088/03 Kg, EFG 2003, 1802) sei ein Einspruch dann erfolgreich, wenn die Behörde zu Gunsten des Einspruchsführers tatsächlich über den Streitgegenstand im Einspruchsverfahren entscheide.	13
Eine Unterscheidung in der Art des Rechtsmittels danach, ob die Beklagte einem Einspruch wegen Untätigkeit oder einem Einspruch gegen eine rechtsfehlerhaft erfolgte Festsetzung stattgebe, kenne das Gesetz nicht. Vielmehr gebe § 347 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) dem jeweiligen Antragsteller mit dem Rechtsmittel des Einspruchs wegen Untätigkeit	14

das gleiche Rechtsmittel zur Hand, wie bei einer fehlerhaften Kindergeldfestsetzung. Gerade weil der Gesetzgeber eine unberechtigte Untätigkeit der Behörde --wirtschaftlich gesehen-- als Ablehnung des Begehrens des Antragstellers betrachte, solle dieser mit den Rechtsmitteln des Untätigkeitseinspruchs bzw. der – klage gegen die „bescheidlose Ablehnung“ gegen die Finanzbehörde vorgehen können.

Gründe, die eine unterschiedliche Behandlung innerhalb der Rechtsfolgen der Kostenerstattung als geboten erscheinen ließen, seien nicht erkennbar. Die mit der Einlegung eines Untätigkeitseinspruchs entstandenen Kosten seien daher nach § 77 EStG zu erstatten. 15

Die maßgebliche Rechtsfrage, ob eine Kostenerstattung auch bei Einlegung eines Einspruchs wegen Untätigkeit nach § 77 EStG erfolge, sei bejahend bereits durch das Gesetz beantwortet. Auf das Urteil des FG-Düsseldorf vom 8. Juni 2011 (7 K 85/11 Kg, EFG 2012, 529) werde verwiesen. 16

Aktuell weise auch das FG-Münster in seinem Urteil vom 18. Juli 2012 (12 K 3884/11 Kg, EFG 2012, 1945) zur Kostenerstattung nach § 77 Abs. 1 Satz 1 EStG auf die Motive des Gesetzgebers bei der Schaffung der vorgenannten Norm hin. 17

Die Beklagte führt aus, § 77 EStG sehe eine Kostenerstattung im Einspruchsverfahren vor, wenn sich der Einspruch gegen eine Kindergeldfestsetzung richte. Der Wortlaut des § 77 EStG sei insoweit eindeutig. Eine Kostenerstattung im Falle der Untätigkeit sei nicht vorgesehen. Zur Vermeidung von Wiederholungen werde auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung verwiesen. 18

Die Beteiligten haben mitgeteilt, dass zum Termin der mündlichen Verhandlung niemand erscheinen werde. 19

Entscheidungsgründe 20

I. Die Sache ist entscheidungsreif. 21

Das Finanzgericht durfte trotz Ausbleibens der Beteiligten auch ohne sie verhandeln und entscheiden, § 91 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Es war nicht gehalten gemäß § 155 FGO i.V. mit § 227 Abs. 1 Satz 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) den Termin aufzuheben oder zu verlegen bzw. die Verhandlung zu vertagen. 22

Gemäß § 155 FGO i.V. mit § 227 Abs. 1 Satz 1 ZPO kann aus erheblichen Gründen ein Termin aufgehoben oder verlegt, sowie eine Verhandlung vertagt werden. Erhebliche Gründe sind u.a. nach § 155 FGO i.V. mit § 227 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 ZPO nicht das Ausbleiben eines Beteiligten oder die Ankündigung nicht zu erscheinen, wenn nicht das Gericht dafür hält, dass der Beteiligte ohne sein Verschulden am Erscheinen verhindert ist. 23

Die Familienkasse Düsseldorf hat als Vertreter der Beklagten keine erheblichen Gründe geltend gemacht, denn sie hat lediglich am 14. November 2012 mitgeteilt, dass am selben Terminstag bereits Termine des 1. und 11. Senats des Finanzgerichts Köln sowie des 10. Senats des Finanzgerichts Münster geladen seien, so dass der Termin nicht wahrgenommen werden könne. Sie hat damit nicht mitgeteilt, warum nicht ein anderer als die für die anderen Termine vorgesehenen geeigneter Behördenvertreter den Gerichtstermin wahrnehmen kann. 24

Ebenso hat der Prozessbevollmächtigte des Klägers keinen erheblichen Grund geltend gemacht, denn er hat mit Schriftsatz vom 19. November 2012 mitgeteilt, dass in Anbetracht des Anfahrtsweges zur mündlichen Verhandlung niemand erscheint und damit sein 25

Nichterscheinen angekündigt. Die Ankündigung nicht zu erscheinen ist aber nach § 227 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 ZPO bereits kein erheblicher Grund für eine Terminsänderung.

Im Übrigen haben die Beteiligten auch keine Anträge auf Terminsänderung gemäß § 155 FGO i.V. mit § 227 Abs. 1 Satz 1 ZPO gestellt. 26

II. Die Klage ist begründet. 27

Die Ablehnung der Erstattung der zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung notwendigen Aufwendungen durch die Beklagte ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten. 28

1. Nach § 77 Abs. 1 Satz 1 EStG hat die Familienkasse, soweit der Einspruch gegen die Kindergeldfestsetzung erfolgreich ist, demjenigen, der den Einspruch erhoben hat, die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendigen Aufwendungen zu erstatten. Dies gilt nach § 77 Abs. 1 Satz 2 EStG auch, wenn der Einspruch nur deshalb keinen Erfolg hat, weil die Verletzung einer Verfahrens- oder Formvorschrift nach § 126 der Abgabenordnung unbeachtlich ist. 29

Die Vorschrift des § 77 EStG ist über ihren Wortlaut hinaus nicht nur auf Einsprüche „gegen die Kindergeldfestsetzung“, sondern auch auf Einsprüche gegen die Aufhebung von Kindergeldfestsetzungen anwendbar, da die Aufhebung einer Kindergeldfestsetzung mehr noch als eine positive Festsetzung geeignet ist, einen Kindergeldberechtigten in seinen Rechten zu verletzen. Es ist kein Grund ersichtlich, dem Kindergeldberechtigten im Falle des erfolgreichen Einspruchs gegen die Aufhebung der Festsetzung den Anspruch auf Erstattung seiner notwendigen Aufwendungen zu verwehren (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. Juli 2002 VIII R 73/00, BFH/NV 2003, 25). 30

2. Die Vorschrift des § 77 EStG ist über ihren Wortlaut hinaus auch im Falle von erfolgreichen Untätigkeitseinsprüchen anwendbar (für eine weite Auslegung des § 77 EStG, ohne jedoch näher auf die Problematik des Untätigkeitseinspruchs einzugehen, Greite in Korn, § 77 EStG Rz. 4; Helmke in Helmke/Bauer, A.I. § 77 EStG Rz. 5; R. Claßen in Lademann, § 77 EStG Rz. 2; Reuß in Bordewin/Brandt, § 77 EStG Rz. 5; wohl anderer Auffassung Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, § 77 EStG Anm. 2, der auf den eindeutigen Wortlaut der Vorschrift abhebt; ebenso Dürr in Frotscher, EStG, § 77 Rz. 4; Felix in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 77 Rz. B 3). Dies folgt aus der systematischen, teleologischen sowie historischen Auslegung des Gesetzes. 31

a) Die Gesetzssystematik stellt den Untätigkeitseinspruch dem Einspruch gegen Verwaltungsakte in Abgabenangelegenheiten, zu denen nach der Änderung durch das Jahressteuergesetz (JStG) 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, S. 250) auch das als Steuervergütung gemäß § 31 Satz 3 EStG gezahlte Kindergeld nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AO gehört, gleich. Nach § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist gegen Verwaltungsakte in Abgabenangelegenheiten, auf die dieses Gesetz Anwendung findet, als Rechtsbehelf der Einspruch statthaft. Der Einspruch ist nach § 347 Abs. 1 Satz 2 AO außerdem statthaft, wenn geltend gemacht wird, dass in den in § 347 Abs. 1 Satz 1 AO bezeichneten Angelegenheiten über einen vom Einspruchsführer gestellten Antrag auf Erlass eines Verwaltungsaktes ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes binnen angemessener Frist sachlich nicht entschieden worden ist. 32

Diese gesetzssystematische Überlegung ist mangels anderer Anhaltspunkte auch auf die Regelung des § 77 Abs. 1 Satz 1 EStG zu übertragen (vgl. FG Düsseldorf-Urteil 7 K 3951/10 Kg, nv). Mithin ist der Untätigkeitseinspruch, der wie im Streitfall auf eine erst-malige 33

Kindergeldfestsetzung zielt, dem Einspruch gegen eine Kindergeldfestsetzung und dem Einspruch gegen die Aufhebung einer Kindergeldfestsetzung gleichgestellt.

b) Darüber hinaus ergibt sich die Anwendung des § 77 EStG auch aufgrund eines Erst-Recht-Schlusses aus der Regelung des § 77 Abs. 1 Satz 2 EStG. 34

Nach dieser Vorschrift erhält auch derjenige die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendigen Aufwendungen erstattet, dessen Einspruch deshalb keinen Erfolg hat, weil die Verletzung einer Verfahrens- oder Formvorschrift nach § 126 AO unbeachtlich ist. Eine Verletzung von Verfahrens- oder Formvorschriften, die nicht den Verwaltungsakt nach § 125 AO nichtig macht, ist u.a. unbeachtlich, wenn die erforderliche Begründung nachträglich gegeben wird. Die Begründungsunterlassung ist ein Fall der teilweisen Untätigkeit. Wenn aber der Gesetzgeber eine Aufwandserstattung sogar für erfolglose Einsprüche bei zunächst teilweiser Untätigkeit der Finanzbehörde vorsieht, so muss die Vorschrift des § 77 EStG erst recht Anwendung finden, im Falle eines erfolgreichen Einspruchs bei gänzlicher Untätigkeit der Behörde. 35

c) Zu dem gleichen Ergebnis gelangt die teleologische Auslegung unter Berücksichtigung der in den Gesetzesmotiven zum Ausdruck gebrachten Zielsetzung des Gesetzgebers. 36

Nach der Begründung zum Entwurf des Jahressteuergesetzes (JStG) 1996 (Erste Beschlussempfehlung und erster Bericht des Finanzausschusses --7. Ausschuss--, BT-Drucks. 13/1558, S. 162) sieht § 77 EStG anders als das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren nach der Abgabenordnung im allgemeinen grundsätzlich eine Erstattung von Kosten im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren vor. Damit sollte eine Schlechterstellung gegenüber dem bisherigen Recht, die ohne diese Regelung eingetreten wäre, vermieden werden. Die Regelung entspricht § 63 Zehntes Buch Sozialgesetzbuch (SGB X). 37

Nach § 63 SGB X hat der Rechtsträger, dessen Behörde den angefochtenen Verwaltungsakt erlassen hat, soweit der Widerspruch erfolgreich ist, demjenigen, der Widerspruch erhoben hat, die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendigen Aufwendungen zu erstatten. Nach § 62 SGB X gelten für förmliche Rechtsbehelfe gegen Verwaltungsakte, wenn der Sozialrechtsweg gegeben ist, das Sozialgerichtsgesetz (SGG), wenn der Verwaltungsrechtsweg gegeben ist, die Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) und die zu ihrer Ausführung ergangenen Rechtsvorschriften, soweit nicht durch Gesetz etwas anderes bestimmt ist; im Übrigen gelten die Vorschriften des Zehnten Buches des Sozialgesetzbuchs. 38

Danach fanden die Regelungen über das Widerspruchsverfahren in den §§ 77 ff. SGG bzw. der §§ 68 ff. VwGO Anwendung. Im Sozialgerichtsgesetz ist jedoch ebenso wie in der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO), anders als in der Abgabenordnung, ein Untätigkeitseinspruch nicht geregelt. Dort finden die Regelungen des § 88 Abs. 1 SGG bzw. die Regelung des § 75 VwGO Anwendung. Ist ein Antrag auf Vornahme eines Verwaltungsaktes ohne zureichenden Grund in angemessener Frist sachlich nicht beschieden worden, so ist die Klage nicht vor Ablauf von sechs Monaten seit dem Antrag auf Vornahme des Verwaltungsaktes zulässig, § 88 Abs. 1 Satz 1 SGG. Eine entsprechende Regelung enthält § 75 Sätze 1 und 2 VwGO. 39

Der Untätigkeit einer Behörde konnte daher grundsätzlich nur durch Klage begegnet werden (vgl. hierzu auch Urteile des Oberverwaltungsgerichts des Saarlandes vom 21. März 1995 2 M 1/93, nv, und des Verwaltungsgerichts Oldenburg vom 20. Oktober 2003 13 A 4286/01, 40

nv).

In Kindergeldangelegenheiten waren damit die Vorschriften über Kosten der §§ 183 ff. SGG anwendbar, insbesondere die Regelung über die Gerichtskostenfreiheit des § 183 SGG und die Regelung des § 193 SGG, wonach das Gericht im Urteil zu entscheiden hat, ob und in welchem Umfang die Beteiligten einander Kosten zu erstatten haben. 41

Anders als das Sozialgerichtsgesetz und die Verwaltungsgerichtsordnung sieht die Abgabenordnung in § 347 Abs. 1 Satz 2 AO einen selbständigen Untätigkeitseinspruch vor. Will daher die Regelung des § 77 EStG eine -- nach den Gesetzesmotiven ausdrücklich nicht gewollte -- Schlechterstellung gegenüber dem bisherigen Recht vermeiden, so gebietet dies auch im Falle eines erfolgreichen Untätigkeitseinspruchs, in dem die Finanzbehörde über einen vom Einspruchsführer gestellten Antrag auf Erlass einer Kindergeldfestsetzung ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes binnen angemessener Frist sachlich nicht entschieden hat, die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendigen Aufwendungen zu erstatten. 42

3. Selbst wenn dieser Auslegung nicht gefolgt würde, ergäbe sich eine durch die Unterschiede der Verfahrensgesetze, insbesondere des Sozialgerichtsgesetzes, der Abgabenordnung und der Finanzgerichtsordnung, bedingte planwidrige Regelungslücke, die im Wege der Analogie zu schließen wäre. 43

4. Der Untätigkeitseinspruch des Klägers war zulässig. 44

Der Beklagte hatte über den Antrag auf Erlass der Kindergeldfestsetzung ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes binnen angemessener Frist sachlich nicht entschieden. 45

Was unter einer angemessenen Frist für die Zulässigkeit des Untätigkeitseinspruchs zu verstehen ist, hängt von den Umständen des jeweiligen Einzelfalles ab. Gemessen hieran waren die Voraussetzungen für die Erhebung eines Untätigkeitseinspruchs erfüllt. Auf den Antrag auf Kindergeldfestsetzung des Klägers vom 18. Oktober 2010 ist der Beklagte bis zur Einlegung des Untätigkeitseinspruchs am 5. Januar 2012 ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes untätig geblieben. Eine derart lange Untätigkeit ist offenkundig unangemessen. 46

5. Der Untätigkeitseinspruch des Klägers war auch erfolgreich. 47

Der Beklagte hat dem Einspruchsbegehren durch die Kindergeldfestsetzung von Januar 2006 bis Dezember 2011 vollumfänglich abgeholfen. Es handelt sich insbesondere nicht um eine Teilabhilfe, denn dem Kindergeldantrag des Klägers ist nicht zu entnehmen, dass er Kindergeld für bereits verjährte Zeiträume vor dem Jahr 2006 begehrte. 48

6. Die Sache ist spruchreif. 49

Der Beklagte ist verpflichtet die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung notwendigen Aufwendungen des Klägers im Einspruchsverfahren zu erstatten. 50

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 51

IV. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 2, 1. Alt. FGO zuzulassen, weil die Fortbildung des Rechts eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert. 52
