
Datum: 28.11.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 3381/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:1128.5K3381.06.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Tatbestand:

- 1
- 2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Voraussetzungen der §§ 129, 174 Abgabenordnung (AO) vorliegen.
- 3 Die Kläger werden als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 4 Im Rahmen der Veranlagung der Einkommensteuer 2000-2002 erkannte der Beklagte die als Werbungskosten zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit der Klägerin geltend gemachten Aufwendungen für ein Jurastudium, eine Fortbildung "Neurolinguistisches Programmieren" (NLP) und Büromaterial nicht an. In den Kosten für das Jurastudium waren laut der vorgelegten Steuererklärungen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von 1.588,70 DM in 2000, 1.795,04 DM in 2001 und 1.059,00 € in 2002 enthalten. Die Beträge setzten sich aus Zinsen, AfA und Betriebskosten zusammen. Darüber hinaus wurden die als Werbungskosten zu gemeinschaftlichen Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Einkommensteuergesetz (EStG) geltend gemachten Finanzierungsschuldzinsen gekürzt. Zur Begründung verwies der Beklagte in den Einkommensteuerbescheiden vom2001 (Einkommensteuer 2000),2003 (Einkommensteuer 2001) und2003 (Einkommensteuer 2002) auf seine Erläuterungen im Schriftwechsel zu den Einkommensteuerfestsetzungen der Vorjahre ab 1996.
- 5 Zur Begründung ihrer gegen diese Bescheide gerichteten Einsprüche verwiesen die Kläger auf das zur Einkommensteuer 1996 - 1998 vor dem Finanzgericht Köln anhängige Klageverfahren 12 K 5519/99, in welchem ebenfalls die obigen Aufwendungen streitig waren.

Die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer der Klägerin waren in den dortigen Streitjahren jedoch nicht in den Kosten für das Jurastudium enthalten, sondern in den Steuererklärungen gesondert ausgewiesen.

Die Einspruchsverfahren wurden bis zu einer Entscheidung im Verfahren 12 K 5519/99 zum Ruhen gebracht. Das Verfahren 12 K 5519/99 wurde mit Urteil vom 11.02.2005 abgeschlossen. Danach waren die streitigen Aufwendungen der Klägerin für ihr Jurastudium, die NLP-Seminare und das häusliche Arbeitszimmer zum Teil als Werbungskosten bei ihrer nichtselbständigen Tätigkeit abzugsfähig und bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung weitere Schuldzinsen als Werbungskosten zu berücksichtigen.

6

Der Beklagte nahm daraufhin die ruhend gestellten Einspruchsverfahren wieder auf und stellte die beabsichtigen Änderungen unter Anlehnung an das Urteil im Verfahren 12 K 5519/99 mit Schreiben jeweils vom2005 ausführlich dar. Bezüglich Einkommensteuer 2000 sollten u.a die geltend gemachten Kosten für das Jurastudium vollumfänglich anerkannt werden. Das Arbeitszimmer wurde nicht ausdrücklich erwähnt. Bei der Einkommensteuer 2001 sollten die Kosten des Jurastudiums um nicht berücksichtigungsfähige Aufwendungen für Lehrbücher und Arbeitsmaterialien sowie Verpflegungsmehraufwendungen gekürzt werden. Auch hier wurde das Arbeitszimmer nicht ausdrücklich erwähnt. Bei der Einkommensteuer 2002 sollten die Kosten des Jurastudiums um Verpflegungsmehraufwendungen gekürzt werden. Darüber hinaus wies der Beklagte darauf hin, dass die in der Steuererklärung angegebenen Kosten für das Arbeitszimmer in Höhe von 1.059,00 € nicht nachvollziehbar seien, sich vielmehr ein Abzugsbetrag in Höhe von 1.017,00 € ergebe.

7

Mit Schreiben jeweils vom2005 nahmen die Kläger hierzu Stellung. Dabei verwiesen sie bezüglich der Kosten des Arbeitszimmers darauf, dass die Zinsen abweichend von den Steuererklärungen gemäß dem Urteil 12 K 5519/99 neu berechnet und erhöht werden müssten. Für 2000 ergäben sich Kosten für das Arbeitszimmer in Höhe von insgesamt 1.145,49 DM, für 2001 und 2002 seien die Zinsen mit 1013,70 DM (2001) und 898,02 DM (2002) zu berücksichtigen. Gemäß den in den Steuerakten befindlichen Berechnungsbögen vom2005 übernahm der Beklagte bezüglich der Kosten des Arbeitszimmers die von den Klägern genannten Werte für 2000 und 2002. Für das Jahr 2001 setzte der Beklagte die Schuldzinsen bei der Neuberechnung nicht mit dem von den Klägern angegebenen Wert von 1.013,70 DM, sondern mit 1.114,00 DM an. Für alle Streitjahre wurden die Kosten für das Arbeitszimmer neben den insoweit ungekürzten Kosten für das Jurastudium berücksichtigt. Am2005 ergingen für die Streitjahre entsprechende, gemäß § 172 Abs.1 Nr. 2 a AO berichtigte, Einkommensteuerbescheide, in denen der Beklagte in den Erläuterungen ausführte, dass sich die Einsprüche hierdurch erledigt hätten.

8

Gegen diese Änderungsbescheide legten die Kläger am2005 vorsorglich erneut Einsprüche ein. Mit Schreiben vom2005 teilte der Beklagte den Klägern mit, dass die das Arbeitszimmer der Klägerin betreffenden Aufwendungen irrtümlich doppelt berücksichtigt worden seien und er beabsichtige, eine Änderung aufgrund offenkundiger Unrichtigkeit gemäß § 129 AO vorzunehmen. Daraufhin nahmen die Kläger ihren Einspruch mit ihrem Schreiben vom2005 zurück.

9

Am2005 erließ der Beklagte nach § 129 AO und § 174 AO berichtigte Bescheide, in welchen die Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit der Klägerin um die doppelt anerkannten Aufwendungen für das Arbeitszimmer der Klägerin, jeweils in Höhe der in den Kosten des Jurastudiums bereits enthaltenen Beträge, vermindert wurden.

10

Mit ihren gegen die Änderungsbescheide vom2005 eingelegten Einsprüchen führten die Kläger aus, die Voraussetzungen einer Bescheidberichtigung gemäß § 129 AO oder § 174 AO lägen nicht vor. Eine offenbare Unrichtigkeit sei nicht gegeben, weil die Möglichkeit eines Rechtsfehlers nicht ausgeschlossen sei. Bei der unstreitigen doppelten Berücksichtigung handele es sich nicht um ein den Schreib- oder Rechenfehlern ähnliches mechanisches Versehen, sondern um eine rechtliche Wertung seitens des Beklagten. Im Streitjahr 2002 bestehe die Möglichkeit eines Rechtsirrtums, weil die Arbeitszimmeraufwendungen noch im Rahmen der gesetzlich möglichen Abzugsbeträge lägen.

Am2005 erging aus hier nicht streitgegenständlichen Gründen ein weiterer Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2002 gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Auch gegen diesen Bescheid legten die Kläger Einspruch ein und trugen insoweit vor, dass mit diesem Änderungsbescheid dem noch offenen Einspruch nicht abgeholfen werde. Darüber hinaus reichten sie eine bisher unberücksichtigt gebliebene Spendenquittung nach. 12

Die Einsprüche zur Einkommensteuer 2000 und 2001 wurden mit Entscheidung vom2006 als unbegründet zurückgewiesen. In der Einspruchsentscheidung zur Einkommensteuer 2002 vom2006 berücksichtigte der Beklagte die geltend gemachte Spende und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. 13

Die Entscheidungen begründete der Beklagte wie folgt: 14

Gemäß § 129 AO könnten Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen seien, jederzeit berichtigt werden. Offenbare Unrichtigkeiten in diesem Sinne seien mechanische Versehen wie beispielsweise Eingabe- oder Übertragungsfehler; sie könnten aber auch in einem unbeabsichtigten, unrichtigen Ausfüllen des Eingabebogens oder in einem Irrtum über den tatsächlichen Programmablauf bzw. in der Nichtbeachtung der für das maschinelle Veranlagungsverfahren geltenden Dienstanweisungen bestehen (BFH-Urteile vom 31.07.1975 V R 121/73, BStBl II 1975, 868, und vom 09.10.1979 VIII R 226/77, BStBl II 1380, 62). Fehler bei der Auslegung oder Nichtanwendung einer Rechtsnorm, die unrichtige Tatsachenwürdigung, unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts oder Fehler, die auf mangelnder Sachaufklärung bzw. Nichtbeachtung feststehender Tatsachen beruhten, schlossen die Anwendung der Vorschrift dagegen aus (BFH-Urteile vom 08.12.1967 VI R 85/67, BStBl II 1968, 191; vom 13.02.1979 VIII R 53/77, BStBl II 1979, 458; vom 24.05.1977 IV R 44/74, BStBl II 1977, 853 und vom 14.06.1991 III R 64/89, BStBl II 1992, 52). 15

Bestehe auch nur die Möglichkeit eines Rechtsirrtums oder einer unzureichenden Sachaufklärung, sei die Vorschrift nicht anwendbar. Dabei genüge allerdings nicht die theoretische Möglichkeit eines solchen Fehlers, vielmehr müssten greifbare Anhaltspunkte dafür vorliegen. Die Unrichtigkeit dürfe danach nicht im Bereich des Überlegens, Denkens, Schlussfolgerns oder Urteilens liegen. Erfasst würden von § 129 AO allein unabsichtliche, versehentliche, unbewusste, mechanische Versehen, z.B. in Gestalt eines Vergreifens oder Vertuns. Wegen der fließenden Grenze zwischen Rechtsanwendungsfehlern und Konzertrationsfehlern komme es für die Abgrenzung auf die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalles an (vgl. Tipke/Kruse, AO, FGO, § 129 AO Tz. 2 mit umfangreichen Rechtsprechungsnachweisen; insbesondere BFH-Urteil vom 05.02.1988 IV R 17/97, BStBl II 1998, 535). 16

Im vorliegenden Falle sei die Annahme einer Rechtsanwendung auszuschließen. In den Schreiben vom2005 habe er, der Beklagte, ausschließlich erkennen lassen, dass eine 17

Umsetzung des Urteils 12 K 5519/99 in den nachfolgenden Jahren beabsichtigt gewesen sei. Dies impliziere nicht, die Arbeitszimmeraufwendungen sowohl beim Jurastudium als auch als zusätzliches häusliches Arbeitszimmer zu berücksichtigen. Der insoweit gemachte Fehler beruhe ausschließlich auf einem den Schreib- und Rechenfehlern ähnlichen Versehen. Er, der Beklagte, habe übersehen, dass die Aufwendungen für das Arbeitszimmer, entgegen der Handhabung in den Vorjahren, in den Steuererklärungen der Streitjahre nicht separat aufgeführt, sondern in den Aufwendungen für das Jurastudium enthalten gewesen seien. Der Fehler beruhe daher auf einem unbewussten Übersehen und sei auf eine Unachtsamkeit bzw. einen Flüchtigkeitsfehler zurückzuführen. Eine mangelhafte Sachverhaltungsaufklärung liege nicht vor, denn der Sachverhalt - Abzugsfähigkeit der Kosten für das Arbeitszimmer und das Jurastudium - habe aufgrund des Urteils 12 K 5519/99 festgestanden. Daher könne auch nicht von einer beabsichtigten Rechtsanwendung und der Umsetzung rechtlicher Überlegungen ausgegangen werden. Aus seinen Ausführungen in den Schreiben vom2005 und den dortigen Aufstellungen hätten die Kläger ohne weiteres erkennen können, dass er, der Beklagte, einem Irrtum unterlegen sei. Trotzdem hätten die Kläger ihn, den Beklagten, nicht auf diesen Fehler hingewiesen. Weitergehende rechtliche Aussagen, die einen Mehrfachabzug der Arbeitszimmerkosten rechtfertigten, ergäben sich weder aus diesen Schreiben, noch aus dem zu Grunde gelegten Urteil. Ein rechtlicher Gestaltungsspielraum sei nicht erkennbar. Weder der Akteninhalt noch sein Verhalten (z.B. durch Vermerke, Benennung von Rechtsgrundlagen o.ä.) lasse sich auf eine Rechtsanwendung schließen. Rechtsüberlegungen seien vielmehr nachvollziehbar nicht angestellt worden.

Darüber hinaus lägen die vor der Änderung gemäß § 129 AO anerkannten Aufwendungen in Höhe von 3.480,00 DM für 2000, von 3.902,00 DM für 2001 und 2.162,00 € für 2002 insgesamt über dem gesetzlich festgelegten Maximalbetrag des § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Nr. 6 b EstG in Höhe von 2.400,00 DM bzw. 1.250,00 €, auf die das Urteil den Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer ausdrücklich beschränkt habe. Ein abweichend vom Urteil beabsichtigter Werbungskostenabzug über 1.250,00 € hinaus hätte zudem in den Steuerakten festgehalten werden müssen, was nachweislich nicht geschehen sei. 18

Da eine Änderung gemäß § 129 AO gerechtfertigt sei, könne dahingestellt bleiben, ob auch eine Bescheidänderung nach den weiteren Änderungsvorschriften § 172 AO, § 173 AO oder § 174 AO in Betracht komme. 19

Mit ihrer gegen die Einspruchsentscheidungen gerichteten Klage tragen die Kläger wie folgt vor: 20

Die Voraussetzungen der in den geänderten Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre genannten Korrekturvorschriften des § 129 AO und des § 174 AO lägen nicht vor. 21

Eine offenbare Unrichtigkeit im Sinne des § 129 AO sei nicht gegeben, weil die Möglichkeit eines Rechtsfehlers nicht ausgeschlossen sei. Es handele sich bei der doppelten Berücksichtigung von Arbeitszimmerkosten nicht um ein mechanisches Versehen, sondern um eine rechtliche Wertung des Beklagten. Eine offenbare Unrichtigkeit im Sinne der Vorschrift des § 129 AO sei nur dann anzunehmen, wenn es sich um mechanische Fehler handele, die ohne weitere Prüfung als Flüchtigkeitsfehler erkannt und berichtigt werden könnten. Beispielhaft nenne das Gesetz daher Schreib- oder Rechenfehler. Eine andere ähnliche offenbare Unrichtigkeit müsse sich somit an diesen Maßstäben orientieren. Die Anwendung des § 129 AO scheide daher aus, wenn es sich um einen Fehler bei der Auslegung oder Nichtanwendung einer Rechtsnorm handele bzw. eine unrichtige Tatsachenwürdigung oder die unzutreffende Annahme eines in der Wirklichkeit nicht 22

vorliegenden Sachverhaltes vorliege. Bestehe demnach die Möglichkeit eines Rechtsirrtums, scheide die Berichtigung nach § 129 AO aus. Im Streitfall sei dies für alle Streitjahre der Fall, da die Anerkennung der Arbeitszimmeraufwendungen ohne weiteres auch auf einem Rechtsirrtum beruhen könne. Denn auch die in den angefochtenen Bescheiden berücksichtigten Arbeitszimmeraufwendungen lägen noch im Rahmen der gesetzlich möglichen Abzugsbeträge.

Es handele sich vorliegend nicht um einen Fall, den die Rechtsprechung bereits entschieden habe. Insbesondere handele es sich nicht um einen bloßen Flüchtigkeitsfehler und damit um eine offenbare Unrichtigkeit bei der Auswertung z.B. eines Prüfungsberichtes. In solchen Fällen lasse sich aus anderen Umständen entnehmen, dass der jeweilige Sachbearbeiter von dem ihm vorliegenden Prüfungsbericht nicht habe abweichen wollen. Trete trotzdem eine Abweichung ein, so werde in zahlreichen Fällen eine offenbare Unrichtigkeit gegeben sein, weil schlichtweg aus Flüchtigkeit Werte aus dem Bericht nicht übernommen worden seien. Vorliegend handele es sich jedoch nicht um die Auswertung eines Berichtes, sondern vielmehr um Folgeveranlagungen in späteren Veranlagungszeiträumen nach einer Entscheidung des Finanzgerichts für vorhergehende Jahre. Es liege somit keine feste Vorgabe in Form eines Berichtes vor, der lediglich im Rahmen der Auswertung mit den in diesem Bericht niedergelegten Werten habe übernommen werden müssen. Vielmehr handele es sich um eine rechtliche Würdigung des Finanzgerichts für Vorjahre, die nicht unbedingt zwingend auch für die hier streitigen Folgejahre zu übernehmen gewesen sei. Denn insoweit gelte der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung. Damit sei jedoch vorliegend ein Rechtsirrtum, ein Denkfehler, eine unvollständige Sachverhaltsaufklärung oder eine fehlerhafte Tatsachenwürdigung nicht ausgeschlossen.

Das vom Beklagten erwähnte Schreiben vom2005 sei für die hier zu beurteilende Frage völlig irrelevant, da es sich um ein Erörterungsschreiben handele, das bereits im Einspruchsverfahren gegen die ursprünglichen Änderungsbescheide verfasst worden sei. In dem hier relevanten Schreiben des Beklagten vom2005 sei jedoch von einem Arbeitszimmer in keiner Weise die Rede gewesen. Vor diesem Hintergrund könne also nicht davon ausgegangen, dass sie, die Kläger, ausdrücklich auf eine bestimmte beabsichtigte Änderung bezüglich der Arbeitszimmerkosten seitens des Beklagten hingewiesen worden seien. Ein solcher Hinweis sei für die Streitjahre vor Erlass der Einkommensteueränderungsbescheide vom2005 gerade nicht erfolgt.

Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass sie, die Kläger, in den Veranlagungszeiträumen vor den hier streitgegenständlichen Jahren zum Teil im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung zwei Arbeitszimmer zutreffend steuerlich geltend gemacht hätten. Vor diesem Hintergrund sei es auch nicht auszuschließen, dass der Beklagte im Rahmen des Erlasses der Einkommensteueränderungsbescheide für die Streitjahre vom2005 rechtsfehlerhaft von einem zweiten Arbeitszimmer ausgegangen sei.

Auch die Voraussetzungen des § 174 Abs. 2 AO lägen nicht vor. Diesbezüglich fehle es bereits an ihrem Antrag oder an einer Erklärung durch sie, die Kläger.

In der mündlichen Verhandlung ergänzten die Kläger ihren Vortrag dahingehend, es müsste in Anbetracht der Rücknahme der Einsprüche geprüft werden, ob eine Änderung nach § 129 AO wegen erhöhter Bestandskraft ausscheide.

Die Kläger beantragen,

die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 vom2005, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom2006 und den Einkommensteuerbescheid 2002 vom2005 in Gestalt des Einkommensteuerbescheides vom2005 und der Einspruchsentscheidung vom2006 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt, 30

die Klage abzuweisen. 31

Er verweist zur Begründung zunächst auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend wie folgt vor: 32

Zwar liege für die Streitjahre kein Prüfungsbericht oder eine Mitteilung vor, bei deren Auswertung ein rechtlicher Gestaltungsspielraum nicht gegeben sei. Dennoch lasse sich aus dem geführten Schriftwechsel erkennen, dass er, der Beklagte, ausschließlich und ohne weitere rechtliche Beurteilung das Finanzgerichtsurteil 12 K 5519/99 habe umsetzen wollen. Dies habe beinhaltet, im Bereich der nichtselbständigen Einkünfte der Klägerin die Kosten eines Arbeitszimmers und die Kosten des Jurastudiums anzusetzen. Der Schriftwechsel lasse nicht erkennen, dass abweichend vom zitierten Urteil das Arbeitszimmer der Klägerin mehrfach habe berücksichtigt werden sollen. Das klägerische Argument der Abschnittsbesteuerung greife vorliegend nicht, denn die Kläger seien zu den beabsichtigten Änderungen mehrfach (am2005 und2005) angeschrieben worden. Aus diesen Schreiben werde deutlich, dass die Einzelfallentscheidung für die Jahre 1996-1998 aus dem Urteil 12 K 5519/99 analog hätten umgesetzt werden sollen. 33

Entscheidungsgründe: 34

I. 35

Die Klage ist nicht begründet. Die streitigen Änderungsbescheide sind zu Recht ergangen. 36

Entgegen der Ansicht der Kläger liegen die Voraussetzungen des § 129 AO vor. 37

Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit, also auch nach Eintritt der Bestandskraft durch Einspruchsrücknahme, berichtigen. Als den Schreib- und Rechenfehlern ähnliche Unrichtigkeiten werden solche Fehler angesehen, die in einem sonstigen mechanischen, zumal unbewussten, gedankenlos - gewohnheitsmäßigen, unwillkürlichen Vertun bestehen, wie z. B. ein Übersehen, Vergreifen, falsches Ablesen, falsches Übertragen, Verwechseln, Vertauschen o. ä.. Das Vertun pflegt auf Unachtsamkeit, Flüchtigkeit, Gedankenlosigkeit, Abgelenktheit o. ä. zu beruhen (ständige Rechtsprechung vgl. BFH – Urteil vom 11.07.2007 XI R 17/05, BFH/NV 2007, 1810; Tipke/Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung (FGO), § 129 AO Tz. 12). Fehler bei der Auslegung oder Nichtanwendung einer Rechtsnorm, unrichtige Tatsachenwürdigung, unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts oder Fehler, die auf mangelnder Sachaufklärung bzw. Nichtbeachtung feststehender Tatsachen beruhen, schließen die Anwendung der Korrekturnorm aus. Besteht eine mehr als nur theoretische Möglichkeit eines Rechtsirrtums, so liegt kein bloßes mechanisches Versehen und damit auch keine offenbare Unrichtigkeit vor (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH - Beschlüsse vom 05.01.2005 III B 79/04, BFH/NV 2005, 1013 und vom 16.08.2006 XI B 168/05, BFH/NV 2006, 2033 m.w.N.; Tipke/Kruse, AO - FGO, § 129 AO Tz. 13 m.w.N.). Nicht jede versehentlich nicht berücksichtigte Tatsache ist indes mit einer unvollständigen 38

Sachverhaltsermittlung gleichzusetzen, die eine Berichtigung des Versehens nach § 129 Satz 1 AO ausschließt. Eine der Berichtigung entgegenstehende unvollständige Sachverhaltsermittlung ist erst anzunehmen, wenn für die Besteuerung wesentliche Tatsachen nicht durch ein mechanisches Versehen unberücksichtigt geblieben sind. Ist dagegen ohne weitere Prüfung erkennbar, dass ein Teil des bekannten Sachverhalts aus Unachtsamkeit bei der Steuerfestsetzung nicht erfasst worden ist, darf diese offenbare Unrichtigkeit zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen durch Berichtigung der versehentlich fehlerhaften Steuerfestsetzung korrigiert werden (vgl. dazu BFH - Urteil vom 13.11.1997 V R 138/92, BFH/NV 1998, 419).

Offenbar i. S. des § 129 AO ist ein Fehler immer nur dann, wenn er als solcher "auf der Hand liegt" und aus sich heraus offen zutage tritt, nicht aber, wenn er erst durch Abfrage subjektiver Einschätzungen seinerzeit Beteiligter ermittelt und damit "offenbart" wird (vgl. BFH - Urteil vom 29.01.2003 I R 20/02, BFH/NV 2003, 1139). Dabei muss der Fehler für den Bescheidadressaten nicht unmittelbar dem fehlerhaften Bescheid selbst zu entnehmen sein. Maßgebend ist vielmehr, ob der Fehler bei Offenlegung des aktenkundigen Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich als offenbare Unrichtigkeit erkennbar ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 1810, m.w.N.) Dabei genügt die Offenbarkeit der Unrichtigkeit als solche; nicht dagegen ist erforderlich, dass für den Bescheidadressaten auch der an Stelle des unrichtigen zu setzende richtige Inhalt des Bescheids offenbar ist (BFH-Urteil in BFH/NV 1995, 937).

Nach diesen Grundsätzen, denen sich der Senat anschließt, ist die doppelte Erfassung der Kosten des Arbeitszimmers als offenbare Unrichtigkeit zu beurteilen.

Nach Ansicht des Senates kann auch bei der Umsetzung eines Urteils eine offenbare Unrichtigkeit vorkommen, wenn übersehen wird, dass bestimmte Werbungskosten (hier für ein Arbeitszimmer) bereits in anderen Werbungskosten (hier dem Jurastudium) enthalten sind.

Dem gesamten Vorgang, insbesondere den Schreiben des Beklagten vom2005 ist zu entnehmen, dass der Beklagte das Ergebnis des Verfahrens 12 K 5519/99 auf die Streitjahre übertragen wollte. Nach diesem Urteil waren die Kosten für das Jurastudium und **ein** Arbeitszimmer abzugsfähig. Diese Grundsätze sollten zur Erledigung der Einspruchsverfahren auf die Streitjahre übertragen werden. Dies war den Klägern aufgrund der genannten Schreiben auch bekannt. In ihren Stellungnahmen vom2005 haben die Kläger zur Berechnung der Kosten für das Arbeitszimmer der Klägerin selbst auf das Urteil 12 K 5519/99 hingewiesen und mitgeteilt, dass die Zinsen gemäß dem Urteil 12 K 5519/99 neu zu berechnen und zu erhöhen seien. Aufgrund dieser Schreibens hat der Beklagte fehlerhaft nicht lediglich die in den Kosten für das Jurastudium enthaltenen Aufwendungen für das Arbeitszimmer erhöht, sondern unter Zugrundelegung der von den Klägern mitgeteilten Werte die Kosten für das Arbeitszimmer zusätzlich berücksichtigt, wie sich aus den Berechnungsbögen ergibt.

Dass dies aufgrund rechtlicher Überlegungen geschehen ist, kann nach Ansicht des Senates ausgeschlossen werden. Es sind keine Gründe erkennbar, die den Bearbeiter bewogen haben könnten, in Kenntnis des Urteils 12 K 5519/99 die Kosten für zwei Arbeitszimmer zu berücksichtigen. Dass nur ein Arbeitszimmer für die Klägerin zu berücksichtigen war, ergab sich eindeutig aus dem Urteil. Zudem hatte die Klägerin auch in ihrer Steuererklärung lediglich ein Arbeitszimmer geltend gemacht, weshalb auch im Einspruchsverfahren lediglich diese Kosten streitig waren. Dass nach Ansicht der Kläger auch die Berücksichtigung von zwei Arbeitszimmern in Betracht gekommen sei, ist unter diesen Umständen nicht

nachvollziehbar. Im Übrigen wurden, was unstreitig ist, auch die übrigen Feststellungen im Urteil 12 K 5519/99 auf die Streitjahre übertragen. Auch dies spricht eindeutig für ein Versehen und nicht für die Ansicht der Kläger, rechtliche Überlegungen des Bearbeiters hätten dazu geführt haben können, Kosten für zwei Arbeitszimmer zu berücksichtigen. Im Ergebnis ist der vorliegende Fall ähnlich zu beurteilen wie der Fall der fehlerhaften Auswertung eines Betriebsprüfungsberichtes (vgl. hierzu BFH – Urteil vom 27.11.2003 V R 52/02, BFH/NV 2004, 605).

Darüber hinaus weist der Beklagte nach Ansicht des Senates zu Recht darauf hin, dass bei Berücksichtigung der Kosten für zwei Arbeitszimmer in Höhe von 3.480,00 DM für 2000, von 3.902,00 DM für 2001 und 2.162,00 € für 2002 der gesetzlich festgelegte Maximalbetrag des § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Nr. 6 b EStG von 2.400,00 DM bzw. 1.250,00 € erkennbar überschritten würde, obwohl das Urteil 12 K 5519/99 den Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer ausdrücklich auf den Maximalbetrag beschränkt hatte. Wenn der Beklagte unter diesen Umständen dennoch aufgrund weitergehender Überlegungen zwei Arbeitszimmer hätte anerkennen wollen, hätte er dies in den Steuerakten besonders festgehalten, was jedoch unstreitig nicht geschehen ist.

44

II.

45

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung.

46