

# FINANZGERICHT BERLIN-BRANDENBURG



IM NAMEN DES VOLKES

## URTEIL

**3 K 3278/15**

In dem Rechtsstreit

1. der Frau A..., und
2. des Herrn B...,

Kläger,

Bevollmächtigter:

gegen

Finanzamt,

Beklagter,

wegen Einkommen- und Umsatzsteuer 2008 bis 2010

hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg - 3. Senat - ohne mündliche Verhandlung am 29. August 2018 durch

den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht     ...,  
den Richter am Finanzgericht                     ...,  
den Richter am Finanzgericht                     ...,  
die ehrenamtliche Richterin                     ... und  
den ehrenamtlicher Richter

für Recht erkannt:

**Die Klage wird abgewiesen.**

**Die Revision zum Bundesfinanzhof wird zugelassen.**

**Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.**

### **Tatbestand:**

Die Beteiligten streiten um die Abziehbarkeit von Ausgaben für Kleidung und deren Reinigung als Betriebsausgaben in den Streitjahren 2008 bis 2010, in denen die Klägerin (nur bis September 2008) und der Kläger als selbständige Trauerredner und Trauerbegleiter tätig waren.

I.

Die Kläger wurden in den Streitjahren als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Wegen der Art und dem Aussehen der bei ihrer Berufsausübung getragenen Kleidung wird auf die Farbfotos Bl. 86 (Anlage zum Schriftsatz vom 03.08.2018) Bezug genommen. Sie ermittelten ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung und berücksichtigten dabei auch Ausgaben für Kleidung und Schuhe sowie für Änderung, Reparatur und Reinigung von Kleidung (vgl. die Listen Bl. 66 der Bp-Akte der Klägerin und Bd. 1 Bl. 868-870 und Bl. 886, 899-900, 914-915 der Bp-Arbeitsakte des Klägers) auf ihrem jeweiligen Konto „Betriebsbedarf“ als Betriebsausgaben.

II.1.

Zwischen April 2013 und März 2014 fand eine Betriebsprüfung statt. Die Betriebsprüferin vertrat die Auffassung, es liege keine typische Berufskleidung vor, und bei bürgerlicher Kleidung scheidet ein Betriebsausgabenabzug aus. Im Anschluss daran erließ das beklagte Finanzamt – FA – am 01.04.2014 entsprechende Änderungsbescheide zur Einkommensteuer 2008 bis 2010 der Kläger, zur Umsatzsteuer 2008 der Klägerin und zur Umsatzsteuer 2008 bis 2010 des Klägers.

2.

Mit Ihrem Einspruch vom 08.04.2014 verwiesen die Kläger darauf, dass der Bundesfinanzhof – BFH – in näher bezeichneten Entscheidungen den schwarzen Anzug eines katholischen Geistlichen und eines Leichenbestatters als Arbeitskleidung anerkannt habe. Diese Entscheidungen seien auf einen Bestattungsredner übertragbar. Ergänzend bezogen Sie sich auf die Entscheidung des Großen Senats zur Aufteilbarkeit von Kosten für Reisen. Nach allgemeiner Lebenserfahrung mache es keine Freude, im Sommer mit schwarzer Kleidung im Privatbereich als Bestattungsredner erkennbar aufzutreten.

3.

Mit den Einspruchsentscheidungen vom 01.10.2015 wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück. Die Kleidungsstücke der Kläger erfüllten im Gegensatz zur Kleidung

von Oberkellner, katholischem Geistlichen und Leichenbestatter keine Unterscheidungs-funktion, da praktisch alle Mitglieder der Trauergemeinde solche Kleidung trügen. Außer-dem könne auch nicht objektiv ausgeschlossen werden, dass die Kleidung nicht auch bei privaten Anlässen getragen werde.

III.

Hiergegen erhoben die Kläger am 26.10.2015 Klage. Nach Bereinigung anderer Streit-punkte machen sie schließlich nur noch **die Hälfte** der Aufwendungen als Betriebsausga-ben geltend. Sie führen aus: Wie beim Leichenbestatter, beim Oberkellner und beim ka-tholischen Geistlichen verleihe der schwarze Anzug der Position des Trauerredners Aus-druck und gebe den erwarteten Rahmen. Entscheidend sei die Erwartungshaltung der Hinterbliebenen und der Trauergemeinde. Kein Auftraggeber würde tolerieren, wenn ein Leichenbestatter bei Besprechungen, ein Geistlicher in seiner Predigt und ein Bestat-tungsredner bei seinen Vorgesprächen und während der Trauerrede keinen schwarzen Anzug nebst schwarzer Schuhe trüge. Der Erwerb von anderen Kleidungsstücken, die nicht als Betriebsausgaben, sondern im Rahmen der privaten Lebensführung erfasst wor-den seien, sei nachgewiesen worden. Auch der Leichenbestatter, der Oberkellner und der Geistliche könnten grundsätzlich ihre Kleidung auch bei privaten Anlässen tragen, der BFH habe jedoch gleichwohl eine Privatnutzung verneint.

Die Kläger beantragen,

die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010, der Kläger beantragt, seine Um-satzsteuerbescheide 2008 bis 2010 und die Klägerin beantragt, ihren Umsatzsteu-erbescheid 2008, alle vom 01.04.2014 und in Gestalt der jeweiligen Einspruchs-entscheidung vom 01.10.2015, die Umsatzsteuerbescheide des Klägers außerdem geändert durch Bescheide vom 15.05.2014, wie folgt zu ändern:

bei der ESt Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit geringer:

2008 Ehefrau	626,85 €
2008 Ehemann	406,58 €
2009 Ehemann	968,31 €
2010 Ehemann	757,72 €

bei der USt die USt geringer:

USt Ehefrau 2008 geringer	84,70 €
USt Ehemann 2008 geringer	58,95 €

USt Ehemann 2009 geringer	133,32 €
USt Ehemann 2010 geringer	120,99 €

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Das FA wiederholt und vertieft seine Erwägungen aus den Einspruchsentscheidungen.

IV.1.

Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet (Kläger: FG-A Bl. 103, FA: FG-A Bl. 107).

2.

Folgende Steuerakten lagen vor:

Klägerin (St.-Nr. ...): Bp-Akte, Bp-Arbeitsakte, Bilanzakte Bd. 2008, USt-Akte 2008

Kläger (St.-Nr. ...): Bp-Arbeitsakte Bd. 1 und 2

### **Entscheidungsgründe:**

Die zulässige Klage ist nicht begründet.

Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO –).

Bei den geltend gemachten Aufwendungen für Kleidung, Schuhe und Reinigung von Kleidung handelt es sich nicht, auch nicht, wie zuletzt nur noch geltend gemacht, zur Hälfte, um Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG), sondern um Kosten der privaten Lebensführung (§ 12 Nr. 1 EStG).

I.1.

Der BFH vertritt – in langjähriger ständiger Rechtsprechung, sowohl vor der Entscheidung seines Großen Senats zur Aufteilung von Reisekosten wie danach – die Auffassung, dass zu unterscheiden sei zwischen „typischer Berufskleidung“ (vgl. die Regelung in § 9 Abs. 1

Satz 3 Nr. 6 EStG zu den Werbungskosten bei nichtselbständiger Arbeit, die im Bereich der Gewinneinkünfte für Betriebsausgaben nach allgemeiner Ansicht entsprechend gilt) einerseits und Kleidung, die diesem Typusbegriff nicht unterfällt, meist als „bürgerliche Kleidung“ bezeichnet, andererseits. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH sind die Aufwendungen für typische Berufskleidung (insgesamt) abziehbar, die Aufwendung für bürgerliche Kleidung nicht, auch nicht teilweise und nicht bei besonders hohen Aufwendungen und auch dann nicht, wenn die bürgerliche Kleidung überwiegend oder nahezu ausschließlich oder ausschließlich im Beruf getragen wird (BFH, Urteil vom 09.03.1979 VI R 171/77, BStBl II 1979, 519, Juris Rn. 7; Urteil vom 20.11.1979 VI R 143/77, DStR 1980, 144, Juris Rn. 9; Urteil vom 20.11.1979 VI R 25/78, DStR 1980, 145, Juris Rn. 9; BFH, Urteil vom 10.10.1986 VI R 61/83, BFH/NV 1987, 33, Juris Rn. 10: „ausschließlich“; BFH, Urteil vom 06.07.1989 IV R 91-92/87, NJW 1990, 936, Juris Rn. 6; BFH, Urteil vom 18.04.1990 III R 5/88, BFH/NV 1991, 25, Juris Rn. 16; BFH, Urteil vom 06.12.1990 IV R 65/90, NJW 1991, 1567, Juris Rn. 8; BFH, Urteil vom 18.04.1991 IV R 13/90, BStBl II 1991, 751, Juris Rn. 9; BFH, Urteil vom 29.06.1993 VI R 77/91, BStBl II 1993, 837, Juris Rn. 9; BFH, Beschluss vom 06.06.2005 VI B 80/04, BFH/NV 2005, 1792, Juris Rn. 5).

Hinsichtlich dieses grundsätzlichen Ansatzes schließt sich der Senat dem BFH an.

a)

Der BFH hat zur Begründung u. a. darauf verwiesen, dass Kleidung grundsätzlich deswegen getragen werde, weil der Mensch im Alltag nicht nackt sein möchte, sondern bekleidet, so dass das Tragen von Bekleidung ein allgemeines menschliches Bedürfnis befriedige, womit es privat veranlasst, Ausfluss der Lebensführung sei. Der den Beruf fördernde Teil des Tragens von Bekleidung sei damit nicht nach objektiven Maßstäben und nicht in leicht nachprüfbarer Weise abgrenzbar. Kleidung unterliege daher grundsätzlich dem Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG. Bürgerliche Kleidung würde auch getragen werden, wenn der Beruf nicht ausgeübt würde.

Diese Erwägung gelte grundsätzlich auch für typische Berufskleidung. § 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG, der die Abzugsfähigkeit von Berufskleidung bestimme, sei daher nicht deklaratorisch, sondern konstitutiv (BFH, Urteil vom 20.11.1979 VI R 143/77, DStR 1980, 144, Juris Rn. 9; BFH, Urteil vom 20.11.1979 VI R 25/78, DStR 1980, 145, Juris Rn. 9: „Ausnahmeregelung“; BFH, Urteil vom 18.04.1991 IV R 13/90, BStBl II 1991, 751, Juris Rn. 9).

b)

In der Entscheidung des Großen Senats zur Möglichkeit der Aufteilung der Aufwendungen für eine gemischt veranlassten Reise (BFH GrS, Beschluss vom 21.09.2009 GrS 1/06, NJW 2010, 891) hat dieser (Juris Rn. 122) ausgeführt:

„Damit unterscheiden sich Reisekosten von den grundsätzlich nicht abziehbaren und nicht aufteilbaren unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung, die nach Maßgabe des subjektiven Nettoprinzips durch die Vorschriften zur Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums (§ 32a Abs. 1 Nr. 1, § 32 Abs. 6 EStG; dazu Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., § 9 Rz 81 ff., m.w.N.) pauschal abgegolten oder als Sonderausgaben (insbesondere gemäß § 10 EStG) oder außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 ff. EStG) abziehbar sind. Zwar ließen sich theoretisch auch Aufwendungen etwa für bürgerliche Kleidung, für eine Brille oder für eine Armbanduhr bei feststehender Arbeitszeit durchaus entsprechend aufteilen (Ruppe, DStJG 3, 1980, 103, 143 f.). Derartige Aufwendungen sind aber, wenn sie nach den Vorschriften über das steuerliche Existenzminimum, als Sonderausgaben oder als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, grundsätzlich dem Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4 und des § 9 EStG entzogen, um eine doppelte Berücksichtigung zu vermeiden (vgl. Ruppe, a.a.O., S. 143 f.). Inwieweit gleichwohl ein etwa gegebener beruflicher Mehraufwand zu berücksichtigen ist, bleibt danach in erster Linie der Entscheidung des Gesetzgebers überlassen (vgl. z.B. § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG; § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG: "typische Berufskleidung").“

Daraus ergibt sich, dass sich an der langjährigen Rechtsprechung des BFH (Kosten für bürgerliche Kleidung insgesamt nicht abziehbar, Kosten für typische Berufskleidung abziehbar) nichts geändert hat. Eine teilweise Abziehbarkeit ergibt sich – entgegen der Ansicht der Kläger – auch aus der Entscheidung des Großen Senats nicht.

c)

Der BFH hat daher mit Beschluss vom 13.11.2013 (VI B 40/13, BFH/NV 2014, 335, Juris Rn. 5-6) auch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Rechtsprechung zur Abziehbarkeit der Aufwendungen für Kleidung aus der Zeit vor dem Ergehen des Beschlusses des Großen Senats unverändert fortgilt.

2.

Die Rechtsprechung des BFH zur Frage, wie sich typische Berufskleidung von bürgerlicher Kleidung unterscheidet, erscheint dem Senat nicht immer konsistent und teilweise widersprüchlich. Soweit sie der hiesigen Entscheidung entgegenstehen sollte, folgt der Senat ihr nicht.

a)

Nach der in der Literatur vertretenen Auffassung ist typische Berufskleidung eine für den Beruf typische und wegen der Eigenart des Berufs nötige Kleidung. Allein dass eine bestimmte bürgerliche Kleidung auf Grund dienstlicher Weisungen getragen werden muss oder mit einem Dienstabzeichen versehen ist, mache die Kleidung noch nicht zur typischen Berufskleidung. Gegen typische Berufskleidung spreche, wenn die Kleidung allgemein im privaten Bereich verwendbar sei und auch verwendet werde. Andererseits gehe der Charakter als typische Berufskleidung nicht dadurch verloren, dass die Kleidung auch privat genutzt werde.

Als Beispiele werden genannt: Bergarbeiterkleidung, typische Schutzkleidung wie Helme und Bürokittel, Monteur-Overall, (weiße) Arztkittel, Sicherheitsschuhe, Amtstrachten (z. B. Roben für Gerichtssitzungen), Uniformen, Diensthemden eines Polizisten (vermutlich gemeint: mit Wappen des Dienstherrn), uniformähnliche Dienstkleidung der Mitarbeiter einer Luftverkehrsgesellschaft (vgl. von Beckerath in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 9 Rn. 99; Loschelder in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 9 Rn. 266).

b) aa)

Mit Urteil vom 30.09.1970 (I R 33/69, BStBl II 1971, 50, Juris Rn. 19) hat der BFH den schwarzen Anzug eines Leichenbestatters als typische Berufskleidung bestätigt. Er hat ausgeführt, es sei allgemeinkundig, dass Bestattungsunternehmer und ihre Mitarbeiter nach außen in einer ihrer Tätigkeit angemessenen, das Gefühl ihrer Auftraggeber nicht verletzenden schwarzen Kleidung auftreten und diese Kleidung daher für sie als typisch angesehen werden kann. Es sei deswegen nicht zu beanstanden, wenn das Finanzgericht – FG – den schwarzen Anzug des Bestatters der anerkannten Berufskleidung anderer Berufsstände, wie Ärzte, Monteure und Richter, gleichgestellt habe. Anders als beim Cutaway des Hoteldirektors, beim Frack des Oberkellners und beim Smoking des Tanzlehrers handele es sich hier um ein Kleidungsstück, das angesichts seiner beruflichen Verwendung eine Verwendung im privaten Bereich nicht mehr zulasse.

Würde der Senat dieser Auffassung folgen, müsste er den schwarzen Anzug des Klägers und die schwarze Bluse der Klägerin zum Betriebsausgabenabzug zulassen. Der Senat ist jedoch der Auffassung, dass es sich bei dem schwarzen Anzug und der schwarzen Bluse um gewöhnliche bürgerliche Kleidung handelt, nämlich um (in der Diktion von BFH, Urteil vom 18.04.1991 IV R 13/90, BStBl II 1991, 751, Juris Rn. 17) „festliche Garderobe“, die bei besonderen privaten Anlässen, wie Teilnahme an Bällen, Empfängen oder ähnlichen Veranstaltungen getragen werden kann.

Die Auffassung des BFH, ein Leichenbestatter könne seinen schwarzen Anzug im privaten Bereich nicht verwenden, ist für den Senat nicht nachvollziehbar. Auch die Differenzierung zu Cutaway, Frack und Smoking ist unplausibel. Heute wird im gewöhnlichen Privatleben zu feierlichen Anlässen eher ein schwarzer Anzug getragen, während für große Kreise der Bevölkerung ein Frack oder ein Cut nicht mehr üblich ist.

bb)

Mit Urteil vom 09.03.1979 (VI R 171/77, BStBl II 1979, 519, Juris Rn. 9) hat der BFH ausgesprochen, dass für einen Oberkellner ein schwarzer Anzug und drei dazugehörige schwarze Hosen Berufskleidung sind. Er hat ausgeführt, zur typischen Berufskleidung könnten im Einzelfall auch Kleidungsstücke gehören, die an sich der sog. bürgerlichen Kleidung zuzurechnen sind, wenn sie eng und wesentlich mit der ausgeübten Berufstätigkeit zusammenhängen und eine private Nutzung so gut wie ausgeschlossen sei. Es komme nicht auf den objektiven Charakter des Wirtschaftsguts, sondern auf den Verwendungszweck im Einzelfall, auf die Funktion des Wirtschaftsguts beim einzelnen Steuerpflichtigen an. Nicht nur beim speziellen Kellnerfrack oder der speziellen Kellnerjacke, die ihrer Art nach privat nicht getragen werden könnten, läge Berufskleidung vor. Auch bei einem normalen Frack oder Smoking eines Kellners sei Berufskleidung gegeben. Zwar könne solche Kleidung auch zu festlichen Anlässen (gemeint wohl: privaten) getragen werden. Bei Gebrauch durch einen Oberkellner im Rahmen seiner Arbeit sei die Annahme einer ins Gewicht fallenden privaten Verwendung jedoch lebensfremd. Dies gelte auch, wenn der Oberkellner, wie in jenem Fall, aufgrund Weisungen seines Arbeitgebers verpflichtet sei, bei seiner Tätigkeit einen schwarzen Anzug zu tragen. Hier verleihe die vom üblichen Verwendungszweck unterschiedliche Funktion dem schwarzen Anzug regelmäßig den Charakter einer typischen Berufskleidung. Diese Kleidung solle der Position als Oberkellner Ausdruck verleihen und seiner Tätigkeit den auch von den Gästen erwarteten äußeren Rahmen geben. Der schwarze Anzug diene daher nicht dem üblichen Zweck als festliche Kleidung, sondern erfülle nahezu ausschließlich eine berufliche Funktion. Unter



diesen Umständen sei es gerechtfertigt, auch bei einem Kleidungsstück, das üblicherweise der bürgerlichen Kleidung zugerechnet werde, typische Berufskleidung anzunehmen.

Würde der Senat dieser Auffassung folgen, wäre der Klage stattzugeben. Denn würde man auf den subjektiven Verwendungszweck des einzelnen Steuerpflichtigen abstellen, wären der schwarze Anzug des Klägers und die schwarze Bluse der Klägerin typische Berufskleidung. Sie wurden von ihnen zielgerichtet beruflich verwendet. Sie haben ihrer Position als Leiter der Trauerzeremonie jeweils Ausdruck verliehen und insbesondere den von der Trauergemeinde erwarteten äußeren Rahmen gegeben.

Indes folgt der Senat dem BFH nicht. Wie sich schon aus dem Wort „typisch“ ergibt, ist Berufskleidung von bürgerlicher Kleidung objektiv abzugrenzen. Ein schwarzer Anzug ist festliche Kleidung, wie sie in breiten Kreisen auch heute noch zu festlichen Anlässen getragen wird. Es erscheint daher von der Art der Kleidung her, also objektiv, in keiner Weise ausschließbar, dass die Kleidung auch bei privaten Anlässen festlicher Art getragen wird.

cc)

Mit Urteil vom 20.11.1979 (VI R 143/77, DStR 1980, 144, Juris Rn. 10) hat der BFH typische Berufskleidung für die Trachtenanzüge eines in einem im „rustikal-altbayerischen Stil“ gehaltenen Lokals in Nürnberg (Franken) angestellten Geschäftsführers, der im Lokal gelegentlich auch bediente, verneint. Er hat ausgeführt, für die Annahme typischer Berufskleidung sei zwar nicht Voraussetzung, dass eine Verwendung als bürgerliche Kleidung völlig ausgeschlossen sein müsse. Allerdings sei beim Trachtenanzug eines Geschäftsführers eines Lokals in Nürnberg, anders als beim schwarzen Anzug des Oberkellners, die Annahme einer ins Gewicht fallenden privaten Nutzung nicht lebensfremd. Im Nürnberger Raum liege die Nutzung von Trachtenkleidung als normale bürgerliche Kleidung im Rahmen des Möglichen und Üblichen.

Die vom BFH hier festgestellte Differenzierung, dass bei einem Oberkellner ausgeschlossen sei, dass dieser seinen schwarzen Anzug auch privat nutze, während beim Geschäftsführer des Lokals möglich sei, dass dieser seinen Trachtenanzug privat nutze, vermag der Senat nicht nachzuvollziehen. In beiden Fällen ist die private Nutzung gleichermaßen denkbar.

dd)

Mit Urteil vom 04.12.1987 (VI R 20/85 BFH/NV 1988, 703, Juris Rn. 11-14), hat der BFH ausgeführt, bei einem Oberkellner könnten schwarze Hosen, schwarze Schuhe, weiße Hemden, weiße Jacken und schwarze Krawatten oder Fliegen typische Berufskleidung darstellen. Das FG müsse feststellen, ob die vom Kläger angeschafften neun schwarzen Hosen auch im privaten Bereich getragen würden. Eine nicht nur untergeordnete private Mitbenutzung sei nicht von vornherein auszuschließen, weil auch schwarze Hosen oft in der Freizeit getragen würden. Der BFH hat daher das Urteil des FG aufgehoben und die Sache zurückverwiesen.

Würde der Senat dem folgen, müsste er aufklären (bzw. versuchen aufzuklären), ob die Kläger ihre schwarze, festliche Kleidung auch privat getragen haben.

Der Senat folgt dem indes jedoch nicht. Ob Kleidung typische Berufskleidung ist, ist nach ihrer Art zu bestimmen. Ist der Art nach Berufskleidung zu bejahen, bedarf es keiner Aufklärung einer privaten Mitbenutzung, der Betriebsausgabenabzug ist zu bejahen. Liegt der Art nach keine Berufskleidung vor, bedarf es ebenfalls keiner Aufklärung, denn dann ist der Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen.

Der Senat ist im Übrigen der Auffassung, dass eine solche Aufklärung praktisch unmöglich wäre. Denn sie würde sich faktisch darauf reduzieren, die Kläger persönlich dazu zu hören. Objektive Beweismittel, aus denen sich das Ob und ggf. der Umfang einer privaten Nutzung schließen ließe, sind nicht ersichtlich.

Es wäre außerdem völlig unklar, wo die Grenze einer „untergeordneten“ privaten Mitbenutzung liegen sollte (den schwarzen Anzug einmal in drei Jahren privat genutzt? einmal pro Jahr? einmal pro Quartal? einmal pro Monat?). Die Unaufklärbarkeit in Zusammenhang mit der Unbestimmbarkeit einer Grenze für die Untergeordnetheit würde die Entscheidung des FG praktisch zu einem Glücksspiel machen.

Wie solche Fälle praktisch als Massenverfahren durch die Veranlagungssachbearbeiter des FA oder durch die Betriebsprüfung behandelt werden sollten, erschließt sich dem Senat ebenfalls nicht.

Der Senat folgt dem BFH, soweit dieser meint, es komme auf die zu ermittelnde private Nutzung im Einzelfall an, nicht.

ee)

Mit Urteil vom 10.11.1989 (VI R 159/86, BFH/NV 1990, 288, Juris Rn. 17-19) hat der BFH den schwarzen Anzug eines katholischen Geistlichen als typische Berufskleidung angesehen. Er hat ausgeführt, typische Berufskleidung sei gegeben, wenn diese ihrer Beschaffenheit nach objektiv nahezu ausschließlich für die berufliche Verwendung bestimmt und wegen der Eigenart des Berufes notwendig sei. Sie setze nicht voraus, dass ein anderer Gebrauch, eine Verwendung als bürgerliche Kleidung, in jedem Falle ausgeschlossen sei, sie also als bürgerliche Kleidung nicht getragen werden könne. Der BFH hat ausdrücklich auf seine früheren Entscheidungen bezüglich des schwarzen Anzugs des Oberkellners und des schwarzen Anzugs des Leichenbestatters Bezug genommen und weiter ausgeführt, wie beim Oberkellner verleihe auch bei einem katholischen Geistlichen die vom üblichen Verwendungszweck unterschiedliche Funktion dem schwarzen Anzug den Charakter einer typischen Berufskleidung. Auch wenn katholische Geistliche in Einzelfällen ihren schwarzen Anzug noch ständig, also auch in ihrer Freizeit, trügen, so bliebe ihr Anzug gleichwohl ihre typische Berufskleidung.

Würde der Senat dem folgen, müsste die schwarze festliche Kleidung der Kläger zum Betriebsausgabenabzug zugelassen werden.

Der Senat folgt dem jedoch nicht.

Schon der Obersatz des BFH in jener Entscheidung („ihrer Beschaffenheit nach objektiv nahezu ausschließlich für die berufliche Verwendung bestimmt“) ist ein Widerspruch in sich. „Ausschließlich für die berufliche Verwendung bestimmt“ verweist auf die subjektive Widmung durch den konkreten Steuerpflichtigen (so ausdrücklich BFH, Urteil vom 09.03.1979 VI R 171/77, BStBl II 1979, 519, Juris Rn. 9). Dies ist gerade das Gegenteil von der sich objektiv, unabhängig von der Widmung durch den Steuerpflichtigen gebenden, Beschaffenheit des Kleidungsstücks. Der vom BFH aufgestellte Obersatz, Berufskleidung sei gegeben, wenn diese ihrer Beschaffenheit nach objektiv nahezu ausschließlich für die berufliche Verwendung bestimmt sei, dürfte daher nur schwerlich subsumtionsfähig sein.

Im Übrigen gilt auch hier wieder, wie bei bb), dass der Senat dem BFH nicht folgt. Wie sich schon aus dem Wort „typisch“ ergibt, ist Berufskleidung von bürgerlicher Kleidung objektiv abzugrenzen. Ein schwarzer Anzug ist festliche Kleidung, wie sie in breiten Kreisen auch heute noch zu festlichen Anlässen getragen wird. Es erscheint daher von der Art

der Kleidung her, also objektiv, in keiner Weise ausschließbar, dass die Kleidung auch bei privaten Anlässen festlicher Art getragen wird.

ff)

Mit Urteil vom 18.04.1990 (III R 5/88, BFH/NV 1991, 25, Juris Rn. 16) hat der BFH ausgeführt, bei hauptberuflich tätigen Bestattern sei der schwarze Anzug typische Berufskleidung, bei nur nebenberuflich bzw. aushilfsweise tätigen Bestattern jedoch nicht. Der BFH hat ausgeführt, eine nicht nur untergeordnete private Mitbenutzung des schwarzen Anzugs können schon deshalb nicht ausgeschlossen werden, weil der dortige Kläger nur aushilfsweise als Bestatter tätig gewesen sei und ihm der Anzug daher auch für andere, also private Zwecke zur Verfügung gestanden habe.

Der Senat folgt dieser Differenzierung nicht. Jeder Bestatter (und auch jeder Trauerredner) kann seinen schwarzen Anzug auch privat nutzen, egal, ob er haupt- oder nebenberuflich tätig ist und wie viele Stunden er beruflich tätig ist.

gg)

Mit Urteil vom 06.12.1990 (IV R 65/90, NJW 1991, 1567, Juris Rn. 12-17) hat der BFH für Ärzte ausgeführt: Weiße Arztkittel seien typische Berufskleidung, weil sie nicht anstelle, sondern zusätzlich zur bürgerlichen Kleidung (über dieser) getragen würden und daher nicht dem allgemeinen menschlichen Grundbedürfnis dienen, nicht nackt, sondern bekleidet zu sein. Weiße Hemden, weiße T-Shirts, weiße Schuhe und weiße Socken seien keine typische Berufskleidung, denn es handele sich um Kleidungsstücke, die von jedermann getragen würden; sie seien bei sportlicher Kleidung allgemein üblich. Die von Ärzten bei der Berufsausübung getragenen Schuhe wiesen keine Eigenschaften auf, die einen spezifischen Bezug zum Arztberuf erkennen ließen. Bei weißen Hosen komme es auf den Einzelfall an. Diese könnten „Arbeitshosen“ sein, wenn sie erhöhten hygienischen Anforderungen entsprechen müssten (leichte Reinigung), wenn also ihre außerberufliche Verwendung wegen ihres rein funktionalen Charakters ausgeschlossen erscheine, was der Fall sei, wenn sie in Schnitt und Material den Hosen entsprächen, die auch bei Operationen getragen würden. Bei Hosen, die nicht im Fachhandel für Berufsbedarf angeschafft worden seien, spreche eine widerlegliche Vermutung gegen diese Eigenschaft.

Der BFH hat ausdrücklich Bezug genommen auf seine Entscheidung vom 04.12.1987 (VI R 20/85 BFH/NV 1988, 703, Juris Rn. 11-14, oben dd), jedoch ohne zu erklären, warum es bei den weißen Hemden und schwarzen Schuhen des Oberkellners darauf ankomme,

ob diese konkret auch im privaten Bereich getragen werden, was das FG aufzuklären habe, während es sich bei den weißen Hemden, weißen T-Shirts und weißen Schuhen des Arztes ohne Einzelfallprüfung grundsätzlich nicht um Berufskleidung handele.

Der Senat folgt den Erwägungen im Urteil des BFH vom 06.12.1990 (IV R 65/90) insoweit, als der BFH bei den Hosen darauf abstellt, ob diese objektive Besonderheiten aufweisen, die sie zur Berufskleidung machen, ohne auf die subjektive Widmung des Steuerpflichtigen abzustellen, und auch insoweit, als der BFH bei den Hemden, T-Shirts, Schuhen und Socken Berufskleidung deswegen verneint hat, weil diese von jedermann getragen würden und allgemein üblich seien.

Der Senat ist der Auffassung, dass diese Erwägungen auch auf schwarze Anzüge und schwarze Blusen als allgemein bei festlichen Anlässen übliche Kleidung übertragbar sind.

hh)

Mit Urteil vom 18.04.1991 (IV R 13/90, BStBl II 1991, 751, Juris Rn. 11-17) hat der BFH für die Bühnenkleidung einer Musikerin (Instrumentalsolistin) ausgesprochen, dass diese keine Berufskleidung sei. Es handele sich vielmehr um sog. „festliche Garderobe“, die zwar bei Auftritten von Solisten erwartet werde, aber ihrer Beschaffenheit nach auch bei privaten Anlässen wie Bällen und Empfängen getragen werden könne. Typische Berufskleidung liege vor, wenn diese nach ihrer Beschaffenheit objektiv der beruflichen Verwendung diene, also ihre Verwendung aufgrund berufsspezifischer Eigenschaften der Kleidungsstücke für Zwecke der privaten Lebensführung so gut wie ausgeschlossen sei.

Der BFH hat dabei ausdrücklich Bezug genommen auf die Entscheidungen zum schwarzen Anzug von Kellner, Leichenbestatter und katholischem Geistlichen sowie zur schwarzen Hose und weißen Jacke eines Kellners, er hat jedoch nicht ausgeführt, warum er meint, dass in diesen vier Fällen die Verwendung aufgrund berufsspezifischer Eigenschaften der Kleidungsstücke für Zwecke der privaten Lebensführung so gut wie ausgeschlossen sei, bei der festlichen Garderobe der Instrumentalsolistin jedoch nicht.

Der Senat folgt dem BFH bezüglich seines Obersatzes, meint jedoch, dass danach auch schwarze Anzüge, gleich welchen Berufsstandes, keine typische Berufskleidung sind. Wie die Instrumentalsolistin ihre Bühnengarderobe auch privat als „festliche Kleidung“ jederzeit verwenden kann, so können auch Bestatter, katholischer Geistlicher und Kellner ihren beruflich getragenen schwarzen Anzug jederzeit privat als „festliche Kleidung“ tragen. Der

schwarze Anzug von Bestatter, katholischem Geistlichen und Kellner weist keine „berufsspezifischen Eigenschaften“ auf, die ihn von schwarzen Anzügen der Allgemeinbevölkerung für allgemeine festliche Anlässe unterscheidbar machen würden.

Insoweit ist auch auf die Entscheidung des BFH vom 06.12.1990 (IV R 65/90, oben gg) hinzuweisen, wonach es für die weißen Hosen eines Arztes darauf ankomme, ob diese in Schnitt und Material Besonderheiten aufwiesen, die sie von gewöhnlichen weißen Hosen unterscheidet, und ob sie im Fachhandel für Berufsbedarf oder im gewöhnlichen Textileinzelhandel beschafft würden.

ii)

Mit Urteil vom 19.01.1996 (VI R 73/94, NJW 1997, 2136, Juris Rn. 6) hat der BFH Berufskleidung für einen Lodenmantel eines Leiters eines staatlichen Forstamtes verneint, obwohl dieser nach den Dienstvorschriften der Forstverwaltung zur Dienstkleidung gehörte, mit einem aufgenähten Dienstabzeichen versehen war und der dortige Kläger noch einen weiteren Lodenmantel ohne Dienstabzeichen für private Zwecke besaß. Der BFH hat ausgeführt, der Gesetzgeber habe zum Ausdruck gebracht, dass nur solche Kleidung zur steuerrechtlich relevanten Berufskleidung gehören solle, bei der offensichtlich sei, dass sie im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet sei und damit eine Kollision zur privaten Lebensführung und zum privaten Bekleidetsein von vornherein ausscheide. Es liege auf der Hand, dass ein Lodenmantel zur bürgerlichen Kleidung zähle. Typische Berufskleidung scheidet schon dann aus, wenn ihre Benutzung als normale bürgerliche Kleidung im Rahmen des Möglichen und Üblichen liege. Trotz Dienstabzeichen sei die Nutzung des Lodenmantels im privaten Bereich aber nicht nahezu ausgeschlossen. Auch auf die Bestimmungen des Dienstherrn komme es nicht an. So werde durch eine Anordnung des Arbeitgebers, im Umgang mit Kunden gehobene bürgerliche Kleidung zu tragen, diese Kleidung, obwohl ihre Anschaffung mit Mehraufwand verbunden sei, nicht zur typischen Berufskleidung.

Der Senat schließt sich diesen Erwägungen an und folgert daraus, dass schwarzer Anzug bzw. schwarze Bluse keine typische Berufskleidung sind.

3.

Im Ergebnis verneint der Senat typische Berufskleidung.

a)

Insgesamt ist für den Senat entscheidend, dass die schwarzen Anzüge des Klägers und die schwarzen Blusen bzw. Pullover der Klägerin sich in keiner Weise von dem unterscheiden, was nach allgemeiner Übung weiter Kreise der Bevölkerung als festliche Kleidung zu besonderen Anlässen getragen wird. Die Kläger konnten die Kleidung jederzeit zu privaten feierlichen Anlässen verwenden.

Ob und ggf. in welchem Umfang sie dies tatsächlich getan haben, ist aus Sicht des Senats nicht entscheidungserheblich und braucht daher auch nicht aufgeklärt zu werden, wäre aber aus Sicht des Senats auch letztlich nicht aufklärbar. Auch auf eine Art von Widmung der Kleidung für ihren Beruf o. ä. kommt es nach Auffassung des Senats nicht an.

b)

Hemden, Schuhe und Socken sowie Accessoires wären im Übrigen selbst nach der „Schwarzer-Anzug-Rechtsprechung“ des BFH nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, allerdings haben die Kläger ihren Antrag auf die Hälfte beschränkt, so dass es insoweit keiner genaueren Prüfung bedurft hätte.

II.1.

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zugelassen. Der Senat weicht von folgenden Entscheidungen des BFH ab:

Urteil vom 30.09.1970 (I R 33/69, BStBl II 1971, 50, Juris Rn. 19), Urteil vom 09.03.1979 (VI R 171/77, BStBl II 1979, 519, Juris Rn. 9), Urteil vom 04.12.1987 (VI R 20/85 BFH/NV 1988, 703, Juris Rn. 11-14), Urteil vom 10.11.1989 (VI R 159/86, BFH/NV 1990, 288, Juris Rn. 17-19) und Urteil vom 18.04.1990 (III R 5/88, BFH/NV 1991, 25, Juris Rn. 16).

2.

Die Kostenentscheidung folgt, soweit die Kläger ursprünglich noch andere Punkte mit ihrer Klage geltend gemacht, diese aber nicht weiterverfolgt haben, und soweit sie ursprünglich den vollen Betriebsausgabenabzug für Kleidung und Reinigung begehrt haben, zuletzt jedoch nur noch den hälftigen, aus § 136 Abs. 2 FGO (Klagerücknahme), und soweit sie mit dem zuletzt noch gestellten Antrag unterlegen sind, aus § 135 Abs. 1 FGO.

3.

Der Senat entscheidet ohne mündliche Verhandlung aufgrund des Verzichts der Beteiligten (§ 90 Abs. 2 FGO).

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die **R e v i s i o n** zu.

Die Revision ist innerhalb **e i n e s M o n a t s** nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof einzulegen. Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigefügt werden. Die Revision ist innerhalb von **z w e i M o n a t e n** nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und seine Aufhebung beantragt wird. Sie muss ferner die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich eine Rechtsverletzung durch das Urteil ergibt; soweit Verfahrensmängel gerügt werden, muss sie auch die Tatsachen angeben, aus denen sich der Mangel ergibt.

Bei der Einlegung und Begründung der Revision vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich auch durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt sowie Diplomjuristen im höheren Dienst oder durch entsprechend befähigte Beschäftigte anderer Behörden oder juristischer Personen einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/ 9231-201.

Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofs eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite „[www.egvp.de](http://www.egvp.de)“ lizenzkostenfrei heruntergeladen werden. Hier finden Sie auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens.

...

...

...