Urteil vom 16. März 2022, VIII R 33/18

Kein Betriebsausgabenabzug für ausschließlich bei der Berufsausübung getragene bürgerliche Kleidung

ECLI:DE:BFH:2022:U.160322.VIIIR33.18.0

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 6, EStG § 12 Nr 1 S 2, EStG § 4 Abs 4, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 6, EStG § 12 Nr 1 S 2, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 29. August 2018, Az: 3 K 3278/15

Leitsätze

Aufwendungen für bürgerliche Kleidung sind als unverzichtbare Aufwendungen der Lebensführung nach § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG grundsätzlich nicht abziehbar. Sie sind nur dann als Betriebsausgaben i.S. des § 4 Abs. 4 EStG zu berücksichtigen, wenn es sich um "typische Berufskleidung" nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG handelt, die nicht auch zu privaten Anlässen getragen werden kann.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 29.08.2018 - 3 K 3278/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob Aufwendungen der Kläger und Revisionskläger (Kläger) für Kleidung als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit i.S. des § 18 des Einkommensteuergesetzes (EStG) abzugsfähig sind, die sie als Trauerredner erzielt haben.

2 Die Kläger werden als Ehegatten für die Streitjahre 2008 bis 2010 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war als selbständiger Trauerredner und Trauerbegleiter tätig und ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Die Klägerin war bis September 2008 als Trauerrednerin selbständig tätig. Danach war sie im Betrieb des Klägers als Angestellte nichtselbständig tätig. Die Klägerin machte im Streitjahr 2008 und der Kläger in allen Streitjahren bei der Gewinnermittlung Aufwendungen für die Anschaffung, Änderung, Reparatur und Reinigung von Kleidung (u.a. Anzüge, Hemden, Röcke, Kleider, Mäntel, Blusen, Pullover, Hosen, Jacken, Krawatten, Schals, Schuhe) als Betriebsausgaben geltend.

3 Im Anschluss an eine Außenprüfung gelangte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, dass die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abziehbar seien. Das FA änderte am 01.04.2014 entsprechend die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung. Mit den Einspruchsentscheidungen vom 01.10.2015 änderte das FA aus hier nicht streitbefangenen Gründen die Einkommensteuerbescheide und wies die Einsprüche im Übrigen als unbegründet zurück.

4 Die Kläger erhoben hiergegen Klage. Sie machten mit dieser (noch) die Hälfte der ursprünglichen Aufwendungen für Bekleidung als Betriebsausgaben geltend. Die erhobene Klage hatte aus in Entscheidungen der Finanzgerichte

2018, 1940 mitgeteilten Gründen keinen Erfolg.

5 Dagegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts rügen. Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg habe § 4 Abs. 4 und § 12 Nr. 1 EStG rechtsfehlerhaft angewendet, da es den Betriebsausgabenabzug bereits wegen einer möglichen Privatnutzung der Kleidung versagt habe. Das Tragen schwarzer Kleidung eines Trauerredners werde (kulturhistorisch) nach der Verkehrsauffassung zwingend erwartet. Die Typisierung der schwarzen Kleidung als berufstypische Kleidung sei nicht aus deren Beschaffenheit, sondern aus dem "zwangsläufigen Verwendungszweck und der mit diesem Zweck verbundenen Funktion" abzuleiten. Das arbeitstägliche Tragen führe zu einem hohen berufsbedingten Verschleiß. Der auf einer (möglichen) oder geringfügigen privaten Nutzung beruhende Verschleiß trete dabei in den Hintergrund. Bei einem hauptberuflichen Trauerredner, der die schwarze Kleidung den gesamten Arbeitstag tragen müsse, habe diese die gleiche Funktion wie z.B. die Uniform eines Polizisten. Das FG habe dies nicht zutreffend berücksichtigt. Es sei typische Berufskleidung anzunehmen.

6 Die Kläger beantragen sinngemäß,

> das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 29.08.2018 - 3 K 3278/15 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide für 2008, 2009 und 2010 vom 01.04.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.10.2015 dahingehend zu ändern, dass weitere Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit der Klägerin in 2008 von 626,85 € und des Klägers in 2008 von 406,58 €, in 2009 von 968,31 € und in 2010 von 757,72 € berücksichtigt werden.

7 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

8 Der Senat hat das Verfahren, soweit es die Umsatzsteuer betrifft, mit Beschluss vom 13.12.2021 abgetrennt und an den XI. Senat des BFH abgegeben, der das abgetrennte Verfahren unter dem Az. XI R 3/22 führt.

9 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend hat das FG angenommen, dass Aufwendungen für bürgerliche Kleidung zu den unverzichtbaren Aufwendungen der Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG) gehören und grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG abzugsfähig sind (unter 1.). Ausnahmsweise sind Aufwendungen für typische Berufskleidung zwar als Betriebsausgaben abziehbar; im Streitfall handelt es sich aber um Aufwendungen für normale bürgerliche Kleidung (unter 2.). Soweit der Kläger Aufwendungen für die Bekleidung der Klägerin als deren Arbeitgeber geltend macht, kommt ein Betriebsausgabenabzug von Sachlohn in Betracht. Der Senat kann mangels (ausreichender) Feststellungen des FG jedoch nicht entscheiden, ob ein Abzug nach den Grundsätzen über Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennen ist (unter 3.). Die Sache ist nicht spruchreif und wird daher an das FG zurückverwiesen (unter 4.).

11 1. Das FG geht zu Recht davon aus, dass Aufwendungen für bürgerliche Kleidung als unverzichtbare Aufwendungen der Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG) grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG abziehbar und nicht aufteilbar sind.

12 a) Bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.S. des § 18 EStG sind Aufwendungen als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG abzuziehen, wenn sie durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind, d.h. wenn sie mit dieser in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Nach dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21.09.2009 - GrS 1/06 (BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.III.1.a, 2.c, 3., 4.a) ist eine solche Veranlassung jedoch nicht gegeben, wenn es sich um unverzichtbare Aufwendungen für die Lebensführung handelt, die nach Maßgabe des subjektiven Nettoprinzips

durch die Vorschriften zur Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums (§ 32a Abs. 1 Nr. 1, § 32 Abs. 6 EStG) 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 aufteilen. 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 § 9 EStG entzogen, um eine doppelte Berücksichtigung zu vermeiden. Insoweit scheidet eine Aufteilung der Aufwendungen in abziehbare Werbungskosten oder Betriebsausgaben einerseits und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung andererseits aus.

13 b) Dem entspricht im Ergebnis die bisherige Rechtsprechung, die Aufwendungen für bürgerliche Kleidung als nicht abziehbar beurteilt hat (BFH-Beschluss vom 13.11.2013 - VI B 40/13, BFH/NV 2014, 335, Rz 6, m.w.N.), da es sich um Kosten der Lebensführung handelt; diese sind nach § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG selbst dann nicht abzugsfähig, wenn sie zugleich der Förderung des Berufs dienen.

14 2. Inwieweit gleichwohl in Bezug auf die Bekleidung beruflicher Mehraufwand zu berücksichtigen ist, bleibt in erster Linie der Entscheidung des Gesetzgebers überlassen (BFH-Beschlüsse in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.III.4.a; in BFH/NV 2014, 335). Dieser hat in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG geregelt, dass Aufwendungen für typische Berufskleidung als Werbungskosten abziehbar sind. Die Vorschrift ist entsprechend im Rahmen des Betriebsausgabenabzugs anwendbar (vgl. BFH-Urteil vom 06.12.1990 - IV R 65/90, BFHE 163, 134, BStBl II 1991, 348; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Rz 873). Das FG hat jedoch zu Recht entschieden, dass auch nach dieser Vorschrift die von den Klägern geltend gemachten Aufwendungen für ihre Bekleidung als Trauerredner nicht als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG abziehbar sind. Denn im Streitfall handelt es sich nicht um Aufwendungen für typische Berufskleidung, sondern für Kleidung, deren Benutzung als normale bürgerliche Kleidung im Rahmen des Möglichen und Üblichen liegt bzw. die gewöhnlich privat getragen werden kann.

15 a) Welche Art von Kleidungsstücken unter den Tatbestand der "typischen Berufskleidung" i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG fallen, ist im Gesetz nicht näher definiert. Bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals "typische Berufskleidung" ist jedoch zu berücksichtigen, dass nach der bereits zitierten Rechtsprechung des Großen Senats des BFH (Beschluss in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.III.4.a) Aufwendungen für bürgerliche Kleidung grundsätzlich den nicht abziehbaren und nicht aufteilbaren unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung zuzurechnen sind, die nach Maßgabe des subjektiven Nettoprinzips durch die Vorschriften zur Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums pauschal abgegolten oder als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastung abziehbar sind (s. hierzu unter II.1.; so auch Oertel in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 9 Rz 130; Fuhrmann in Korn, § 9 EStG Rz 32). Typische Berufskleidung umfasst daher nur Kleidungsstücke, die nach ihrer Beschaffenheit objektiv nahezu ausschließlich für die berufliche Nutzung bestimmt und geeignet und wegen der Eigenart des Berufs nötig sind bzw. bei denen die berufliche Verwendungsbestimmung bereits aus ihrer Beschaffenheit entweder durch ihre Unterscheidungsfunktion, wie z.B. bei Uniformen oder durch dauerhaft angebrachte Firmenembleme oder durch ihre Schutzfunktion --wie bei Schutzanzügen, Arbeitsschuhen o.Ä.-- folgt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19.01.1996 - VI R 73/94, BFHE 179, 403, BStBl II 1996, 202; vom 27.05.1994 - VI R 67/92, BFHE 175, 57, BStBl II 1995, 17, und vom 18.04.1991 - IV R 13/90, BFHE 164, 419, BStBl II 1991, 751, unter 1.a, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 06.06.2005 - VI B 80/04, BFH/NV 2005, 1792; so auch die herrschende Meinung im Schrifttum: Oertel in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 9 EStG Rz 130; Fuhrmann in Korn, § 9 EStG Rz 130; Köhler in Bordewin/Brandt, § 9 EStG Rz 1238, 1245 und 1248; Schmidt/Loschelder, EStG, 40. Aufl., § 12 Rz 32; HHR/Bergkemper, § 9 EStG Rz 515).

16 b) Danach scheidet die Qualifizierung eines Kleidungsstücks als typische Berufskleidung immer dann aus, wenn die Benutzung --objektiv-- als normale bürgerliche Kleidung im Rahmen des Möglichen und Üblichen liegt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20.03.1992 - VI R 55/89, BFHE 168, 83, BStBl II 1993, 192, und in BFHE 179, 403, BStBl II 1996, 202; BFH-Beschluss vom 15.10.1999 - IX B 91/99, BFH/NV 2000, 428, unter 4.). Soweit der BFH in älteren Entscheidungen auch bürgerliche Kleidung, die nach ihrer Beschaffenheit nicht nur nahezu ausschließlich beruflich, sondern vor allem auch privat genutzt werden konnte, als typische Berufskleidung angesehen hat (z.B. BFH-Urteile vom 30.09.1970 - I R 33/69, BFHE 100, 243, BStBl II 1971, 50 - schwarzer Anzug eines Leichenbestatters; vom 09.03.1979 - VI R 171/77, BFHE 127, 522, BStBl II 1979, 519 - schwarzer Anzug und schwarze Hosen eines Oberkellners; vom 10.11.1989 - VI R 159/86, BFH/NV 1990, 288 - schwarzer Anzug eines katholischen Geistlichen, und vom 04.12.1987 - VI R 20/85, BFH/NV 1988, 703 - schwarze Hose eines Kellners), sieht der Senat diese Rechtsprechung aufgrund der Entscheidung des Großen Senats des BFH (Beschluss in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672), die unmittelbar Auswirkung auf die Auslegung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG hat, als überholt an.

17 Dabei ist zu beachten:

18 aa) Aufwendungen für bürgerliche Kleidung führen selbst dann nicht zum Betriebsausgabenabzug, wenn diese Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung benutzt wird (z.B. BFH-Urteile vom 20.11.1979 - VI R 25/78, BFHE 129, 149, BStBl II 1980, 75 - zur Bekleidung eines Dekorateurs; in BFHE 164, 419, BStBl II 1991, 751, und in BFHE 168, 83, BStBl II 1993, 192; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2000, 428, unter 4., und zuletzt in BFH/NV 2005, 1792).

19 bb) Auch ein erhöhter, beruflich veranlasster Verschleiß von bürgerlicher Kleidung kann grundsätzlich nicht zu einem Betriebsausgabenabzug führen (BFH-Urteil vom 24.07.1981 - VI R 171/78, BFHE 134, 29, BStBl II 1981, 781 - Arbeit mit Säuren; dies aufgreifend BFH-Urteil vom 06.07.1989 - IV R 91-92/87, BFHE 158, 221, BStBl II 1990, 49; vgl. ferner Urteil des Obersten Finanzgerichtshofs vom 15.10.1948 - III 37/48, RFHE 54, 270).

20 cc) Dies gilt ebenfalls, wenn die konkreten Kleidungsstücke ohne die beruflichen Gründe überhaupt nicht angeschafft worden wären (BFH-Urteil in BFHE 168, 83, BStBl II 1993, 192) bzw. die Aufwendungen infolge der beruflichen Gepflogenheiten besonders hoch sind (BFH-Urteil in BFHE 164, 419, BStBl II 1991, 751) bzw. Mehraufwendungen für Bekleidung entstehen, weil der Steuerpflichtige seine individuellen Bedürfnisse den Wünschen des Arbeitgebers oder den Gepflogenheiten bestimmter Wirtschaftskreise unterordnen muss (BFH-Urteil in BFHE 175, 57, BStBl II 1995, 17). Auch im Urteil in BFHE 179, 403, BStBl II 1996, 202 hat der VI. Senat des BFH ausgeführt, dass durch die Anordnung des Arbeitgebers, z.B. im Umgang mit Kunden gehobene bürgerliche Kleidung zu tragen, diese Kleidung, obwohl deren Anschaffung mit einem Mehraufwand verbunden ist, nicht zur typischen Berufskleidung wird.

21 c) Die Vorinstanz ist in Übereinstimmung mit den angeführten Grundsätzen zu dem Ergebnis gelangt, dass die streitgegenständlichen Aufwendungen der Kläger für Kleidung nicht als Aufwendungen für typische Berufskleidung i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG, sondern als Aufwendungen für normale bürgerliche Kleidung zu behandeln sind, die nicht als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG zu berücksichtigen sind. Da insoweit keine Verstöße gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze vorliegen, ist diese tatrichterliche Würdigung revisionsrechtlich bindend (vgl. § 118 Abs. 2 FGO).

22 Das FG ist dabei zutreffend davon ausgegangen, dass es der Aufklärung des Umfangs einer tatsächlichen privaten Nutzung der Kleidung durch die Kläger nicht bedarf. Entsprechende Aufwendungen sind auch dann, wenn die Kleidungsstücke ausschließlich bei der Berufsausübung genutzt und stark abgenutzt werden, bereits durch die Vorschriften zur Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums pauschal abgegolten und nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Damit ist die Aufklärung des Umfangs der tatsächlichen privaten Nutzung der Kleidung im vorliegenden Fall nicht entscheidend.

23 Die Würdigung des FG ist auch nicht deshalb revisionsrechtlich zu beanstanden, weil die schwarze Kleidung bei Trauerrednern nach Auffassung der Kläger kulturhistorisch von jedermann zwingend erwartet werde. In diesem Fall kann nichts anderes gelten als bei Mehraufwendungen für privat nutzbare Bekleidung, die anfallen, weil der Steuerpflichtige seine individuellen Bedürfnisse den Wünschen bzw. einer Anordnung des Arbeitgebers oder den Gepflogenheiten bestimmter Wirtschaftskreise unterordnen muss (s. hierzu oben unter 2.b.cc).

24 d) Danach sind die (eigenen) Aufwendungen des Klägers und der Klägerin für (schwarze) Kleidung im Rahmen ihrer selbständigen Tätigkeit als Trauerredner nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

25 3. Bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Arbeit i.S. des § 18 EStG kommt aber ein Betriebsausgabenabzug als Arbeitgeber der Klägerin für die ihr als Sachlohn zur Verfügung gestellte Kleidung gemäß § 4 Abs. 4 EStG in Betracht (vgl. Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 4 Rz E 1200; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 4 Rz 478). Der Kläger hat als Arbeitgeber der Klägerin nach den vom FG in Bezug genommenen Listen ab dem Zeitpunkt der Anstellung der Klägerin --auch-- Aufwendungen für die Anschaffung von Damenkleidung (z.B. "Rock" oder "Damenschal") als Betriebsausgaben geltend gemacht. Vorliegend handelt es sich jedoch um ein Arbeitsverhältnis zwischen nahen Angehörigen, da der Kläger mit der angestellten Klägerin verheiratet war. Steuerlich ist ein Betriebsausgabenabzug deshalb nur nach den Grundsätzen über Verträge zwischen nahen Angehörigen anzuerkennen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 28.10.2020 - X R 1/19, BFHE 270, 505, BStBl II 2021, 283; Söhn in KSM, EStG, § 4 Rz E 886). Ob danach Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind, kann der Senat mangels ausreichender Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen. Das Fehlen von tatsächlichen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) stellt einen Rechtsfehler dar, der zur Aufhebung des Urteils führt (vgl. BFH-Urteil vom 17.06.2020 - X R 18/19, BFHE 269, 305, BStBl II 2021, 213, Rz 11).

26 4. Die Sache ist nicht spruchreif und wird zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Der Senat kann die notwendigen Feststellungen nicht selbst treffen.

27 5. Der Senat weist --ohne Bindungswirkung nach § 126 Abs. 5 FGO-- für den zweiten Rechtsgang darauf hin, dass der vom Kläger geleistete Sachlohn grundsätzlich nur dann als Betriebsausgabe i.S. des § 4 Abs. 4 EStG anzuerkennen ist, wenn im Arbeitsvertrag eine klare und eindeutige Vereinbarung über die Überlassung der Kleidung getroffen wurde (vgl. Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 12 Rz 24). Dies ist nach den dem BFH vorliegenden Akten nicht der Fall. In diesen befindet sich der zwischen den Klägern abgeschlossene Arbeitsvertrag, der in Bezug auf die Übernahme der Kosten für die Bekleidung der Klägerin als Arbeitnehmerin durch den Kläger als Arbeitgeber keine Regelung enthält.

28 6. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 FGO).

29 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de