

§ 3 Nr. 4

[Leistungen an Angehörige der Bundeswehr, der Bundespolizei, des Zollfahndungsdienstes, der Polizei und Feuerwehr]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), geändert durch Gesetz zur Umbenennung des Bundesgrenzschutzes in Bundespolizei v. 21.6.2005 (BGBl. I 2005, 1818; BStBl. I 2005, 854)

Steuerfrei sind

...

4. bei Angehörigen der Bundeswehr, der Bundespolizei, des Zollfahndungsdienstes, der Bereitschaftspolizei der Länder, der Vollzugspolizei und der Berufsfeuerwehr der Länder und Gemeinden und bei Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei des Bundes, der Länder und Gemeinden
 - a) der Geldwert der ihnen aus Dienstbeständen überlassenen Dienstkleidung,
 - b) Einkleidungsbeihilfen und Abnutzungsentschädigungen für die Dienstkleidung der zum Tragen oder Bereithalten von Dienstkleidung Verpflichteten und für dienstlich notwendige Kleidungsstücke der Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei und der Zollfahndungsbeamten,
 - c) im Einsatz gewährte Verpflegung oder Verpflegungszuschüsse,
 - d) der Geldwert der auf Grund gesetzlicher Vorschriften gewährten Heilfürsorge;

...

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**,
Richter am BFH, München

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4

1. Rechtsentwicklung der Nr. 4

1

EStG 1920: In § 12 Nr. 8 wurden die Naturalbezüge der Angehörigen der Reichswehr und Reichsmarine steuerfrei gestellt.

EStG 1925: Die Naturalbezüge der staatlichen Schutzpolizei wurden in die Steuerfreiheit einbezogen (§ 8 Nr. 6).

StNOG 1954 v. 6.2.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Die heutige Fassung beruht auf dem StNOG 1954. Die Steuerfreiheit galt für Leistungen an Angehörige des Bundesgrenzschutzes und der verschiedenen Arten der Polizei.

StÄndG 1957 v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352): Die StFreiheit wurde auf Angehörige der Bundeswehr ausgedehnt.

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG u. anderer Ges. (sog. OmnibusG) v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): Die StFrei-

heit wurde auf Leistungen an Angehörige der Berufsfeuerwehr der Länder und Gemeinden erweitert.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Nr. 4 Buchst. c wurde neu gefasst. In Nr. 4 Buchst. d wurde das Wort „Ehefrauen“ durch „Ehegatten“ ersetzt.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Nr. 4 Buchst. d wurde neu gefasst.

ZFnrG v. 16.8.2002 (BGBl. I 2002, 3202; BStBl. I 2002, 818): Einbeziehung der Angehörigen des Zollfahndungsdienstes in die StBefreiung.

Gesetz zur Umbenennung des Bundesgrenzschutzes in Bundespolizei v. 21.6.2005 (BGBl. I 2004, 1818; BStBl. I 2005, 854): Die Wörter „des Bundesgrenzschutzes“ werden durch die Wörter „der Bundespolizei“ ersetzt.

2 2. Bedeutung der Nr. 4

Bedeutung der Nr. 4: Die Vorschrift enthält nur zT eine echte StBefreiung. Der Geldwert der dem Stpfl. zur Benutzung überlassenen Dienstkleidung (Nr. 4 Buchst. a), die Einkleidungsbeihilfen und Abnutzungsentschädigungen (Nr. 4 Buchst. b; zu Ausnahmen s. Anm. 9) und die im Einsatz unentgeltlich abgegebene Verpflegung (Nr. 4 Buchst. c) sind bereits nicht stbarer Arbeitslohn. Gleiches gilt hinsichtlich der dem Stpfl. selbst gewährten Heilfürsorge (Nr. 4 Buchst. d; s. dazu im einzelnen KOETHER, Die StBefreiungen von Einnahmen aus nichtselbstständiger Tätigkeit, 1972, 29–46; s. auch § 19 Anm. 600 „Arbeitskleidung“ und § 3 Nr. 31 Anm. 2). Als deklaratorische StBefreiung dient Nr. 4 insoweit allenfalls der Klarstellung (s. dazu § 3 Allg. Anm. 12).

Nur soweit die Vorschrift die Verpflegungszuschüsse (Nr. 4 Buchst. c) und die Heilfürsorge für Angehörige (Nr. 4 Buchst. d) stfrei stellt, handelt es sich um eine echte (normative) StBefreiung. Diese Leistungen müssten ansonsten als Arbeitslohn versteuert werden. Insoweit ist Nr. 4 eher eine Sozialzweckbefreiung. Ob dafür ein sachlicher Grund besteht, erscheint zweifelhaft (verneinend KOETHER aaO, 37 ff.; s. auch § 3 Allg. Anm. 14). Die StBefreiungen lassen sich nur historisch erklären. Waren ursprünglich die Bezüge der Militär- und Polizeiangehörigen insgesamt stfrei, nahm das EStG 1920 nur noch die Naturalbezüge von der Steuer aus. Der Gesetzgeber ging davon aus, dass diese, wie ursprünglich alle Bezüge der Militär- und Polizeiangehörigen, unter der Annahme der StBefreiung bemessen seien. Dieser Gesichtspunkt ist heute jedoch nicht mehr gerechtfertigt.

3–5 Einstweilen frei.

II. Steuerfreie Leistungen nach Nr. 4

6 1. Allgemeines

Nr. 4 nimmt nur bestimmte, im Einzelnen genannte Sach- und Geldbezüge, die Angehörigen der Bundeswehr, der Bundespolizei, des Zollfahndungsdienstes, der Bereitschaftspolizei der Länder, der Vollzugspolizei, der Berufsfeuerwehr der Länder und Gemeinden und Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei des Bundes, der Länder und der Gemeinden gewährt werden, von der Besteuerung aus. So ist die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Gemeinschaftsunterkunft nicht nach Nr. 4 stfrei (s. dazu § 19 Anm. 600 „Gemeinschaftsunter-

kunft“). Für Soldaten kann sich aber aus Nr. 5 eine entsprechende StBefreiung ergeben.

2. Steuerfreie Leistungen

a) Angehörige der Bundeswehr, des Bundesgrenzschutzes usw.

7

Die in Nr. 4 genannten Leistungen sind stfrei, wenn der Empfänger Angehöriger der Bundeswehr, der Bundespolizei (Bundesgrenzschutz), der Polizei und der Berufsfeuerwehr ist. Die Vergünstigung nach Nr. 4 Buchst. d erstreckt sich auch auf den erkrankten Ehegatten und unterhaltsberechtigte Kinder. Zu den Angehörigen der Bundeswehr und des Bundesgrenzschutzes gehören nicht die Zivilbediensteten (Schl.-Holst. FG v. 27.8.1980, EFG 1981, 168; R 6 Satz 2 LStR). „Angehörige der Bundeswehr“ sind nur die Berufssoldaten, nicht Wehrpflichtige (v. BECKERATH in KSM, § 3 Nr. 4 Rn. B 4/32). Für Wehrpflichtige gilt § 3 Nr. 5.

Die StFreiheit gilt nur für solche Polizeibeamte, die der Bereitschaftspolizei der Länder, der Vollzugspolizei der Länder und als Vollzugsbeamte der Kriminalpolizei des Bundes, der Länder und Gemeinden angehören. Nr. 4 Buchst. b soll auch für zur Kriminalpolizei abgeordnete Beamte der Schutzpolizei gelten, die dort Zivilkleidung tragen müssen (BMF v. 15.4.1981, FR 1981, 303). Da die Zollfahndungsbeamten nicht zu den Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei gehören (BTDrucks. 14/8007, 41), ist der nach Nr. 4 begünstigte Personenkreis durch das Zollfahndungsneuregelungsgesetz v. 16.8.2002 (BGBl. I 2002, 3202; BStBl. I 2002, 1125) mit Wirkung ab VZ 2002 um die Zollfahndungsbeamten erweitert worden.

Angehörige einer Berufsfeuerwehr sind nach Nr. 4 nur dann begünstigt, wenn Träger der Berufsfeuerwehr ein Land oder eine Gemeinde ist. Angehörige einer freiwilligen Feuerwehr werden von Nr. 4 nicht erfasst.

b) Leistungen nach Buchst. a: Geldwert der Dienstkleidung

8

Stfrei ist der Geldwert der den nach Nr. 4 Begünstigten aus Dienstbeständen überlassenen Dienstkleidung. Zum Begriff des Geldwerts s. § 8 Anm. 25 ff.

Dienstkleidung ist die typische Berufskleidung der in Nr. 4 genannten Berufsgruppen. Dabei handelt es sich vornehmlich um Uniformen. Zur Erläuterung des Begriffs der typischen Berufskleidung vgl. § 9 Anm. 551.

Der in Nr. 4 genannte Personenkreis erhält, sofern er zum Tragen oder Bereithalten von Dienstkleidung verpflichtet ist, die dafür notwendige Ausrüstung von seinem Dienstherrn. Ob und in welchem Umfang Dienstkleidung bereitgestellt wird, ergibt sich aus den entsprechenden Dienstvorschriften (vgl. dazu § 69 BBesG).

Die StFreiheit gilt für sämtliche Dienstbekleidungsstücke, die die Angehörigen der genannten Berufsgruppen nach den jeweils maßgebenden Dienstbekleidungsvorschriften zu tragen verpflichtet sind (R 6 Satz 1 LStR).

c) Leistungen nach Buchst. b: Einkleidungsbeihilfen und Abnutzungsentschädigungen

9

Stfrei sind Einkleidungsbeihilfen und Abnutzungsentschädigungen für die Dienstkleidung der zum Tragen oder Bereithalten von Dienstkleidung Verpflichteten und für dienstlich notwendige Kleidungsstücke der Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei und der Zollfahndungsbeamten.

Einkleidungsbeihilfen und Abnutzungsentschädigungen: Den Uniformträgern wird je nach ihrem Status als Selbsteinkleider oder als Teilselbsteinkleider ein einmaliger Bekleidungszuschuss oder/und gegebenenfalls daneben eine monatliche Abnutzungsentschädigung gewährt (vgl. etwa § 69 Abs. 1 Sätze 2–5 BBesG). Einzelheiten regeln Verwaltungsvorschriften zu den entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen.

Soweit Aufwendungen für Uniformen durch die Zuschüsse nicht gedeckt sind, können sie als WK berücksichtigt werden (BAUMDICKER, DSrR 1987, 286).

Stfrei sind auch Einkleidungsbeihilfen und Abnutzungsentschädigungen für dienstlich notwendige Kleidungsstücke der Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei und der Zollfahndungsbeamten. Diese tragen idR keine Uniformen, also keine Dienstkleidung. Dienstlich notwendige Kleidungsstücke sind solche, die auch außerhalb des Dienstes getragen werden können und sich von der normalen Straßenkleidung nicht unterscheiden. Die Überlassung solcher Kleidungsstücke bzw. die Gewährung entsprechender Beihilfen oder Entschädigungen sind Arbeitslohn (§ 19 Anm. 600 „Arbeitskleidung“ und § 3 Nr. 31 Anm. 6).

Nicht stfrei sind Einkleidungsbeihilfen und Abnutzungsentschädigungen für dienstlich notwendige Kleidungsstücke sonstiger Polizisten. Nr. 4 Buchst. b ist insoweit ausdrücklich auf Vollzugsbeamte der Kriminalpolizei und auf Zollfahndungsbeamte beschränkt.

10 **d) Leistungen nach Buchst. c: Einsatzverpflegung und Verpflegungszuschüsse**

Stfrei sind im Einsatz gewährte Verpflegung oder Verpflegungszuschüsse.

Das bedeutet, dass nur im Einsatz gewährte Verpflegungszuschüsse sowie unentgeltliche und verbilligte Mahlzeiten stfrei sind. Dies entspricht der bisherigen Verwaltungsauffassung (OFD Münster v. 4.5.1990, DB 1990, 1112). Die tägliche Verpflegung im normalen Dienstbetrieb (etwa in der Kaserne) ist danach nicht nach Nr. 4 stfrei (zur Erfassung als geldwerter Vorteil s. R 31 Abs. 7 LStR). Im Einsatz befindet sich beispielsweise der Soldat im Manöver oder der Polizist bei besonderen polizeilichen Einsätzen (FG Nürnberg v. 27.3.2003, juris STRE 200371077).

11 **e) Leistungen nach Buchst. d: Heilfürsorge**

Bei den Angehörigen der Bundeswehr, des Bundesgrenzschutzes usw. ist auch der Geldwert der auf Grund gesetzlicher Vorschriften gewährten Heilfürsorge stfrei.

Heilfürsorge: Soweit die in Nr. 4 genannten Bediensteten von ihrem Dienstherrn (unentgeltliche) Heilfürsorge erhalten, ist diese in vollem Umfang stfrei. Die Heilfürsorge muss gesetzlich geregelt sein. So bestimmt § 69 Abs. 2 Satz 1 BBesG: „Den Soldaten wird unentgeltlich truppenärztliche Versorgung gewährt“ (s. auch § 1 iVm. § 6 Wehrsoldgesetz v. 30.3.1957, BGBl. I 1957, 308 zur Heilfürsorge für Wehrpflichtige; § 70 Abs. 2 BBesG betr. Heilfürsorge für Polizeivollzugsbeamte im Bundesgrenzschutz). Soweit die Heilfürsorge auch erkrankten Ehegatten und unterhaltsberechtigten Kindern zugute kommt, tritt ebenfalls Stfreiheit ein.