

## § 3 Nr. 4 [Leistungen an Angehörige der Bundeswehr, der Bundespolizei, der Zollverwaltung, der Polizei und Feuerwehr]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), geändert durch Kroatien-AnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126)

Steuerfrei sind

...

4. bei Angehörigen der Bundeswehr, der Bundespolizei, der Zollverwaltung, 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 sowie der Angehörigen der Zollverwaltung,
  - 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 aD, Lenggries

Anm. |

Anm.

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4

I. Grundinformation zu Nr. 4 . . . . .	1	IV. Geltungsbereich der Nr. 4 . . . . .	3a
II. Rechtsentwicklung der Nr. 4 . . . . .	2	V. Verhältnis der Nr. 4 zu anderen	
III. Bedeutung der Nr. 4 . . . . .	3	Vorschriften . . . . .	4

### B. Erläuterungen zu Nr. 4: Steuerfreie Leistungen an Soldaten, Angehörige der Polizei, der Zollverwaltung und der Feuerwehr

I. Betroffener Personenkreis . . . . .	5	II. Steuerfreie Leistungen . . . . .	6
--	---	--------------------------------------	---

## A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4

### I. Grundinformation zu Nr. 4

1

§ 3 Nr. 4 nimmt bestimmte, im Einzelnen genannte Sach- und Geldbezüge, die Angehörigen der Bundeswehr, der Bundespolizei, der Zollverwaltung, der Bereitschaftspolizei der Länder, der Vollzugspolizei, der Berufsfeuerwehr der Länder

und Gemeinden und bei Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei des Bundes, der Länder und der Gemeinden gewährt werden, von der Besteuerung aus.

## 2 II. Rechtsentwicklung der Nr. 4

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

**EStG 1925:** Die Naturalbezüge der staatlichen Schutzpolizei wurden in die StFreiheit 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 StFreiheit 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 und anderer Gesetze (sog. OmnibusG) v. 18.8.1980** (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): Die StFreiheit 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.

**KroatienAnpG v. 25.7.2014** (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Die Wörter „Zollfahndungsdienst“ sowie „Zollfahndungsbeamte“ werden durch die Wörter „Zollverwaltung“ bzw. „Angehörige der Zollverwaltung“ ersetzt. Es soll sich dabei um eine Anpassung des Gesetzestextes an die Regelungen zur Neuordnung des Dienstbekleidungswesens in der Zollverwaltung handeln. Zudem soll dadurch die bislang bestehende Ungleichbehandlung zwischen den verschiedenen Dienstbekleidungssträgern der Zollverwaltung beseitigt werden (BRDrucks. 184/14, 78).

## 3 III. 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. Die Leistungen des ArbG haben insofern keinen Entlohnungscharakter iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Die Vorteile gewährt der Dienstherr im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse (s. § 19 Anm. 185f.). Gleiches gilt hinsichtlich der dem Stpfl. selbst gewährten Heilfür-

sorge (Nr. 4 Buchst. d; s. auch § 19 Anm. 600 „Arbeitskleidung“ und § 3 Nr. 31 Anm. 12). Als deklaratorische StBefreiung dient Nr. 4 insoweit allenfalls der Klarstellung (s. dazu § 3 Allg. Anm. 8).

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 (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.

#### IV. Geltungsbereich der Nr. 4

3a

**Sachlicher Geltungsbereich:** Da Nr. 4 nur Leistungen an ArbN betrifft, hat die StBefreiung nur für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bedeutung.

**Persönlicher Geltungsbereich:** Nr. 4 gilt grds. für unbeschränkt und beschränkt EStpfl.; § 50 enthält insoweit keine Sonderregelung.

#### V. Verhältnis der Nr. 4 zu anderen Vorschriften

4

**Verhältnis zu § 3 Nr. 5:** Nr. 5 befreit (noch) Leistungen nach dem WSG und ZDG, die Wehrpflichtige und Zivildienstleistende erhielten. Für Soldaten kann sich danach eine StBefreiung aus Nr. 4 und Nr. 5 ergeben.

**Verhältnis zu § 3 Nr. 31:** Nr. 31 stellt die Überlassung typischer Berufskleidung an sämtliche Berufsgruppen stfrei. Demgegenüber bezieht sich Nr. 4 nur auf bestimmte Berufsgruppen.

### B. Erläuterungen zu Nr. 4: Steuerfreie Leistungen an Soldaten, Angehörige der Polizei, der Zollverwaltung und der Feuerwehr

#### I. Betroffener Personenkreis

5

Die in Nr. 4 genannten Leistungen sind stfrei, wenn der Empfänger Angehöriger der Bundeswehr, der Bundespolizei, der Zollverwaltung, der Bereitschaftspolizei der Länder, der Vollzugspolizei, der Berufsfeuerwehr der Länder und Gemeinden und bei Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei des Bundes, der Länder und der Gemeinden ist. Nr. 4 Buchst. d erstreckt sich auch auf den erkrankten Ehegatten und unterhaltsberechtigten Kinder.

**Angehörige der Bundeswehr:** Der Begriff Bundeswehr bezeichnet die Streitkräfte der Bundesrepublik Deutschland, die Bundeswehrverwaltung und die weiteren Organisationsbereiche, die im Geschäftsbereich des Bundesministers der Verteidigung liegen. „Angehörige der Bundeswehr“ sind daher nicht nur die Stpfl., die in

den Streitkräften dienen, sondern auch solche, die den zivilen Organisationsbereichen angehören (aA R 3.4 LStR). Ebenso wenig bezieht sich Nr. 4 nur auf Berufssoldaten (glA *Valta in Brandis/Heuermann*, § 3 Nr. 4 Rz. 2 [12/2021]).

**Angehörige der Bundespolizei:** Die Bundespolizei ist eine Polizei des Bundes in der Bundesrepublik Deutschland. Die Aufgaben sind vor allem im Gesetz über die Bundespolizei geregelt (BPolG). Vorgänger der Bundespolizei war der BGS. „Angehörige der Bundespolizei“ sind nicht nur die Mitglieder des Polizeivollzugsdienstes, sondern auch sonstige Verwaltungsangestellte.

**Angehörige der Zollverwaltung:** Die StBefreiung richtet sich ab VZ 2015 an sämtliche Dienstleistungsträger der Zollverwaltung und nicht mehr nur, wie bis VZ 2014, an Angehörige des Zollfahndungsdienstes (Zollkriminalamt und Zollfahndungsdienst; BRDrucks. 184/14, 78; s. Anm. 1).

► **Zollverwaltung:** Die (Bundes)Zollverwaltung ist als Zollbehörde Bestandteil der Bundesfinanzverwaltung. Sie umfasst sowohl die Vollzugsdienste als auch die Verwaltung. Die Aufgaben des Zolls sind, die Bundessteuern zu verwalten, Geldforderungen des Bundes zu vollstrecken, die Einhaltung der Verbote und Beschränkungen im grenzüberschreitenden Warenverkehr zu überwachen sowie sog. Schwarzarbeit zu verhindern.

**Angehörige der Bereitschaftspolizei der Länder:** Die Bereitschaftspolizei ist ein Großverband der Landespolizeien in Deutschland, deren Einheiten als geschlossene Einheiten fungieren. Hauptaufgabe ist die Unterstützung der Landespolizeien bei Großlagen, sowie Wahrnehmung von Schwerpunktaufgaben. Die Einheiten sind in Gemeinschaftsunterkünften untergebracht.

**Angehörige der Vollzugspolizei der Länder und Gemeinden:** Der Begriff Vollzugspolizei erklärt sich aus dem Gegensatz zur Verwaltungspolizei (Ordnungswahlverwaltung). Vollzugspolizei ist im Wesentlichen gekennzeichnet durch Außendienst, Schnelligkeit der Gefahrenbekämpfung und Aufgabenerledigung nach § 163 StPO. Vollzugsbeamte der Polizei sind, mit Ausnahme der Kriminalpolizei, uniformiert.

**Angehörige der Berufsfeuerwehr der Länder und Gemeinden:** Eine Berufsfeuerwehr ist eine öffentliche, kommunale Feuerwehr, die regelmäßig nur aus festgestellten Einsatzkräften des feuerwehrtechnischen Dienstes besteht. Die Brandschutzgesetze der Länder regeln, wann eine Berufsfeuerwehr eingerichtet werden muss. Angehörige der freiwilligen Feuerwehr werden von Nr. 4 nicht erfasst.

**Vollzugsbeamte der Kriminalpolizei des Bundes, der Länder und Gemeinden:** Kriminalpolizei ist jener Teil der Polizei, der sich ausschließlich mit der Verfolgung von Straftaten und deren Verhütung beschäftigt. Ihre Angehörigen versehen ihren Dienst meist in Zivilkleidung.

## 6 II. Steuerfreie Leistungen

Nr. 4 stellt nur bestimmte, im Einzelnen genannte Sach- und Geldbezüge stfrei. So ist die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Gemeinschaftsunterkunft in Nr. 4 nicht erwähnt (s. dazu § 19 Anm. 600 „Gemeinschaftsunterkunft“; s. zB auch § 69 Abs. und § 70 Abs. 3 BBesG).

**Leistungen nach Nr. 4 Buchst. a (Geldwert der Dienstkleidung):** Steuerfrei ist der Geldwert der den nach Nr. 4 Begünstigten aus Dienstbeständen überlassenen Dienstkleidung. Zum Begriff des Geldwerts s. § 8 Anm. 22 ff.

Dienstkleidung ist anzunehmen, wenn der ArbG eine uniformierte Kleidung in einer bestimmten Farbe und in bestimmtem Material und Aussehen anordnet. Üblicherweise wird sie unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Es muss sich dabei aber nicht um eine typische Berufskleidung iSd. § 3 Nr. 31 bzw. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 handeln (s. dazu § 3 Nr. 31 Anm. 2 und § 9 Anm. 551). Wird aus den Dienstbeständen bürgerliche Kleidung verpflichtend überlassen, ist dieser Vorteil auch von Buchst. a erfasst (s. zB § 69 Abs. 1 BBesG).

Die StFreiheit gilt für sämtliche Dienstbekleidungsstücke, die die Angehörigen der genannten Berufsgruppen nach den jeweils maßgebenden Dienstbekleidungs Vorschriften zu tragen verpflichtet sind (R 3.4 Satz 1 LStR).

**Leistungen nach Nr. 4 Buchst. b (Einkleidungsbeihilfen und Abnutzungsentschädigungen):** Steuerfrei 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 Angehörigen der Zollverwaltung. Den Uniformträgern wird je nach ihrem Status als Selbsteinkleider oder als Teilselbsteinkleider ein einmaliger Bekleidungszuschuss oder/und ggf. daneben eine monatliche Abnutzungsentschädigung gewährt (vgl. etwa § 69, § 70 Abs. 1 Satz 3 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.

Steuerfrei sind auch Einkleidungsbeihilfen und Abnutzungsentschädigungen für dienstlich notwendige Kleidungsstücke der Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei und der Angehörigen der Zollverwaltung. 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 (s. § 19 Anm. 600 „Arbeitskleidung“).

Nicht stfrei sind Einkleidungsbeihilfen und Abnutzungsentschädigungen für dienstlich notwendige Kleidungsstücke sonstiger Polizisten, soweit es sich nicht um Dienstkleidung handelt. Nr. 4 Buchst. b ist insoweit ausdrücklich auf Vollzugsbeamte der Kriminalpolizei und auf Angehörige der Zollverwaltung beschränkt.

**Leistungen nach Nr. 4 Buchst. c (Einsatzverpflegung und Verpflegungszuschüsse):** Steuerfrei sind im Einsatz gewährte Verpflegung oder Verpflegungszuschüsse. Das bedeutet, dass nur im Einsatz gewährte Verpflegungszuschüsse sowie unentgeltliche und verbilligte Mahlzeiten stfrei sind. Die tägliche Verpflegung im normalen Dienstbetrieb (etwa in der Kaserne) ist danach nicht nach Nr. 4 stfrei (zur Erfassung als geldwerter Vorteil und Bewertung s. R 8.1 [7] LStR). Im Einsatz befindet sich beispielsweise der Soldat im Manöver oder der Polizist bei besonderen polizeilichen Einsätzen.

Bei sonstigen Auswärtstätigkeiten, etwa eines Soldaten, kann der Ersatz von Mehraufwendungen für die Verpflegung nach § 3 Nr. 13 stfrei sein (BFH v. 24.3.2011 – VI R 11/10, BStBl. II 2011, 829; BFH v. 24.3.2011 – VI R 48/10, BFH/NV 2011, 1321).

**Leistungen nach Nr. 4 Buchst. d (Heilfürsorge):** Bei den Angehörigen der Bundeswehr, des Bundesgrenzschutzes usw. ist auch der Geldwert der aufgrund gesetz-

licher Vorschriften gewährten Heilfürsorge stfrei. 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 (s. zB § 69a BBesG: „Heilfürsorge für Soldaten“; s. auch § 70 Abs. 2 BBesG betr. Heilfürsorge für Beamte). Soweit die Heilfürsorge auch erkrankten Ehegatten und unterhaltsberechtigten Kindern zugutekommt, tritt ebenfalls StFreiheit ein.