

§ 3 Nr. 6

[Versorgungsbezüge Wehrdienst- und Zivildienstbeschädigter]

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

Steuerfrei sind

...

6. Bezüge, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften aus öffentlichen Mitteln versorgungshalber an Wehrdienstbeschädigte, im Freiwilligen Wehrdienst Beschädigte, Zivildienstbeschädigte und im Bundesfreiwilligendienst Beschädigte oder ihre Hinterbliebenen, Kriegsbeschädigte, Kriegshinterbliebene und ihnen gleichgestellte Personen gezahlt werden, soweit es sich nicht um Bezüge handelt, die auf Grund der Dienstzeit gewährt werden. ²Gleichgestellte im Sinne des Satzes 1 sind auch Personen, die Anspruch auf Leistungen nach dem Bundesversorgungsgesetz oder auf Unfallfürsorgeleistungen nach dem Soldatenversorgungsgesetz, Beamtenversorgungsgesetz oder vergleichbarem Landesrecht haben;

...

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

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6 . 1
--

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu Nr. 6	1	IV. Geltungsbereich der Nr. 6	2a
II. Rechtentwicklung der Nr. 6	1a	V. Verhältnis der Nr. 6 zu anderen Vorschriften	2b
III. Bedeutung der Nr. 6	2		

§ 3 Nr. 6 Anm. 1–1a Versorgungsbezüge Wehrdienstbeschädigter

B. Erläuterungen zu Satz 1: Steuerfreie Versorgungsbezüge von Wehr- und Zivildienstbeschädigten sowie gleichgestellten Personen	3
--	----------

Anm.

Anm.

I. Versorgungshalber gezahlte Bezüge (Satz 1 Halbs. 1)	3
---	----------

II. Steuerpflichtige Bezüge nach Nr. 6: Aufgrund der Dienstzeit gewährte Bezü- ge (Satz 1 Halbs. 2)	4
--	----------

C. Erläuterungen zu Satz 2: Gleichgestellte iSd. Satzes 1	5
--	----------

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6

1

I. Grundinformation zu Nr. 6

§ 3 Nr. 6 stellt Bezüge stfrei, die aufgrund verschiedener sozialrechtl. Bestimmungen versorgungshalber an Wehrdienstbeschädigte, im freiwilligen Wehrdienst Beschädigte, Zivildienstbeschädigte und im Bundesfreiwilligendienst Beschädigte und ihre Hinterbliebenen geleistet werden. Sofern versorgungshalber gezahlte Leistungen an andere, dem genannten Personenkreis aber gleichgestellte Personen erbracht werden, greift die StBefreiung ebenfalls ein.

1a

II. Rechtsentwicklung der Nr. 6

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. 1920, 359): Nach § 12 Nr. 6 und 7 wurden die auf den Krieg zurückzuführenden Versorgungsbezüge stfrei gestellt.

EStG 1939 v. 27.2.1939 (RGBl. I 1939, 297; RStBl. 1939, 337): Die StFreiheit wurde in § 3 Nr. 1 Buchst. a bis e für die Versorgungsbezüge nach dem Wehrmachtsfürsorge- und -versorgungsgesetz und nach dem Reichsarbeitsdienstgesetz gewährt.

StÄndG 1950 v. 29.4.1950 (BGBl. I 1950, 95): In Nr. 5 wurden die stbefreiten Versorgungsbezüge nach dem seinerzeit geltenden Versorgungsrecht festgelegt. Nr. 5 ist die unmittelbare Vorläufervorschrift der heutigen Nr. 6.

StÄndG 1957 v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352): Das StÄndG 1957 brachte ua. eine neue Nummernfolge. Nr. 5 wurde durch Nr. 6 ersetzt. Gleichzeitig wurden auch die Bezüge von Wehrdienstbeschädigten befreit.

StÄndG 1960 v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): Die Bezüge von Ersatzdienstbeschädigten wurden ebenfalls von der Steuer befreit.

StÄndG 1977 v. 16.8.1977 (BGBl. I 1977, 1586; BStBl. I 1977, 442): Anstelle des Begriffs „Ersatzdienstbeschädigter“ wurde der Begriff „Zivildienstbeschädigter“ eingeführt.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Die Vorschrift wurde auf Wunsch des BRat neu gefasst (BRDrucks. 18/1995, 114) und damit aktualisiert. Im neuen Satz 2 wird zudem ausdrücklich definiert, wer „gleichgestellte Personen“ iSd. Satzes 1 sind.

III. Bedeutung der Nr. 6

2

Die durch Nr. 6 stbefreiten Bezüge sind nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 stbar, soweit es sich um Versorgungsbezüge iSd. § 19 Abs. 2 handelt. Dies gilt etwa für die Fürsorgeleistungen nach §§ 32 ff. Beamtenversorgungsgesetz (BeamtVG; BFH v. 16.1.1998 – VI R 5/96, BStBl. II 1998, 303; s. Anm. 3, 4). Im Übrigen kann sich die Steuerbarkeit aus § 22 Nr. 1 ergeben, wenn Zahlungen wiederkehrend sind (zT aA von BECKERATH in KSM, § 3 Rz. B 6/16 [5/2015]).

Soweit es sich danach bei Nr. 6 um eine echte StBefreiung handelt, ist die Vorschrift eine Sozialzweckbefreiung (s. § 3 Allg. Anm. 14; glA HANDZIK in LBP, § 3 Nr. 6 Rz. 220a [6/2018]).

IV. Geltungsbereich der Nr. 6

2a

Sachlicher Geltungsbereich: Nr. 6 gilt unabhängig davon, welcher Einkunftsart die Einnahmen zuzuordnen sind. Betroffen sind neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sonstige Einkünfte iSd. § 22.

Persönlicher Geltungsbereich: Nr. 6 gilt für unbeschränkt und beschränkt EStpfl.; § 50 enthält insoweit keine Sonderregelung.

V. Verhältnis der Nr. 6 zu anderen Vorschriften

2b

Nr. 5 stellt Geld- und Sachbezüge stfrei, die Wehr- und Zivildienstleistenden gewährt werden. Nr. 6 betrifft demgegenüber versorgungshalber gewährte Leistungen vor allem an Wehr- und Zivildienstbeschädigte.

B. Erläuterungen zu Satz 1: Steuerfreie Versorgungsbezüge von Wehr- und Zivildienstbeschädigten sowie gleichgestellten Personen

I. Versorgungshalber gezahlte Bezüge (Satz 1 Halbs. 1)

3

Steuerfrei sind die Bezüge, die aufgrund von gesetzlichen Vorschriften gewährt werden, die der Versorgung des in Nr. 6 angesprochenen Personenkreises dienen.

Bezüge aufgrund von gesetzlichen Vorschriften aus öffentlichen Mitteln: Es muss sich um Bezüge aus öffentlichen Mitteln handeln. Öffentliche Mittel sind solche, die aus einem öffentlichen Haushalt stammen (s. § 3 Nr. 11 Anm. 8). Bezüge sind Einnahmen iSd. § 8 Abs. 1. Nr. 6 erfasst nicht nur Bezüge aus inländ. öffentlichen Mitteln, sondern findet auch auf vergleichbare Bezüge aus ausländ. Kassen Anwendung (BFH v. 22.1.1997 – I R 152/94, BStBl. II

1997, 358). Die Leistungen sind nur dann stfrei, wenn sie gesetzlich geregelt sind (krit. zu diesem Merkmal VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. B 6/43 [5/2015]). Versorgungsleistungen aufgrund privatrechl. Vereinbarungen werden von Nr. 5 nicht erfasst.

Versorgungshalber gezahlte Bezüge: Die StBefreiung genießen nur solche Bezüge, die aufgrund versorgungsrechtl. Bestimmungen gewährt werden (BFH v. 8.3.1957 – VI 28/55 U, BStBl. III 1957, 174, mit Hinweis auf die Entwicklung der Befreiungsvorschrift). Nur der Empfang solcher Bezüge führt im Übrigen zur Gewährung eines Behinderten-Pauschbetrags nach § 33b Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a (s. § 33b Anm. 47). Versorgungshalber wird zB der Unterhaltsbeitrag nach § 38 BeamtVG gewährt. Es handelt sich dabei um eine Leistung, die der besonderen versorgungsrechtl. Situation eines durch Dienstunfall verletzten Beamten, der aus dem Dienst ausgeschieden ist, Rechnung trägt (BFH v. 6.1.1998 – VI R 5/96, BStBl. II 1998, 303; H 3.6 LStH). Versorgungsrechtliche Bestimmungen iSd. § 3 Nr. 6 finden sich vor allem im Bundesversorgungsgesetz (BVG), Soldatenversorgungsgesetz (SVG) und Zivildienstgesetz (ZDG). Voraussetzung des Versorgungsanspruchs und damit der StBefreiung ist nach dem Wortlaut des Satzes 1 die Verrichtung eines militärischen, eines diesen ersetzenden oder eines freiwilligen Dienstes (BFH v. 29.5.2008 – VI R 25/07, BStBl. II 2009, 150, zur früheren Rechtslage).

Die Versorgung der Wehrdienstbeschädigten und Hinterbliebenen ist im SVG, das für ehemalige Soldaten der Bundeswehr und deren Hinterbliebene gilt, geregelt. Wehrdienstbeschädigung ist eine gesundheitliche Schädigung, die durch eine Wehrdienstverrichtung, durch einen während der Ausübung des Wehrdienstes erlittenen Unfall oder durch die dem Wehrdienst eigentümlichen Verhältnisse herbeigeführt worden ist (§ 81 Abs. 1 SVG; zur Wehrdienstbeschädigung s. im Übrigen § 81 Abs. 2 SVG und zur Versorgung in besonderen Fällen §§ 81a bis 81c SVG). Steuerbefreit sind folgende Versorgungsleistungen iSd. SVG (s. auch 3.6 Abs. 1 Satz 1 LStR):

- Sterbegeld an Hinterbliebene nach § 41 Abs. 2 SVG,
- einmalige Unfallentschädigung für besonders gefährdete Soldaten nach § 63 SVG,
- einmalige Entschädigung nach § 63a SVG,
- Versorgung bei besonderen Auslandsverwendungen gem. §§ 63c ff. SVG,
- Versorgung bei Wehrdienstbeschädigung nach §§ 80 ff. SVG.

Die Versorgung der im Freiwilligen Wehrdienst Beschädigten: Aufgrund der Neuregelung der Vorschrift durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (s. Anm. 1) sind ausdrücklich auch die Bezüge stfrei gestellt, die an Beschäftigte im Freiwilligen Wehrdienst gezahlt werden (s. dazu § 3 Nr. 5 Anm. 1, 2, 4). Der Wehrdienst kann gem. § 4 Abs. 3 Satz 1 WehrPflG auch freiwillig geleistet werden. Wer aufgrund freiwilliger Verrichtung einen Wehrdienst nach § 4 Abs. 1 WehrPflG leistet, hat die Rechtsstellung eines Soldaten, der aufgrund der Wehrpflicht Wehrdienst leistet (§ 4 Abs. 3 WehrPflG). Demzufolge ist auch für Freiwilligen Wehrdienst Leistende im Schadensfall die im SVG geregelte Versorgung maßgeblich.

Die Versorgung der Zivildienstbeschädigten und Hinterbliebenen ist nur teilweise unmittelbar im ZDG geregelt. Nach § 47 Abs. 1 Satz 1 ZDG erhält ein Dienstpflichtiger, der eine Zivildienstbeschädigung erlitten hat, nach Beendigung des Dienstverhältnisses wegen der gesundheitlichen und wirtschaftlichen Folgen der Schädigung Versorgung in entsprechender Anwendung des BVG,

soweit im ZDG nichts anderes bestimmt ist (s. auch § 47b ZDG zum Unfallschutz). Entsprechendes gilt für die Hinterbliebenen eines Beschädigten (§ 47 Abs. 1 Satz 2 ZDG). Zivildienstbeschädigung ist eine gesundheitliche Schädigung, die durch eine Dienstverrichtung, durch einen während der Ausübung des Zivildienstes erlittenen Unfall oder durch die dem Zivildienst eigentümlichen Verhältnisse herbeigeführt worden ist (§ 47 Abs. 2 ZDG).

Nach § 50 ZDG erhalten anerkannte Kriegsdienstverweigerer wegen der Folgen einer Zivildienstbeschädigung eine Ausgleichsleistung nach §§ 30, 31 BVG bis zur Beendigung des Zivildienstes.

Die Versorgung der im Bundesfreiwilligendienst Beschädigten: Ebenfalls aufgrund der Neuregelung durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (s. Anm. 1) sind ausdrücklich auch die Bezüge stfrei gestellt, die an Beschäftigte im Bundesfreiwilligendienst (BFDG; s. § 32 Anm. 108) gezahlt werden. Das BDFG regelt selbst keine Versorgungsleistungen. Gemäß § 13 Abs. 2 Satz 1 BDFG finden auf den Bundesfreiwilligendienst die sozialversicherungsrechtl. Bestimmungen entsprechend Anwendung, die für die Jugendfreiwilligendienste nach dem Jugendfreiwilligendienst gelten.

Kriegsbeschädigte/Hinterbliebene: Die Versorgung der Kriegsbeschädigten und Kriegshinterbliebenen ist im BVG geregelt. Wer durch eine militärische oder militärähnliche Dienstverrichtung oder durch einen Unfall während der Ausübung des militärischen oder nichtmilitärischen Dienstes oder durch die diesem Dienst eigentümlichen Verhältnisse eine gesundheitliche Schädigung erlitten hat, erhält wegen der gesundheitlichen oder wirtschaftlichen Folgen der Schädigung auf Antrag Versorgung (§ 1 Abs. 1 BVG). Der Umfang der Versorgung ergibt sich aus § 9 BVG.

Gleichgestellte: Wer gleichgestellte Personen sind, ergibt sich aus Satz 2 (s. Anm. 5).

II. Steuerpflichtige Bezüge nach Nr. 6: Aufgrund der Dienstzeit gewährte Bezüge (Satz 1 Halbs. 2) 4

Bezüge, die aufgrund der Dienstzeit gewährt werden, sind nicht stbefreit. Welche der nach den gesetzlichen Vorschriften aus öffentlichen Mitteln gezahlten Versorgungsbezügen „auf Grund der Dienstzeit gewährt werden“, ist im EStG nicht geregelt. Auch in den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften zu den Versorgungsbezügen ist eine Begriffsbestimmung nicht enthalten (FG Düss. v. 7.11.1995 – 16 K 143/90 E, EFG 1996, 169, aufgeh. durch BFH v. 16.1.1998 – VI 5/96, BStBl. II 1998, 303). Der Wortlaut ist schon deshalb missverständlich und auslegungsbedürftig, weil auslösendes Moment und mithin „Grund“ für die versorgungshalber geleisteten Zahlungen auf jeden Fall eine Beschäftigung des Bezugsberechtigten ist und nicht die Dienstzeit sein kann (BFH v. 16.1.1998 – VI R 5/96, BStBl. II 1998, 303; BFH v. 29.5.2008 – VI R 25/07, BStBl. II 2009, 150).

Für die Auslegung ist der Zweck der StBefreiung maßgebend (s. Anm. 2). An Wehr- und Zivildienstbeschädigte bzw. Kriegsversehrte gezahlte Vergütungen sollen insoweit nicht stbefreit sein, als diese Vergütungen ihren Grund nicht in dem schädigenden Ereignis haben, sondern in der normalen Ableistung des Dienstes. Ein Soldat zB, der durch die Ableistung seines Dienstes Versorgungsansprüche „erdient“ hat, soll nicht besser gestellt werden als ein Beamter, der durch Ableistung seines Dienstes ebenfalls Versorgungsansprüche erdient hat.

Versorgungsleistungen aufgrund allgemeiner beamtenrechtl. Vorschriften erfasst Nr. 6 nicht.

Unter Dienstzeit wird die Dauer der Wehr- oder Dienstpflicht von Soldaten oder Zivildienstleistenden verstanden. Bezüge, die aufgrund der Dienstzeit gezahlt werden, sind solche, die an die Dauer der Dienstpflicht anknüpfen. Die Bezüge werden aufgrund der Dienstzeit gezahlt, wenn der Grund der Zahlung von der Dauer der Dienstleistung bzw. der Dauer der Zugehörigkeit zu einem der in Nr. 6 angesprochenen Dienste abhängt, wenn sich also die Dienstzeit bei der Berechnung der Bezüge ausgewirkt hat (BFH v. 29.5.2008 – VI R 25/07, BStBl. II 2009, 150). Das trifft insbes. auf Wartegelder, Ruhegelder sowie Witwen- und Waisengelder zu. Nicht aufgrund der Dienstzeit werden Versorgungsbezüge gezahlt, wenn die Dienstzeit nicht zu den Gründen für die Gewährung der Leistungen gehört, die Gründe vielmehr die Stellung des Bezugsberechtigten als Wehrdienst-, Zivildienst- oder Kriegsbeschädigter und seine durch den Dienst erlittene Beschädigung sind. Es kommt in diesem Zusammenhang nur darauf an, ob die Dienstzeit den Grund für die Gewährung der Versorgungsleistung bildet; es spielt keine Rolle, ob sie für die Höhe der Leistung von Bedeutung ist (BFH v. 16.1.1998 – VI R 5/96, BStBl. II 1998, 303, zum Unterhaltsbeitrag nach § 38 BeamtVG). Nach diesen Grundsätzen sind der Unfallausgleich nach § 35 BeamtVG und der Unterhaltsbeitrag nach § 38 BeamtVG keine aufgrund der Dienstzeit gewährten Bezüge und damit stfrei (zum Unterhaltsausgleich s. BFH v. 15.5.1992 – VI R 19/90, BStBl. II 1992, 1035; zum Unterhaltsbeitrag s. BFH v. 16.1.1998 – VI R 5/96, BStBl. II 1998, 303; uE fraglich, weil das BeamtVG Versorgung von Personen betrifft, die im zivilen Bereich zu Schaden gekommen sind: BFH v. 29.5.2008 – VI R 25/07, BStBl. II 2009, 150; s. Anm. 5). Demgegenüber werden das Unfallruhegehalt nach § 36 BeamtVG und das erhöhte Unfallruhegehalt gem. § 37 BeamtVG aufgrund der Dienstzeit gewährt (BFH v. 8.3.1957 – VI 28/55 U, BStBl. III 1957, 174; BFH v. 29.5.2008 – VI R 25/07, BStBl. II 2009, 150; R 3.6 Abs. 2 LStR).

Bei ruhender Versorgungsrente, zB weil der Stpfl. wegen des Unfalls, aufgrund dessen ihm Versorgungsbezüge zustehen, in den Ruhestand versetzt worden ist und Pension bezieht, kann nicht ein Teil der Einkünfte in Höhe der ruhenden Rente nach Nr. 6 stfrei bleiben, denn er erhält in diesem Fall keine Bezüge iSd. Nr. 6 (BFH v. 14.2.1958 – VI 127/56 U, BStBl. III 1958, 166). Bezüge, die Kriegsbeschädigte aufgrund beamtenrechtl. Bestimmungen beziehen, fallen auch insoweit nicht unter Nr. 6, als ihr Bezug das Ruhen versorgungsrechtl. Ansprüche zur Folge hat (BFH v. 8.3.1957 – VI 28/55 U, BStBl. III 1957, 174; vgl. auch BFH v. 3.3.1961 – VI 23/60, StRK EStG [bis 1974] § 3 R. 41).

Entschädigungsleistungen aufgrund des Gesetzes über die Abgeltung von Besatzungsschäden sind nicht stfrei (BFH v. 3.7.1969 – IV 159/64, BStBl. II 1970, 54).

C. Erläuterungen zu Satz 2: Gleichgestellte iSd. Satzes 1
--

5

Satz 2 idF des KroatiAnpG v. 25.7.2014 (s. Anm. 1) bestimmt ausdrücklich, wer „auch“ Gleichgestellter iSd. Satzes 1 ist. Das bedeutet, dass der in Satz 1 angesprochene Personenkreis nicht auf die in Satz 2 ausdrücklich erwähnten Leistungsempfänger beschränkt ist.

Gleichgestellte Personen: Dem in Satz 1 genannten Kreis gleichgestellt sind vor allem Personen, die in sonstiger Weise durch Krieg oder kriegsähnliche Umstände zu Schaden gekommen sind (BFH v. 29.5.2008 – VI R 25/07, BStBl. II 2009, 150). Maßgeblich ist insoweit das BVG. Gemäß § 82 Abs. 1 BVG ist das BVG auch auf die anwendbar, denen Leistungen für Schäden an Leib und Leben aufgrund des Kriegspersonen- oder Besatzungspersonenentschädigungsgesetzes zuerkannt werden. Zu den Gesetzen, die das BVG für anwendbar erklären, s. R 3.6 Abs. 1 und 2 LStR.

Gleichgestellte iSd. Satzes 1 sind auch: Mit dieser Regelung soll erreicht werden, dass sämtliche Stpfl., die Anspruch auf (Versorgungs-)Leistungen nach dem BVG bzw. Unfallfürsorgeleistungen nach dem SVG, BeamtVG oder vergleichbarem Landesrecht haben, in den Genuss der StBefreiung kommen, und zwar unabhängig davon, ob sie durch Krieg oder kriegsähnliche Umstände zu Schaden gekommen sind. Der vom BFH vertretenen gegenteiligen Auffassung (BFH v. 29.5.2008 – VI R 25/07, BStBl. II 2009, 150) soll so ausdrücklich entgegen gewirkt werden (BRDrucks. 18/1995, 114). Gleichgestellt werden somit auch Personen, die im zivilen Bereich zu Schaden gekommen sind. Allerdings muss es sich auch in diesen Fällen um Bezüge handeln, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften aus öffentlichen Mitteln versorgungshalber geleistet werden (s. Anm. 3).

Leistungen nach dem BVG sind in den Fällen anzunehmen, in denen das entsprechende Leistungsgesetz das BVG für anwendbar erklärt (s. R 3.6 Abs. 1 Satz 2 LStR). Der Versorgungsberechtigte muss militärische Dienste verrichtet haben.

Unfallfürsorgeleistungen nach dem SVG sind in §§ 81a ff. SVG („Versorgung in besonderen Fällen“) geregelt. Allerdings handelt es sich dabei uE nicht um gleichgestellte Personen, sondern um solche, die militärische Dienste verrichten.

Unfallfürsorgeleistungen nach dem BeamtVG: Von der Neuregelung des Satzes 2 sollen vor allem die Bezieher von Unfallfürsorgeleistungen nach dem BeamtVG (bzw. der entsprechenden Versorgungsgesetze der Länder) profitieren, denn das BeamtVG regelt die Versorgung von Beamten und Richtern des Bundes, also von ArbN, die zivile Dienste leisten.

Trotz der Neuregelung ist uE das erhöhte Unfallruhegehalt gem. § 37 BeamtVG nach wie vor nicht stfrei, weil die Leistungen „auf Grund der Dienstzeit“ gewährt werden (s. Anm. 4; zur früheren Rechtslage BFH v. 29.5.2008 – VI R 25/07, BStBl. II 2009, 150).

§ 3 Nr. 6