

§ 3 Nr. 48 [Leistungen nach dem Unterhaltssicherungsgesetz]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

Steuerfrei sind

...

48. Leistungen nach dem Unterhaltssicherungsgesetz mit Ausnahme der Leistungen nach § 6 des Unterhaltssicherungsgesetzes;

...

Autor und Mitherausgeber:

Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD, Lenggries

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 48

1

Grundinformation zu Nr. 48: Die Vorschrift stellt Leistungen nach dem Unterhaltssicherungsgesetz (USG) stfrei, mit Ausnahme der in § 6 USG genannten Leistungen.

Rechtsentwicklung der Nr. 48:

- ▶ *StÄndG v. 18.7.1958* (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Einfügung der StBefreiung in den Katalog des § 3. Steuerfrei sind Leistungen nach dem USG, soweit sie nicht nach dessen § 15 Abs. 1 Satz 2 stpfl. sind.
- ▶ *Gesetz zur Neuregelung der Unterhaltssicherung sowie zur Änderung soldatenrechtlicher Vorschriften v. 29.6.2015* (BGBl. I 2015, 1061): Aufgrund der Neuregelung des USG kam es zu einer redaktionellen Folgeänderung (BTDrucks. 57/15, 41) der Nr. 48. Der bisherige „Soweit“-Satz entfiel. Von der StFreiheit der Leistungen nach dem USG sind nunmehr die allgemeinen Leistungen nach § 7 USG ausgenommen.
- ▶ *WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019* (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Von der StFreiheit der Leistungen nach dem USG werden – mW ab VZ 2020 (Art. 39 Abs. 2 WElektroMobFördG („JStG 2019“) – die Leistungen nach § 6 USG (bisher § 7 USG) ausgenommen. Es handelt sich als Folge des BWEinsatzBerStG v. 4.9.2019 (BGBl. I 2019, 115) um eine redaktionelle Anpassung (BRDrucks. 356/115).

Bedeutung der Nr. 48:

- ▶ *Sozialpolitische Bedeutung:* Das USG v. 4.8.2019 (USG 2020; BGBl. I 2019, 1147) regelt in Friedenszeiten mW ab VZ 2020 ausschließlich Leistungen für Reservendienst Leistende (§ 1 Abs. 1 Satz 1 USG 2020; zur Definition des Reservisten s. § 1 Abs. 1 Satz 2 USG 2020). Das USG v. 29.6.2015 (BGB. I 2015, 1062) wurde mW ab VZ 2020 aufgehoben. Dieses regelte Leistungen an Reservendienst und Freiwilligen Wehrdienst leistende Personen (s. § 3 Nr. 5 Anm. 2; BRDrucks. 356/19, 114).
- ▶ *Rechts- und steuersystematische Bedeutung:* Nr. 48 enthält eine echte (normative) StBefreiung. Zwar erfüllen die Leistungen uE mangels betrieblicher bzw. be-

ruflicher Veranlassung nicht die Voraussetzungen von BE bzw. Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (aA von Beckerath in KSM, § 3 Rz. B 48/4 [6/2016]). Die Geld- bzw. Sachbezüge erfüllen jedoch überwiegend die Voraussetzungen des § 22 Nr. 1 Satz 1.

Geltungsbereich der Nr. 48: Nr. 48 gilt für unbeschränkt und beschränkt estpfl. Personen, die als Reservistendienst bzw. Freiwilligen Wehrdienst Leistende Geld- oder Sachbezüge nach dem USG erhalten. Soweit nach dem USG Leistungen auch Angehörigen zustehen (s. §§ 22 ff. USG), gilt die StBefreiung auch für diese.

Nr. 48 kommt auch für Zivildienstleistende in Betracht. Nach § 78 Abs. 1 Nr. 2 ZDG gilt nämlich das USG auch für diese.

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu § 3 Nr. 4:* § 3 Nr. 4 stellt bestimmte, im Einzelnen genannte Sach- und Geldbezüge an Angehörige der Bundeswehr stfrei. Da es sich bei diesen Leistungen nicht um solche nach dem USG handelt, kann es zwar zu Überschneidungen mit § 3 Nr. 5 kommen (s. § 3 Nr. 4 Anm. 4), nicht aber mit Nr. 48.
- ▶ *Verhältnis zu § 3 Nr. 5:* § 3 Nr. 5 stellt in erster Linie Geld- und Sachbezüge nach dem WSG stfrei, während Nr. 48 davon zu unterscheidende Leistungen nach dem USG betrifft.
- ▶ *Verhältnis zu § 3c:* Pensionierte Berufssoldaten, die Reservistendienst leisten, können durch den Dienst entstehende Aufwendungen nicht als WK abziehen (FG Berlin-Brandenb. v. 16.8.2017 – 3 K 3118/17, EFG 2017, 1665, rkr.).
- ▶ *Verhältnis zu § 32b (Progressionsvorbehalt):* Nach § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. h unterliegen die Leistungen an Nichtselbständige nach § 5 USG dem ProgrVorb.

2 B. Erläuterungen zu Nr. 48: Steuerfreiheit der Leistungen nach dem Unterhaltssicherungsgesetz

Steuerfreie Leistungen: Nr. 48 stellt die Geld- und Sachbezüge, die an Reservistendienst und Freiwilligen Wehrdienst Leistende nach dem USG gewährt werden, uneingeschränkt stfrei. Von der StFreiheit sind allerdings die Leistungen nach § 6 USG ausdrücklich ausgenommen.

Steuerfreie Leistungen nach dem USG 2020 sind für ArbN, die Reservedienst leisten, der Verdienstausschlag (§ 5 USG 2020). Zu den stfreien Leistungen gehören ferner Prämien, Dienstgeld und Zuschläge (§§ 11 ff. USG 2020). Neben den Geldleistungen werden von der StBefreiung zudem Sachleistungen erfasst (§§ 20 ff. USG 2020: Unterkunft, Dienstkleidung/Ausrüstung, Verpflegung).

Ausschluss der Steuerbefreiung: Nicht stfrei sind Leistungen nach § 6 USG 2020. § 6 USG 2020 regelt „Leistungen an Selbständige“. Danach steht Reservistendienst Leistenden, die Inhaber eines Betriebs der LuF oder eines Gewerbebetriebs sind oder die eine selbständige Arbeit ausüben, für die ihnen dienstbedingt entgehenden Einkünfte für jeden Tag der Dienstleistung eine Entschädigung zu, höchstens 430 € je Tag der Dienstleistung. Diese Entschädigung ist nicht stfrei.