

§ 3 Nr. 5

[Leistungen an Wehr-, Reservisten- und Freiwilligen- dienstleistende]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch das AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

Steuerfrei sind

...

- a) die Geld- und Sachbezüge, die Wehrpflichtige während des Wehrdienstes nach § 4 des Wehrpflichtgesetzes erhalten,
- b) die Geld- und Sachbezüge, die Zivildienstleistende nach § 35 des Zivildienstgesetzes erhalten,
- c) der nach § 2 Absatz 1 des Wehrsoldgesetzes an Soldaten im Sinne des § 1 Absatz 1 des Wehrsoldgesetzes gezahlte Wehrsold,
- d) die an Reservistinnen und Reservisten der Bundeswehr im Sinne des § 1 des Reservistinnen- und Reservistengesetzes nach dem Wehrsoldgesetz gezahlten Bezüge,
- e) die Heilfürsorge, die Soldaten nach § 6 des Wehrsoldgesetzes und Zivildienstleistende nach § 35 des Zivildienstgesetzes erhalten,
- f) das an Personen, die einen in § 32 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe d genannten Freiwilligendienst leisten, gezahlte Taschengeld oder eine vergleichbare Geldleistung;

...

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

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 5	1
B. Erläuterungen zu Buchst. a: Geld- und Sachbezüge für Wehrpflichtige	2
C. Erläuterungen zu Buchst. b: Geld- und Sachbezüge für Zivildienstleistende	3
D. Erläuterungen zu Buchst. c: Wehrsold	4
E. Erläuterungen zu Buchst. d: Reservistenbezüge	5

F. Erläuterungen zu Buchst. e: Heilfürsorge	6
---	---

G. Erläuterungen zu Buchst. f: Freiwilligendienste	7
--	---

1

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 5

Grundinformation zu Nr. 5: § 3 Nr. 5 stellt Geld- und Sachbezüge und Heilfürsorgeleistungen, die Wehr- und Zivildienstleistenden gewährt werden, stfrei. Steuerfrei sind auch der Wehrsold, der an freiwilligen Wehrdienst Leistende gezahlt wird. Daneben erstreckt sich die StFreiheit auf Bezüge, die an Reservisten der Bundeswehr geleistet werden, und auf das Taschengeld, das Stpfl. beziehen, die einen Freiwilligendienst gem. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2d ableisten.

Rechtentwicklung der Nr. 5:

- ▶ *ESStG 1938 v. 6.2.1938* (RGBl. I 1938, 121; RStBl. 1938, 113): Nach § 3 Nr. 3 wurden erstmals die Bezüge, die die Wehrpflichtigen während der Ableistung ihres Wehrdienstes bezogen, stfrei gestellt.
- ▶ *StÄndG 1957 v. 26.7.1957* (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352): Nr. 5 wurde in den Befreiungskatalog eingefügt.
- ▶ *StÄndG 1960 v. 30.7.1960* (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): Die StFreiheit wurde auch für Ersatzdienstleistende gewährt.
- ▶ *StÄndG 1977 v. 16.8.1977* (BGBl. I 1977, 1586; BStBl. I 1977, 442): Anstelle des Begriffs „Ersatzdienstleistender“ wurde der Begriff „Zivildienstleistender“ eingeführt. Die Vorschrift lautete seitdem: „Steuerfrei sind die Geld- und Sachbezüge sowie die Heilfürsorge, die Soldaten aufgrund des § 1 Abs. 1 Satz 1 des Wehrsoldgesetzes (WSG) und Zivildienstleistende auf Grund des § 35 des Zivildienstgesetzes (ZDG) erhalten.“
- ▶ *AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013* (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Als Folge der Aussetzung der Wehrpflicht ab Juli 2011 wurde die Vorschrift neu gefasst. Steuerfrei sind nunmehr neben den Bezügen für den verpflichtenden Wehrdienst bzw. Zivildienst ua. auch die Bezüge für den freiwilligen Wehrdienst. Daneben sind stfrei Bezüge der Reservisten und das Taschengeld, das an Freiwilligendienst Leistende gezahlt wird. Die Neuregelung war ursprünglich Teil des Gesetzentwurfs zum JStG 2013 (s. BRDrucks. 302/12, 12; BTDrucks. 17/11190, 26; BTDrucks. 17/11220, 34; s. auch NACKE, DB 2012, 2117).

Die geänderte Vorschrift ist grds. ab VZ 2013 anwendbar. Allerdings ist Nr. 5 aF weiterhin anzuwenden für freiwillig Wehrdienst Leistende, die das Dienstverhältnis vor dem 1.1.2014 begonnen haben (§ 52 Abs. 4g idF des AmtshilfeRLUmsG).

Bedeutung der Nr. 5:

- ▶ *Sozialpolitische Bedeutung:* Der verpflichtende Wehrdienst bzw. der entsprechende Zivildienst ist aufgrund der Änderung des Wehrpflichtgesetzes (WPfG) durch das Wehrrechtsänderungsgesetz 2011 (WehrRÄndG 2011) v. 28.4.2011

(BGBl. I 2011, 678) für Friedenszeiten ausgesetzt und durch den freiwilligen Wehrdienst ersetzt worden (§ 58b Soldatengesetz, SG; s. auch Nr. 48 Anm. 1). Wer aufgrund einer freiwilligen Verpflichtung einen Wehrdienst iSd. § 4 Abs. 1 WPfG leistet, hat zwar die Rechtsstellung eines Soldaten, der aufgrund der Wehrpflicht Wehrdienst leistet (§ 4 Abs. 3 Satz 1 WPfG). Allerdings gelten §§ 3–53 nur im Spannungs- oder Verteidigungsfall (§ 2 WPfG).

Der Gesetzgeber hat die genannte Änderung zum Anlass genommen, die StFreiheit der Bezüge, die verpflichtenden und freiwilligen Wehrdienst Leistende erhalten, differenziert zu regeln. Ihm war wichtig, bei freiwilligem Wehrdienst im Wesentlichen nur den Wehrsold stl. zu begünstigen. Wegen der Sachnähe hielt er es auch für angezeigt, das im Rahmen des Bundesfreiwilligendienstes bzw. sonstiger freiwilliger Dienste gezahlte Taschengeld freizustellen (BRDrucks. 302/12, 82, 83; BTDrucks. 17/11220, 34).

► *Rechts- und steuersystematische Bedeutung:* Soweit Nr. 5 die Heilfürsorge (s. Anm. 6) und einmalige Zahlungen (zB Reserveunteroffizierszuschlag und Entlassungsgeld: s. Anm. 2) stfrei stellt, handelt es sich um eine deklaratorische StBefreiung (zur Heilfürsorge s. § 3 Allg. Anm. 8).

Nr. 5 enthält im Übrigen eine echte (normative) StBefreiung. Allerdings bilden die in Nr. 5 Buchst. a bis d erwähnten übrigen Bezüge nicht Arbeitslohn iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, soweit sie an verpflichtenden Wehrdienst Leistende bzw. Reservisten gezahlt werden, denn Wehr- und Zivildienst werden aufgrund hoheitlicher Verpflichtung, eines Zwangsverhältnisses, geleistet, nicht aufgrund einer freiwillig eingegangenen Verpflichtung zu Dienstleistungen; die Bezüge haben nicht Entgeltcharakter. Sie erfüllen aber die Voraussetzungen des § 22 Nr. 1 (KOETHER, Die Steuerbefreiungen von Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit, 1972, 187 f.; glA VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. B 5/10 [5/2015]). Der Wehrsold, den Stpfl. beziehen, die aufgrund freiwilliger Verpflichtung Wehrdienst leisten (Nr. 5 Buchst. c), erfüllt dagegen ebenso die Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 wie das in Nr. 5 Buchst. f erwähnte Taschengeld.

Die StBefreiung rechtfertigt sich uE als Sozialzweckbefreiung (s. § 3 Allg. Anm. 9).

Geltungsbereich der Nr. 5:

► *Sachlicher Geltungsbereich:* Da Nr. 5 praktisch nur Leistungen an ArbN betrifft, hat die StBefreiung auch nur für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bedeutung.

► *Persönlicher Geltungsbereich:* Nr. 5 gilt grds. für unbeschränkt und beschränkt EStpfl.; § 50 enthält insoweit keine Sonderregelung.

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Verhältnis zu Nr. 4:* Nr. 4 stellt bestimmte, im Einzelnen genannte Sach- und Geldbezüge an Angehörige der Bundeswehr stfrei. Insofern kann sich für einen Soldaten eine StBefreiung sowohl aus Nr. 4 als auch aus Nr. 5 ergeben (s. § 3 Nr. 4 Anm. 4).

► *Verhältnis zu Nr. 6:* Nr. 6 stellt ua. Versorgungsbezüge von Wehrdienst- und Zivildienstbeschäftigten stfrei (s. § 3 Nr. 6 Anm. 3).

► *Verhältnis zu Nr. 48:* Die StBefreiung betrifft Zuwendungen an Reservisten- und Freiwilligendienst Leistende nach dem Unterhaltssicherungsgesetz (s. § 3 Nr. 48 Anm. 1).

2

**B. Erläuterungen zu Buchst. a:
Geld- und Sachbezüge für Wehrpflichtige**

Steuerfrei sind die Geld- und Sachbezüge, die Wehrpflichtige während des Wehrdienstes nach § 4 WPfG erhalten. Die StFreiheit gilt auch nach der Aussetzung der Wehrpflicht zum 1.7.2011 weiter (BRDrucks. 3012/12, 82).

Wehrpflichtig sind in erster Linie alle Männer vom vollendeten 18. Lebensjahr an, die Deutsche iSd. GG sind und ihren ständigen Aufenthalt im Inland haben (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 WPfG).

Wehrdienst gem. § 4 WPfG: Gemäß § 4 Abs. 1 WPfG umfasst der Wehrdienst den Grundwehrdienst, die Wehrübungen, die besondere Auslandsverwendung, den freiwilligen zusätzlichen Wehrdienst im Anschluss an den Grundwehrdienst, die Hilfeleistung im Innern, die Hilfeleistung im Ausland und den unbefristeten Wehrdienst im Spannungs- und Verteidigungsfall. Wer aufgrund freiwilliger Verpflichtung einen Wehrdienst nach § 4 Abs. 1 WPfG leistet, hat die Rechtsstellung eines Soldaten, der aufgrund der Wehrpflicht Wehrdienst leistet (§ 4 Abs. 3 Satz 2 WPfG), ist aber nicht wehrpflichtig iSd. Nr. 5 Buchst. a.

Das hat zur Folge, dass die Bezüge, die freiwilligen Wehrdienst Leistende beziehen, nicht nach Nr. 5 Buchst. a, sondern – eingeschränkt – nach Nr. 5 Buchst. c befreit sind (VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. B 5/26 [5/2015]; s. Anm. 4). Da aber andererseits die §§ 3 bis 53 WPfG nur im Spannungs- und Verteidigungsfall zur Anwendung kommen, ist Nr. 5 Buchst. a in Friedenszeiten auch für Wehrpflichtige ohne Bedeutung und praktisch nicht relevant (HANDZIK in LBP, § 3 Rz. 212a [6/2018]; s. Anm. 1).

Geld- und Sachbezüge: Soldaten, die Wehrdienst nach dem WPfG, nach § 58b SG oder nach dem Vierten Abschnitt des SG leisten, erhalten Geld- und Sachbezüge nach dem WSG (§ 1 Abs. 1 WSG). Die Leistungen sind in §§ 2 ff. WSG näher geregelt. Zu den Geld- und Sachbezügen zählen danach ua.: Wehrsold (§ 2 WSG iVm. der Anlage zu § 2 Abs. 1), Verpflegung (§ 3 WSG), Unterkunft (§ 4 WSG), Dienstbekleidung (§ 5 WSG), Heilfürsorge (§ 6 WSG; s. Anm. 6), Auslandsverwendungszuschlag (§ 8f WSG) und die besondere Vergütung (§ 8g WSG).

3

**C. Erläuterungen zu Buchst. b:
Geld- und Sachbezüge für Zivildienstleistende**

Die ebenfalls stfrei gestellten Bezüge der Zivildienstleistenden nach § 35 ZDG entsprechen denen nach § 1 Abs. 1 Satz 1 iVm. §§ 2 ff. WSG, denn nach § 35 Abs. 1 ZDG finden auf den Dienstpflichtigen iSd. ZDG ua. in Fragen der Fürsorge, der Heilfürsorge und der Geld- und Sachbezüge die Bestimmungen entsprechende Anwendung, die für einen Soldaten des untersten Mannschaftsdiensgrades, der aufgrund der Wehrpflicht Wehrdienst leistet, gelten. Gemäß § 35 Abs. 4 ZDG soll der Dienstleistende zudem unentgeltlich Arbeitskleidung erhalten. Zu beachten ist, dass die Aussetzung der Wehrpflicht durch das WehRÄndG 2011 ab Juli 2011 außerhalb des Spannungs- oder Verteidigungsfalls zu

einer entsprechenden Aussetzung des Zivildienstes geführt hat (s. § 1a und § 83 ZDG).

D. Erläuterungen zu Buchst. c: Wehrsold

4

Nach Nr. 5 Buchst. c ist der gem. § 2 Abs. 1 WSG an Soldaten iSd. § 1 Abs. 1 WSG gezahlte Wehrsold stfrei. Das sind Soldaten, die Wehrdienst nach dem WPfG, nach § 58b SG oder nach dem Vierten Abschnitt des SG leisten. Die StBefreiung bezieht sich jedoch ausschließlich auf Soldaten, die Wehrdienst nach § 58b SG leisten. Das sind freiwilligen Wehrdienst Leistende. Für Wehrpflichtige gilt Nr. 5 Buchst. a (s. Anm. 2) und für Soldaten, die Wehrdienst nach dem Vierten Abschnitt des SG leisten, kommt Nr. 5 Buchst. d zur Anwendung (s. Anm. 5).

Nach § 58b Abs. 1 SG können sich Frauen und Männer verpflichten, freiwilligen Wehrdienst als besonderes staatsbürgerliches Engagement zu leisten. Dieser besteht aus einer sechsmonatigen Probezeit und einem anschließenden Wehrdienst von bis zu 17 Monaten.

Umfang der Steuerbefreiung: Für freiwilligen Wehrdienst Leistende ist ausdrücklich nur der Wehrsold nach § 2 Abs. 1 WSG stfrei gestellt. Die weiteren Geld- und Sachbezüge gem. §§ 3 ff. WSG (s. Anm. 2) sind, soweit stbar, stpf. (s. zur Intention des Gesetzgebers Anm. 1).

E. Erläuterungen zu Buchst. d: Reservistenbezüge

5

Ausdrücklich stfrei sind die an Reservistinnen und Reservisten der Bundeswehr nach dem WSG gezahlten Bezüge.

Das Reservistengesetz (ResG) regelt die Rechtsstellung der Soldaten der Bundeswehr in einem Reservendienstverhältnis. Reservistinnen und Reservisten der Bundeswehr sind frühere Soldatinnen und Soldaten, die ihren Dienstgrad nicht verloren haben, sowie sonstige Personen, die aufgrund einer vom Bund angenommenen Verpflichtung zu einer Wehrdienstleistung nach dem Vierten Abschnitt des SG herangezogen werden können (§ 1 ResG; s. Anm. 4). Gemäß § 8 ResG können Soldatinnen und Soldaten im Reservendienstverhältnis für eine in § 60 SG genannte Dienstleistung aktiviert werden. Dienstleistungen iSd. § 60 SG sind Übungen, besondere Auslandsverwendungen, Hilfeleistungen im Innern, Hilfeleistungen im Ausland und unbefristeter Wehrdienst im Spannungs- oder Verteidigungsfall. Im Vierten Abschnitt des SG sind Umfang und Art von Dienstleistungen geregelt, zu denen ein früherer Berufssoldat, der wegen Überschreitung einer allgemeinen Altersgrenze in den Ruhestand getreten ist oder wegen Überschreitung einer besonderen Altersgrenze in den Ruhestand versetzt worden ist, herangezogen werden kann.

Nach dem Wehrsoldgesetz gezahlte Bezüge: Reservistinnen und Reservisten, die Dienstleistungen iSd. § 60 SG erbringen, erhalten gem. § 1 Abs. 1

WSG ebenfalls Geld- und Sachbezüge nach 2 ff. WSG, also ua. Wehrsold (s. im Einzelnen Anm. 2). Diese stellt Nr. 5 Buchst. d ausdrücklich stfrei.

6

**F. Erläuterungen zu Buchst. e:
Heilfürsorge**

Gemäß § 6 WSG wird Soldaten unentgeltlich truppenärztliche Heilfürsorge gewährt (s. Anm. 2). Entsprechendes gilt für Zivildienstleistende nach § 35 ZDG (s. Anm. 3). Die Vorteile aus dieser unentgeltlichen Versorgung stellt Nr. 5 Buchst. e ausdrücklich stfrei. Die StBefreiung kommt auch freiwilligen Wehrdienst Leistenden zugute.

7

**G. Erläuterungen zu Buchst. f:
Freiwilligendienste**

Steuerfrei ist das an Personen, die einen in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2d genannten Freiwilligendienst leisten, gezahlte Taschengeld oder eine vergleichbare Geldleistung.

Freiwilligendienst: Die Vorschrift nimmt Bezug auf die in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2d aufgeführten Freiwilligendienste. Danach wird ein Kind berücksichtigt, wenn es einen entsprechenden Dienst leistet (s. im Einzelnen § 32 Anm. 108; J 14-5).

Taschengeld oder vergleichbare Geldleistung: Steuerfrei sind das Taschengeld oder eine vergleichbare Geldleistung, die ein Stpfl. im Rahmen eines Freiwilligendienstes erhält. Nicht stfrei sind weitere Bezüge wie Unterkunft, Verpflegung und Arbeitskleidung.

Die StFreiheit bezieht sich vor allem auf das für den Bundesfreiwilligendienst gezahlte Taschengeld (s. § 2 Nr. 4 Bundesfreiwilligendienstgesetz; s. BRDrucks. 302/12, 83).