

§ 3 Nr. 5

**[Leistungen an Wehr-, Reservisten- und
Freiwilligendienstleistende]**

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

...

- 5. 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 Absatzes 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, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 5 1

B. Leistungen nach Nr. 5

	Anm.		Anm.
I. Geld- und Sachbezüge für Wehrpflichtige (Nr. 5 Buchst. a) 2	2	IV. Reservistenbezüge (Nr. 5 Buchst. d) 5	5
II. Geld- und Sachbezüge für Zivildienstleistende (Nr. 5 Buchst. b) 3	3	V. Heilfürsorge (Nr. 5 Buchst. e) 6	6
III. Wehrsold (Nr. 5 Buchst. c) 4	4	VI. Freiwilligendienste (Nr. 5 Buchst. f) 7	7

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 5

Grundinformation: Die Vorschrift stellt Geld- und Sachbezüge und Heilfürsorgeleistungen, die Wehr- und Zivildienstleistenden gewährt werden, stfrei. Stfrei 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.“
- ▶ *Amtsbilferichtlinienumsetzungsgesetz 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. Stfrei 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).

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).

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 (§ 54 WPfG und § 58b Soldatengesetz, SG). 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 des Wehrsoldgesetzes (WSG) 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 Rn. B 5/11). 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).

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).

B. Leistungen nach Nr. 5

I. Geld- und Sachbezüge für Wehrpflichtige (Nr. 5 Buchst. a) 2

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).

Geld- und Sachbezüge: Soldaten, die Wehrdienst iSd. § 4 WPfG 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: Wehrsold (§ 2 WSG iVm. der Anlage zu § 2 Abs. 1), Verpflegung (§ 3 WSG), Unterkunft (§ 4 WSG), Dienstbekleidung (§ 5 WSG), Heilfürsorge (§ 6 WSG), eine besondere Zuwendung (§ 7 WSG), Dienstgeld (§ 8 WSG) bzw. Leistungszuschlag (§ 8a WSG) bei Wehrübungen, Reserveunteroffizierszuschlag (§ 8b WSG), Wehrdienstzuschlag (§ 8c WSG), Auslandsverwendungszuschlag (§ 8f WSG), die besondere Vergütung (§ 8g WSG), Reserveoffizierszuschlag (§ 8h WSG), Weiterverpflichtungsprämie (§ 8i WSG) und das Entlassungsgeld (§ 9 WSG). Sämtliche Leistungen erhalten die Soldaten aufgrund des § 1 Abs. 1 Satz 1 WSG und sind daher stfrei.

► *Freiwilliger Wehrdienst*: Nach der Änderung der Nr. 5 durch das Amtshilferichtlinienumsetzungsgesetz (s. Anm. 1) sollen für freiwillig Wehrdienst Leistende (s. § 54 WPfG und § 58b SG) nur noch die Gehaltsbestandteile Wehrsold (§ 2 Abs. 1 WSG; s. dazu Nr. 5 Buchst. c) und Dienstgeld (§ 8 WSG) stfrei sein. Die weiteren Bezüge wie Wehrdienstzuschlag, besondere Zuwendungen sowie unentgeltliche Unterkunft und Verpflegung sollen stpf. sein (BRDrucks. 302/12, 83; BTDrucks. 17/11220, 34). Dies ergibt sich wohl daraus, dass § 4 WPfG nur im Spannungs- oder Verteidigungsfall gilt (s. Anm. 1). Zu beachten ist allerdings, dass ein freiwillig Wehrdienst Leistender die Rechtsstellung eines Soldaten hat, der aufgrund der Wehrpflicht Wehrdienst leistet (s. Anm. 1).

3 **II. Geld- und Sachbezüge für Zivildienstleistende (Nr. 5 Buchst. b)**

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. Bei Zivildienstleistenden, denen keine dienstliche Unterkunft zugewiesen werden kann und deshalb „Heimschlaferlaubnis“ erteilt wird, soll auch das anstelle der Unterkunftsgestellung gezahlte Fahrgeld für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den stfreien Geldbezügen gehören (R 3.5 Satz 3 LStR).

Zu beachten ist, dass die Aussetzung der Wehrpflicht durch das WehrRÄndG 2011 ab Juli 2011 außerhalb des Spannungs- oder Verteidigungsfalls zu einer entsprechenden Aussetzung des Zivildienstes geführt hat (s. § 1a und § 83 ZDG).

4 **III. Wehrsold (Nr. 5 Buchst. c)**

Soldaten, die Wehrdienst nach dem WPfG leisten, erhalten Geld- und Sachbezüge (§ 1 Abs. 1 WSG). Zu den Geld- und Sachbezügen gehört auch der in § 2 Abs. 1 WSG geregelte Wehrsold. Diesen stellt Nr. 5 Buchst. c ausdrücklich stfrei. Die Höhe des Wehrsolds ergibt sich aus der dem WSG beigelegten Anlage 1. Der Wehrsold wird auch an freiwilligen Wehrdienst und freiwillige Wehrübung Leistende gezahlt (BRDrucks. 302/12, 82 ff.; s. Anm. 2).

IV. Reservistenbezüge (Nr. 5 Buchst. d)

5

Steuerfrei 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). 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.

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.

V. Heilfürsorge (Nr. 5 Buchst. e)

6

Gemäß § 6 WSG wird Soldaten, die Wehrdienst nach dem WPfG oder nach dem Vierten Abschnitt des SG leisten (s. Anm. 2), unentgeltlich truppenärztliche Heilfürsorge gewährt. Entsprechendes gilt für Zivildienstleistende nach § 35 ZDG (s. Anm. 3). Die Vorteile aus dieser unentgeltlichen Versorgung stellt Nr. 5 Buchst. e ausdrücklich stfrei.

VI. Freiwilligendienste (Nr. 5 Buchst. f)

7

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; JK 11-5).

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).

§ 3 Nr. 5