

§ 3 Nr. 5

[Leistungen an Wehrpflichtige und Zivildienstleistende]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

Steuerfrei sind

...

5. die Geld- und Sachbezüge sowie die Heilfürsorge, die Soldaten auf Grund des § 1 Abs. 1 Satz 1 des Wehrsoldgesetzes und Zivildienstleistende auf Grund des § 35 des Zivildienstgesetzes erhalten;

...

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

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 5

1

Rechtsentwicklung der Nr. 5:

- ▶ *EStG 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.

Bedeutung der Nr. 5: Soweit Nr. 5 die Heilfürsorge (s. Anm. 2) 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. 12).

Nr. 5 enthält im Übrigen eine echte (normative) StBefreiung. Allerdings bilden die Bezüge nicht Arbeitslohn. Denn Wehrdienst und Zivildienst werden auf Grund hoheitlicher Verpflichtung, eines Zwangsverhältnisses, geleistet, nicht auf Grund einer freiwillig eingegangenen Verpflichtung zu Dienstleistungen; die Bezüge haben nicht Entgeltscharakter. Sie erfüllen aber die Voraussetzungen des § 22 Nr. 1 (KOETHER, Die Steuerbefreiungen von Einnahmen aus nicht-selbständiger Tätigkeit, 1972, 187 f.; glA v. BECKERATH in KSM, § 3 Rn. B 5/11). UE rechtfertigt sich die StBefreiung als Sozialzweckbefreiung (s. § 3 Allg. Anm. 14).

II. Leistungen nach Nr. 5

2 1. Leistungen nach § 1 Abs. 1 Satz 1 des Wehrsoldgesetzes

Stfrei sind zunächst die Geld- und Sachbezüge sowie die Heilfürsorge, die Soldaten auf Grund des § 1 Abs. 1 Satz 1 Wehrsoldgesetz (WSG) in der jeweils geltenden Fassung erhalten.

Auf Grund der Wehrpflicht Wehrdienst Leistende: Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 WSG erhalten Soldaten, die auf Grund der Wehrpflicht Wehrdienst leisten, Geld- und Sachbezüge „nach den folgenden Vorschriften“. Die Vorschrift regelt damit nur die Bezüge der auf Grund der Wehrpflicht Wehrdienst Leistenden. Allerdings erhalten auch frühere Soldaten auf Zeit oder frühere Berufssoldaten, die nicht wehrpflichtig sind und zu Dienstleistungen nach § 51 Abs. 1 Nr. 1, § 51a oder § 51a oder § 54 Abs. 5 Soldatengesetz herangezogen werden (Wehrübungen und Bereitschaftsdienst), während der Dauer ihrer Dienstzeit Geld- und Sachbezüge nach § 1 Abs. 1 WSG (§ 1 Abs. 2 WSG). Im Übrigen erhalten Berufssoldaten und Soldaten auf Zeit keine Leistungen nach dem WSG; ihre Bezüge richten sich nach dem BBesG. Die StBefreiung nach Nr. 5 betrifft daher nur Wehrpflichtige bzw. ehemalige Berufs- und Zeitsoldaten während der Wehrübungen (FG Nürnberg. v. 27.3.2003, juris STRE 200371077).

Geld- und Sachbezüge auf Grund des § 1 Abs. 1 Satz 1 WSG: Zu den Geld- und Sachbezügen iSd. § 1 Abs. 1 Satz WSG, die in §§ 2 ff. WSG näher geregelt sind, zählen der 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, Reserveunteroffizierzuschlag (§ 8b WSG), Wehrdienstzuschlag (§ 8c WSG), Mobilitätzuschlag (§ 8d WSG), Verpflichtungszuschlag (§ 8e WSG), Auslandsverwendungszuschlag (§ 8f WSG) und das Entlassungsgeld (§ 9 WSG). Sämtliche Leistungen erhalten die Soldaten auf Grund des § 1 Abs. 1 Satz 1 WSG und sind daher stfrei. Der Wehrsold ist auch bei Beamten nach Nr. 5 stfrei; wird das Gehalt wegen der Teilnahme an einer Wehrübung gekürzt, ist nur das gekürzte Gehalt stpf. Arbeitslohn (BFH v. 30.10.1964 – VI 55/64 U, BStBl. III 1965, 68). Soweit Ausgaben mit den stfreien Bezügen nach Nr. 5 in unmittelbarem und wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen sie nicht als BA oder WK abgezogen werden (vgl. § 3c).

3 2. Leistungen nach § 35 des Zivildienstgesetzes

Die ebenfalls stfrei gestellten Bezüge der Zivildienstleistenden nach § 35 des Zivildienstgesetzes (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 Mannschaftsdienstgrades, der auf Grund der Wehrpflicht Wehrdienst leistet, gelten.

Fahrgeld: Bei Zivildienstleistenden, denen keine dienstliche Unterkunft zugewiesen werden kann und deshalb „Heimschlafurlaubnis“ erteilt wird, soll auch das anstelle der Unterkunftsgestellung gezahlte Fahrgeld für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den stfreien Geldbezügen gehören (R 7 Satz 3 LStR).