

§ 3 Nr. 6

[Versorgungsbezüge Wehrdienst- und Zivildienstbeschädigter]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

Steuerfrei sind

...

- 6. Bezüge, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften aus öffentlichen Mitteln versorgungshalber an Wehrdienstbeschädigte und Zivildienstbeschädigte 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;

...

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

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6

	Anm.		Anm.
I. Rechtsentwicklung der Nr. 6	1	II. Bedeutung der Nr. 6	2

B. Leistungen nach Nr. 6

	Anm.		Anm.
I. Steuerfreie Bezüge nach Nr. 6: Versorgungshalber gezahlte Bezüge	3	II. Steuerpflichtige Bezüge nach Nr. 6: Aufgrund der Dienstzeit gewährte Bezüge	4

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6

1 I. 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–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.

2 II. Bedeutung der Nr. 6

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 B Rn. 6/16).

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

B. Leistungen nach Nr. 6

3 I. Steuerfreie Bezüge nach Nr. 6: Versorgungshalber gezahlte Bezüge

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. Versorgungslösungen aufgrund privatrechtl. Vereinbarungen werden von Nr. 5 nicht erfasst. Die Vorschrift betrifft auch nicht Personen, die im zivilen Bereich zu Schaden gekommen sind. Das erhöhte Unfallruhegehalt nach § 37 BeamtVG ist somit nicht stbefreit (BFH v. 29.5.2008 – VI R 25/07, BStBl. II 2009, 150, betr. Unfallfürsorge für einen Polizeibeamten).

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. Nr. 6 finden sich vor allem im Bundesversorgungsgesetz (BVG), Soldatenversorgungsgesetz (SVG) und Zivildienstgesetz (ZDG; BFH v. 29.5.2008 – VI R 25/07, BStBl. II 2009, 150; R 3.6 LStR).

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–81c SVG). Stbefreit sind folgende Versorgungsleistungen iSd. SVG (s. auch LStR 8):

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

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.

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 Personen: Zu den Personen, die den Wehrdienst-, Zivildienst- und Kriegsbeschädigten und ihren Hinterbliebenen gleichgestellt sind, gehört zunächst der in § 82 BVG angesprochene Personenkreis (s. auch R 8 Abs. 1 Satz 1 LStR). Nach § 82 Abs. 1 BVG ist das BVG auch auf die anwendbar, denen Leistungen für Schäden an Leib und Leben aufgrund des Kriegspersonen- oder Besatzungspersonenschädigungsgesetz zuerkannt worden waren.

Zu den Gesetzen, die das BVG für anwendbar erklärt, vgl. R 3.6 Abs. 1 und 2 LStR.

4 II. Steuerpflichtige Bezüge nach Nr. 6: Aufgrund der Dienstzeit gewährte Bezüge

Bezüge, die aufgrund der Dienstzeit gewährt werden, sind nicht steuerbefreit. 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 Bezugberechtigten ist und nicht die Dienstzeit sein kann (BFH v. 16.1.1998 – VI R 5/96, BStBl. II 1998, 303; v. 29.5.2008 – VI R 25707, 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 Diensten 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 die Dienstzeit 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). 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; v. 29.5.2008 – VI R 25/07, BStBl. II 2009, 150).

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 Besetzungsschäden sind nicht stfrei (BFH v. 3.7.1969 – IV 159/64, BStBl. II 1970, 54).

§ 3 Nr. 6