

## § 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 WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

### 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) die Heilfürsorge, die Soldaten nach § 16 des Wehrsoldgesetzes und Zivildienstleistende nach § 35 des Zivildienstgesetzes erhalten,
- d) das an Personen, die einen in § 32 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe d genannten Freiwilligendienst leisten, gezahlte Taschengeld oder eine vergleichbare Geldleistung,
- e) Leistungen nach § 5 des Wehrsoldgesetzes;

...

Autor und Mitherausgeber:

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

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 5	1	D. Erläuterungen zu Buchst. c: Heilfürsorge	4
B. Erläuterungen zu Buchst. a: Geld- und Sachbezüge für Wehrpflichtige	2	E. Erläuterungen zu Buchst. d: Freiwilligendienste	5
C. Erläuterungen zu Buchst. b: Geld- und Sachbezüge für Zivildienstleistende	3	F. Erläuterungen zu Buchst. e: Leistungen nach § 5 WSG	6

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 5

1

**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:

- *EStG 1938 v. 6.2.1938* (RGrBl. 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).
- ▶ *WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019* (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Als Folge des Gesetzes zur nachhaltigen Stärkung der personellen Einsatzbereitschaft der Bundeswehr (BWEinsatzBerStG v. 4.9.2019, BGBl. I 2019, 1147) wurde die Vorschrift neu gefasst. Die in den bisherigen Buchst. c und d geregelten StBefreiungen des Wehrsolds (Buchst. c) bzw. der Bezüge nach dem WSG für Reservendienst Leistende wurden gestrichen. Die Streichung führte dazu, dass die bisher in Buchst. e und f enthaltenen Regelungen (Heilfürsorge und Freiwilligendienste) in die Buchst. c und d überführt wurden. Im neuen Buchst. e werden Leistungen nach § 5 WSG stfrei gestellt. Die geänderte Vorschrift ist ab VZ 2020 anwendbar (Art. 39 Abs. 2 WElektroMobFördG („JStG 2019“)).

#### **Bedeutung der Nr. 5:**

- ▶ *Sozialpolitische Bedeutung:* Der verpflichtende Wehrdienst bzw. der entsprechende Zivildienst ist aufgrund der Änderung des Wehrpflichtgesetzes (WPfLG) 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 § 3 Nr. 48 Anm. 1). Wer aufgrund einer freiwilligen Verpflichtung einen Wehrdienst iSd. § 4 Abs. 1 WPfLG leistet, hat zwar die Rechtsstellung eines Soldaten, der aufgrund der Wehrpflicht Wehrdienst leistet (§ 4 Abs. 3 Satz 1 WPfLG). Allerdings gelten §§ 3–53 nur im Spannungs- oder Verteidigungsfall (§ 2 WPfLG).

Der Gesetzgeber hatte 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. Durch das BWEinsatzBerStG wurden allerdings die wehrsoldrechtl. Leistungen für freiwillig Wehrdienst Leistende an die Besoldung der Soldaten auf Zeit angeglichen (BRDrucks. 356/114). Wegen der Sachnähe hielt der Gesetzgeber es auch für angezeigt, das im Rahmen des Bundesfreiwilligendienstes bzw. sonstiger freiwilliger Dienste gezahlte Taschengeld freizustellen (s. Buchst. d); BRDrucks. 302/12, 82, 83; BTDrucks. 17/11220, 34.

- ▶ *Rechts- und steuersystematische Bedeutung:* Soweit die StBefreiung normativen Charakter hat (zB Geld- und Sachbezüge), rechtfertigt sie sich als Sozialzweckbefreiung (s. § 3 Allg. Anm. 8).

#### **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).

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

2

Steuerfrei sind die Geld- und Sachbezüge, die Wehrpflichtige während des Wehrdienstes nach § 4 WPfLG 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 WPfLG).

**Wehrdienst gem. § 4 WPfLG:** Gemäß § 4 Abs. 1 WPfLG 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. Der Wehrdienst kann auch freiwillig geleistet werden (§ 4 Abs. 3 Satz 1 WPfLG). Wer aufgrund freiwilliger Verpflichtung einen Wehrdienst nach § 4 Abs. 1 WPfLG leistet, hat die Rechtsstellung eines Soldaten, der aufgrund der Wehrpflicht Wehrdienst leistet (§ 4 Abs. 3 Satz 2 WPfLG).

**Geld- und Sachbezüge** sind Wehrsold iSd. WSG. Wehrsold erhalten Soldaten, die Wehrdienst nach § 58b SG leisten (§ 1 Abs. 1 WSG). Zum Wehrsold gehören Geldbezüge wie der Wehrsoldgrundbetrag (§ 1 Abs. 2 WSG) und Sachbezüge (§ 1 Abs. 3 WSG: Unterkunft, Dienstkleidung, Ausrüstung, Heilfürsorge und Verpflegung). Die Leistungen sind in §§ 2 ff. WSG im Einzelnen geregelt. Wehrdienst nach § 58b SG ist der freiwillige Wehrdienst. Er besteht aus einer sechsmonatigen Probezeit und bis zu 17 Monaten anschließendem Wehrdienst (§ 58b Abs. 1 Satz 2 SG).

### 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 und der Geld- und Sachbezüge die Bestimmungen entsprechende Anwendung, die für einen Soldaten des untersten Mannschaftsdienstgrades, 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 WehrRÄndG 2011 ab Juli 2011 außerhalb des Spannungs- oder Verteidigungsfalls zu einer entsprechenden Aussetzung des Zivildienstes geführt hat (s. § 1a und § 83 ZDG).

### 4 D. Erläuterungen zu Buchst. c: Heilfürsorge

Gemäß § 16 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. c ausdrücklich stfrei.

**Bis Veranlagungszeitraum 2019:** Nach Nr. 5 Buchst. c idF bis 2019 war der gem. § 2 Abs. 1 WSG an Soldaten iSd. § 1 Abs. 1 WSG gezahlte Wehrsold stfrei. Das betraf Soldaten, die Wehrdienst nach dem WPflG, nach § 58b SG oder nach dem Vierten Abschnitt des SG leisten. Die StBefreiung bezog sich jedoch ausschließlich auf Soldaten, die Wehrdienst nach § 58b SG leisteten. Das sind freiwilligen Wehrdienst Leistende. Für Wehrpflichtige galt Nr. 5 Buchst. a (s. Anm. 2) und für Soldaten, die Wehrdienst nach dem Vierten Abschnitt des SG leisteten, kam Nr. 5 Buchst. d aF zur Anwendung (s. Anm. 5).

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

### 5 E. Erläuterungen zu Buchst. d: 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).

**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).

**Bis Veranlagungszeitraum 2019** waren in Buchst. d aF ausdrücklich die an Reservistinnen und Reservisten der Bundeswehr nach dem WSG gezahlten Bezüge stfrei gestellt.

- *Das Reservistengesetz (ResG)* regelt die Rechtsstellung der Soldaten der Bundeswehr in einem Reservedienstverhältnis. 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). Bis VZ 2019 erhielten Reservisten gem. § 1 Abs. 1 WSG aF ebenfalls Geld- und Sachbezüge nach §§ 2ff. WSG. Entsprechend stellte Buchst. d aF die nach dem WSG an die Reservisten gezahlten Bezüge stfrei. Ab 2020 sind diese Leistungen im USG geregelt und unter den Voraussetzungen der Nr. 48 stfrei (BRDrucks. 356/19, 114; vgl. § 3 Nr. 48 Anm. 1, 2).

## F. Erläuterungen zu Buchst. e: Leistungen nach § 5 WSG

6

Steuerfrei sind ab VZ 2020 Leistungen nach § 5 WSG. Gemäß § 5 WSG werden einem freiwillig Wehrdienst Leistenden Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung für Angehörige erstattet. Diese Erstattungsbeiträge sind stfrei. Sie wurden bis VZ 2019 von § 20 USG erfasst und waren nach Nr. 48 stfrei. Sie sind nunmehr nach § 5 WSG verlagert worden und werden eigens nach Buchst. d stfrei gestellt (BRDrucks. 356/114).

