

# Urteil vom 23. April 2026, X R 29/22

## Steuerfreiheit einer von den USA versorgungshalber gewährten Invaliditätsentschädigung

ECLI:DE:BFH:2026:U.230426.XR29.22.0

BFH X. Senat

EStG § 3 Nr 6, EStG § 22 Nr 1, EStG § 32b, EStG VZ 2020

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 09. Mai 2022, Az: 9 K 2651/21

## Leitsätze

1. Das in § 3 Nr. 6 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) enthaltene Tatbestandsmerkmal "aus öffentlichen Mitteln" ist nicht auf inländische Mittel beschränkt, sondern erfasst auch ausländische Mittel.
2. Eine Invaliditätsentschädigung, die ein ehemaliger Angehöriger der Streitkräfte der Vereinigten Staaten von Amerika für eine im Dienst erlittene Beschädigung erhält, ist nach § 3 Nr. 6 EStG steuerfrei.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 09.05.2022 - 9 K 2651/21 wird als unbegründet zurückgewiesen, soweit das Urteil gegenüber dem Kläger ergangen ist.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

- I.
- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr 2020 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden.
- 2 Der Kläger war Angehöriger der Streitkräfte der Vereinigten Staaten von Amerika (USA) gewesen und im Einsatz körperlich geschädigt worden. Er schied ehrenhaft aus dem Militärdienst aus. Auf Grund seiner Beeinträchtigungen bezog der Kläger auch im Streitjahr auf Grundlage US-amerikanischen Gesetzesrechts von der US-Bundesregierung eine Invaliditätsentschädigung (disability compensation). Die Höhe der Entschädigung hing allein vom Grad der vom Kläger erlittenen Beeinträchtigungen ab. Andere Aspekte wie die vormalige Tätigkeit als solche einschließlich Art und Umfang waren unerheblich.
- 3 Neben weiteren Einkünften erklärten die Kläger die im Streitjahr erhaltene Invaliditätsentschädigung in Höhe von insgesamt 14.983 € in ihrer Einkommensteuererklärung als nach dem geltenden Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreie sonstige Einkünfte aus den USA. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) berücksichtigte diese im Einkommensteuerbescheid vom 25.06.2021 im Rahmen des Progressionsvorbehalts gemäß § 32b des Einkommensteuergesetzes (EStG) bei der Höhe des Steuersatzes und setzte die Einkommensteuer auf 1.965 € fest.
- 4 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren des Klägers gab das Finanzgericht (FG) der gegen die Anwendung des Progressionsvorbehalts gerichteten Klage beider Kläger mit Urteil vom 09.05.2022 - 9 K 2651/21 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1823) statt, da für die Invaliditätsentschädigung des Klägers die von § 32b EStG nicht erfasste Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 6 EStG eingreife.
- 5 Die als sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1 EStG zu wertenden Leistungen würden, so wie es § 3 Nr. 6 EStG verlange, staatlicherseits auf Grund gesetzlicher Vorschriften versorgungshalber an den Kläger als Wehrdienst-

beziehungsweise ähnlich Geschädigtem gewährt. Sie stammten zwar aus öffentlichen Mitteln eines Drittstaats (USA); dies stehe der Anwendung der Vorschrift aber nicht entgegen. Der Wortlaut des § 3 Nr. 6 EStG sei weit gefasst und spreche allgemein davon, dass die Bezüge "aus öffentlichen Mitteln" gewährt werden müssten, ohne die Quellen einzuschränken. Eine Einschränkung lasse sich weder der Gesetzssystematik noch der Gesetzgebungsgeschichte entnehmen. Sinn und Zweck der Vorschrift als einer Sozialzwecknorm geböten ebenfalls keine Beschränkung ihres Anwendungsbereichs. Die Steuerfreiheit sei dem speziellen Versorgungsbedürfnis des Steuerpflichtigen geschuldet. Der Versorgungscharakter der Norm spreche vielmehr dafür, der Herkunft der Mittel keine entscheidende Bedeutung beizumessen, solange es sich nur um öffentliche Mittel handele.

- 6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Nach dem Wortlaut des § 3 Nr. 6 EStG sei der Anwendungsbereich der darin enthaltenen Steuerbefreiung angesichts der Bezugnahme auf inländische Vorschriften zunächst auf nationale Fälle begrenzt. Eine Ausweitung auch auf Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) habe die Norm durch das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22.01.1997 - I R 152/94 (BFHE 182, 527, BStBl II 1997, 358) erfahren, in welchem es um die Zahlung einer Invalidenrente durch den französischen Staat an einen deutschen Staatsangehörigen wegen seiner früheren Zugehörigkeit zur französischen Fremdenlegion gegangen sei. Dementsprechend würden nach dem 3. Leitsatz der amtlichen Veröffentlichung des BFH-Urteils von der Befreiungsvorschrift zusätzlich Bezüge aus öffentlichen Mitteln anderer EU-Mitgliedstaaten erfasst, damit zugleich aber auch auf solche begrenzt. Außerhalb unionsrechtlicher Vorgaben bestehe für den deutschen Gesetzgeber keine Verpflichtung, In- und Auslandsfälle bei der Gewährung von Steuerbefreiungen steuerlich gleichzustellen.
- 8 Im Rahmen des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.07.2014 (BGBl I 2014, 1266, BStBl I 2014, 1126) --Kroatien-Anpassungsgesetz-- sei § 3 Nr. 6 EStG abermals aktualisiert und im neuen Satz 2 ausdrücklich definiert worden, wer "gleichgestellte Personen" im Sinne des Satzes 1 seien (vgl. BTDrucks 18/1995, S. 104). Die Bezugnahme des Kreises gleichgestellter Personen auf inländische Vorschriften zeige abermals, dass der Gesetzgeber die Norm im Grundsatz auf inländische Sachverhalte habe beschränken wollen.
- 9 Das FA beantragt,  
unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 11 Er hält die Vorentscheidung für zutreffend.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Mit Beschluss vom 23.04.2026 hat der Senat das Revisionsverfahren betreffend die Klägerin abgetrennt, unter dem Aktenzeichen X R 11/26 erfasst und dieses Verfahren nach Rücknahme der Klage durch die Klägerin, die kein Vorverfahren durchgeführt hatte, mit der Maßgabe eingestellt, dass das erstinstanzliche Urteil des FG Baden-Württemberg vom 09.05.2022 - 9 K 2651/21 gegenstandslos ist, soweit es gegenüber der Klägerin ergangen ist.

III.

- 13 Die Revision ist unbegründet, soweit das Urteil gegenüber dem Kläger ergangen ist, und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 14 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die von den USA bezogenen und unstrittig steuerfreien Einkünfte des Klägers aus einer Invaliditätsentschädigung bei der Ermittlung des Steuersatzes nicht einzubeziehen sind. Der Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG findet keine Anwendung auf Einkünfte, die entweder nur oder jedenfalls auch aus anderen als den dort genannten Gründen steuerfrei sind (dazu 1.). § 3 Nr. 6 EStG erfasst auch Bezüge aus ausländischen öffentlichen Mitteln (dazu 2.). Nach diesem Maßstab ist die Invaliditätsentschädigung des Klägers nach § 3 Nr. 6 EStG steuerfrei und bleibt für den Progressionsvorbehalt außer Ansatz (dazu 3.).
- 15 1. Hat ein zeitweise oder während des gesamten Veranlagungszeitraums unbeschränkt Steuerpflichtiger die in § 32b

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5 EStG bezeichneten steuerfreien Einkünfte bezogen, so ist nach § 32b Abs. 1 Satz 1 EStG auf das nach § 32a Abs. 1 EStG zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz anzuwenden, der nach näherer Maßgabe von § 32b Abs. 2 EStG unter Einbeziehung der steuerfreien Einkünfte zu errechnen ist.

- 16** a) § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5 EStG enthält eine enumerative Aufzählung, die schon dem Wortlaut nach abschließend ist und auch seitens des Gesetzgebers so konzipiert war (vgl. BTDrucks 11/2157, S. 149). Dort nicht genannte Leistungen unterliegen nicht dem Progressionsvorbehalt (Kuhn/Hagena in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 32b EStG Rz 60). Zwar erfasst § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind. Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 6 EStG ist jedoch in dem Katalog nicht enthalten.
- 17** b) Ergibt sich die Steuerfreiheit einer Leistung sowohl aus einem in § 32b Abs. 1 Satz 1 EStG genannten als auch aus einem dort nicht genannten Tatbestand, geht Letzterer vor, mit der Folge, dass die Leistung nicht in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 22.01.1997 - I R 152/94, BFHE 182, 527, BStBl II 1997, 358, unter II.3., für eine Leibrente, die sowohl nach einem Doppelbesteuerungsabkommen im Sinne von § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG in der damaligen Fassung als auch nach § 3 Nr. 6 EStG steuerfrei war).
- 18** 2. Auch Bezüge aus ausländischen öffentlichen Mitteln können nach § 3 Nr. 6 EStG unter den weiteren Voraussetzungen der Vorschrift steuerfrei sein.
- 19** a) Nach § 3 Nr. 6 Satz 1 EStG sind Bezüge steuerfrei, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften aus öffentlichen Mitteln versorgungshalber unter anderem an Wehrdienstbeschädigte, im Freiwilligen Wehrdienst Beschädigte, Kriegsbeschädigte und ihnen gleichgestellte Personen gezahlt werden, soweit es sich nicht um Bezüge handelt, die auf Grund der Dienstzeit gewährt werden. "Gleichgestellte" im Sinne des Satzes 1 sind auch Personen, die Anspruch auf Leistungen nach dem Vierzehnten Buch Sozialgesetzbuch oder auf Unfallfürsorgeleistungen nach dem Soldatenversorgungsgesetz, Soldatenentschädigungsgesetz, Beamtenversorgungsgesetz oder vergleichbarem Landesrecht haben (§ 3 Nr. 6 Satz 2 EStG).
- 20** b) § 3 Nr. 6 EStG erfasst auch Bezüge aus ausländischen öffentlichen Mitteln. Der Wortlaut der Vorschrift definiert den Begriff der öffentlichen Mittel nicht näher und schließt eine weite Auslegung nicht aus. Zu unterscheiden ist zwischen dem möglicherweise auf Inlandsfälle beschränkten Motiv des Gesetzgebers für eine gesetzliche Regelung und ihrem Regelungsinhalt. Der Regelungsinhalt wird durch das Motiv nicht begrenzt, wenn der Regelungsinhalt dies nicht ausdrückt (vgl. BFH-Urteil vom 22.01.1997 - I R 152/94, BFHE 182, 527, BStBl II 1997, 358, unter II.4., zu einer Invalidenrente eines ehemaligen Angehörigen der französischen Fremdenlegion aus öffentlichen Mitteln der Französischen Republik; ähnlich zur Steuerbefreiung des § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG für die Leistungen einer ausländischen gesetzlichen Unfallversicherung § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG BFH-Urteil vom 07.08.1959 - VI 299/57 U, BFHE 69, 538, BStBl III 1959, 462). Diese Auslegung entspricht auch der überwiegenden Meinung im Schrifttum (vgl. Scheller, Internationale Steuer-Rundschau 2021, 261, 262 f.; Fischer in Bordewin/Brandt, § 3 Nr. 6 EStG Rz 16; Niklaus in BeckOK EStG, 24. Ed. Stand: 01.03.2026, EStG § 3 Nr. 6 Rz 30, 32; HHR/Hamacher, § 3 Nr. 6 EStG Rz 10; v. Beckerath in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 6 Rz B 6/55).
- 21** c) Soweit sich das FA auf die im 3. Leitsatz der amtlichen Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 22.01.1997 - I R 152/94 (BFHE 182, 527, BStBl II 1997, 358) formulierte Beschränkung der Steuerbefreiung auf Bezüge aus öffentlichen Mitteln "anderer EU-Mitgliedstaaten" beruft (so auch Merker in EStG-eKommentar, § 3 Nr. 6 Rz 3; Tormöhlen in Korn/Carlé/Stahl/Strahl, § 3 EStG Nr. 6 Rz 4; U. Grote in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand: 10/2025, § 3 Nr. 6 EStG Rz 3), hat das FG diesem Umstand zu Recht keine entscheidende Bedeutung beigemessen.
- 22** Denn der BFH hat in jenem Urteil gerade nicht eine gegebenenfalls aus dem sonstigen Wortlaut der Regelung --im Hinblick auf die gesetzliche Anknüpfung an innerstaatliche Begriffe (zum Beispiel Zivildienstbeschädigte)-- ableitbare engere Auslegung und dementsprechend eine Beschränkung auf Bezüge aus "inländischen" öffentlichen Mitteln vorgenommen. Er hat vielmehr die Vorschrift dahin ausgelegt, dass schon tatbestandlich ein Inlandsbezug fehlt. Dann besteht keine Veranlassung, das Tatbestandsmerkmal "aus öffentlichen Mitteln" mittels einer unionsrechtskonformen Auslegung auf entsprechende Bezüge aus öffentlichen Mitteln anderer EU-Mitgliedstaaten auszudehnen. Dementsprechend erscheint in den gesamten Entscheidungsgründen keinerlei Hinweis darauf, dass der BFH seine Auslegung auf Unionsrecht stützen und folglich seine Aussage auf EU-Mitgliedstaaten beschränken wollte.
- 23** d) Darüber hinaus bringt das FA vor, der Gesetzgeber habe in dem --nach Ergehen des BFH-Urteils vom 22.01.1997 -

I R 152/94 (BFHE 182, 527, BStBl II 1997, 358)-- neu eingefügten Satz 2 des § 3 Nr. 6 EStG bei der Definition der in Satz 1 erwähnten "gleichgestellten Personen" an innerstaatliche Rechtsvorschriften (zum Beispiel Soldatenversorgungsgesetz, Soldatenentschädigungsgesetz, Beamtenversorgungsgesetz) angeknüpft und damit erneut die von ihm gewollte Begrenzung auf inländische Sachverhalte zum Ausdruck gebracht. Dieser Einwand greift nicht durch. Satz 2 der in Rede stehenden Vorschrift ist erst durch einen Vorschlag des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages in den Gesetzesentwurf aufgenommen worden (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) vom 02.07.2014 zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung, Drucks 18/1529, 8/1776, Kroatien-Anpassungsgesetz, BTDrucks 18/1995, S. 9).

- 24** Der Begründung des Vorschlags ist die vom FA behauptete Intention einer Inlandsbeschränkung nicht zu entnehmen. Vielmehr sollte in Satz 2 lediglich beispielhaft geregelt werden, wer den in Satz 1 der Vorschrift genannten gleichgestellten Personen angehört, und dabei der Kreis der Personen, deren Entschädigung steuerfrei ist, aktualisiert werden. Außerdem sollte klargestellt werden, dass die Entschädigungsleistungen für Beamte, die im zivilen Dienst einen gefährlichen Dienst ausübten, auch zukünftig steuerfrei sein sollten, nachdem der BFH die Steuerfreiheit bei solchen Beamten in Frage gestellt habe (vgl. BTDrucks 18/1995, S. 104). Durch die klarstellende Benennung oder allenfalls Erweiterung des Kreises der Begünstigten ist die durch das BFH-Urteil vom 22.01.1997 - I R 152/94 (BFHE 182, 527, BStBl II 1997, 358) vorgenommene Auslegung jedenfalls nicht in der Weise überholt, dass der Kreis der Begünstigten nunmehr begrenzt würde.
- 25** e) Das FG hat zudem zu Recht darauf hingewiesen, dass sich weder der Gesetzssystematik noch der Gesetzeshistorie eine Einschränkung auf Mittel aus Quellen bestimmter Staaten entnehmen lasse und auch Sinn und Zweck der Vorschrift als Sozialzwecknorm, die dem Versorgungsbedürfnis der Beschädigten durch Steuerfreistellung aus diesem Grund erhaltener Bezüge Rechnung tragen solle, keine solche Einschränkung geböten.
- 26** 3. Nach Maßgabe dessen kann auch die aus einem Drittstaat (USA) bezogene Invaliditätsentschädigung des Klägers unter die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 6 EStG fallen und bei Anwendung des § 32b EStG außer Betracht bleiben. Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und damit gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG sind auch die übrigen Voraussetzungen der Vorschrift gegeben. Die Bezüge sind versorgungshalber auf Grund gesetzlicher Vorschriften aus öffentlichen Mitteln gezahlt worden, ohne dass sie auf Grund der Dienstzeit gewährt wurden. Das FG hat ausdrücklich festgestellt, dass das schädigende Ereignis "im Einsatz" eingetreten und die Invaliditätsentschädigung gerade für die im Dienst erlittene Schädigung gezahlt wurde, nicht hingegen als Bezug auf Grund der Dienstzeit, womit der Kläger einem Wehrdienstgeschädigten im Sinne des § 3 Nr. 6 EStG gleichstehe. Da dies zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist, sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab.
- 27** 4. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).
- 28** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)