



# FINANZGERICHT BADEN-WÜRTTEMBERG

## Im Namen des Volkes Urteil

Az.: 9 K 2651/21

In dem Finanzrechtsstreit

1. [REDACTED]
2. [REDACTED]

- Kläger -

gegen

Finanzamt [REDACTED]  
vertreten durch den Vorsteher

[REDACTED] Az: [REDACTED]

- Beklagte -

wegen Einkommensteuer 2020

hat der 9. Senat des Finanzgerichts Baden-Württemberg in der Sitzung vom 09. Mai 2022 durch

Vizepräsident des Finanzgerichts  
Richterin am Finanzgericht  
Richter am Finanzgericht  
Ehrenamtliche Richter

[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]

für Recht erkannt:

1. Die Einkommensteuerfestsetzung 2020 mit Bescheid vom 25.06.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.11.2021 wird dahingehend abgeändert, dass von den USA bezogene sonstige Einkünfte des Klägers aus einer Invaliditätsentschädigung i.H.v. [REDACTED] € weder der Besteuerung zugrunde gelegt noch bei der Ermittlung des Steuersatzes einbezogen werden. Die Berechnung der neu festzusetzenden Steuer wird dem Beklagten übertragen.
2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.
3. Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch einfache Erklärung abwenden, wenn nicht die Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrags leisten.
4. Die Revision wird zugelassen.

Informationen zum Schutz personenbezogener Daten bei deren Verarbeitung durch die Justiz nach Artikel 13 und Artikel 14 der Europäischen Datenschutz-Grundverordnung finden sich auf der Internetseite des Gerichts ([www.fg-baden-wuerttemberg.de](http://www.fg-baden-wuerttemberg.de)) unter dem Menüpunkt "Service" / "Informationen zum Datenschutz in der Justiz". Auf Wunsch übersenden wir diese Informationen auch an Verfahrensbeteiligte in Papierform.

Anschrift: Finanzgericht Baden-Württemberg - Senate in Stuttgart -, Postfach 10 14 16, 70013 Stuttgart  
Dienstgebäude: Börsenstr. 6, 70174 Stuttgart  
Fernsprecher: 0711 6685 727, Fax: 0711 6685 799, E-Mail: [Poststelle@FGStuttgart.justiz.bwl.de](mailto:Poststelle@FGStuttgart.justiz.bwl.de)  
Verkehrsverbindung: Stadtmitte

### Tatbestand

Streitig ist letztlich, ob der Tatbestand von § 3 Nr. 6 Einkommensteuergesetz (EStG) auch dann erfüllt sein kann, wenn eine entsprechende Leistung aus öffentlichen Mitteln eines Drittstaats, d.h. Nicht-EU-Auslands, gewährt wird.

Die Kläger (KI) sind für das Streitjahr 2020 zusammen zur Einkommensteuer zu veranlagende Eheleute. Der KI war Angehöriger der Streitkräfte der Vereinigten Staaten von Amerika (USA) gewesen und im Einsatz körperlich schwerst geschädigt worden mit massiven Beeinträchtigungen am Stütz- und Bewegungsapparat (z.B. Wirbelsäule, Knie, Sprunggelenk). Seitdem ist er behindert; er schied ehrenhaft aus dem Dienst aus. Aufgrund seiner Beeinträchtigungen bezog der KI auch im Streitjahr von der US-Bundesregierung, Department of Veterans Affairs mit Sitz in Washington, D.C., eine Invaliditätsentschädigung (disability compensation). Gesetzliche Grundlage hierfür waren die Vorschriften im U.S. Code (Code of Laws of the United States of America), Title 38, Chapter 11. Die Höhe der Entschädigung hing nur vom Grad seiner, des KI, erlittenen Beeinträchtigungen ab. Andere Aspekte wie die vormalige Tätigkeit als solche einschließlich Art und Umfang spielten keine Rolle. Im Streitjahr erhielt der KI einen Betrag i.H.v. insgesamt [REDACTED] €.

Für 2020 reichten die KI am 22.03.2021 eine Einkommensteuererklärung beim Beklagten (Bekl) ein. Darin erklärten sie u.a. nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreie sonstige Einkünfte aus einem Ruhegehalt aus den USA i.H.v. [REDACTED] € (Bl. 7 Einkommensteuerakte). Der Bekl setzte die Einkommensteuer mit Bescheid vom 25.06.2021 auf [REDACTED] € fest. Bei der Berechnung des Steuersatzes berücksichtigte er die steuerfreien sonstigen Einkünfte des KI i.H.v. [REDACTED] € nach dem Progressionsvorbehalt gemäß § 32b EStG (Bl. 22 f. Einkommensteuerakte).

Dagegen legten die KI am 22.07.2021 Einspruch ein. Sie wendeten sich insbesondere gegen die Anwendung des Progressionsvorbehalts. Dies begründeten sie im Wesentlichen damit, dass § 32b EStG für eine Anwendung des Progressionsvorbehalts vorsehe, dass es sich um Einkünfte handle. Da § 32b EStG selbst keinen eigenständigen Einkünftebegriff enthalte, sei auf die allgemeinen Vorschriften des EStG zurückzugreifen. Auch § 3 EStG für Steuerbefreiungen sei anzuwenden. Die Invaliditätsentschädigung, die

er, der Kl, erhalte, sei steuerfrei. Denn es handele sich um eine Beeinträchtigungsent-schädigung analog zu einer Invaliditätsschädigung oder eine Unfallversicherung und nicht um eine Leistung mit Versorgungs- oder Lohn(ersatz)charakter oder um Verletzten- oder Krankengeld. Den Einspruch wies der Bekl allerdings mit Einspruchsentscheidung vom 04.11.2021 zurück. Zutreffend sei, dass die streitgegenständliche Leistung in Deutschland steuerfrei sei gemäß Art. 19 Abs. 2 lit. a des Abkommen zwischen der Bun-desrepublik Deutschland und den USA zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern in der Fassung der Bekanntmachung vom 04.06.2008 (DBA USA). Indes unterliege die Leistung gemäß Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA USA i.V.m. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG dem Progressionsvorbehalt in Deutschland. Zwar richte sich nach dem nationalen, deutschen Recht, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 32b EStG im konkreten Fall erfüllt seien. Aber dies sei hier insbesondere deshalb der Fall, weil kein Ausnahmefall des § 3 Nr. 6 EStG vorliege. Demzufolge unterläge eine Leistung nur dann nicht der Besteuerung und auch nicht dem Progressionsvorbehalt, wenn es sich um Bezüge handeln würde, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften aus öffentlichen Mitteln versorgungshalber an Wehrdienstbeschädigte usw. gezahlt würden, und zwar aus der Kasse eines EU-Mitgliedstaates; die USA gehörten nicht dazu.

Dagegen wenden sich die Kl mit ihrer am 22.11.2021 erhobenen Klage. Zur Begründung tragen sie im Wesentlichen vor, dass der Progressionsvorbehalt deshalb nicht anwend-bar sei, weil dem § 3 Nr. 6 EStG entgegenstehe. Die von ihm, dem Kl, erhaltenen Zah-lungen von den USA seien mit den in § 3 Nr. 6 EStG genannten Bezügen vergleichbar. Auch wenn seine Bezüge aus ausländischen Kassen stammten, ändere dies nichts da-ran, dass § 3 Nr. 6 EStG einschlägig sei. Die Vorschrift sehe die vom Bekl vorgenom-mene Einschränkung bzgl. des Ursprungs der öffentlichen Mittel nicht vor.

Die Kl beantragen

den Einkommensteuerbescheid 2020 vom 25.06.2021 in Gestalt der Ein-spruchsentscheidung vom 04.11.2021 dahingehend abzuändern, dass bei der Festsetzung der Steuer der Betrag i.H.v. ██████████ € nicht dem Provisionsvor-behalt unterliegt.

Der Bekl beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er nimmt Bezug auf die Gründe seiner Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt er im Wesentlichen vor, dass zwar ggf. die übrigen Voraussetzungen von § 3 Nr. 6 EStG erfüllt sein mögen, aber Bezüge von US-Kassen nicht darunter fielen. Der Gesetzgeber habe bei der ursprünglichen Gesetzesabfassung vor etwa hundert Jahren nur an Inlandsbezüge gedacht. Infolge der Entwicklung des Unionsrechts habe der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 22.01.1997, Az. I R 152/94 (Bundessteuerblatt -BStBl- II 1997, 358) entschieden, dass auch Leistungen der französischen Republik unter § 3 Nr. 6 EStG fielen. Doch sei dies dahin zu verstehen, dass der Anwendungsbereich von § 3 Nr. 6 EStG nur auf das EU-Ausland zu erweitern sei, wozu die USA nicht gehörten.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird Bezug genommen auf die Schriftsätze der Beteiligten nebst sämtlicher Anlagen und auf die vom Bekl vorgelegten Akten (§ 71 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung [FGO]).

Die Beteiligten haben auf mündliche Verhandlung verzichtet (Bl. 102 und 104 Gerichtsakte).

### **Entscheidungsgründe**

I. Der Senat entscheidet im Einvernehmen mit den Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO).

II. Die Klage ist begründet. Der Einkommensteuerbescheid vom 25.06.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.11.2021 ist rechtswidrig und verletzt die Kl in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Zu Unrecht wandte der Bekl den Progressionsvorbehalt auf die streitgegenständlichen ausländischen Einkünfte an. Die Neuberechnung der Steuer wird gemäß § 102 Abs. 2 S. 2 FGO dem Bekl übertragen, welcher den Kl das Ergebnis der Neuberechnung unverzüglich formlos mitteilen und nach Rechtskraft des Urteils den Steuerbescheid mit dem geänderten Inhalt neu bekannt geben wird, § 102 Abs. 2 S. 3 FGO.

1. Gemäß § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG ist auf das nach § 32a Abs. 1 EStG zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz anzuwenden (§ 32b Abs. 2 EStG), wenn der Steuerpflichtige Einkünfte bezogen hat, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind. Allerdings enthält § 32b EStG keinen allgemeinen Progressionsvorbehalt in dem Sinne, dass sämtliche steuerfreie Einkünfte und Bezüge darunter fielen. Vielmehr beschränkt sich der Anwendungsbereich von § 32b EStG nur auf die darin aufgeführten, besonderen Steuerfreiheiten. Mithin ist und bleibt eine bezogene Leistung insgesamt steuerfrei und unterliegt auch nicht dem Progressionsvorbehalt, wenn sich ihre – weitergehende – Steuerfreiheit z.B. aus § 3 EStG ergibt (vgl. Heinicke in: Schmidt, EStG, 41. Aufl. 2022, § 32b Rn. 7, 16). Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung, welcher der Senat aus den dort genannten Gründen folgt, gilt dies auch für die Steuerfreiheit von Bezügen gemäß § 3 Nr. 6 EStG (dazu und zum Folgenden, Urteil des BFH vom 22.01.1997, I R 152/94, BStBl II 1997, 358). Gemäß § 3 Nr. 6 S. 1 EStG sind Bezüge steuerfrei, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften aus öffentlichen Mitteln versorgungshalber an Wehrdienstbeschädigte, im Freiwilligen Wehrdienst Beschädigte, Zivildienstbeschädigte und im Bundesfreiwilligendienst Beschädigte 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. Dabei greift die vollständige Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 6 EStG insbesondere auch dann ein, wenn die Leistung nicht aus inländischen, sondern aus ausländischen Mitteln, d.h. aus öffentlichen Mitteln irgendeines Staates bezogen wird. Der Wortlaut der Norm ist weit gefasst und spricht allgemein von „aus öffentlichen Mitteln“, ohne die Quelle der Mittel einzuschränken. Auch aus der Gesetzessystematik ergibt sich keine Einschränkung. So sind z.B. Leistungen einer Unfallversicherung ebenfalls auch dann nach § 3 Nr. 1 lit. a EStG steuerfrei, wenn es sich um eine ausländische, z.B. schweizerische Unfallversicherung handelte (Urteil des BFH vom 07.08.1995, VI 299/57 U, BStBl III 1995, 462). Ferner lässt sich den § 3 Nr. 6 EStG zugrunde liegenden Gesetzgebungsmaterialien eine dahingehende Einschränkung ebenso wenig entnehmen. Auch dort finden sich keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber den Anwendungsbereich insoweit einschränken wollte (z.B. Bundestags-Drucksache 18/1995, S. 7, 104; Bundestags-Drucksache 19/13824, S. 100, 247). Schließlich ist auch nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift keine solche Einschränkung geboten. Denn die ratio legis von § 3 Nr. 6 EStG als Sozialzwecknorm besteht darin, dass sich zwar die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen mit den erhaltenen Bezügen an sich erhöht hat, aber diese gemäß

den zugrunde liegenden sozialrechtlichen Bestimmungen einem speziellen Versorgungsbedürfnis des Steuerpflichtigen geschuldet und die Bezüge dieses abzudecken bestimmt sind (vgl. Bergkemper in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/Geistige, Stand: Dezember 2021, § 3 Nr. 6 EStG Rn. 1, 2). Im Gegenteil, diese Zielrichtung mit Blick auf den Versorgungscharakter spricht dafür, dass der Herkunft der Mittel keine erhebliche Bedeutung zukommt, solange es sich um öffentliche handelt. Weshalb nach alledem etwa in der Fundstelle zum Urteil des BFH vom 22.01.1997, Az. I R 152/94, bei juris in einer – wohl redaktionellen – Zusammenfassung von einer Einschränkung auf Bezüge aus öffentlichen Mitteln „anderer EU-Mitgliedstaaten“ die Rede ist, erschließt sich dem Senat nicht.

2. Bezogen auf den vorliegenden Einzelfall sind die vorgenannten Voraussetzungen von § 3 Nr. 6 EStG erfüllt; mithin scheidet die Anwendung des Progressionsvorbehalts aus. Der Senat ist davon überzeugt, dass die streitgegenständlichen Leistungen in einem Gesamtbetrag i.H.v. ████████ € im Streitjahr 2020 versorgungshalber gewährte Bezüge darstellen, welche von den USA staatlicherseits aufgrund gesetzlicher Vorschriften an den KI als Wehrdienst- bzw. ähnlich Geschädigtem gezahlt wurden. Der persönliche Anwendungsbereich von § 3 Nr. 6 EStG war eröffnet, da der KI im Streitjahr aufgrund seines Wohnsitzes in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war. Die Bezüge stellten sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1 EStG dar, für welche auch der sachliche Anwendungsbereich von § 3 Nr. 6 EStG eröffnet war. Die Invaliditätsentschädigung wurde dem KI – vom Bekl auch nicht in Abrede gestellt – vom Staat (den USA) auf der Grundlage bundesrechtlicher Vorschriften, dem U.S. Code, Title 38, Chapter 11, und damit aufgrund gesetzlicher Vorschriften gewährt. Die Entschädigung wurde demnach versorgungshalber gewährt, nämlich nur um der besonderen versorgungsrechtlichen Situation des KI infolge einer im Dienst erlittenen erheblichen Schädigung Rechnung zu tragen. Der KI ist als Dienstgeschädigter einem (Bundes-) Wehrdienstgeschädigtem vergleichbar; von Letzterem unterscheidet sich der KI nur insofern, als er nicht Angehöriger der deutschen, sondern der US-amerikanischen Streitkräfte war. Dass schließlich die streitgegenständlichen Bezüge nicht aus inländischen oder EU-ausländischen Mitteln, sondern aus öffentlichen Mitteln eines Drittstaats (USA) stammten, steht einer Anwendung von § 3 Nr. 6 EStG aus den oben unter 1. genannten Gründen nicht entgegen.

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

IV. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und des Vollstreckungsschutzes folgt aus § 151 Abs. 1 und 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung (ZPO). Da gegen Urteile des Finanzgerichts - ebenso wie gegen Berufungsurteile der Land- und Oberlandesgerichte - nur die Revision statthaft ist, ist § 708 Nr. 10 ZPO entsprechend anwendbar (Stapperfend in: Gräber, FGO, 9. Aufl. 2019, § 151 Rn. 3 m.w.N.). In entsprechender Anwendung von § 711 S. 1 ZPO hält der Senat die Auferlegung einer Sicherheitsleistung durch den Bekl für nicht erforderlich (Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 26.02.1991, 4 K 23/90, Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG- 1991, 338).

V. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO wegen Rechtsfortbildung zugelassen.

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]