

## § 3 Nr. 26

### [Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch „JStG 2018“ v. 11.12.2018  
(BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377)

Steuerfrei sind

...

26. Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, oder in der Schweiz belegen ist oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung) bis zur Höhe von insgesamt 2400 Euro im Jahr. <sup>2</sup>Überschreiten die Einnahmen für die in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten den steuerfreien Betrag, dürfen die mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben abweichend von § 3c nur insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen;

...

Autor und Mitherausgeber:

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

#### Inhaltsübersicht

|                                       |   |
|---------------------------------------|---|
| A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 26 | 1 |
|---------------------------------------|---|

|                                  | Anm. |   | Anm. |
|----------------------------------|------|---|------|
| I. Grundinformation zu Nr. 26    | 1    | III. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich der Nr. 26 | 2    |
| II. Rechtsentwicklung der Nr. 26 | 1a   | IV. Verhältnis der Nr. 26 zu anderen Vorschriften                   | 3    |

**B. Erläuterungen zu Satz 1:  
Einnahmen aus nebenberuflichen  
Tätigkeiten . . . . . 4**

|  | Anm. |  | Anm. |
|--|------|--|------|
| <b>I. Grundsätzliches . . . . .</b>  | 4    | <b>III. Im Dienst oder Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung . . . .</b> | 6    |
| <b>II. Steuerbegünstigte Tätigkeiten . . . . .</b>   | 5    | <b>IV. Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke . . . . .</b>  | 7    |
| 1. Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder eine vergleichbare Tätigkeit . . . . . | 5    | <b>V. Umfang der Steuerbefreiung nach Nr. 26 . . . . .</b>   | 8    |
| 2. Künstlerische Tätigkeiten . . . . .   | 5a   |  |      |
| 3. Pflege alter, kranker und behinderter Menschen . . . . .                                | 5b   |  |      |

**C. Erläuterungen zu Satz 2:  
Abzug als Betriebsausgaben oder  
Werbungskosten . . . . . 9**

**A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 26**

**Schrifttum:** RICHTER, Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher und vergleichbar Tätige, FR 1980, 425; SCHAD/EVERSBURG, Begünstigende Regelungen zur Vereinsbesteuerung, DB 1980, 1234; SCHOLTZ, Das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einkommensteuergesetzes – Vereinsbesteuerungsgesetz, DSStZ 1980, 403; SCHOLTZ, Die steuerfreie Aufwandsentschädigung nach § 3 Nr. 26 EStG, DSStR 1981, 613; SCHMIDT-LIEBIG, „Nebenberufliche Tätigkeiten“ iSd. § 3 Nr. 26 EStG, DSStR 1984, 369; BÜCHTER/ZUPANCIG, § 3 Nr. 26 EStG: eine Begünstigungsvorschrift?, StuW 1986, 378; TRAXEL, Die Freibeträge des Einkommensteuergesetzes, Frankfurt 1986; FISCHER, Zur Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG, DB 1987, 1227; HERRNKIND, Die steuerliche Behandlung von Freizeitvereinen aufgrund des Gutachtens der Gemeinnützigkeitskommission, DSStZ 1988, 547; KRÖGER, Vereinsförderungsgesetz und karitative Zwecke, DSStZ 1990, 79; HORLEMANN, Aufwandsentschädigungen für die nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen nach § 3 Nr. 26 EStG, DB 1990, 2347; WAGNER, Aufwandsentschädigungen an ehrenamtliche Helfer von Wohltätigkeitsorganisationen, FR 1991, 683; WAGNER, Zur Steuerbefreiung von Unterrichtsvergütungen nach § 3 Nr. 26 – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 26.3.1992, FR 1993, 293; MYSSSEN, Ehrenamt und Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der Neuregelung der sog. Übungsleiterpauschale, Inf. 2000, 129 (Teil 1), 168 (Teil 2); JOCHUM, Privilegierung der Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit im Bereich der wissenschaftlichen Ausbildung und Prüfung, NJW 2002, 1983; HÜTTEMANN, „Hilfen für Helfer“ – zum Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DB 2007, 127; HÜTTEMANN, Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 2007, 2053; HÜTTEMANN, Die steuerliche Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten im Ausland – eine Frage des „Ansehens“, DB 2008, 1061.

**I. Grundinformation zu Nr. 26**

1

§ 3 Nr. 26 stellt Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit bis zu einem Höchstbetrag von 2400 € stfrei. Allerdings begünstigt die Vorschrift nur bestimmte Tätigkeiten. Dazu zählen neben Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher und Betreuer künstlerische Tätigkeiten und die Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen. Die Tätigkeit muss zudem zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke erfolgen.

**II. Rechtsentwicklung der Nr. 26**

1a

**Gesetz zur Änderung der AO und des EStG v. 25.6.1980** (BGBl. I 1980, 731; BStBl. I 1980, 395): Einfügung einer neuen Nr. 26, nach der ab VZ 1980 Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder für eine vergleichbare Tätigkeit zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke stfrei sind.

**VereinsFörderungsG v. 18.12.1989** (BGBl. I 1989, 2212; BStBl. I 1989, 499): Die StBefreiung wurde auf Personen ausgedehnt, die nebenberuflich alte, kranke und behinderte Menschen pflegen.

**KultStiftFG v. 13.12.1990** (BGBl. I 1990, 2775; BStBl. I 1991, 51): Die StBefreiung wurde auf die nebenberufliche künstlerische Tätigkeit ausgedehnt. Gleichzeitig wurde Satz 1 sprachlich neu gefasst.

**StBereinG 1999 v. 16.12.1999** (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Die Vorschrift wurde neu gefasst und damit gesetzestechnisch verbessert (s. Anm. 2). Anders als nach der bisherigen Regelung wird ab VZ 2000 nicht mehr ein Pauschalbetrag zur Abgeltung entstandener Kosten (Aufwandsentschädigung), sondern die StFreiheit der Einnahmen von nunmehr bis zu 3600 DM gewährt. Neu in die begünstigten Katalogtätigkeiten wurde die Tätigkeit des „Betreuers“ aufgenommen. In Satz 2 wurde eine Regelung zur stl. Behandlung der mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben bei Überschreiten des Freibetrags von 3600 DM aufgenommen.

**StEuglG v. 19.12.2000** (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die Betragsangabe wurde von DM auf Euro umgestellt.

**Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007** (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815): Der Freibetrag wurde mW vom 1.1.2007 von 1848 € auf 2100 € erhöht.

**JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): In Satz 1 wurden die Wörter „inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts“ durch die Wörter „juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet“ ersetzt.

**EhrenamtsStärkG v. 21.3.2013** (BGBl. I 2013, 556; BStBl. I 2013, 339): Der Freibetrag wurde mW ab VZ 2013 um 300 € auf 2400 € angehoben (Art. 12 Abs. 1 EhrenamtsStärkG).

**„JStG 2018“ v. 11.12.2018** (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): In Satz 1 wurden die Wörter „in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet“ durch die Wörter „in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union, in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäi-

schen Wirtschaftsraum Anwendung findet, oder in der Schweiz belegen ist“ ersetzt. Gemäß § 52 Abs. 4 Satz 5 idF des „JStG 2018“ v. 11.12.2018 findet die Änderung auf alle Fälle Anwendung, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

## 2 III. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich der Nr. 26

**Sozialpolitische Bedeutung:** Bei Nr. 26 handelt es sich um eine Sozialzwecknorm zur Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten (BFH v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791). Ziel der Vorschrift ist es, Bürger, die im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich in bestimmten Funktionen nebenberuflich tätig sind, von der Besteuerung freizustellen, soweit sie für diese Tätigkeiten im Wesentlichen nur eine Aufwandsentschädigung erhalten (BTDDrucks. 8/3688, 16). Gleichzeitig sollen so gemeinnützige Körperschaften, die auf ehrenamtliche Helfer nicht verzichten können, mittelbar unterstützt werden (BFH v. 30.3.1990 – VI R 188/87, BStBl. II 1990, 854; TRAXEL, Die Freibeträge des Einkommensteuergesetzes, 1986, 116).

**Rechtssystematische Bedeutung:** Nr. 26 stellt an sich stpfl. Einkünfte, insbes. solche nach § 18 und § 22 Nr. 3, stfrei. Die Vorschrift ist als Sozialzweckbefreiung eine echte StBefreiung (BFH v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791). Voraussetzung ist jedoch, dass die nebenberufliche Tätigkeit nicht als Liebhaberei anzusehen ist (BFH v. 20.12.2017 – III R 23/15, BFH/NV 2018, 672). Die Vorschrift ist keine WK-Ersatzvorschrift, auch wenn sie nach der (zu Nr. 26 aF ergangenen) Rspr. des BFH eine ähnliche Wirkung wie eine BA- oder WK-Pauschale hat (s. BFH v. 17.12.1993 – III R 29/91, BFH/NV 1994, 371).

Gegen Nr. 26 bestanden von Anfang an erhebliche systematische Bedenken, die sich in nicht unerheblichen Auslegungsschwierigkeiten niederschlugen (SCHOLTZ, DStZ 1980, 403). Deshalb setzte sich die unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts für die Streichung der Vorschrift ein. Der Gesetzgeber ist diesem Vorschlag nicht gefolgt. Er hielt es trotz der aufgezeigten Bedenken aus gesellschaftspolitischen Gründen sogar für geboten, die StBefreiung auch Personen zu gewähren, die nebenberuflich im Pflegedienst arbeiten (BTDDrucks. 11/5582, 32). Allerdings sah er zunächst wegen der vorhandenen Ungerechtigkeiten davon ab, den Betrag von 2400 DM (Satz 2), wie ebenfalls vorgeschlagen, auf 3600 DM anzuheben (BTDDrucks. 11/5592, 9). Diese Anhebung hat er jedoch mW ab VZ 2000 im StBereinG 1999 v. 22.12.1999 nachgeholt (s. Anm. 1a).

**Verfassungsmäßigkeit der Nr. 26:** Die Vorschrift ist aus verfassungsrechtl. Sicht nicht zweifelsfrei (vgl. im Einzelnen von BECKERATH in KSM, § 3 Rz. B 26/39 [5/2013]). Soweit sich die Bedenken allerdings gegen die Beschränkung des begünstigten Personenkreises richten (vgl. dazu GAUL, DStR 1993, 1169; WAGNER, FR 1991, 683; SCHOLTZ, DStZ 1980, 403; SCHOLTZ, DStR 1981, 613; aA BFH v. 1.6.2004 – XI B 117/02, BFH/NV 2004, 1405; BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944, zu Nr. 26 aF), haben sie nach der Einführung der Nr. 26a an Bedeutung verloren (s. dazu BFH v. 25.4.2012 – VIII B 202/11, BFH/NV 2012, 1330). Zur Vereinbarkeit mit EU-Recht s. Anm. 6.

### Geltungsbereich der Nr. 26:

► *Sachlicher Geltungsbereich:* Nr. 26 gilt unabhängig davon, welcher Einkunftsart die Einnahmen zuzurechnen sind, also nicht nur für Einnahmen aus nichtselb-

ständiger Arbeit iSv. § 19, sondern auch für BE aus freiberuflicher Tätigkeit iSv. § 18 sowie ggf. für solche aus gewerblicher Tätigkeit iSv. § 15 (glA RICHTER, FR 1980, 425; SCHOLTZ, DStZ 1980, 403).

► *Persönlicher Geltungsbereich:* Nr. 26 gilt für unbeschränkt und beschränkt EStpfl.; § 50 enthält insoweit keine Sonderregelung.

#### IV. Verhältnis der Nr. 26 zu anderen Vorschriften

3

**Verhältnis zu Nr. 26 und 26b:** Die Aufwandsentschädigung für den gesetzlichen Betreuer nach § 1835a BGB ist nicht nach Nr. 26, wohl aber ab VZ 2011 nach Nr. 26b stfrei (BayLfSt. v. 8.7.2011, DB 2011, 1832; s. § 3 Nr. 26b Anm. 1). Für sonstige Einnahmen von Betreuern im Sinne des Betreuungsrechts kann sich die StFreiheit aus Nr. 26a ergeben.

**Verhältnis zu anderen Tatbeständen des § 3:** Die StBefreiung nach Nr. 26 schließt die Inanspruchnahme anderer StBefreiungen nicht aus. Neben Nr. 26 bleibt die StFreiheit von Bezügen nach Nr. 11, 12 (BFH v. 17.10.2012 – VIII R 57/09, BStBl. II 2013, 799), 13, 16, und 50 unberührt; wenn auf bestimmte Bezüge sowohl Nr. 26 als auch andere Steuerbefreiungsvorschriften anwendbar sind, sind die Vorschriften in der für den Stpfl. günstigsten Reihenfolge anzuwenden (R 3.26 Abs. 7 LStR). Zum Verhältnis zu Nr. 12 und Nr. 26a s. § 3 Nr. 26a Anm. 1 und BMF (BMF v. 25.11.2008 – IV C 4 - S 2121/07/0010 – DOK 2008/0656438, DB 2008, 2730). Zum Verhältnis zwischen Nr. 12 und Nr. 26 bei der stl. Behandlung der Aufwandsentschädigung für Funktionsträger in den Freiwilligen Feuerwehren s. Anm. 5.

**Verhältnis zu § 40a:** Im Rahmen der Pauschalierung sind stfreie Einnahmen iSd Nr. 26 nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (s. § 40a Anm. 22; offengelassen: BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944).

**Verhältnis zu § 3c:** Siehe Anm. 9.

**Verhältnis zu § 4 Abs. 4, § 9:** Insoweit trifft Nr. 26 Satz 2 eine besondere Regelung (s. Anm. 9).

**Verhältnis zu anderen Gesetzen:** § 14 Abs. 1 SGB IV stellt die nach Nr. 26 stfreien Einnahmen auch von der Sozialversicherung frei. Die Einnahmen sind nicht bei der Berechnung des Elterngeld (BEEG) zu berücksichtigen (LSG Nds.-Bremen v. 21.11.2012, L 2 EG 7/12, juris).

### B. Erläuterungen zu Satz 1: Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten

#### I. Grundsätzliches

4

**Der Begriff „Einnahmen“** bestimmt sich nach seiner Verwendung im EStG. Er entspricht damit dem des § 8 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 (s. § 8 Anm. 22 ff.).

**Nebenberufliche Tätigkeit:** Die StBefreiung wird nur für „nebenberufliche“ Tätigkeiten gewährt. Was nebenberuflich iSv. Nr. 26 bedeutet, ist umstritten (vgl. die Übersicht über den Meinungsstand in BFH v. 30.9.1990 – VI R 188/87, BStBl. II 1990, 854; s. auch BMF v. 21.11.2014 – IV C 4 - S 2121/07/0010: 32, BStBl. I 2014, 1581, Rz. 2).

Der BFH hält unter Hinweis auf den Wortlaut und den Zweck der Vorschrift den Zeitaufwand für das entscheidende Kriterium bei der Auslegung des Begriffs „nebenberuflich“ (BFH v. 30.3.1990 – VI R 188/87, BStBl. II 1990, 854; BFH v. 10.8.1990 – VI R 48/89, BFH/NV 1991, 296; BFH v. 14.6.1991 – VI R 69/89, BFH/NV 1991, 811; BFH v. 18.4.2007 – XI R 21/06, BStBl. II 2007, 702; ausführlich FG Köln v. 25.2.2015 – 3 K 1350/12, EFG 2015, 1507, rkr.; zu weiteren Interpretationsmöglichkeiten s. VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. 26/107 ff. [5/2013]). Andere Merkmale wie das Bestreiten des Lebensunterhalts sind nach Auffassung des BFH nicht geeignet, die zu beurteilenden Tätigkeiten nach einem einheitlichen Maßstab zu kennzeichnen.

Danach können nur solche Tätigkeiten nebenberuflich sein, die üblicherweise neben einer Vollzeitbeschäftigung ausgeübt werden können. Nur eine Tätigkeit, die den zeitlichen Rahmen des vergleichbaren Hauptberufs deutlich unterschreitet, ist nebenberuflich. Eine nebenberufliche Tätigkeit ist nach hM generell nur anzunehmen, wenn die zu beurteilende Tätigkeit den Stpfl. vom zeitlichen Umfang her – im Verhältnis zum Vollerwerbstätigen – nur zu 33 1/3 in Anspruch nimmt (ebenso R 3.26 Abs. 2 LStR). Halbtagsarbeit sieht der BFH noch als Ausübung eines Hauptberufs an. Allerdings kommt die StBefreiung uE auch zur Anwendung, wenn ein Stpfl. zwar mehr als 1/3 der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeitbeschäftigten tätig wird, letztlich aber nur den Höchstbetrag erhält (so zu Recht FG Köln v. 25.2.2015 – 3 K 1350/12, EFG 2015, 1507, rkr.; FG Schl.-Holst. v. 7.3.2018 – 2 K 174/17, EFG 2018, 925, rkr.).

► *Nebenberufliche Tätigkeit ohne Hauptberuf:* Liegen die Voraussetzungen für eine nebenberufliche Tätigkeit vor, ist es nicht erforderlich, dass der nebenberuflich Tätige auch einen Hauptberuf ausübt. Deshalb können auch Hausfrauen, Vermieter, Studenten, Rentner oder Arbeitslose nebenberuflich tätig werden (R 3.26 Abs. 2 LStR).

► *Gleichartigkeit von haupt- und nebenberuflicher Tätigkeit:* Werden Haupt- und Nebentätigkeit für denselben ArbG ausgeübt, kommt die StBefreiung nicht in Betracht, wenn zwischen beiden Tätigkeiten ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Das ist der Fall, wenn beide Tätigkeiten gleichartig sind und sich die nebenberufliche Tätigkeit als Bestandteil der Haupttätigkeit darstellt (BFH v. 11.12.2017 – VI B 75/17, BFH/NV 2017, 337; BFH v. 13.12.2016 – VIII R 43/14, BFH/NV 2017, 569; FG Düss. v. 29.2.2012 – 7 K 4364/10 L, EFG 2012, 1313, rkr.). Maßgeblich sind die Verhältnisse des Einzelfalls (vgl. BFH v. 29.1.1987 – IV R 189/85, BStBl. II 1987, 783, mwN, unter Hinweis auch auf die ältere zu § 34 Abs. 4 aF ergangene Rspr.).

► *Mehrere nebenberufliche Tätigkeiten:* Werden mehrere Tätigkeiten nebenberuflich ausgeübt, so ist bei der Prüfung, ob die Voraussetzungen der Nr. 26 vorliegen, jede Tätigkeit für sich zu betrachten (BFH v. 30.3.1990 – VI R 188/87, BStBl. II 1990, 854; R 3.26 Abs. 2 LStR). Allerdings erhält der Stpfl. auch bei Einnahmen (Entschädigungen) aus mehreren nebenberuflichen Tätigkeiten nach Auffassung der Rspr. die StBefreiung nur einmal pro Jahr bis zur Höhe von insgesamt 1848 € (vgl. zur Rechtslage bis VZ 1999 BFH v. 23.6.1988 – IV R 21/86, BStBl. II 1988, 890).

► *Bei mehreren gleichartigen nebenberuflichen Tätigkeiten,* die nach der Verkehrsanschauung einen einheitlichen Hauptberuf darstellen, zB Unterricht an drei verschiedenen Schulen, entfällt die StBefreiung insgesamt. Ist jedoch eine der Tätigkeiten für sich betrachtet als Hauptberuf anzusehen, so kann für die übrigen Tätigkeiten die StBefreiung dennoch in Anspruch genommen werden (BFH v.

30.3.1990 – VI R 188/87, BStBl. II 1990, 854; R 3.26 Abs. 2 Satz 4 LStR; Fin-Min. Brandenb. v. 30.3.2012, juris).

► *Einzelfälle nebenberuflicher Tätigkeit*: Den Begriff der nebenberuflichen Tätigkeit hatte die Rspr. hauptsächlich in Fällen der Lehr- und Prüfungstätigkeit Stpfl. zu entscheiden (vgl. JOCHUM, NJW 2002, 1983).

Nebenberufliche Tätigkeit ist etwa in folgenden Fällen angenommen worden:

► *Lehrfähigkeit*: Leitung einer Arbeitsgemeinschaft für Rechtsreferendare durch Richter (BFH v. 7.2.1980 – IV R 37/76, BStBl. II 1980, 231, zu § 34 Abs. 4 aF); Lehrtätigkeit an einer Fachhochschule durch Regierungsdirektor in einem Ministerium (BFH v. 4.10.1984 – IV R 131/82, BStBl. II 1985, 51, zu § 34 Abs. 4 aF); Unterrichtstätigkeit als „Katechet im Nebenamt“ an zwei Schulen durch eine Hausfrau (BFH v. 13.11.1987 – VI R 154/84, BFH/NV 1988, 150); Erteilung von Unterricht in Stenographie bzw. Maschinenschreiben für Auszubildende eines Amtsgerichts (BFH v. 26.3.1992 – IV R 71/91, BFH/NV 1993, 290) durch Amtsangehörige; Erteilung von Unterricht durch Krankenhausarzt an einer dem Krankenhaus angeschlossenen Pflegeschule (BFH v. 26.3.1992 – IV R 34/91, BStBl. II 1993, 20);

► *Prüfungstätigkeit* eines Hochschullehrers der Rechtswissenschaft am Landesjustizprüfungsamt für die 1. Juristische Staatsprüfung (BFH v. 29.1.1987 – IV R 189/85, BStBl. II 1987, 783); eines Finanzbeamten im Zulassungs- und Prüfungsausschuss zur Durchführung der Steuerberaterprüfung (BFH v. 23.6.1988 – IV R 21/86, BStBl. II 1988, 890).

Eine nebenberufliche Tätigkeit ist etwa in folgenden Fällen abgelehnt worden: Unterrichtstätigkeit durch Lehrerin mit nur zwölf (statt 28) Wochenstunden (BFH v. 14.6.1991 – VI R 69/89, BFH/NV 1991, 811; ebenso BFH v. 25.9.1992 – VI R 41/90, BFH/NV 1993, 97); Pflegeleistung durch Notarzt (BFH v. 20.2.2002 – VI B 85/99, BFH/NV 2002, 784).

## II. Steuerbegünstigte Tätigkeiten

### 1. Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder eine vergleichbare Tätigkeit 5

Begünstigt sind die nebenberufliche Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder eine vergleichbare Tätigkeit. Die Begriffe Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher und Betreuer werden im Gesetz nicht erläutert. Die Tätigkeiten sind nicht klar voneinander abzugrenzen und überschneiden sich. Gemeinsamer Nenner der genannten Tätigkeiten ist ihre pädagogische Ausrichtung (BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944; R 3.26 Abs. 1 LStR; s. zu Einzelfällen OFD Frankfurt v. 28.12.2015, juris). Ausbilder, Übungsleiter, Erzieher und Betreuer haben miteinander gemeinsam, dass sie auf einen anderen Menschen durch persönlichen Kontakt Einfluss nehmen, um auf diese Weise geistige und leibliche Fähigkeiten zu entwickeln und zu fördern (BFH v. 23.1.1986 – IV R 24/84, BStBl. II 1986, 398). An einer solchen persönlichen Einflussnahme fehlt es bei der Vermittlung von Informationen im Rahmen eines Rundfunkbeitrags (BFH v. 17.10.1991 – IV R 106/90, BStBl. II 1992, 176; FG Köln v. 19.10.2017 – 15 K 2006/16, juris, rkr., zur Vortragstätigkeit eines Hochschulprofessors).

**Übungsleiter** ist, wer Veranstaltungen leitet, in denen Menschen ihre Fähigkeiten selbst entwickeln oder erproben können (BFH v. 23.1.1986 – IV R 24/84,

BStBl. II 1986, 398). Der Begriff des Übungsleiters ist besonders im Sport gebräuchlich, keineswegs aber auf diesen Bereich beschränkt (SCHOLTZ, DStR 1981, 613). Deshalb können auch Schiedsrichter im Amateurbereich in den Genuss der StBefreiung kommen, nicht aber Amateursportler (OFD Nds. v. 28.7.2011, juris; uE fraglich).

**Als Ausbilder** wird tätig, wer die Entwicklung geistiger und leiblicher Fähigkeiten anderer Menschen durch Ausbildung vorhandener Anlagen fördert (BFH v. 23.1.1986 – IV R 24/84, BStBl. II 1986, 398). So sind Vergütungen an ehrenamtliche Lehrbeauftragte, die von Schulen für einen ergänzenden Unterricht eingesetzt werden, gem. Nr. 26 stfrei (BayLfSt. v. 8.9.2011, juris). Entsprechendes gilt für Vergütungen an Richter, Staatsanwälte und Verwaltungsbeamte, die nebenberuflich als Leiter von Arbeitsgemeinschaften für Referendare tätig sind. Ferner kann die Tätigkeit eines Arztes im Behindertensport dem Grunde nach unter Nr. 26 fallen.

Aufwandschädigungen für Funktionsträger in den Freiwilligen Feuerwehren sind nach Nr. 26 stfrei, soweit sie auf eine Ausbildungstätigkeit entfallen. Hinsichtlich der übrigen Tätigkeit (zB Verwaltungstätigkeit) kann die StBefreiung nach § 3 Nr. 12 Satz 2 in Betracht kommen. Die FinVerw. legt zur Vereinfachung einen typisierenden Aufteilungsmaßstab zugrunde (s. etwa FinMin. Bayern v. 7.12.2007, juris; LfSt. Sachsen v. 7.5.2012, juris; OFD Magdeburg v. 29.4.2010, juris).

Auf eine Ausbildung iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7 kommt es im Übrigen nicht an.

**Erziehung** ist darüber hinaus die planmäßige Tätigkeit zur körperlichen, geistigen und sittlichen Formung junger Menschen (s. § 3 Nr. 11 Anm. 16). Hierher kann auch die Beaufsichtigung von Kindern und die Betreuung von Jugendlichen etwa durch Jugendgruppenleiter oder ehrenamtliche Ferienbetreuer gehören (zu Aushilfskräften einer Ganztagschule s. FG Köln v. 26.2.2015 – 6 K 116/13, EFG 2015, 2086). Zu den begünstigten Tätigkeiten vgl. R 3.26 Abs. 1 LStR.

**Betreuer:** Auch die Tätigkeit des Betreuers muss durch einen direkten pädagogisch ausgerichteten persönlichen Kontakt zu anderen Menschen gekennzeichnet sein. Hierher gehört insbes. die ehrenamtliche Tätigkeit im Jugend- und Sportbereich gemeinnütziger Vereine (BTDrucks. 14/2070, 16); begünstigt ist aber auch der Schulwegbegleiter (BayLfSt. v. 8.7.2011, DB 2011, 1832). Auch im Rahmen der Hilfe zur Erziehung nach §§ 27 ff. SGB VIII eingesetzte Erziehungs- und Familienhelfer können Nr. 26 in Anspruch nehmen, wenn sie im Rahmen einer Nebentätigkeit tätig werden (s. im Einzelnen OFD Frankfurt v. 21.3.2011, juris). Entsprechendes gilt für einen katholischen Diakon (BayLfSt. v. 8.9.2011, juris). Ein ehrenamtlicher Versichertenberater ist kein Betreuer (BFH v. 3.7.2018 – VIII R 28/15, BFH/NV 2018, 1196; FG Nürnberg. v. 6.10.2017 – 4 K 858/16, EFG 2018, 198, rkr.).

Die Regelung betrifft aber ua. nicht die Aufwandsentschädigung für den gesetzlichen Betreuer nach § 1835a BGB, da Nr. 26 grds. nur zur Anwendung kommt, wenn durch einen direkten pädagogisch ausgerichteten persönlichen Kontakt zu den betreuten Menschen ein Kernbereich des ehrenamtlichen Engagements erfüllt wird (s. im Einzelnen R 3.26 Abs. 1 Satz 5 LStR; FinMin. Ba.-Württ. v. 10.2.2016, juris; BFH v. 17.10.2012 – VIII R 57/09, BStBl. II 2013, 799; s. auch BTDrucks. 14/2070, 37; § 3 Nr. 26b Anm. 2).

**Nicht begünstigt** ist insbes. die Ausbildung von Tieren, zB von Rennpferden oder Diensthunden, weil es hier an der Einflussnahme auf Menschen fehlt (R



3.26 Abs. 1 Satz 3 LStR). Auch bei der ehrenamtlichen Tätigkeit als Richter, Parcourschef etc. bei Pferdesportveranstaltungen handelt es sich nicht um eine begünstigte Tätigkeit. Ebenfalls nicht begünstigt sind eine lediglich verwaltende Tätigkeit in Vereinen oder Verbänden (zB Vereinsvorsitzender, Kassierer oder Platzwart in Sportvereinen; vgl. R 3.26 Abs. 1 Satz 5 LStR; vgl. auch BFH v. 1.6.2004 – XI B 17702, BFH/NV 2002, 1405) und eine Tätigkeit als Schöffe bzw. ehrenamtlicher Richter (BFH v. 31.1.2017 – IX R 10/16, BStBl. II 2018, 571).

**Vergleichbare Tätigkeiten:** Nach dem Gesetzeszweck darf die Prüfung der „Vergleichbarkeit“ nicht beim sozialen Erg., sondern bei der Art der Tätigkeit ansetzen. „Vergleichbar“ bezieht sich zudem nach der Satzstellung ausschließlich auf die vorstehenden nebenberuflichen Tätigkeiten (Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer).

► *Die Vergleichbarkeit ist danach zu bejahen*, wenn die zu vergleichende Tätigkeit der eines Übungsleiters, Ausbilders, Erziehers oder Betreuers in allen typischen und wichtigen Merkmalen entspricht (WAGNER, FR 1991, 683). Da diese Funktionen im Schwerpunkt pädagogisch geprägt sind (BFH v. 17.10.1991 – IV R 106/90, BStBl. II 1992, 176; BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944), können nur solche Tätigkeiten als vergleichbar eingestuft werden, die Wissen, Kenntnisse, Fähigkeiten oder Fertigkeiten jeglicher Art vermitteln. Typisches Beispiel für eine vergleichbare Tätigkeit ist die Tätigkeit als Prüfer in den die Ausbildung abschließenden Examina (BFH v. 29.1.1987 – IV R 189/85, BStBl. II 1987, 783; BFH v. 23.6.1988 – IV R 21/86, BStBl. II 1988, 890; zur Lehrtätigkeit an einer Universität s. BFH v. 1.3.2006 – XI R 43/02, BStBl. II 2006, 685). Ärzte, die nebenberuflich in gemeinnützigen Sportvereinen Coronar-Sportkurse leiten, üben eine einem Übungsleiter vergleichbare Tätigkeit aus. Die Tätigkeit eines Stadtführers ist vergleichbar mit einer unterrichtenden Tätigkeit an einer VHS und der Tätigkeit eines Museumsführers (BayLfSt. v. 8.9.2011, juris).

► *Nicht vergleichbar ist* das Verfassen und der Vortrag eines Rundfunk-Essays. Es handelt sich dabei um eine Tätigkeit, die in den journalistisch-schriftstellerischen Bereich einzuordnen und von der die Ausbildung in Nr. 26 abzugrenzen ist (BFH v. 17.10.1991 – IV R 106/90, BStBl. II 1992, 176). Zwar kann die Vermittlung von Informationen in diesem Bereich auch der Entwicklung geistiger Fähigkeiten dienlich sein, es fehlt aber an der Einflussnahme durch den persönlichen Kontakt mit den Hörern (im Eng. glA BFH v. 13.12.2016 – VIII R 43/14, BFH/NV 2017, 569). Die Turnierrichtertätigkeit ist mit Tätigkeiten wie Übungsleiter, Ausbilder oder Erzieher nicht vergleichbar (FG Nürnberg. v. 15.4.2015 – 5 K 1723/12, EFG 2015, 1425, rkr.). Ein Auditor im Akkreditierungsverfahren für Bachelor- und Masterstudiengänge übt ebenfalls keine vergleichbare Tätigkeit aus (Hess. FG v. 25.2.2016 – 12 K 1017/15, juris, rkr.).

## 2. Künstlerische Tätigkeiten

5a

Der Begriff „künstlerische Tätigkeit“ findet sich in § 18 Abs. 1 Nr. 1. Zur Auslegung können deshalb die entsprechenden Grundsätze herangezogen werden (im Einzelnen s. § 18 Anm. 101 ff.; BFH v. 18.4.2007 – XI R 21/06, BStBl. II 2007, 702). Nach stRspr. übt ein Stpfl. eine künstlerische Tätigkeit nur aus, wenn er eine eigenschöpferische Leistung vollbringt, in der seine individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft zum Ausdruck kommt und die über hinreichende Beherrschung der Technik hinaus eine gewisse Gestaltungshöhe er-

reicht (BFH v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413; BFH v. 15.10.1998 – IV R 1/97, BFH/NV 1999, 465; BFH v. 4.11.2004 – IV R 63/02, BStBl. II 2005, 362).

Nach dem Wortlaut der Nr. 26 ist die künstlerische Tätigkeit begünstigt. Das bedeutet, dass die Tätigkeit selbst künstlerisch sein muss. Es kommt nicht darauf an, ob die Tätigkeit der Kunst förderlich ist. Eine künstlerische Tätigkeit liegt auch vor, wenn sie die eigentliche künstlerische (Haupt-)Tätigkeit unterstützt und ergänzt, sofern sie Teil des gesamten künstlerischen Geschehens ist (BFH v. 18.4.2007 – XI R 21/06, BStBl. II 2007, 702, zu Komparsen). Grundsätzlich üben jedoch Statisten bei Theateraufführungen keine künstlerische Tätigkeit aus (BayLfSt. v. 8.9.2011, juris). Auch die Kunstaussstellung eines Malers ist uE nicht begünstigt. Dagegen übt der in einer Kirchengemeinde eingesetzte Organist eine künstlerische Tätigkeit aus (BayLfSt. v. 8.9.2011, juris). Nicht begünstigt ist ferner die verwaltende oder betreuende Tätigkeit eines Künstlers, auch wenn sie der Förderung von Kunst und Kultur dient.

Auch die künstlerische Tätigkeit ist nur stbefreit, wenn sie nebenberuflich im Dienst oder Auftrag einer der in Satz 1 genannten Personen (s. Anm. 6) ausgeübt wird. Die im eigenen Namen ausgeübte Tätigkeit eines Künstlers ist somit nicht stbefreit. Dagegen können die Honorare für Künstler, die nebenberuflich im Altenheim, Pflegeheim, Krankenhaus, in Volkshochschulen oder anderen ähnlichen Einrichtungen auftreten, genauso stfrei sein wie die Einnahmen eines nebenberuflichen Kirchenmusikers.

### 5b 3. Pflege alter, kranker und behinderter Menschen

Wer „alt“ ist, lässt sich dem EStG nicht entnehmen. Der Altersbegriff des § 24a kann uE wegen des unterschiedlichen Regelungszwecks nicht maßgeblich sein, denn die Regelung der Nr. 26 hat den Zweck, die Pflege alter Menschen zu fördern; Zweck des § 24a ist dagegen die Harmonisierung der Besteuerung der im Alter bezogenen Einkünfte (s. § 24a Anm. 2). Eine kalendarische Bestimmung des Begriffs „alt“ ist im Übrigen im Hinblick auf den Regelungszweck der Nr. 26 allg. ungeeignet. Entscheidend kommt es auf die biologische Komponente des Begriffs an. Unter „alt“ ist daher eine altersbedingte Pflegebedürftigkeit aufgrund altersspezifischer Gebrechen zu verstehen. Nach dem Wortlaut der Vorschrift muss keine Krankheit oder Behinderung vorliegen, da eine Pflege kranker oder behinderter Menschen schon durch die zweite und dritte Alternative begünstigt ist.

**Krankheitsbedingte Pflegebedürftigkeit:** Allgemein ist unter Krankheit jede mehr oder weniger schwerwiegende körperliche, geistige oder seelische Störung zu verstehen, die an bestimmten Symptomen erkennbar und behandlungsbedürftig ist. Grundsätzlich ist bei dieser Definition gleichgültig, wie lange der Krankheitszustand andauert. Aus dem Zusammenhang mit dem Wort „Pflege“ ergibt sich allerdings, dass die Krankheit Pflege erforderlich machen muss.

**Behinderungsbedingte Pflegebedürftigkeit:** Der Begriff der Behinderung kommt in § 33b zur Anwendung. Die Regelungen zum Behinderten-Pauschbetrag stehen jedoch in Bezug zu den sozialrechtlichen Vorschriften des Behindertenrechts. Nach § 2 Abs. 1 SGB IX sind Menschen behindert, wenn ihre körperliche Funktion, geistige Fähigkeit oder seelische Gesundheit mit hoher Wahrscheinlichkeit länger als sechs Monate von dem für das Lebensalter typischen Zustand abweichen und daher ihre Teilhabe am Leben in der Gesellschaft beeinträchtigt ist. Diese Definition der Behinderung ist auch für Nr. 26 maßgebend.

**Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen:** Der Begriff „Pflege“ wird in § 33b Abs. 6 als Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens umschrieben. Der Begriff ist darüber hinaus im Rahmen der Nr. 26 weit auszulegen. Unter Pflege iSv. Nr. 26 ist uE nicht nur die körperliche Betreuung, wie Hilfe beim An- und Ausziehen, Verrichtung der Notdurft und sonstiger körperlicher Verrichtungen, zu verstehen. Dazu gehört auch die hauswirtschaftliche Betreuung, die Hilfe bei der Haushaltsführung, also zB Kochen, Einkaufen, Putzen usw. umfasst. Begünstigt ist auch die Erledigung von Schriftverkehr und die Unterhaltung und Begleitung pflegebedürftiger Personen wie Vorlesen, Begleitung auf Spaziergängen und zu Behörden (s. § 4 SGB XI; R 3.26 Abs. 1 Satz 4 LStR; FG Köln v. 25.2.2015 – 3 K 1350/12, EFG 2015, 1507, rkr.; BayLfSt. v. 8.7.2011, DB 2011, 1832).

Pflege Tätigkeit iSd. Nr. 26 können ferner ausüben (s. im Einzelnen FinMin. Schl.-Holst. v. 22.2.2008, juris; BayLfSt. v. 8.9.2011, juris; LfSt. Sachsen v. 7.5.2012, juris):

- Rettungssanitäter in Rettungs- und Krankentransportwagen und Rettungssanitäter im Rahmen von Großveranstaltungen;
- Ärzte im Notfallrettungsdienst (aA BFH v. 20.2.2002 – VI B 85/99, BFH/NV 2002, 784);
- Rettungsschwimmer;
- Fahrer und Beifahrer im Behindertentransport (nicht aber bei Blut- und Organtransport; s. auch FG Ba.-Württ. v. 8.3.2018 – 3 K 888/16, EFG 2018, 1058, Az. BFH VI R 9/18, zu Vergütungen für Fahrer einer Einrichtung der teilstationären Tagespflege für alte Menschen);
- Mitarbeiter in Bahnhofsmmissionen;
- Mitarbeiter im Haus- und Pflegenotruf (FG Köln v. 25.2.2015 – 3 K 1350/12, EFG 2015, 1507, rkr., zum Helfer im Hintergrunddienst des Hausnotrufs).

**Nicht steuerbegünstigt** nach Nr. 26 ist die Pflege, die nicht im Dienst oder Auftrag der in Satz 1 genannten Personen durchgeführt wird, sondern etwa im Auftrag einer alten, kranken oder behinderten Person. Die Pflegeperson wird damit nicht im Dienst oder Auftrag einer begünstigten Einrichtung, sondern des Pflegebedürftigen tätig. Für privat geleistete Pflegedienste kann somit nur unter den Voraussetzungen des § 33b Abs. 6 der Pflegepauschbetrag geltend gemacht werden.

Andererseits stellt auch die nebenberuflich ausgeübte Tätigkeit der Geschäftsführung einer als gemeinnützig anerkannten Stiftung, deren Zweck es vornehmlich ist, Bedürftige zu unterstützen, keine Pflegeleistung dar (BFH v. 1.6.2004 – XI B 117/02, BFH/NV 2004, 1405; zum Versichertenältesten und sog. Patientenfürsprecher vgl. FG Sachs. v. 25.6.2003 – 2 K 1945/01, nv., juris, rkr.; BayLfSt. v. 8.9.2011, juris).

### III. Im Dienst oder Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung

**Im Dienst oder Auftrag einer Organisation:** Die Nebentätigkeit kann selbstständig oder nichtselbstständig ausgeübt werden. Der Stpfl. kann die begünstigte Tätigkeit daher sowohl als ArbN als auch als Freiberufler oder Gewerbetreibender ausüben (glA HANDZIK in LBP, § 3 Rz. 965 [5/2012]).

Die StBegünstigung wird nur gewährt, wenn die Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer jPöR, die in einem Mitgliedstaat der EU, des EWR oder in der Schweiz belegen ist, oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung ausgeübt wird. Die Vorschrift kommt danach auch dann zur Anwendung, wenn der Stpfl. im Auftrag einer ausländ. juristischen Person handelt, sofern diese in einem Mitgliedsstaat der EU, des EWR oder der Schweiz belegen ist. Die ursprünglich vorhandene Beschränkung auf inländ. jPöR ist aufgrund der Änderung der Vorschrift durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 entfallen (s. Anm. 1a). Durch das „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377) ist der Anwendungsbereich der Vorschrift zudem auf die Schweiz erweitert worden (s. Anm. 1a).

Entsprechendes gilt – wie sich aus § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG ergibt – für Tätigkeiten im Dienst einer gemeinnützigen Körperschaft. Nr. 26 erfasst auch Tätigkeiten, die im Dienst solcher Körperschaften durchgeführt werden, die im EU-/EWR-Raum ansässig sind, sofern sie die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfüllen („Gemeinnützigkeit“; s. NACKE, DB 2008, 2792).

Mit der Gesetzesänderung durch das JStG 2009 hat der Gesetzgeber auf die Rspr. des BFH und des EuGH reagiert, wonach die (frühere) Beschränkung auf inländ. jPöR europarechtswidrig war (vgl. BFH v. 1.3.2006 – XI R 43/02, BStBl. II 2006, 685; BFH v. 22.7.2008 – VIII R 101/02, BStBl. II 2010, 265; EuGH v. 18.12.2007 – C-281/06, HFR 2008, 292). Mit der Gesetzesänderung durch das „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377) hat der Gesetzgeber zudem auf die Entsch. des EuGH (EuGH v. 21.9.2016 – C-478/15, ABl. EU 2016 Nr. C 419, 22) reagiert (BRDrucks. 378/18, 38).

**Juristische Personen des öffentlichen Rechts** sind vor allem KdöR. Das sind ua. die Bundesrepublik Deutschland, die Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände, die Kammern, die öffentlich-rechtl. Religionsgemeinschaften, Landesverbände der israelitischen Kultusgemeinden und die Träger der Sozialversicherung (vgl. auch R 3.26 Abs. 3 Satz 2 LStR).

**Einrichtungen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG** sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Die StFreiheit greift auch ein, wenn die Tätigkeit in einem sog. Zweckbetrieb iSv. §§ 65–68 AO ausgeübt wird (zB nebenberuflicher Übungsleiter bei sportlichen Veranstaltungen nach § 67a Abs. 1 AO; nebenberuflicher Erzieher in einer Einrichtung der Fürsorgeerziehung oder der freiwilligen Erziehungshilfe nach § 68 Nr. 5 AO; vgl. R 3.26 Abs. 5 LStR).

**Nicht steuerbegünstigt** ist die Tätigkeit im Interesse eines Berufsverbandes, zB einer Gewerkschaft, oder einer politischen Partei. Fehlt es an einem begünstigten ArbG/Auftragnehmer, kann der Freibetrag nicht in Anspruch genommen werden (R 3.26 Abs. 3 Satz 5 LStR).

#### IV. Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke

Die StBefreiung gilt nur, wenn die nebenberufliche Tätigkeit auch im stbegünstigten Bereich, dh. zur Förderung „gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke“ ausgeübt wird (BFH v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791). Entgegen dem Gesetzeswortlaut reicht die Verfolgung eines der drei bezeichne-

ten Zwecke aus (statt „und“ ist „oder“ zu lesen). Dieser Tätigkeitszweck bezieht sich auch nicht nur auf die „vergleichbaren Tätigkeiten“, sondern auf alle Tätigkeiten iSv. Nr. 26. Auch betrifft dieser Tätigkeitszweck nicht nur die Körperschaft (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG), sondern gilt auch für die jPöR. Soweit allerdings die Tätigkeit im Dienst oder Auftrag „einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung“ erbracht wird, die ihrerseits als diesen Zwecken dienend anerkannt ist, ist hier der geforderte Zweck regelmäßig indiziert (R 3.26 Abs. 5 Satz 1 LStR).

Zur Bestimmung der Begriffe „gemeinnützig, mildtätig und kirchlich“ kann auf §§ 52–54 AO verwiesen werden (BFH v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791; vgl. auch R 3.26 Abs. 4 Satz 1 LStR).

**Selbstlosigkeit:** Die gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecke müssen selbstlos verfolgt werden. Die Selbstlosigkeit ist somit eine Grundvoraussetzung für die Anerkennung aller drei stbegünstigten Zwecke (§ 52 Abs. 1 Satz 1, § 53, § 54 Abs. 1 AO). Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden und die übrigen in § 55 Abs. 1 Nr. 1–5 AO genannten Voraussetzungen gegeben sind (§ 55 Abs. 1 AO).

**Nach Auffassung des BFH** ist es unerheblich, dass eine Tätigkeit nur einem abgeschlossenen Kreis von ArbN zugutekommt, sofern der mit ihr verfolgte Zweck in irgendeiner Weise auch nur mittelbar der Allgemeinheit dient (BFH v. 26.3.1992 – IV R 34/91, BStBl. II 1993, 20).

## V. Umfang der Steuerbefreiung nach Nr. 26

8

Einnahmen iSd. Nr. 26 Satz 1 sind nicht in vollem Umfang stfrei. Die StFreiheit ist an einen Höchstbetrag (2400 €) gebunden. Der Höchstbetrag ist ein Freibetrag. Der Höchstbetrag vermindert sich nicht, wenn die Tätigkeit nur in einem Teil des Kj. ausgeübt wird; es handelt sich dabei um einen Jahresfreibetrag (vgl. R 3.26 Abs. 8 Satz 3 LStR). Soweit die Einnahmen den Freibetrag übersteigen, sind sie nicht stbefreit. Die Besteuerung des übersteigenden Betrags richtet sich nach den allgemeinen Vorschriften über den Umfang der Besteuerung, also regelmäßig nach § 18 bzw. § 19 (BFH v. 30.1.1986 – IV R 247/84, BStBl. II 1986, 401).

**Mehrere begünstigte Tätigkeiten:** Die StFreiheit ist auf einen Jahresbetrag je Stpfl. begrenzt. Das gilt auch, wenn der Stpfl. Einnahmen aus mehreren oder verschiedenen nebenberuflichen Tätigkeiten iSv. Satz 1 hat (BFH v. 23.6.1988 – IV R 21/86, BStBl. II 1988, 890). Die Vorschrift bezieht sich, wie sich aus dem Wortlaut ergibt, auf sämtliche Einnahmen eines Jahres aus solchen Tätigkeiten. Der Freibetrag kann innerhalb eines Kj. also nicht mehrfach in Anspruch genommen werden (R 3.26 Abs. 8 Satz 2 LStR).

**Nachzahlungen aus anderen Veranlagungszeiträumen vom Jahresbetrag umfasst:** Die Entschädigung ist sogar dann auf einen einmaligen Jahresbetrag begrenzt, wenn der Stpfl. in einem Jahr Einnahmen aus einer in mehreren Jahren ausgeübten Tätigkeit iSv. Satz 1 bezieht (BFH v. 15.2.1990 – IV R 87/89, BStBl. II 1990, 686).

**Besteuerung übersteigender Einnahmen:** Werden entsprechende Einnahmen aus mehreren Tätigkeiten von mehr als 2400 € erzielt, so sind die den Freibetrag übersteigenden Einnahmen bei einer Veranlagung zur ESt zu erfassen (zum LStAbzug s. R 3.26 Abs. 10 LStR). Bei ArbN, die nicht schon aus anderen

Gründen zu veranlassen sind, bleiben die den Freibetrag übersteigenden Einnahmen bis zu 410 € nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 zusätzlich stfrei.

**Gemischte Tätigkeit:** Erzielt der Stpfl. Einnahmen, die nur teilweise für eine unter Nr. 26 fallende Tätigkeit gewährt werden, ist nur für den entsprechenden Anteil der Freibetrag zu gewähren. Allerdings kann sich eine weitere Stfreiheit aus anderen Steuerbefreiungsvorschriften ergeben (vgl. R 3.26 Abs. 7 LStR). Soweit mit den Einnahmen Ausgaben im Zusammenhang stehen, kommt Satz 2 hinsichtlich der Kosten zur Anwendung, die den Einnahmen iSd. Nr. 26 zuzuordnen sind (zu Satz 2 s. Anm. 9). Hinsichtlich der anderen Einnahmen zuzuordnenden Ausgaben gelten die allgemeinen Grundsätze (HANDZIK in LBP, § 3 Rz. 1033 [5/2012]).

**Kein Verzicht auf Anwendung der Nr. 26:** Auf die StErmäßigung kann uE nicht verzichtet werden, um ohne das Abzugsverbot des § 3c etwa einen höheren Verlust geltend machen zu können. Weder ist Nr. 26 antragsgebunden, noch lässt der Wortlaut ein solches Wahlrecht zu.

9

### C. Erläuterungen zu Satz 2: Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten

Nr. 26 Satz 2 regelt die stl. Behandlung von Ausgaben, die mit stfreien Einnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stehen. Nach der ausdrücklichen Regelung kommt ein Abzug als BA/WK insoweit nur in Betracht, wenn die Einnahmen aus der Tätigkeit und gleichzeitig die Ausgaben den Freibetrag übersteigen. Das Gesetz geht typisierend davon aus, dass die Einnahmen durch die Ausgaben „neutralisiert“ werden (BFH v. 6.7.2005 – XI R 61/04, BStBl. II 2006, 163, mwN). Wie in den Fällen des § 3c soll kein doppelter stl. Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von unmittelbar mit den Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt werden.

**Überschreiten des Freibetrags:** Satz 2 kommt zur Anwendung, wenn die Einnahmen für die in Satz 1 genannten begünstigten nebenberuflichen Tätigkeiten den stfreien Betrag, also den Freibetrag, übertreffen, also stpfl. sind (s. Anm. 8). Maßgeblich sind Einnahmen (s. § 8 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1) und nicht Einkünfte iSd. § 2 Abs. 2. Nach dem Wortlaut kommt Satz 2 nur zur Anwendung, wenn die Einnahmen den stfreien Betrag übersteigen, nicht aber wenn entweder überhaupt keine Einnahmen angefallen sind oder aber die Einnahmen den stfreien Betrag nicht übersteigen (s.u.).

**Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten:** Satz 2 betrifft den Abzug der Aufwendungen als BA/WK, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang (s. § 3c Anm. 36 ff.) mit der jeweiligen nebenberuflichen Tätigkeit stehen. Ein Abzug der Kosten kommt nur insoweit in Betracht, als diese den Betrag der stfreien Einnahmen übersteigen. Das ist jedenfalls so, wenn Einnahmen und Ausgaben jeweils über dem Freibetrag liegen (VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. B 26/148 ff. [5/2013]). Nach Auffassung der FinVerw. ist „in jedem Fall“ der ArbN-Pauschbetrag gem. § 9a Satz 1 Nr. 1a anzusetzen (R 3.26 Abs. 9 Satz 2 LStR). Voraussetzung für den WK- bzw. BA-Abzug ist, dass die nebenberufliche Tätigkeit (zB als Übungsleiter) nicht als Liebhaberei anzusehen ist, denn in diesem Fall wären die Aufwendungen stl. unbeachtlich (BFH v. 20.12.2017 – III R 23/17, BFH/NV 2018, 672).

**Abweichung von § 3c:** Die Bestimmung, dass in den Fällen, in denen Einnahmen und Ausgaben jeweils über dem stfreien Betrag liegen, ein Abzug aller Aufwendungen als BA/WK zulässig ist, stellt ein Abweichen von § 3c dar, denn gem. § 3c müssten Ausgaben im Verhältnis von stfreien und stpfl. Einnahmen aufgeteilt werden (zur Motivlage des Gesetzgebers s. WÜLLENKEMPER, EFG 2005, 343; FG Berlin-Brandenb. v. 5.12.2007 – 7 K 3121/05 B, EFG 2008, 1535, rkr.).

**Unterschreiten die Einnahmen den Freibetrag** bzw. fallen überhaupt keine Einnahmen an, ist über den Wortlaut der Vorschrift hinaus ebenfalls ein Abzug der die Einnahmen übersteigenden Kosten entsprechend Satz 2 zulässig. Ein solcher Abzug wird dem objektiven Nettoprinzip und der Zielsetzung der Nr. 26 gerecht. Anderenfalls würden die Stpfl. schlechter gestellt, als wenn es die eigentlich begünstigende Regelung der Nr. 26 nicht gäbe (FG Berlin-Brandenb. v. 5.12.2007 – 7 K 3121/05 B, EFG 2008, 1535, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 25.5.2011 – 2 K 1996/10, EFG 2011, 1596; ROSENKE, EFG 2011, 1597; WÜLLENKEMPER, EFG 2005, 343; VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. B 26/150 [5/2013]; HANDZIK in LBP, § 3 Rz. 1032b ff. [5/2012]; s. auch BFH v. 6.7.2005 – XI R 61/04, BStBl. II 2006, 163, zu Nr. 26 aF). Demgegenüber vertritt der BFH die Auffassung, dass Satz 2 nur zur Anwendung kommt, wenn auch die Einnahmen den stfreien Betrag übersteigen. Ist das nicht der Fall, kommt für den WK- bzw. BA-Abzug § 3c zur Anwendung (BFH v. 20.12.2017 – III R 23/15, BFH/NV 2018, 672).

§ 3 Nr. 26