

**§ 3 Nr. 26**

**[Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten]**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2001, 1209), zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

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 oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, 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 2100 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, München

**Inhaltsübersicht**

	Anm.		Anm.
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 26</b>		eine vergleichbare Tätigkeit . . . . .	5
1. Rechtsentwicklung der Nr. 26 . . . . .	1	3. Im Dienst oder Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung . . . . .	6
2. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich der Nr. 26 . . . . .	2	4. Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke . . . . .	7
3. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	3	5. Umfang der Steuerbefreiung nach Nr. 26 . . . . .	8
<b>II. Erläuterungen zu Satz 1</b>		<b>III. Erläuterungen zu Satz 2 . . . . .</b>	<b>9</b>
1. Allgemeine Tatbestandsvoraussetzungen . . . . .	4		
2. Steuerbegünstigte Tätigkeiten: Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder			

## I. 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 –, DStZ 1980, 403; SCHOLTZ, Die stffreie Aufwandsentschädigung nach § 3 Nr. 26 EStG, DStR 1981, 613; SCHMIDT-LIEBIG, „Nebenberufliche Tätigkeiten“ iSd. § 3 Nr. 26 EStG, DStR 1984, 369; BÜCHTER/ZUPANCIC, § 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, DStZ 1988, 547; THIEL/EVERSBURG, Das Vereinsförderungsgesetz und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (Teil III), DB 1990, 395; KRÖGER, Vereinsförderungsgesetz und karitative Zwecke, DStZ 1990, 79; HORLEMANN, Aufwandsentschädigungen für die nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen nach § 3 Nr. 26 EStG, DB 1990, 2347; THIEL/EVERSBURG, Gesetz zur steuerlichen Förderung von Kunst, Kultur und Stiftung sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, DB 1991, 118; 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; 168; 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.

### 1 1. Rechtsentwicklung der Nr. 26

**Ges. 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 stffrei 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 gesetzestechisch verbessert (s. dazu Anm. 2). Anders als nach der bisherigen Regelung wird ab VZ 2000 nicht mehr ein Pauschalbetrag zur Abgeltung entstandener Kosten (Aufwandsentschädigung), sondern die Stffreiheit der Einnahmen von nunmehr bis zu 3 600 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 3 600 DM aufgenommen.

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

**Ges. zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007** (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007,815): Der Freibetrag wurde mit Wirkung vom 1.1.2007 von 1 848 € auf 2 100 € 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 Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet“ ersetzt. Gem. § 52 Abs. 4b idF des JStG 2009 findet die Änderung auf alle Fälle Anwendung, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

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

2

**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 (BTDrucks. 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, Frankfurt 1986, 116).

**Rechtssystematische Bedeutung:** Nr. 26 stellt an sich stpfl. Einkünfte, insbesondere solche nach § 18, stfrei. Die Vorschrift ist als Sozialzweckbefreiung eine echte StBefreiung (BFH v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791). Sie 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, DSStZ 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 (BTDrucks. 11/5582, 32). Allerdings sah er zunächst wegen der vorhandenen Ungerechtigkeiten davon ab, den Betrag von 2 400 DM (Satz 2), wie ebenfalls vorgeschlagen, auf 3 600 DM anzuheben (BTDrucks. 11/5592, 9). Diese Anhebung hat er jedoch mit Wirkung ab VZ 2000 im StBereing 1999 v. 22.12.1999 nachgeholt (s. Anm. 1).

**Verfassungsmäßigkeit der Nr. 26:** Die Vorschrift ist aus verfassungsrechtl. Sicht nicht zweifelsfrei (vgl. dazu im Einzelnen KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 26/39). Soweit sich die Bedenken allerdings gegen die Beschränkung des begünstigten Personenkreises richten (vgl. dazu GAUL, DSStR 1993, 1169; WAGNER, FR 1991, 683; SCHOLTZ, DSStZ 1980,403; SCHOLTZ, DSStR 1981, 613; aA BFH v. 1.6.2004 – XI B 117/02, BFH/NV 2004,1405; 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.

Zur Vereinbarkeit mit EU-Recht s. Anm. 6.

**Geltungsbereich der Nr. 26:** Nr. 26 gilt unabhängig davon, welcher Einkunftsart die Einnahmen zuzurechnen sind, also nicht nur für Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit iSv. § 19, sondern auch für BE aus freiberuflicher Tätigkeit iSv. § 18 sowie ggf. für solche aus gewerblicher Tätigkeit iSv. § 15 (glA BALS, BB 1980, 979; RICHTER, FR 1980, 425; SCHOLTZ, DStZ 1980, 403).

### 3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**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. 12, 13, 16, und 50 unberührt; wenn auf bestimmte Bezüge sowohl Nr. 26 als auch andere StBefreiungsvorschriften 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. Nr. 26a Anm. 1 und BMF v. 25.11.2008 (DB 2008, 2730).

**Verhältnis zu § 22 Nr. 3:** Ehrenamtliche Betreuer fallen weder unter Nr. 26 noch unter Nr. 26a. Sie können ihre Auslagen entweder in Form einer Einzelabrechnung oder als jährliche Pauschale iHv. 323 € geltend machen (§ 1908i iVm. § 1835a BGB). Stpfl. Einkünfte sind nach § 22 Nr. 3 zu erfassen. § 22 Nr. 3 Satz 3 gewährt eine Freigrenze von 256 € (vgl. auch Nr. 26a Anm. 1; BMF v. 25.11.2008, DB 2008, 2730).

**Verhältnis zu § 40a:** s. § 40a Anm 22.

**Verhältnis zu § 3c:** s. Anm. 9.

**Verhältnis zu § 4 Abs. 4, §§ 9 und 9a Nr. 1:** Insoweit trifft Nr. 26 Satz 2 eine besondere Regelung (s. dazu Anm. 9).

**Verhältnis zu anderen Gesetzen:** § 14 Abs. 1 SGB IV stellt die nach Nr. 26 stfreien Einnahmen auch von der Sozialversicherung frei.

## II. Erläuterungen zu Satz 1

### 4 1. Allgemeine Tatbestandsvoraussetzungen

**Der Begriff „Einnahmen“** bestimmt sich nach seiner Verwendung im EStG. Er entspricht damit dem des § 8 (s. § 8 Anm. 21 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).

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; v. 10.8.1990 – VI R 48/89, BFH/NV 1991, 296; v. 14.6.1991 – VI R 69/89, BFH/NV 1991, 811; v. 18.4.2007 – XI R 21/06, BStBl. II 2007, 702). 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 generell nur anzuneh-

men, wenn die zu beurteilende Tätigkeit den Stpfl. vom zeitlichen Umfang her – im Verhältnis zum Vollerwerbstätigen – nur zu  $33\frac{1}{3}$  in Anspruch nimmt (ebenso R 3.26 Abs. 2 LStR). Halbtagsarbeit sieht der BFH noch als Ausübung eines Hauptberufs an.

► *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:* Auch wenn Haupt- und Nebentätigkeit gleichartig sind, kommt grds. für Aufwandsentschädigungen aus der nebenberuflichen Tätigkeit die StBefreiung nach Nr. 26 in Betracht. Etwas anderes gilt jedoch, wenn sich die nebenberufliche Tätigkeit als Bestandteil der Haupttätigkeit darstellt. Das ist der Fall, wenn Haupt- und Nebentätigkeit unmittelbar zusammenhängen. Dabei sind die Verhältnisse des Einzelfalls maßgebend (vgl. dazu 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 1 848 € (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).

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

Nebenberufliche Tätigkeit ist etwa in folgenden Fällen angenommen worden:

- ▷ *Lehrstätigkeit:* 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); Lehrstätigkeit 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. Jur. Staatsprüfung (BFH v. 29.1.1987 – IV R 189/85, BStBl. II 1987, 783); eines Finanzbeamten im Zulassungs- und Prüfungsausschuss zur Durchführung der StBeraterprüfung (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 12 (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).

## 5 2. Steuerbegünstigte Tätigkeiten: Tätigkeiten 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). 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).

**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).

**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). Auf eine Ausbildung iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7 kommt es nicht an. *Erziehung* ist darüber hinaus die planmäßige Tätigkeit zur körperlichen, geistigen und sittlichen Formung junger Menschen (s. § 3 Nr. 11 Anm. 16). Hierher gehört insbes. die Beaufsichtigung von Kindern und die Betreuung von Jugendlichen. Vgl. zu den begünstigten Tätigkeiten 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. Die Regelung soll sich nicht auf den Betreuer im Sinn des Betreuungsrechts beziehen (BTD Drucks. 14/2070, 37).

**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). Ebenfalls nicht begünstigt ist 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).

**Vergleichbare Tätigkeiten:** Nach dem Gesetzeszweck darf die Prüfung der „Vergleichbarkeit“ nicht bei dem sozialen Ergebnis, 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 Funk-

tionen im Schwerpunkt pädagogisch geprägt sind (BFH v. 17.10.1991 – IV R 106/90, BStBl. II 1992, 176; 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 (Nds. FG v. 2.3.1989, EFG 1989, 619). 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; v. 23.6.1988 – IV R 21/86, BStBl. II 1988, 890; zum Korrekturassistenten s. FG Berlin v. 12.10.2004, EFG 2005, 340, rkr.; zur Lehrtätigkeit an einer Universität s. BFH v. 1.3.2006 – XI R 43/02, BStBl. II 2006, 685). Zu beachten ist aber, dass die bloße Aufsichtsführung bei schriftlichen Prüfungsarbeiten nicht begünstigt ist, weil es sich insoweit nicht nur um eine nebenberufliche Tätigkeit handelt (OFD Nürnberg v. 26.6.1991, StEK EStG § 3 Nr. 518; OFD München v. 23.12.1991, DB 1992, 246).

► *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 ist 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.

Nach hM sind auch diejenigen ehrenamtlichen Tätigkeiten in Wohlfahrtsorganisationen (wie dem Deutschen Roten Kreuz, der Arbeiterwohlfahrt, dem Malteser-Hilfsdienst, der Johanniter-Unfall-Hilfe, der Caritas usw.), die nicht im Bereich der Aus- und Fortbildung oder Pflege geleistet werden, nicht mit der Tätigkeit eines Übungsleiters, Ausbilders oder Erziehers vergleichbar (WAGNER, FR 1991, 683; GAUL, DStR 1993, 1169; vgl. aber Nr. 26a). Ihr Einsatz enthält keine pädagogischen Elemente (BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944 zum Sanitätshelfer des DRK).

**Künstlerische Tätigkeiten:** Der Begriff „künstlerische Tätigkeit“ findet sich in § 18 Abs. 1 Nr. 1. Zur Auslegung können deshalb die entsprechenden Grundsätze herangezogen werden (im Einzelnen s. dazu § 18 Anm. 101 ff.; BFH v. 18.4.2007 – XI R 21/06, BStBl. II 2007, 702). Nach st. Rspr. 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 erreicht (BFH v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413; v. 15.10.1998 – IV R 1/97, BFH/NV 1999, 465; 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).

Nicht begünstigt ist die verwaltende oder betreuende Tätigkeit eines Künstlers, auch wenn sie der Förderung von Kunst und Kultur dient.

UE ist deshalb die Kunstaussstellung eines Malers nicht begünstigt. Auch die Einnahmen eines nebenberuflichen Statisten, der bei der Aufführung eines Stadttheaters mitwirkt, dürfte nicht unter Nr. 26 fallen (aA THIEL/EVERSBURG, DB 1991, 118).

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.

**Pflege alter, kranker und behinderter Menschen:** Wer „alt“ ist, lässt sich dem EStG nicht entnehmen. UE kann der Altersbegriff des § 24a 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 allgemein 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 (aA HORLEMANN, DB 1990, 2347). 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 (glA KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 26/100 mwN). 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 (glA R 17 Abs. 1 Satz 4 LStR; HORLEMANN, DB 1990, 2347; KRÖGER, DStZ 1990, 79).

► *Nicht stbegünstigt* 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 (OFD Münster v. 20.2.1992, StEK EStG § 3 Nr. 539; OFD

Frankfurt v. 4.2.1993, FR 1993, 342). 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 Versicherungsältesten vgl. FG Sachsen v. 25.6.2003 – 2 K 1945/01, rkr.).

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

6

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

Die StBegünstigung wird nur gewährt, wenn die Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR 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. Die Beschränkung auf inländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts ist aufgrund der Änderung der Vorschrift durch das JStG 2008 v. 19.12.2008 entfallen (s. Anm. 1, auch zur rückwirkenden Anwendung).

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. dazu NACKE, DB 2008, 2792).

Mit der Gesetzesänderung hat der Gesetzgeber auf die Rspr. des BFH und des EuGH reagiert, wonach die (frühere) Beschränkung auf inländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts europarechtswidrig war (vgl. dazu BFH v. 1.3.2006 – XI R 43/02, BStBl. II 2006, 685; EuGH v. 18.12.2007 – Rs. C-282/06, HFR 2008, 292; BFH v. 22.7.2008 – VIII R 101102, BFH/NV 2008, 1747).

**Juristische Personen des öffentlichen Rechts** sind vor allem Körperschaften des öffentlichen Rechts. Das sind ua. die Bundesrepublik Deutschland, die Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände, die öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften, Landesverbände der israelitischen Kultusgemeinden, und die Träger der Sozialversicherung (vgl. auch R 3.26 Abs. 3 Satz 2 LStR; zur Lehrtätigkeit in Straßburg s. BFH v. 1.3.2006 – XI R 43/02, HFR 2006, 970).

**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. 4 LStR).

**Nicht steuerbegünstigt** ist die Tätigkeit im Interesse eines Berufsverbands, zB einer Gewerkschaft, oder einer politischen Partei. Fehlt es an einem begünstig-

ten ArbG/Auftraggeber, kann der Freibetrag nicht in Anspruch genommen werden (R 3.26 Abs. 3 Satz 5 LStR).

#### 7 4. 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 bezeichneten 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. Soweit 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 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 17 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 zugute kommt, 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; glA R 3.26 LStR 2009).

#### 8 5. Umfang der Steuerbefreiung nach Nr. 26

Einnahmen iSd. Nr. 26 Satz 1 sind nicht in vollem Umfang stfrei. Die StFreiheit ist an einen Höchstbetrag (2100 €) 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 2 LStR).

**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.

**Nachzahlungen aus anderen VZ 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 2100 € erzielt, so sind die den Freibetrag übersteigenden Einnahmen bei einer Veranlagung zur ESt. zu erfassen. Bei ArbN, die nicht schon aus anderen Gründen zu veranlagern sind, bleiben die

den Freibetrag übersteigenden Einnahmen bis zu 410 € nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 zusätzlich stfrei.

**Gemischte Tätigkeit:** vgl. dazu R 17 Abs. 7 LStR; FG München v. 22.12.2004 – 15 K 2777/03, juris, rkr.

**Kein Verzicht auf Anwendung der Nr. 26:** UE kann auf die StErmäßigung 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.

### III. Erläuterungen zu Satz 2

9

Die den Freibetrag überschreitenden Einnahmen aus einer oder mehreren nebenberuflichen Tätigkeiten iS des Satzes 1 sind stpfl. Satz 2 regelt die stl. Behandlung von Ausgaben, die mit den in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sofern die Einnahmen den Freibetrag von 2100 € im KJ. überschreiten. Danach ist ein Abzug von WK/BA, die mit steuerfreien Einnahmen in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen, nur zulässig, wenn die Einnahmen aus der Tätigkeit und gleichzeitig die Ausgaben den Freibetrag übersteigen (zum Ansatz des ArbNPauschbetrags s. R 3.26 Abs. 9 Satz 2 LStR).

**Beispiel** (vgl. LBP/HANDZIK, § 3 Rn. 1043): Erhält ein angestellter Trainer eines Sportvereins eine Jahresvergütung von 4000 € und entstehen ihm dafür Aufwendungen in Höhe von 2000 €, so beträgt der 1848 € übersteigende Teil seiner WK 152 €. Nur dieser Betrag ist nach Nr. 26 Satz 2 abziehbar mit der Folge, dass der Stpfl. nach Berücksichtigung des Freibetrags Einkünfte in Höhe von 2000 € hat.

Die Regelung hat, wenn man allein auf den Wortlaut abstellt, zur Folge, dass in Abweichung von § 3c eine Aufteilung der Aufwendungen nicht in Betracht kommt (dazu kritisch KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 26/148 ff.; vgl. WÜLLENKEMPER, EFG 2005, 343; FG Berlin-Brandenb. v. 5.12.2007, EFG 2008, 1535, rkr.),

- wenn der Stpfl. den Freibetrag übersteigende Einnahmen erzielt, die Ausgaben diesen Betrag jedoch unterschreiten;
- wenn die Ausgaben den Freibetrag zwar überschreiten, die Einnahmen jedoch darunter liegen.

Entstehen bei einer beabsichtigten nebenberuflichen Tätigkeit iSv. Nr. 26 vorweggenommene BA, kommt es aber nicht mehr zur Ausführung der Tätigkeit, stehen weder Nr. 26 noch § 3c dem Abzug der BA entgegen (BFH v. 6.7.2005 – XI R 61/04, BStBl. II 2006, 163 zu Nr. 26 aF).

§ 3 Nr. 26 Aufwandsentschädigung für nebenberufliche Tätigkeiten