



Steuerfreiheit für  
nebenberufliche  
Tätigkeiten i.S.d.  
§ 3 Nr. 26 / 26a EStG



*Dieses Dokument enthält Änderungen. Die Änderungen sind kursiv und GELB hinterlegt.*

## **Inhaltsverzeichnis**

1. Überblick .....	3
2. Fundstellen.....	3
3. Gemeinsame Voraussetzungen § 3 Nr. 26 und Nr. 26a EStG .....	4
3.1. Begünstigter Arbeitgeber/Auftraggeber .....	4
3.2. Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52-54 AO) .....	4
3.3. Nebenberuflichkeit.....	5
3.3.1. Zeitlicher Umfang.....	5
3.3.2. Art der Tätigkeit .....	7
3.4. Gemischte Tätigkeiten.....	11
3.5. Höchstbetrag.....	12
3.6. Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug.....	12
3.7. LSt-Verfahren.....	15
4. Begünstigte Tätigkeiten.....	16
4.1. Begünstigte Tätigkeiten i.S.d. § 3 Nr. 26 EStG .....	16
4.1.1. Einzelfälle, die begünstigt sind.....	16
4.1.2. Einzelfälle, die nicht begünstigt sind .....	20
4.2. Begünstigte Tätigkeiten i.S.d. § 3 Nr. 26a EStG .....	21
5. Verhältnis der Steuerbefreiungsvorschriften zueinander.....	22
5.1. §§ 3 Nr. 26 und 26a EStG .....	22
5.2. Andere Steuerbefreiungsvorschriften und §§ 3 Nr. 26 und 26a EStG .....	23



## 1. Überblick

Vorschrift:	§ 3 Nr. 26 EStG „Übungsleiter-Freibetrag“	§ 3 Nr. 26a EStG „Ehrenamtspauschale“
Steuerfreibetrag:	2.400,- €	720,- € (nicht, wenn für dieselbe Tätigkeit § 3 Nr. 12 oder 26 EStG in Betracht kommt)
Voraussetzungen:	Nebenberufliche Tätigkeit	
	Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke im Dienst oder Auftrag	
	<ul style="list-style-type: none"><li>• einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder</li><li>• einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung</li></ul>	
	Begünstigte Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbar; künstlerische Tätigkeit, nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen	Jede Tätigkeit begünstigt (außer im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb)
Ausgaben:	Nur dann Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug, wenn	
	<ul style="list-style-type: none"><li>• Einnahmen &gt; Steuerfreibetrag und gleichzeitig</li><li>• Ausgaben &gt; Steuerfreibetrag</li></ul>	

## 2. Fundstellen

Regelungen zu § 3 Nr. 26 EStG lassen sich dem Gesetzestext, sowie R 3.26 LStR und H 3.26 LStH entnehmen. Neben dem Gesetzestext zu § 3 Nr. 26a EStG werden die Ausführungsbestimmungen hierzu in R 3.26a EStR und im BMF-Schreiben vom 21.11.2014 (BStBl I 2014, 1581) dargestellt.



### **3. Gemeinsame Voraussetzungen § 3 Nr. 26 und Nr. 26a EStG**

#### **3.1. Begünstigter Arbeitgeber/Auftraggeber**

R 3.26 Abs. 3 LStR bzw. Nr. 3 des BMF-Schreibens vom 21.11.2014 (a.a.O.)

- juristische Person des öffentlichen Rechts (in EU/EWR bzw. Schweiz, EuGH-Urteil vom 21.09.2016, C-478/15 Radgen), z.B. Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, IHK, Handwerks-, Rechtsanwalts-, Steuerberater-, Wirtschaftsprüfer- oder Ärztekammern, Universitäten, Sozialversicherungsträger
- oder eine unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallende Einrichtung: Körperschaften, Personenvereinigungen, Stiftungen und Vermögensmassen, die nach Satzung/Stiftungsgeschäft und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, z.B. Sportvereine, Heimat- und Brauchtumsvereine
- Nicht begünstigt z.B. Berufsverbände (Arbeitgeberverband, Gewerkschaft), Parteien

#### **3.2. Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52-54 AO)**

R 3.26 Abs. 4 LStR bzw. Nr. 4 des BMF-Schreibens vom 21.11.2014 (a.a.O.)

- Auch dann, wenn die Tätigkeit in einem sog. Zweckbetrieb i.S.d. §§ 65-68 AO ausgeübt wird, z.B. als nebenberuflicher Übungsleiter bei sportlichen Veranstaltungen nach § 67a AO oder als nebenberuflicher Erzieher in einer Einrichtung der Fürsorgeerziehung/der freiwilligen Erziehungshilfe
- Auch die Tätigkeit für eine juristische Person des öffentlichen Rechts kann der Förderung begünstigter Zwecke dienen, z.B. nebenberufliche Lehr-, Ausbildungs- oder Fortbildungstätigkeit an einer Universität, bei der Feuerwehr, für eine Anwalts- oder Ärztekammer und zwar selbst dann, wenn die Tätigkeit in den Hoheitsbereich fällt.
- Nicht erfüllt bei einer Tätigkeit in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb



### 3.3. Nebenberuflichkeit

R 3.26 Abs. 2 LStR bzw. Nr. 2 des BMF-Schreibens vom 21.11.2014 (a.a.O.)

#### 3.3.1. Zeitlicher Umfang

- Bezogen auf das Kj. nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs
- Bei der Ermittlung der sog. Ein-Drittel-Grenze bleiben Tarifunterschiede aus Vereinfachungsgründen unbeachtlich. Die Ein-Drittel-Grenze ist dabei pauschalierend bei einer regelmäßigen Wochenarbeitszeit von 14 Stunden (1/3 von 42 Stunden) erfüllt. Es bleibt dem Steuerpflichtigen unbenommen, im Einzelfall eine höhere tarifliche Arbeitszeit nachzuweisen.
- *Bei Berufsgruppen, deren vertragliche Stundenanzahl nicht in Wochenarbeitsstunden, sondern in anderen Einheiten (z.B. Unterrichtsstunden) ausgewiesen wird und bei denen diese vertragliche Stundenanzahl geringer ist, als die tatsächliche Arbeitszeit (z.B. wegen Vor- und Nachbereitungen, die Teil der Tätigkeit sind), stellen die 42 Stunden keine geeignete Vergleichsgröße dar. In diesen Fällen ist die Ein-Drittel-Grenze auf die entsprechenden Einheiten bei Vollzeitbeschäftigung zu beziehen (bei Lehrern z.B. auf die Pflichtstunden bei Vollzeitbeschäftigung (vgl. Tz. 3.3.2 – Beispiel 4)).*
- Eine zeitlich befristet ausgeübte hauptberufliche Tätigkeit ist nicht als nebenberuflich zu qualifizieren (vgl. auch Beispiel 4).
- Unterliegt eine denselben Auftraggeber/Arbeitgeber betreffende Tätigkeit zeitlichen Schwankungen, so ist auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum bzw. - wenn dieser kürzer ist - auf den für die jeweilige Vertragsdauer bezogenen Durchschnittswert abzustellen, vgl. H 3.26 „Nebenberuflichkeit“ – 2. Spiegelstrich LStH i.V.m. BFH-Urteil vom 30.03.1990, BStBl II 1990, 854, Rz. 23. Demnach gilt:
  - Sofern das Vertragsverhältnis nicht im ganzen Kj. bestanden hat, ist auf die tatsächlich kürzere Dauer des Vertragsverhältnisses abzustellen.
  - Hat zwar das Vertragsverhältnis während des ganzen Kj. bestanden, aber wurde die Stundenanzahl im Vertrag (mehrfach) während des Kj. (im Vorhinein) geändert, ist auf das jeweilige Vertragsverhältnis abzustellen (vgl. auch Beispiel 2).



### **Beispiel 1**

Frau Müller ist als Teilzeitkraft mit 10 Wochenstunden als Dozentin beschäftigt.

- Nebenberuflichkeit erfüllt, da weniger als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs (< 14 Stunden)

### **Beispiel 2**

Frau Müller ist als Dozentin beschäftigt. Im Januar und Februar arbeitet sie je 30 Wochenstunden (8 Wochen x 30 Stunden = 240 Stunden), im März befindet sie sich in Mutterschutz und ab April für den Rest des Jahres in Elternzeit.

- Ermittlung der Ein-Drittel-Grenze zwar grds. bezogen auf das Kj.
- Allerdings ändert sich der Arbeitszeitanteil aufgrund der Elternzeit ab April auf 0 Stunden → Abstellen auf kürzere Vertragsdauer
- Januar – März: je 30 Wochenstunden > 14 Stunden → Nebenberuflichkeit nicht erfüllt (durch den Mutterschutz ändert sich der Arbeitszeitanteil nicht)
- April – Dezember: je 0 Wochenstunden < 14 Stunden → Nebenberuflichkeit wäre erfüllt, aber es liegen keine begünstigten Einnahmen vor (daher ohne Auswirkung)

### **Abwandlung zu Beispiel 2:**

Wäre Frau Müller ab März dauerkrank, würde es bei der jahresbezogenen Betrachtungsweise verbleiben, da sich dadurch der Arbeitszeitanteil nicht ändert.

### **Beispiel 3**

Frau Müller ist als Dozentin mit unregelmäßiger Stundenzahl (laut Vertrag erfolgt der Dozentenansatz je nach Schulungsbedarf) beschäftigt. Im Januar und Dezember arbeitet sie aufgrund eines erhöhten Schulungsbedarfs zum Jahreswechsel je 30 Wochenstunden (8 Wochen x 30 Stunden = 240 Stunden), von Februar bis November nur 10 Wochenstunden (38 Wochen x 10 Stunden = 380 Stunden).

- Ermittlung der Ein-Drittel-Grenze bezogen auf das Kj.
- In Abweichung zu Beispiel 2 handelt es sich bei diesem Dienstverhältnis nicht um einen Vollzeiterwerb, da keine regelmäßige wöchentliche Stundenzahl von 30 vorliegt.
- 620 Stunden jährlich : 52 Arbeitswochen = 11,92 Stunden < 14 Stunden  
→ Nebenberuflichkeit erfüllt



### **Abwandlung zu Beispiel 3:**

Gäbe es jeweils im Vorfeld zur Änderung der Stundenanzahl einen neuen Vertrag, wäre für die Prüfung der Ein-Drittel-Grenze das jeweilige Vertragsverhältnis maßgebend mit der Folge, dass diese in den Monaten Dezember und Januar überschritten wäre.

### **Beispiel 4**

Saisonarbeitskraft mit begünstigter Tätigkeit wird für Januar (40 Wochenstunden x 4 Wochen = 160 Stunden) eingestellt und dann wieder entlassen. Im April wird sie wieder eingestellt (40 Wochenstunden x 4 Wochen = 160 Stunden), danach wieder entlassen und im Dezember nochmals eingestellt (40 Wochenstunden x 4 Wochen = 160 Stunden).

- Ermittlung der Ein-Drittel-Grenze sofern das Dienstverhältnis nicht im ganzen Kj. bestanden hat, aufgrund der tatsächlich kürzeren Dauer des Dienstverhältnisses = jeweils 1 Monat
- 40 Wochenstunden > 14 Stunden → Nebenberuflichkeit nicht erfüllt

### **Beispiel 5**

Im Oktober wird der Arbeitsvertrag beim selben Arbeitgeber für den Rest des Jahres geändert, sodass der Arbeitnehmer nicht mehr 38/38 Stunden Arbeitszeit schuldet, sondern nur noch 10/38.

- Da durch die Änderung des Arbeitszeitanteils im Vorhinein eine wirksame arbeitsvertragliche Änderung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbart wurde (schriftlich oder mündlich möglich), ist (ebenso bei Änderungskündigungen) bzgl. des zu überprüfenden Zeitraums im Hinblick auf die Drittelregelung die jeweilige Vertragsdauer zu betrachten:
  - Januar-September → Hauptbeschäftigung und daher Nebenberuflichkeit nicht erfüllt
  - Oktober-Dezember → Nebenberuflichkeit erfüllt, da < 14 Stunden

### **3.3.2. Art der Tätigkeit**

- Auch möglich bei Personen, die im steuerrechtlichen Sinne keinen Hauptberuf ausüben, z.B. Hausfrauen, Vermieter, Studenten, Rentner oder Arbeitslose
- Mehrere **verschiedenartige** Tätigkeiten i.S.d. § 3 Nr. 26/26a EStG: Prüfung der Nebenberuflichkeit für jede Tätigkeit getrennt
  - Verschiedenartige Tätigkeiten liegen bei Lehrern z.B. vor, wenn der Unterricht



- nicht für die gleiche Zielgruppe erfolgt (z.B. Unterricht tagsüber in Grundschule und abends in Volkshochschule)
  - nicht der Vorbereitung auf den gleichen Abschluss dient (z.B. Unterricht sowohl in Grundschule als auch im Gymnasium)
- Der auf eine bestimmte Prüfung vorbereitende Unterricht inkl. eventueller Aufgabenerstellung, Korrektur und Aufsichtsführung ist nicht mit der späteren Abnahme der mündlichen Prüfung gleichartig.
- Mehrere **gleichartige** Tätigkeiten i.S.d. § 3 Nr. 26/26a EStG sind zusammenzufassen, wenn sie sich nach der Verkehrsanschauung als Ausübung eines einheitlichen Hauptberufs darstellen, z.B. Unterricht von jeweils weniger als einem Drittel des Pensums einer Vollzeitkraft in mehreren Schulen
  - Gleichartigkeit der Tätigkeit liegt bei Lehrern z.B. vor, wenn der Unterricht
    - für die gleiche Zielgruppe erfolgt (Unterricht ausschließlich für eine bestimmte Zielgruppe, z.B. Erwachsenenbildung, Unterricht an Grundschule, Unterricht am Gymnasium).
    - der Vorbereitung auf den gleichen Abschluss dient (z.B. zeitgleicher Unterricht an Gymnasium 1 und 2)
  - Gleichartigkeit in diesem Sinne liegt bei Lehrern selbst dann vor, wenn unterschiedliche Fächer unterrichtet werden, z.B.
    - Lehrer unterrichtet am Gymnasium 10 Stunden Mathematik und 10 Stunden Religion.
    - Lehrer unterrichtet am Gymnasium 1 10 Stunden Mathematik und am Gymnasium 2 10 Stunden Religion.
- Keine Nebenberuflichkeit, wenn
  - Teil der Haupttätigkeit, der im Arbeitsvertrag nicht gesondert stundenmäßig ausgewiesen ist.

Sofern bei einem Lehrer die Aufgabenerstellung, Korrektur und Aufsichtsführung in einem auf eine bestimmte Prüfung vorbereitenden Lehrgang zu seinen Pflichten aus der Hauptbeschäftigung gehört, sind diese nicht nebenberuflich. Sofern dieser Lehrer die entsprechenden Tätigkeiten auch in der Prüfung selbst übernimmt, stellen diese gleichartige Tätigkeiten dar (vgl. oben) und sind unabhängig davon, ob zu deren Übernahme eine Verpflichtung besteht oder nicht, mit diesen gleichartigen Tätigkeiten aus der Hauptbeschäftigung zusammenzurechnen.





- Nebenpflicht aus Haupttätigkeit verbunden mit einer Weisungs- und Kontrollbefugnis des Dienstherrn (BFH-Urteil vom 29.01.1987, BStBl II 1987, 783)
- Prüfschema mehrere Tätigkeiten i.S.d. § 3 Nr. 26/26a EStG:

Verschiedenartige Tätigkeiten	Gleichartige Tätigkeit	
		← „Vollzeiterwerb“ (>1/3)+ „Nebentätigkeit“ (je ≤1/3 keine Verpflichtung aus Hauptberuf) ↓
↓	Zusammenfassung aller Tätigkeiten, wenn nach Verkehrsanschauung einheitlicher Hauptberuf	
Nebenberuflichkeit (≤1/3) ist für jede einzelne Tätigkeit getrennt zu prüfen		

### Beispiel 1

Herr Bauer ist beim selben Rettungsverband sowohl im Rettungsdienst (500 Stunden jährlich) als auch als Erste-Hilfe-Ausbilder (300 Stunden jährlich) tätig.

- Es liegen mehrere verschiedenartige Tätigkeiten vor, die Nebenberuflichkeit ist für jede Tätigkeit getrennt zu beurteilen
- Bezogen auf das KJ. wäre diese gegeben, wenn nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs aufgewendet würde
- Es ist im Hinblick auf die Ermittlung der Ein-Drittel-Grenze pauschalierend von einer regelmäßigen Wochenarbeitszeit von 14 Stunden auszugehen.
- Rettungsdienst: 500 Stunden jährlich : 52 Arbeitswochen = 9,62 Stunden < 14 Stunden → Nebenberuflichkeit erfüllt
- Erste-Hilfe-Ausbilder: 300 Stunden jährlich : 52 Arbeitswochen = 5,77 Stunden < 14 Stunden → Nebenberuflichkeit erfüllt



### **Beispiel 2**

Herr Bauer ist bei einem Orts-Rettungsverband als Sanitäter im Hauptberuf (35 Wochenstunden) beschäftigt. Daneben führt er beim Orts-Rettungsverband ehrenamtlich Sanitätsdienste (10 Wochenstunden) durch.

- Zusammenfassung aller Tätigkeiten, da gleichartige Tätigkeit → Nebenberuflichkeit nicht erfüllt

### **Beispiel 3**

Herr Bauer ist beim Orts-Rettungsverband als Sanitäter im Hauptberuf (35 Wochenstunden) beschäftigt. Daneben führt er beim Kreis-Rettungsverband ehrenamtlich Sanitätsdienste (10 Wochenstunden) durch.

- Nebenberuflichkeit ist für beide Sanitätsdienste einheitlich zu prüfen, da gleichartige Tätigkeit. Dass die Tätigkeit für verschiedene Arbeitgeber/Auftraggeber durchgeführt wird, ist dabei unerheblich.
- Es ist im Hinblick auf die Ermittlung der Ein-Drittel-Grenze pauschalierend von einer regelmäßigen Wochenarbeitszeit von 14 Stunden auszugehen.
- Sanitätsdienste: insges. 45 Stunden > 14 Stunden → Nebenberuflichkeit nicht erfüllt

### **Beispiel 4**

**Teilzeitbeschäftigter** Lehrer (eingestellt vom Arbeitgeber Freistaat Bayern **mit 19 Wochenstunden, 28 Pflichtstunden bei Vollzeitbeschäftigung**) mit 15 Wochenstunden in Grundschule 1, 4 Wochenstunden in Grundschule 2. Grundschule 1 und Grundschule 2 werden vom Freistaat Bayern unterhalten.

- Es liegt unabhängig davon, welche Fächer an welcher Schule unterrichtet werden, eine gleichartige Tätigkeit (Unterricht für die gleiche Personengruppe) vor. Deshalb sind die beiden Tätigkeiten zusammenzurechnen.
- Verschiedenartige Tätigkeiten lägen lediglich dann vor, wenn z.B. der o.g. Grundschullehrer Erwachsene außerhalb der allgemeinen Schulausbildung (z.B. an der Volkshochschule) unterrichten würde.



- Bei Lehrern ist zur Prüfung der Ein-Drittel-Grenze auf die jew. Pflichtstunden (Deputat) bei Vollzeitbeschäftigung abzustellen, H 3.26 „Nebenberuflichkeit“ LStH 2018, mit der Folge, dass die Nebentätigkeitsgrenze überschritten ist ((15+4 =) 19 Wochenstunden > (1/3 x 28 Wochenstunden =) 9,33 Wochenstunden).

#### Abwandlung 1 zu Beispiel 4

Träger der Schule 1 ist der Freistaat Bayern, Schule 2 ist eine steuerbegünstigte Volkshochschule

- Es handelt sich nicht um gleichartige, sondern um verschiedenartige Tätigkeiten (Unterricht für verschiedene Personengruppen. Unabhängig davon, ob beide oder eine der Tätigkeiten nichtselbständig ausgeübt werden, sind diese nicht zur Ausübung eines einheitlichen Hauptberufs zusammenzufassen, die Nebentätigkeitsgrenze ist getrennt zu prüfen.
- Schule 1: 15 Wochenstunden > 9,33 Wochenstunden → Nebenberuflichkeit nicht erfüllt
- Schule 2: 4 Wochenstunden < 9,33 Wochenstunden → Nebenberuflichkeit erfüllt

#### Abwandlung 2 zu Beispiel 4

Träger der Grundschule 1 ist der Freistaat Bayern, Grundschule 2 ist eine steuerbegünstigte Privatschule (Ersatzschule).

- Es handelt sich um gleichartige Tätigkeiten i.S.d. § 3 Nr. 26/26a EStG (Unterricht für die gleiche Personengruppe). Für die Prüfung der Nebenberuflichkeit erfolgt eine Zusammenrechnung:
- Grundschule 1+2: 19 Wochenstunden > 9,33 Wochenstunden → Nebenberuflichkeit nicht erfüllt

### 3.4. Gemischte Tätigkeiten

R 3.26 Abs. 7 LStR bzw. Nr. 6 des BMF-Schreibens vom 21.11.2014 (a.a.O.)

Bei Tätigkeiten, die teilweise begünstigt und teilweise nicht begünstigt sind, werden die Freibeträge nur für den entsprechend begünstigten Anteil gewährt.



### Beispiel

Frau Müller ist von der Kirchengemeinde sowohl als Organistin (3 Stunden wöchentlich), Reinigungskraft in der Kirche (3 Stunden wöchentlich) als auch als Pfarrhaushälterin (10 Stunden wöchentlich) angestellt. Der Stundenlohn beträgt jeweils 10,- €, nach Abzug von Urlaub hat Frau Müller insgesamt 46 Wochen jährlich gearbeitet.

- Es liegen mehrere verschiedenartige Tätigkeiten vor, die Nebenberuflichkeit ist für jede Tätigkeit getrennt zu beurteilen (vgl. § 4.3 - Nebenberuflichkeit -) und für alle drei Tätigkeiten erfüllt (nicht mehr als 1/3 der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs).
- Organistin = begünstigte Tätigkeit nach § 3 Nr. 26 EStG (künstlerisch), Einnahmen i.H.v. 1.380,- € (3 Std. x 46 Arbeitswochen x 10,- €) steuerfrei
- Reinigungskraft = keine begünstigte Tätigkeit nach § 3 Nr. 26 EStG, aber § 3 Nr. 26a EStG tätigkeitsunabhängig möglich (kirchliche Zwecke), Einnahmen i.H.v. 720,- € steuerfrei und i.H.v. 660,- € (1.380,- € abzgl. Ehrenamtspauschale 720,- €) steuerpflichtig
- Pfarrhaushälterin = keine begünstigte Tätigkeit nach § 3 Nr. 26 EStG, § 3 Nr. 26a EStG wäre zwar tätigkeitsunabhängig grundsätzlich möglich, aber die Ehrenamtspauschale ist bereits verbraucht. Einnahmen i.H.v. 4.600,- € (10 Std. x 46 Arbeitswochen x 10,- €) steuerpflichtig

### 3.5. Höchstbetrag

R 3.26 Abs. 8 LStR bzw. Nr. 7 des BMF-Schreibens vom 21.11.2014 (a.a.O.)

- Freibeträge sind Jahresbeträge (keine zeitanteilige Aufteilung, wenn die begünstigte Tätigkeit nur wenige Monate ausgeübt wird)
- Nur einmalige Gewährung (auch wenn mehrere begünstigte Tätigkeiten)
- Personenbezogen (keine Übertragungsmöglichkeiten zwischen Ehegatten oder Lebenspartnern)

### 3.6. Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug

R 3.26 Abs. 9 LStR bzw. Nr. 9 des BMF-Schreibens vom 21.11.2014 (a.a.O.)



- Abzug von Werbungskosten/Betriebsausgaben, die in unmittelbarem, wirtschaftlichem Zusammenhang mit den steuerfreien Einnahmen stehen nur möglich, wenn sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben den jeweiligen Freibetrag übersteigen.

### Beispiel 1

Nebenberuflicher, angestellter Tierpfleger im Dienst der Stadt im gemeinnützig anerkannten Tierheim, Einnahmen 1.200,- €/Jahr, 400,- € Werbungskosten

- hat anderen Hauptberuf

Einnahmen	1.200,- €
- Ehrenamtszuschale	720,- €
stpfl. Einnahmen	480,- €

- hat keinen anderen Hauptberuf (z.B. Student):

Einnahmen	1.200,- €
- Arbeitnehmerpauschbetrag	1.000,- €
- Ehrenamtszuschale	200,- €
stpfl. Einnahmen	0,- €

Die restliche Ehrenamtszuschale i.H.v. 520,- € (720,- € - 200,- €) könnte für weitere begünstigte Einnahmen verwendet werden, darf aber nicht zu negativen Einkünften führen.

### Beispiel 2

Nebenberuflicher, angestellter Tierpfleger im Dienst der Stadt im gemeinnützig anerkannten Tierheim, Einnahmen 1.200,- €/Jahr, 800,- € Werbungskosten

- hat anderen Hauptberuf

Einnahmen	1.200,- €
- Ehrenamtszuschale	720,- €
- Werbungskosten (soweit sie den Freibetrag i.H.v. 720,- € übersteigen)	80,- €
= stpfl. Einnahmen	400,- €



- hat keinen anderen Hauptberuf (z.B. Student):

Einnahmen	1.200,- €
- Arbeitnehmerpauschbetrag	1.000,- €
- Ehrenamtspauschale	200,- €
= stpfl. Einnahmen	0,- €

Die restliche Ehrenamtspauschale i.H.v. 520,- € könnte für weitere begünstigte Einnahmen verwendet werden, darf aber nicht zu negativen Einkünften führen.

### Beispiel 3

Nebenberuflicher, angestellter Tierpfleger im Dienst der Stadt im gemeinnützig anerkannten Tierheim, Einnahmen 500,- €/Jahr, 800,- € Werbungskosten

- hat anderen Hauptberuf

Einnahmen	500,- €
- Ehrenamtspauschale	500,- €
= stpfl. Einnahmen	0,- €

Die restliche Ehrenamtspauschale i.H.v. 220,- € könnte für weitere begünstigte Einnahmen verwendet werden, darf aber nicht zu negativen Einkünften führen. Tatsächliche Werbungskosten dürfen nicht angesetzt werden, da die steuerfreien Einnahmen die Ehrenamtspauschale nicht übersteigen (vgl. hierzu jedoch anhängiges Revisionsverfahren BFH III R 23/15).

- hat keinen anderen Hauptberuf (z.B. Student)

Einnahmen	500,- €
- Arbeitnehmerpauschbetrag	500,- €
= stpfl. Einnahmen	0,- €

Der Arbeitnehmerpauschbetrag darf nicht zu negativen Einkünften führen. Tatsächliche Werbungskosten dürfen nicht angesetzt werden, da die steuerfreien Einnahmen die Ehrenamtspauschale nicht übersteigen (vgl. hierzu jedoch anhängiges Revisionsverfahren



BFH III R 23/15). Die Ehrenamtspauschale i.H.v. 720,- € könnte für weitere begünstigte Einnahmen verwendet werden.

#### Beispiel 4

Nebenberuflicher Tierpfleger (kein Arbeitnehmer) im gemeinnützig anerkannten Tierheim, Einnahmen 1.200,- €/Jahr, 1.300,- € Betriebsausgaben

Einnahmen	1.200,- €
- Ehrenamtspauschale	720,- €
- Betriebsausgaben (soweit sie den Freibetrag i.H.v. 720,- € übersteigen)	580,- €
= stpfl. Einnahmen	- 100,- €

Ergebnisse jener Betätigungen, bei denen das Streben nach einem positiven Nutzen fehlt, die also ohne Einkunftserzielungsabsicht unternommen werden, sind als sog. „Liebhabeerei“ einkommensteuerlich unbeachtlich. **In den o.g. Fällen ist daher die Einkunftserzielungsabsicht zu prüfen.**

#### 3.7. LSt-Verfahren

R 3.26 Abs. 10 LStR bzw. Nr. 11 des BMF-Schreibens vom 21.11.2014 (a.a.O.)

- Keine zeitanteilige Aufteilung des Freibetrags erforderlich
- Aufbewahrung einer schriftlichen Bestätigung des Arbeitnehmers darüber, dass der Freibetrag nicht bereits in einem anderen Dienst- oder Auftragsverhältnis berücksichtigt worden ist; Erklärung ist zum Lohnkonto zu nehmen



## **4. Begünstigte Tätigkeiten**

### **4.1. Begünstigte Tätigkeiten i.S.d. § 3 Nr. 26 EStG**

R 3.26 Abs. 1 LStR

- Tätigkeiten, die auf andere Menschen durch persönlichen Kontakt Einfluss nehmen um auf diese Weise deren geistige und körperliche Fähigkeiten zu entwickeln und zu fördern:
  - Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbare nebenberufliche Tätigkeit
  - Künstlerische Tätigkeit
  - Nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen

#### **4.1.1. Einzelfälle, die begünstigt sind**

- Aufgabenersteller, Korrektoren, Leiter von Lernarbeitsgemeinschaften, Prüfer bei einer mündlichen Prüfer
- Aufsichtstätigkeit bei Prüfungen, sofern diese im Zusammenhang mit einem Lehrauftrag steht
- Ärzte, die Coronar- oder Behindertensportkurse leiten, wenn sie auf den Ablauf der Übungseinheiten und auf die Übungsinhalte aktiv Einfluss nehmen
- Tätigkeiten in Bahnhofsmissionen enthalten begünstigte Pflege- und Betreuungsleistungen. Aus Vereinfachungsgründen können 60% der Einnahmen, max. i.H.d. Freibetrags, steuerfrei belassen werden. Von diesem pauschalen Satz kann im Einzelfall abgewichen und auf die tatsächlichen Verhältnisse abgestellt werden, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass dieser zu einer unzutreffenden Besteuerung führen würde.
- Behindertentransport (Auslandsrückholddienst, Behindertenfahrdienst, Krankentransport und Medizinisches Transportmanagement – MTM-): Die Fahrten werden regelmäßig mit einer Besatzung von zwei Helfern durchgeführt, wobei ein Helfer den Bus fährt und der andere (Beifahrer) die behinderten oder kranken Personen während der Fahrt betreut. Die Tätigkeit des Fahrers stellt keine nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigte Tätigkeit dar, da er weit überwiegend mit dem Fahren des Fahrzeugs beschäftigt ist und ein unmittelbarer persönlicher Bezug zu den „Patienten“ im Sinne der Pflege nicht aufgebaut werden kann. Für den „Beifahrer“ sind die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG gegeben. Ist die Aufgabenverteilung nicht verbindlich festgelegt, kann angenommen werden, dass beide Helfer an der Betreuung mitwirken. Der Freibetrag nach §





§ 3 Nr. 26 EStG ist dann für jeweils 50% der Vergütung zu gewähren. Vergütungen für Bereitschaftszeiten werden entsprechend der zugrundeliegenden Tätigkeit zugeordnet und zusammen mit der Vergütung für die eigentliche Tätigkeit ggf. in die Steuerbefreiung einbezogen.

- Bereitschaftsleitung, Jugendgruppenleiter

Inwieweit eine Gewährung des Freibetrags nach § 3 Nr. 26 EStG in Betracht kommt, hängt von der tatsächlichen Tätigkeit ab. Soweit lediglich organisatorische Aufgaben wahrgenommen werden, liegt keine begünstigte Tätigkeit vor. Soweit die Vergütung auf die Tätigkeit als Ausbilder oder Betreuer entfällt, kann der Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG gewährt werden.

- Betreuung, Anleitung von

- Behinderten in einer Behindertenwerkstatt
- Langzeitarbeitslosen in einem Projekt zur Wiedereingliederung
- Blutspendern (Beratung der Blutspender zu Spendefragen)

- Chorleiter, Orchesterdirigent

- Demenzbetreuer im familiären Umfeld bzw. in der Gruppenbetreuung: Pflege, Betreuung und Beschäftigung von Demenzkranken

- Dauerpflege und Hilfsdienste bei der häuslichen Betreuung durch ambulante Pflegedienste (z.B. Unterstützung bei Grund- und Behandlungspflege, bei häuslichen Verrichtungen und Einkäufen, beim Schriftverkehr)

- Diakon

Ob ein nebenberuflich tätiger katholischer Diakon die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG erhalten kann, hängt von der jeweiligen Tätigkeit ab. Zum Berufsbild des Diakons gehören auch ausbildende und betreuende Tätigkeiten mit pädagogischer Ausrichtung sowie Arbeiten im sozialen Bereich, die als Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen gewertet werden können. Für solche Tätigkeiten ist eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG möglich. Bei einer Tätigkeit im Bereich der Verkündigung (z.B. Taufen, Krankenkommunion, Trauungen, Predigtendienst) handelt es sich nicht um eine begünstigte Tätigkeit.

- Dozenten-, Lehr- und Vortragstätigkeit in der allgemeinen Bildung und Ausbildung (z.B. Erste-Hilfe-Kurse, Hausaufgabenbetreuung, Nachhilfe, Sprachförderung, Schwimmunterricht, Kurse und Vorträge an (Volkshoch)Schulen, Mütterberatung, berufliche



Aus- und Fortbildung, Leitung von Arbeitsgemeinschaften für Referendare)

- Einsatzleiter im Rettungsdienst
- Einsatzkräfte in der Berg-, Höhlen- und Wasserrettung, sofern Personenbergung im Vordergrund steht
- Erziehungsbeistand und Betreuungshelfer nach § 30 SGB VIII, Familienhelfer

Im Rahmen der Hilfe zur Erziehung nach den §§ 27 ff. SGB VIII werden sog. Erziehungs- und Familienhelfer eingesetzt, die das Kind oder den Jugendlichen (§ 30 SGB VIII) oder die Familie (§ 31 SGB VIII) durch pädagogische und therapeutische Hilfen bei der Bewältigung von Entwicklungsproblemen oder bei der Erfüllung von Erziehungsaufgaben unterstützen sollen. Die neben der eigentlichen Hauptaufgabe zusätzlich zu erbringende hauswirtschaftliche praktische Versorgung einer in Not geratenen Familie oder einer Einzelperson kann insoweit vernachlässigt werden.

- Ferienbetreuer
- Feuerwehrdienstleistende
- Helfer im sog. Hintergrunddienst des Hausnotrufdienstes (Schlüsseldienst im Hausnotruf und Pflegenotruf)

Um bei Hausnotrufdiensten die Entgegennahme von Alarmanrufen rund um die Uhr, die Vertrautheit der Bewohner mit dem Hausnotrufdienst und die Funktionsfähigkeit der Hausnotrufgeräte zu gewährleisten, wird von den Hilfsorganisationen - zusätzlich zu den Mitarbeitern der Hausnotrufzentrale - ein sog. Hintergrunddienst eingerichtet, um vor Ort Hilfe zu leisten. Die Mitarbeiter des Hintergrunddienstes sind daneben auch mit der Einweisung, Einrichtung, Wartung und Überprüfung der Hausnotrufgeräte beschäftigt. Ihnen kann die Steuervergünstigung nach § 3 Nr. 26 EStG für den Anteil ihrer Vergütung gewährt werden, der auf tatsächliche Rettungseinsätze und für Bereitschaftszeiten hierfür entfällt. Der begünstigte Anteil ist anhand der Gesamtumstände des Einzelfalls zu ermitteln. Werden nur Notrufe entgegengenommen und weitergeleitet ist diese Tätigkeit nicht nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt. Dies gilt auch für die Bereitschaftszeiten.



- Hauswirtschaftliche Tätigkeiten und reine Hilfstätigkeiten für alte, kranke oder behinderte Menschen im häuslichen Bereich

Auch reine hauswirtschaftliche oder betreuende Hilfstätigkeiten (ohne Zusammenhang mit körperlicher Pflege) für alte, kranke oder behinderte Menschen im häuslichen Bereich (z.B. Reinigung der Wohnung, Kochen, Einkaufen, Erledigung von Schriftverkehr), stellen begünstigte Tätigkeiten dar.

- Kriseninterventionspersonen (psychologische Soforthilfe für traumatisierte Opfer und deren Angehörige bei schweren oder tragischen Unfällen)
- Notärzte im Rettungsdienst inkl. Bereitschaftsdienstzeiten (entgegen BFH-Beschluss vom 20.02.2002, BFH/NV 2002, 784)
- Organistentätigkeit/Kirchenmusiker

Aus Gründen der Praktikabilität und der Verwaltungsvereinfachung ist bei den in Kirchengemeinden eingesetzten Organisten grundsätzlich davon auszugehen, dass deren Tätigkeit eine gewisse Gestaltungshöhe erreicht und somit die Voraussetzungen einer künstlerischen Tätigkeit im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG vorliegen.

- Rettungsschwimmer, Rettungskräfte der Deutschen Gesellschaft zur Rettung Schiffbrüchiger inkl. Bereitschaftsdienstzeiten
- Sanitätshelfer bei Großveranstaltungen inkl. Bereitschaftsdienstzeiten
- Sanitätshelfer und Rettungssanitäter im Rettungs- und Krankenhaustransportwagen inkl. Bereitschaftsdienstzeiten sowie Helfer vor Ort (sog. HvO, örtliche Hilfe organisierter Erste Hilfe als Ergänzung der Rettungskette durch rettungsdienstlich ausgebildete Person, die bei Notfällen schnell vor Ort sein kann und bis zum Eintreffen eines Rettungsmittels mit qualifizierten basismedizinischen Maßnahmen Ersthilfe leistet)
- Schulweghelfer, Schulbusbegleiter
- Sporttrainer
- Stadtführer / Museumsführer
- Statist/Komparsen bei Theateraufführungen nur, sofern gewisse Gestaltungshöhe bei eigenschöpferischer Leistung gegeben ist



Nach dem BFH-Urteil vom 18.04.2007 (BStBl II 2007, 702) kann eine künstlerische Tätigkeit in diesem Sinn auch vorliegen, wenn sie die eigentliche künstlerische (Haupt-)Tätigkeit unterstützt und ergänzt, sofern sie Teil des gesamten künstlerischen Geschehens ist (vgl. H 3.26 Künstlerische Tätigkeit LStH). Auch der Komparse kann daher - anders z.B. als ein Bühnenarbeiter - eine künstlerische Tätigkeit ausüben. Im Urteilsfall hat sich der Kläger (Statist an der Oper) nach den Feststellungen des FG mit seinen Leistungen im Rahmen des künstlerischen Genres „Darsteller“ gehalten und keine rein mechanische Funktion als „menschliche Requisite“ wahrgenommen. Der Auftritt des Klägers habe nicht unerhebliche schauspielerische Leistungen enthalten.

#### **4.1.2. Einzelfälle, die nicht begünstigt sind**

- Ausbildung von Tieren (Rennpferde, Diensthunde)
- Babysitter
- Blutspendehelfer (Organisatorische Tätigkeiten)
- Bühnenarbeiter
- Dolmetscher
- Hauswirtschaftliche Tätigkeiten in Altenheimen, Krankenhäusern

Reine Hilfsdienste in Altenheimen, Krankenhäusern und Behinderteneinrichtungen stellen keine häusliche Betreuung dar. Nur bei der häuslichen Betreuung entsteht ein unmittelbarer persönlicher Bezug zu den gepflegten Menschen, der Grundlage für eine Wertung der Hilfstätigkeit als Pflege i. S. des § 3 Nr. 26 EStG ist. Bei Küchen- und Reinigungsdiensten in Altenheimen usw. fehlt in der Regel dieser Bezug. Die Hilfsdienste werden in erster Linie für das jeweilige Heim oder Krankenhaus und nur mittelbar für die pflegebedürftige Person erbracht.

- Küchenmitarbeiter in Waldheimen: Die Tätigkeit von Mitarbeitern in der Küche und im hauswirtschaftlichen Bereich von Waldheimen stellt keine begünstigte Tätigkeit im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG dar. Es handelt sich nicht um eine betreuende Tätigkeit, da pädagogische Aspekte nicht im Vordergrund stehen. Ausschlaggebend ist die hauswirtschaftliche Tätigkeit im Zusammenhang mit der Essenzubereitung für die in den Waldheimen während der Ferienzeit aufgenommenen Jugendlichen.
- Isolierte Aufsichtstätigkeit bei Prüfungen, sofern diese nicht im Zusammenhang mit einem Lehrauftrag steht



- Mahlzeitendienste, da die Lieferung einer Mahlzeit für die Annahme einer Pflegeleistung nicht ausreicht. Dies gilt selbst dann, wenn die Mahlzeit erst vor Ort zubereitet wird.
- Notfallfahrten bei Blut- und Organtransport
- Patientenfürsprecher (Interessensvertretung der Patienten gegenüber dem Krankenhaus), da keine Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen
- Ehrenamtliche Richter, Parcourschefs, Parcourschefassistenten bei Pferdesportveranstaltungen
- Prädikanten/Lektoren, da kein direkter pädagogisch ausgerichteter persönlicher Kontakt zu einzelnen Menschen
- Verkaufstätigkeiten in Läden
- Versichertenälteste
- Vorbereitungstätigkeiten der betriebsärztlichen Untersuchung

#### **4.2. Begünstigte Tätigkeiten i.S.d. § 3 Nr. 26a EStG**

Nrn. 1 und 4 des BMF-Schreibens vom 21.11.2014 (a.a.O.)

Jede Tätigkeit ist begünstigt, d.h. keine Begrenzung auf bestimmte Tätigkeiten im gemeinnützigen/ideellen Bereich einschließlich Zweckbetriebe (nicht aber im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder bei der Vermögensverwaltung)

#### **Beispiele**

- Tätigkeiten der Mitglieder des Vorstands (nur dann zulässig, wenn durch Satzungsregelung ausdrücklich zugelassen → Gebot der Selbstlosigkeit, Nr. 8 des o.g. BMF-Schreibens)
- Tätigkeiten des Kassierers, der Bürokräfte, des Reinigungspersonals, des Platzwartes, des Aufsichtspersonals oder des Schiedsrichters im Amateurbereich
- Reinigungspersonal und Gärtner in der Kirche
- Im Zweckbetrieb z.B. nebenberuflicher Kartenverkäufer in einem Museum, Theater oder Opernhaus



- Bei juristischer Person des öffentlichen Rechts z.B. nebenberufliche Aufsichtstätigkeit in einem Schwimmbad, nebenberuflicher Kirchenvorstand
- Nicht begünstigt: Tätigkeit der Amateursportler, Reinigungspersonal im Rathaus (weil nicht im gemeinnützigen/mildtätigen/kirchlichen Bereich)

## **5. Verhältnis der Steuerbefreiungsvorschriften zueinander**

### **5.1. §§ 3 Nr. 26 und 26a EStG**

Nr. 5 des BMF-Schreibens vom 21.11.2014 (a.a.O.)

- Kein § 3 Nr. 26a EStG, wenn für dieselbe Tätigkeit ganz oder teilweise eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 EStG (Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen) oder § 3 Nr. 26 EStG (Übungsleiterfreibetrag) in Frage kommt.
- § 3 Nr. 26a EStG, wenn andere Tätigkeit neben einer nach § 3 Nrn. 12 oder 26 EStG begünstigten Tätigkeit, bei diesem oder anderem Auftraggeber/Arbeitgeber, die nebenberuflich ausgeübt wird und die Tätigkeiten voneinander trennbar sind, gesondert vergütet werden und die dazu getroffenen Vereinbarungen eindeutig sind und durchgeführt werden (vgl. Beispiel zu Tz. 3.4 Gemischte Tätigkeiten)

### **Beispiel 1**

Einsatz- und Bereitschaftsdienstzeiten der Rettungssanitäter und Ersthelfer:

- einheitliche Tätigkeit
- insgesamt nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt
- kein § 3 Nr. 26a EStG



## **Beispiel 2**

Einnahmen aus nebenberuflicher Dozententätigkeit 2.300,- €, Einnahmen aus nebenberuflicher Aufgabenstellertätigkeit 900,- €

- Sowohl Dozententätigkeit als auch Aufgabenstellertätigkeit sind begünstigte Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG, daher ist § 3 Nr. 26a EStG ausgeschlossen.
- Einnahmen aus Dozententätigkeit i.H.v. 2.300,- € steuerfrei nach § 3 Nr. 26 EStG
- Einnahmen aus Aufgabenstellertätigkeit i.H.v. 100,- € steuerfrei nach § 3 Nr. 26 EStG (restlicher Freibetrag) und i.H.v. 800,- € steuerpflichtig

## **5.2. Andere Steuerbefreiungsvorschriften und §§ 3 Nr. 26 und 26a EStG**

- § 3 Nr. 26 EStG: Steuerfreiheit nach anderen Vorschriften bleibt unberührt, wenn mehrere Steuerbefreiungsvorschriften greifen: Anwendung in der Reihenfolge, die für den Steuerpflichtigen am Günstigsten ist.
- § 3 Nr. 26a EStG: Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn für die Einnahmen aus der Tätigkeit – ganz oder teilweise - eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12, 26 oder 26b EStG gewährt wird, § 3 Nr. 26a Satz 2 EStG. Die Steuerfreiheit nach anderen Vorschriften (z.B. § 3 Nrn. 13, 16 EStG) bleibt unberührt, wenn mehrere Steuerbefreiungsvorschriften greifen: Anwendung in der Reihenfolge, die für den Stpfl. am Günstigsten ist, vgl. Nrn. 5 und 6 des BMF-Schreibens vom 21.11.2014 (a.a.O.).

## **Beispiel**

Nebenberuflicher Dozent für begünstigte juristische Person des öffentlichen Rechts erhält eine Unterrichtsvergütung pro Jahr i.H.v. 2.500,- € und daneben die tatsächlich entstandenen Fahrtkosten i.H.v. 500,- €

- Fahrtkosten steuerfrei nach § 3 Nr. 13 EStG i.H.v. 500,- € als Reisekosten
- Unterrichtsvergütung steuerfrei nach § 3 Nr. 26 EStG i.H.v. 2.400,- €, stpfl. Einnahmen 100,-€

# Herausgeber

**Bayerisches Landesamt für Steuern**

Referat St32

Sophienstraße 6

80333 München

Telefon: 089 9991 - 0

Telefax: 089 9991 - 1099

E-Mail: [Poststelle@fst.bayern.de](mailto:Poststelle@fst.bayern.de)

Internet: <http://www.lfst.bayern.de>