



ofix: EStG/3/14

Rundvfg. vom 22.03.2018 - S 2245 A - 2 - St 213

Steuerbefreiungen für nebenberufliche Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG

1 Allgemeines

Die Steuerbefreiung für nebenberufliche Tätigkeiten ist in R 3.26 LStR geregelt.

Ergänzend hierzu weise ich auf Folgendes hin:

Begünstigt sind **drei Tätigkeitsbereiche**:

- Nebenberufliche Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder eine vergleichbare Tätigkeit
- Nebenberufliche künstlerische Tätigkeit
- Nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen

Die begünstigten Tätigkeiten der Übungsleiter, Ausbilder und Erzieher haben miteinander gemeinsam, dass bei ihrer Ausübung durch persönliche Kontakte Einfluss auf andere Menschen genommen wird, um auf diese Weise deren Fähigkeiten zu entwickeln und zu fördern. Dies gilt auch für den Begriff des Betreuers. Gemeinsamer Nenner dieser Tätigkeiten ist daher die pädagogische Ausrichtung. Nicht begünstigt ist die Aufwandsentschädigung nach § 1835a BGB für ehrenamtliche rechtliche Betreuer nach §§ 1896 ff. BGB, ehrenamtlich tätige Vormünder nach §§ 1773 BGB und ehrenamtliche Pfleger nach §§ 1909 ff. BGB, da § 3 Nr. 26 EStG nur angewendet werden kann, wenn durch einen direkten pädagogisch ausgerichteten persönlichen Kontakt zu den betreuten Menschen ein Kernbereich des ehrenamtlichen Engagements erfüllt wird. Zur steuerlichen Behandlung der Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche rechtliche Betreuer nach § 1835a BGB vgl. ofix: EStG/18/34. (Die bis 31.08.2009 geltenden Regelungen für Verfahrenspfleger nach §§ 50, 67 und 70b des Gesetzes über Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit – FGG – sind nunmehr in die o.g. Vorschriften des BGB integriert).

Betroffen sind insbesondere Personen, die betreuend im Jugend- und Sportbereich gemeinnütziger Vereine tätig werden. Daher kommt der Übungsleiterfreibetrag auch für die Beaufsichtigung und Betreuung von Jugendlichen durch Jugendleiter, Ferienbetreuer, Schulwegbegleiter etc. in Betracht.

Auch wenn ausschließlich (ohne Zusammenhang mit körperlicher Pflege) **hauswirtschaftliche oder betreuende Hilfstätigkeiten** für alte oder behinderte Menschen erbracht werden (z.B. Reinigung der Wohnung, Kochen, Einkaufen, Erledigung von Schriftverkehr), ist der Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG zu gewähren, wenn die übrigen Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind.

Im Bereich der nebenberuflichen **künstlerischen** Tätigkeit sind an den Begriff der „künstlerischen Tätigkeit“ dieselben strengen Anforderungen zu stellen wie an die hauptberufliche künstlerische Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Bei einer Tätigkeit für juristische Personen des öffentlichen Rechts ist es unschädlich, wenn sie für einen **Betrieb gewerblicher Art** ausgeführt wird, da Betriebe gewerblicher Art auch gemeinnützigen Zwecken dienen können (z.B. Krankenhaus oder Kindergarten). Ziel des § 3 Nr. 26 EStG ist es, Bürger, die im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich nebenberuflich tätig sind, von steuerlichen Verpflichtungen freizustellen. Mithin ist bei einer Tätigkeit für einen Betrieb gewerblicher Art darauf abzustellen, ob dieser einen entsprechend begünstigten Zweck verfolgt oder nicht.

Eine Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke ist grundsätzlich nur dann gegeben, wenn die Tätigkeit der **Allgemeinheit** zugutekommt. Bei nebenberuflicher Lehrtätigkeit ist diese Voraussetzung auch dann erfüllt, wenn eine Aus- oder Fortbildung zwar nur einem abgeschlossenen Personenkreis zugutekommt (z.B. innerhalb eines Unternehmens oder einer Dienststelle), die Aus-

oder Fortbildung selbst aber im Interesse der Allgemeinheit liegt (vgl. BFH-Urteil vom 26.03.1992, BStBl II 1993, 20).

Hinsichtlich der Frage der **Nebenberuflichkeit** regelt R 3.26 Abs. 2 Satz 1 LStR, dass sie dann gegeben ist, wenn die Tätigkeit – bezogen auf das Kalenderjahr – nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nimmt. Bei der Ermittlung dieser Grenze sollen tarifvertraglich bedingte Unterschiede bei der Arbeitszeit aus Vereinfachungsgründen unberücksichtigt bleiben, es ist pauschalierend davon auszugehen, dass bei einer regelmäßigen Wochenarbeitszeit von nicht mehr als 14 Stunden die Ein-Drittel-Grenze erfüllt ist. Es bleibt dem Steuerpflichtigen unbenommen, im Einzelfall eine in seinem Tätigkeitsfeld höhere tarifliche Arbeitszeit nachzuweisen.

Mit dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 (BGBl I 2007, 2332, BStBl I 2007, 815) wurde der Freibetrag ab 2007 von bisher 1.848 € auf 2.100 € angehoben, mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts vom 01.03.2013 (BGBl I 2013, Nr. 15) ab 01.01.2013 auf 2.400 €.

Aufgrund der Änderung des § 3 Nr. 26 EStG durch das Jahressteuergesetz 2009 kann der Freibetrag von 2.100 €/2.400 € nunmehr auch in Anspruch genommen werden, wenn eine entsprechende Tätigkeit nebenberuflich im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts bzw. einer zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke steuerbegünstigten Körperschaft erfolgt, die ihren Sitz in einem EU-/EWR-Staat oder der Schweiz hat. Diese Regelung ist nach § 52 Abs. 4b EStG in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Die Gültigkeit für die Schweiz ergibt sich nach dem EuGH-Urteil vom 21.09.2016 (C-478/15-Radgen) aus dem Freizügigkeitsabkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits.

Die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG in Vorjahren begründet **kein Recht auf Weitergewährung**, da die Einkommensteuer der Abschnittsbesteuerung gemäß § 25 Abs. 1 EStG unterliegt, vgl. BFH-Urteil vom 22.10.2015 – IV R 7/13.

2 Einzelfälle

2.1 Ärzte im Behindertensport

Nach § 11a des Bundesversorgungsgesetzes ist Rehabilitationssport unter ärztlicher Aufsicht durchzuführen. Behindertensport bedarf nach § 2 Abs. 2 der Gesamtvereinbarungen über den ambulanten Behindertensport während der sportlichen Übungen der Überwachung durch den Arzt. Die Tätigkeit eines Arztes im Rahmen dieser Bestimmungen fällt **dem Grunde nach unter § 3 Nr. 26 EStG**, sofern auch die übrigen Voraussetzungen hierfür erfüllt sind.

2.2 Ärzte im Coronarsport

Ärzte, die nebenberuflich in gemeinnützigen Sportvereinen Coronar-Sportkurse leiten, üben eine einem Übungsleiter vergleichbare Tätigkeit aus, wenn der im Coronar-Sport nebenberuflich tätige Arzt **auf den Ablauf der Übungseinheiten und die Übungsinhalte aktiv Einfluss nimmt**. Es handelt sich dann um eine nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigte Tätigkeit.

2.3 Aufsichtsvergütung für die juristische Staatsprüfung

Vergütungen an Richter, Staatsanwälte und Verwaltungsbeamte des höheren Dienstes, die nebenamtlich als Leiter von Arbeitsgemeinschaften für Referendarinnen und Referendare tätig sind, fallen unter die Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 26 EStG und sind bis zur Höhe von 2.100 €/2.400 € jährlich steuerfrei.

2.4 Bahnhofsmission

Der Tätigkeitsbereich von Bahnhofsmissionen umfasst auch gem. § 3 Nr. 26 EStG begünstigte Pflege- und Betreuungsleistungen. Zur Abgrenzung gegenüber den nicht begünstigten Leistungen bestehen keine

Bedenken, wenn Aufwandsentschädigungen nebenberuflicher Mitarbeiterinnen in Bahnhofsmissionen in Höhe von **60 %** der Einnahmen, maximal in Höhe von 3.600 DM (ab 2002: 1.848 €, ab 2007: 2.100 €, ab 2013: 2.400 €)**steuerfrei** belassen werden. Von dem pauschalen Satz kann im Einzelfall abgewichen und auf die tatsächlichen Verhältnisse abgestellt werden, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Anwendung dieses Regelsatzes zu einer unzutreffenden Besteuerung führen würde. (vgl. HMdF-Erlass vom 22.09.1992 – S 2337 A – 76 – II B 21).

2.5 Behindertentransport

Fahrer und Beifahrer im Behindertentransport erhalten den Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen **für jeweils 50% ihrer Vergütung**, da ihre Tätigkeit in der Regel zu gleichen Teilen auf das Fahren des Behindertenfahrzeugs und die Betreuung behinderter Menschen entfällt.

Ist eine Aufgabenverteilung verbindlich festgelegt, ist diese für die Einordnung der Tätigkeit maßgebend und nur der Beifahrer, der behinderte oder kranke Personen während der Fahrt betreut, erzielt nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigte Einnahmen.

2.6 Bereitschaftsleitungen und 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.

2.7 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, Predigtdienst) handelt es sich nicht um eine begünstigte Tätigkeit. Zur Aufteilung bei gemischten Tätigkeiten sowie zur Steuerfreiheit nach anderen Vorschriften vgl. R 3.26 Abs. 7 LStR.

2.8 Ehrenamtliche Auditoren zur Akkreditierung akademischer Studiengänge im Rahmen des paneuropäischen Bologna-Prozesses

Die Tätigkeit eines ehrenamtlichen Auditors zur Akkreditierung akademischer Studiengänge stellt mangels vorgesehener pädagogischer Ausrichtung keine vergleichbare Tätigkeit im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG dar. Mit Urteil vom 25.02.2016 – 12 K 1017/15 – hat das Hessische Finanzgericht entschieden, dass ein Auditor vielmehr als Gutachter tätig werde, da er die Akkreditierungsanträge der Hochschule anhand von Hochschul-Begehungen und Gesprächen mit Professoren und Studenten prüfe, einen Bericht hierzu fertige und anschließend eine Beschlussempfehlung an die Akkreditierungskommission erstelle. Seine Tätigkeit sei vorrangig ein Instrument der Qualitätssicherung. Als Auditor nehme man keinen persönlichen Einfluss im Sinne der Vorschrift auf die körperliche und geistige Befähigung von Studenten oder Professoren, da die stattfindenden Gespräche auf Augenhöhe – also unter gleichwertigen Gesprächspartnern – erfolgen würden.

2.9 Ehrenamtliche Richter, Schöffen

Nach dem Urteil des FG Baden-Württemberg vom 10.02.2016 - 12 K 1205/14, EFG 2016, 994-996, handelt es sich bei der an ehrenamtliche Richter gezahlten Entschädigung nach dem JVEG um Einkünfte aus selbstständiger Arbeit nach § 18 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG, für die die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26 EStG nicht in Frage kommt. Gegen das Urteil ist unter dem Az. BFH: IX R 10/16 Revision beim BFH anhängig.

2.10 Ferienbetreuer

Ehrenamtliche Ferienbetreuer, die zeitlich begrenzt zur Durchführung von Ferienmaßnahmen eingesetzt werden, sind **nebenberuflich** tätig, so dass bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen die Einnahmen aus dieser Tätigkeit nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt sind.

2.11 Feuerwehrleute

s. ofix: EStG/3/20 und ofix: EStG/3/56

2.12 Hauswirtschaftliche Tätigkeiten in Altenheim, Krankenhäusern usw.

Reine Hilfsdienste, wie z.B. Putzen, Waschen und Kochen im Reinigungsdienst und in der Küche von Altenheimen, Krankenhäusern, Behinderteneinrichtungen u.ä. Einrichtungen stehen **nicht** den ambulanten Pflegediensten gleich und fallen daher **nicht** unter § 3 Nr. 26 EStG, da keine häusliche Betreuung im engeren Sinne stattfindet und damit kein unmittelbarer persönlicher Bezug zu den gepflegten Menschen entsteht. Die Leistungen werden primär für das jeweilige Heim oder Krankenhaus erbracht und betreffen daher nur mittelbar die pflegebedürftigen Personen.

2.13 Helfer im sog. Hintergrunddienst des Hausnotrufdienstes.

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 in den Bereitschaftszeiten auch mit der Einweisung, Einrichtung, Wartung und Überprüfung der Hausnotrufgeräte beschäftigt. Dennoch kann ihnen die Steuervergünstigung nach § 3 Nr. 26 EStG für die gesamte Vergütung gewährt werden, da Bereitschaftszeiten wie die aktive Tätigkeit zu behandeln sind (vgl. auch Tz. 2.20). Das Sich-Bereithalten ist unabdingbare Voraussetzung für die erfolgreiche Durchführung der Rettungseinsätze.

Soweit ausschließlich Notrufe entgegen genommen und weitergeleitet werden, ist diese Tätigkeit nicht begünstigt.

2.14 Küchenmitarbeiter in Waldheimen

Die Tätigkeit von MitarbeiterInnen 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 Essenszubereitung für die in den Waldheimen während der Ferienzeit aufgenommenen Jugendlichen.

2.15 Lehrbeauftragte an Schulen

Vergütungen an ehrenamtliche Lehrbeauftragte, die von den Schulen für einen ergänzenden Unterricht eingesetzt werden, sind - soweit von den Schulen mit den Lehrbeauftragten nicht ausdrücklich ein Arbeitsvertrag abgeschlossen wird - den Einnahmen aus **selbständiger** (unterrichtender) Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzuordnen und **nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt**.

2.16 Mahlzeitendienste

Vergütungen an Helfer des Mahlzeitendienstes sind **nicht nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt**, da die Lieferung einer Mahlzeit für die Annahme einer Pflegeleistung nicht ausreicht. Ab dem 01.01.2007 ist jedoch die Inanspruchnahme der Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 26a EStG in Höhe von bis zu 500 €, ab 2013 bis 720 € möglich, sofern diese Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt wird.

2.17 Notfallfahrten bei Blut- und Organtransport

Bei diesen Notfallfahrten handelt es sich nicht um begünstigte Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG.

2.18 Organistentätigkeit

Durch das Kultur- und Stiftungsgesetz vom 13.12.1990 (BStBl I 1991, 51) ist § 3 Nr. 26 EStG dahingehend erweitert worden, dass ab 1991 auch Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche künstlerische Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer gemeinnützigen Körperschaft in begrenztem Umfang steuerfrei bleiben. 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. (vgl. HMdF-Erlass vom 17.04.2000 – S 2337 A – 77 – II B 2a).

2.19 Patientenfürsprecher

Der Patientenfürsprecher hat die Interessen der Patienten gegenüber dem Krankenhaus zu vertreten. Diese Tätigkeit stellt keine Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen dar. Die an die Patientenfürsprecher gezahlten Aufwandsentschädigungen sind daher **nicht** nach § 3 Nr. 26 EStG steuerfrei.

2.20 Prädikanten

Die Anwendung des § 3 Nr. 26 EStG wurde von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder verneint. Insoweit fehle bei den Prädikanten (wie auch bei Lektoren) der direkte pädagogisch ausgerichtete persönliche Kontakt zu einzelnen Menschen. Eine Steuerfreiheit der Bezüge kann sich jedoch ggf. aus § 3 Nr. 12, 13, 50 EStG ergeben.

2.21 Richter, Parcourschefs, Parcourschef-Assistenten bei Pferdesportveranstaltungen

Bei diesen ehrenamtlichen Tätigkeiten handelt es sich nicht um begünstigte Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG

2.22 Rettungskräfte

Folgende Tätigkeiten erfüllen das Merkmal der „Pflege“ und sind insgesamt nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt:

- Rettungssanitäter und -schwimmer sowie Notärzte in Rettungs- und Krankentransportwagen sowie im Rahmen von Großveranstaltungen
- Einsatzkräfte der Berg-, Höhlen- und Wasserrettung, sofern Personenbergung im Vordergrund steht
- Kriseninterventionspersonen (psychologische Soforthilfe für traumatisierte Opfer und deren Angehörige bei schweren oder tragischen Unfällen)
- Helfer vor Ort (organisierte Helfer, die bis zum Eintreffen eines Rettungsmittels mit qualifizierten basismedizinischen Maßnahmen, Ersthilfe leisten)
- Einsatzleiter Rettungsdienst vor Ort

Die Einnahmen dieser ehrenamtlichen Rettungskräfte sind nicht mehr in solche aus Rettungseinsätzen und solche aus Bereitschaftszeiten aufzuteilen.

2.23 Schulweghelfer und Schulbusbegleiter

Gemeinden gewähren den grundsätzlich als Arbeitnehmer beschäftigten Schulweghelfern und Schulbusbegleitern Aufwandsentschädigungen. Diese sind nebeneinander sowohl nach § 3 Nr. 26 EStG als auch nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG begünstigt. Die Vorschriften sind in der für den Steuerpflichtigen günstigsten Reihenfolge zu berücksichtigen (R 3.26 Abs. 7 LStR 2008).

2.24 Stadtführer/Museumsführer

Die Tätigkeit eines Stadtführers ist – vergleichbar mit einer unterrichtenden Tätigkeit an einer Volkshochschule und der Tätigkeit eines Museumsführers – wegen ihrer pädagogischen Ausrichtung grundsätzlich nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt. Zu prüfen ist jedoch insbesondere, ob die Tätigkeit im

Auftrag oder im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke ausgeübt wird.

2.25 Statisten/Komparsen bei Theateraufführungen

Aufwandsentschädigungen für Statisten sind grundsätzlich **nicht** nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt, da Statisten keine künstlerische Tätigkeit ausüben. Eine künstlerische Tätigkeit liegt bei § 3 Nr. 26 EStG (wie bei § 18 EStG) nur vor, wenn eine gewisse Gestaltungshöhe bei eigenschöpferischer Leistung gegeben ist. Nach dem BFH-Urteil vom 18.04.2007 (BStBl II 2007, 702) wird die Auslegung des Begriffs einer künstlerischen Tätigkeit im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG jedoch beeinflusst durch die Begrenzung auf einen Höchstbetrag und das Merkmal der Nebenberuflichkeit. In diesem Sinne kann eine künstlerische Tätigkeit auch dann vorliegen, wenn sie die eigentliche künstlerische (Haupt-)Tätigkeit unterstützt und ergänzt, sofern sie Teil des gesamten künstlerischen Geschehens ist. Auch der Komparsen kann daher – anders als z.B. ein Bühnenarbeiter – eine künstlerische Tätigkeit ausüben. Bei der Beurteilung kommt es auf die Umstände des Einzelfalles an.

2.26 Versicherungsberatung

Mit Urteil vom 01.07.2015 – 7 K 7230/13 – hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg entschieden, dass eine ehrenamtliche Versicherungsberaterin der Deutschen Rentenversicherung Bund nicht als Betreuerin im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG anzusehen sei und deshalb ein Übungsleiterfreibetrag nicht gewährt werden könne. Die Tätigkeit der Klägerin sei den rechts- und wirtschaftsberatenden Tätigkeiten zuzurechnen, es fehle an der erforderlichen pädagogischen Ausrichtung.

Die gegen das Urteil zugelassene und eingelegte Revision wird unter dem Az. VIII R 28/15 geführt.

Entsprechende Einspruchsverfahren ruhen nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO, Aussetzung der Vollziehung ist nicht zu gewähren.

2.27 Versichertenälteste

Für die Tätigkeit der Versichertenältesten ist die Begünstigung des § 3 Nr. 26 EStG **nicht** zu gewähren, da es sich weder um eine begünstigte Tätigkeit handelt noch diese zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO handelt.

2.28 Zahnärzte im Arbeitskreis Jugendzahnpflege

Soweit Zahnärzte in freier Praxis im Rahmen der „Arbeitskreise Jugendzahnpflege in Hessen“ (AkJ) tätig werden (sogen. **Patenschaftszahnärzte**), üben sie diese Tätigkeit **nebenberuflich** aus, so dass die entsprechenden Vergütungen bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt sind.

3 Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug

Nach § 3c EStG dürfen Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Ausgaben, die zugleich steuerfreie und steuerpflichtige Einnahmen betreffen, sind – ggf. im Schätzungswege – aufzuteilen und anteilig abzuziehen.

Ab 01.01.2000 dürfen abweichend von diesen Grundsätzen nach § 3 Nr. 26 S. 2 EStG in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der nebenberuflichen Tätigkeit stehende Ausgaben **nur insoweit als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen**. Sowohl die Einnahmen aus der Tätigkeit als auch die jeweiligen Ausgaben müssen den Freibetrag übersteigen, R 3.26 Abs. 9 LStR. Gegen das anderslautende Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 30.09.2015, wonach auch bei unter dem Freibetrag liegenden Einnahmen die über dem Freibetrag liegenden Ausgaben geltend gemacht werden können, wurde Revision eingelegt (Az. III R 23/15). Bei sowohl unter dem Freibetrag liegenden Einnahmen als auch Ausgaben hat das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern mit Urteil vom 16.06.2015 entschieden, dass der dadurch

entstehende Verlust ebenfalls geltend gemacht werden kann. Auch gegen dieses Urteil ist Revision beim BFH anhängig (Az. VIII R 17/16). Entsprechende Einspruchsverfahren ruhen nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO, Aussetzung der Vollziehung ist nicht zu gewähren.

Entstehen Betriebsausgaben zur Vorbereitung einer unter § 3 Nr. 26 EStG fallenden Tätigkeit und wird diese später nicht aufgenommen, kann der entstandene Verlust in voller Höhe, also ohne Kürzung um den Freibetrag, berücksichtigt werden. Der BFH hat mit Urteil vom 06.07.2005 (BStBl II 2006, 163) – zu § 3 Nr. 26 EStG a.F. – entschieden, § 3c EStG sei insoweit nicht anwendbar.