Bayerisches Landesamt für Steuern

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

Stand:
September 2026

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

Inhaltsverzeichnis

1. Überblick 3
2. Fundstellen 4
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 9
3.4. Gemischte Tätigkeiten 15
3.5. Höchstbetrag 16
3.6. Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug 17
3.7. LSt-Verfahren 20
4. Begünstigte Tätigkeiten 20
4.1. Begünstigte Tätigkeiten i.S.d. § 3 Nr. 26 EStG 20
4.1.1. Einzelfälle, die begünstigt sind 21
4.1.2. Einzelfälle, die nicht begünstigt sind 25
4.2. Begünstigte Tätigkeiten i.S.d. § 3 Nr. 26a EStG 27
5. Verhältnis der Steuerbefreiungsvorschriften zueinander 28
5.1. §§ 3 Nr. 26 und 26a EStG 28
5.2. Andere Steuerbefreiungsvorschriften und §§ 3 Nr. 26 und 26a EStG 29

1. Überblick

<table>
<tr><td>Vorschrift:</td><td>§ 3 Nr. 26 EStG
„Übungsleiter-Freibetrag“</td><td>§ 3 Nr. 26a EStG
„Ehrenamtspauschale“</td></tr>
<tr><td>Steuerfreibetrag:</td><td>Bis einschl. 2025: 3.000 €
Ab 2026: 3.300 €</td><td>Bis einschl. 2025: 840 €
Ab 2026: 960 €

(nicht, wenn für dieselbe Tätigkeit § 3 Nr. 12, 26 oder 26b EStG in Betracht kommt)</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Voraussetzungen:</td><td colspan="2">Nebenberufliche Tätigkeit</td></tr>
<tr><td colspan="2">Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke im Dienst oder Auftrag
• einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder
• einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung</td></tr>
<tr><td>Begünstigte Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbar; künstlerische Tätigkeit, nebenberufliche Pflege alter, kranker Menschen oder Menschen mit Behinderung</td><td>Jede Tätigkeit begünstigt (außer im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb)</td></tr>
<tr><td>Ausgaben:</td><td colspan="2">Nur dann Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug, wenn

entweder
• Einnahmen > Steuerfreibetrag und gleichzeitig
• Ausgaben > Steuerfreibetrag

oder
• Einnahmen < Steuerfreibetrag und
• Ausgaben > steuerfreien Einnahmen und
• Einkünfteerzielungsabsicht</td></tr>
</table>

Durch das StÄndG 2025 wurden die o. g. Höchstbeträge zum 01.01.2026 angehoben.

Die Wortlautänderung von § 3 Nr. 26 Satz 1 und Nr. 26a Satz 1 EStG durch das StÄndG 2025 hat keine negativen Auswirkungen auf die Anerkennung sämtlicher nebenberuflicher Tätigkeiten, die die Übungsleiter- bzw. Ehrenamtspauschale nach der bisherigen Verwaltungsauffassung (R 3.26a Abs. 1 EStR und R 3.26 Abs. 6 LStR) in Anspruch nehmen können. Dazu gehören beispielsweise Prüfende bei juristischen Prüfungen der Prüfungsämter, Ausbildende bei der Handwerkskammer, Sporttrainer, Mitglieder des Vorstands von gemeinnützigen Vereinen, Platzwarte, Schiedsrichter im Amateurbereich, Chorleiter, Jugendgruppenleiter sowie Lehrtätige an einer Hochschule.

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, 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.)

- Die Voraussetzung der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 AO) gilt sowohl bei Tätigkeiten für eine juristische Person des öffentlichen Rechts als auch für Körperschaften, die unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallen. Die anderslautende BFH-Rechtsprechung (BFH vom 08.05.2024, Az. VIII R 9/21) findet keine Anwendung (Klarstellung durch das StÄndG 2025).
- 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.
- *Im **Hauptamt** tätige **verbeamtete** Lehrkräfte können den Freibetrag hingegen unabhängig vom zeitlichen Umfang der Tätigkeit nicht in Anspruch nehmen (s. Tz. 4.3.).*
- 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 oder regelmäßige Wochenarbeitszeit nicht mehr als 14 Stunden.
- 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. Art der Tätigkeit – Beispiel 4)).
- Eine zeitlich befristet ausgeübte hauptberufliche Tätigkeit ist nicht als nebenberuflich zu qualifizieren (vgl. auch Beispiel 4).

- *Wird eine Lehrtätigkeit im Rahmen eines Hauptamtes ausgeübt, ist sie integraler Bestandteil dieser dienstlichen Hauptaufgaben und damit verfassungsrechtlich zwingend als „Hauptberuf" zu verstehen. Die bloße vorübergehende Reduzierung des Beschäftigungsumfangs durch die freiwillige Teilzeitbeschäftigung im Rahmen des Hauptamtes führt verfassungsrechtlich nicht zu einer Qualifizierung des Hauptamtes als „Nebenberuf". Das Tatbestandsmerkmal „nebenberufliche Tätigkeit" i. S. d. §§ 3 Nr. 26, 26a EStG ist im Wege der teleologischen Reduktion derart verfassungskonform auszulegen (Art. 20 Abs. 3 GG), dass eine solche nebenberufliche Tätigkeit dann nicht vorliegt, wenn es sich um eine **verbeamtete hauptamtlich** tätige Lehrkraft handelt, auch wenn diese Lehrkraft weniger als 1/3 einer Vollzeitstelle teilzeitbeschäftigt ist.*

- 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 *angestellte* Teilzeitkraft mit 10 Wochenstunden als Dozentin beschäftigt.

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

Abwandlung 1 zu Beispiel 1

*Frau Müller ist als im **Hauptamt** tätige **verbeamtete** Lehrkraft mit 10 Wochenstunden teilzeitbeschäftigt.*

- *Nebenberuflichkeit nicht erfüllt, da freiwillige Teilzeitbeschäftigung im Rahmen des Hauptamtes keine nebenberufliche Tätigkeit*

Beispiel 2

Frau Müller ist als *angestellte* 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)
- Ab April: keine Ausübung einer Tätigkeit, keine begünstigten Einnahmen (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 *angestellte* 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, nicht mehr als 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 dauerhaft 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
- Ab Oktober → Nebenberuflichkeit erfüllt, da < 14 Stunden

Beispiel 6

Frau Müller ist verbeamtet und hauptamtlich im Finanzamt tätig. Freiwillig unterrichtet sie nebenamtlich jährlich insgesamt 128 Stunden (2 Ausbildungsabschnitte pro Jahr à 16 Wochen x 4 Stunden/Woche) an der Landesfinanzschule.

- *Nebenberuflichkeit möglich, da nebenamtlich als Dozentin tätig*
- *Ermittlung der Ein-Drittel-Grenze bezogen auf das Kj.*
- *128 Stunden jährlich/52 Arbeitswochen = 2,46 Stunden → nicht mehr als 14 Stunden*

  → Nebenberuflichkeit erfüllt

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.
- Prüfschema bei Ausübung mehrerer Tätigkeiten:

	Haupttätigkeit (> 1/3) und daneben eine bzw. mehrere Nebentätigkeiten	**Keine Haupttätigkeit (</= 1/3), sondern lediglich mehrere Nebentätigkeiten**
Grundsatz	Jede Tätigkeit wird getrennt beurteilt hinsichtlich der Nebenberuflichkeit	
Ausnahme bei gleichartigen Tätigkeiten	Zusammenfassung, wenn für denselben Arbeit-/Auftraggeber[1]	Zusammenfassung, auch wenn NICHT für denselben Arbeit-/Auftraggeber[2]
Ausnahme bei verschiedenartigen Tätigkeiten	Zusammenfassung, wenn für denselben Arbeit-/Auftraggeber[3] • unter dessen Weisung/Kontrolle oder • Nebenpflicht/Ausfluss aus Dienst-/Vertragsverhältnis	

- Mehrere **verschiedenartige** Tätigkeiten: Prüfung der Nebenberuflichkeit grds. für jede Tätigkeit getrennt
  - Verschiedenartige Tätigkeiten liegen bei Lehrern z. B. vor, wenn der Unterricht
    - nicht für die gleiche Zielgruppe erfolgt und der Unterricht deshalb unterschiedlich konzipiert sein muss (z. B. Unterricht tagsüber in Grundschule und abends in

[1] Als Tätigkeit für denselben Arbeit-/Auftraggeber i.d.S. gilt jegliche Tätigkeit für Einrichtungen/ Unternehmen innerhalb eines Verbundes / einer Dachorganisation.
[2] vgl. Fußnote 1
[3] vgl. Fußnote 1

Volkshochschule). Sofern der Unterricht jedoch für die unterschiedlichen Zielgruppen nicht völlig unterschiedlich konzipiert ist, liegt eine gleichartige Tätigkeit vor.

- 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.
- **Verschiedenartige** Tätigkeiten **für denselben Arbeitgeber/Auftraggeber** sind aber dann mit der Haupttätigkeit zusammenzufassen (BFH-Beschluss vom 11.12.2017, BFH/NV 2018, 337), wenn
  - der Steuerpflichtige mit der Nebentätigkeit eine ihm aus seinem (Haupt-) Vertragsverhältnis – faktisch oder rechtlich – obliegende Nebenpflicht erfüllt oder
  - der Steuerpflichtige in der zusätzlichen Tätigkeit der Weisung und Kontrolle des Arbeit-/Auftraggebers unterliegt.
- Hinweis: Beamtenrechtliche Vorschriften und Vorgaben sind für die Bestimmung der Nebenberuflichkeit und damit für die Frage der Anwendbarkeit des § 3 Nr. 26/ 26a EStG grds. ohne Relevanz. *Die Tätigkeit im Hauptamt kann jedoch unabhängig von der Stundenanzahl nicht als nebenberuflich eingestuft werden.* Eine dienstrechtliche Einordnung von Fortbildungs- und Lehrveranstaltungen als Nebentätigkeiten kann Indiz für eine nebenberufliche Tätigkeit i.S.d. § 3 Nr. 26/ 26a EStG sein. Ebenso führt umgekehrt ein dienstliches Interesse oder Verlangen des Dienstherrn an der Übernahme dieser Tätigkeit *im Nebenamt* aber auch nicht automatisch zum Ausschluss der Nebenberuflichkeit i.S.d. § 3 Nr. 26/ 26a EStG.

- Mehrere **gleichartige** Tätigkeiten sind dann zusammenzufassen, wenn sämtliche Tätigkeiten jeweils für sich die Nebentätigkeitsgrenze nicht überschreiten:
  - 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).
    - zwar für unterschiedliche Zielgruppen erfolgt, aber nicht unterschiedlich konzipiert ist.
    - 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.

- *angestellter* Lehrer unterrichtet am Gymnasium 10 Stunden Mathematik und 10 Stunden Religion.
- *angestellter* Lehrer unterrichtet am Gymnasium 1 10 Stunden Mathematik und am Gymnasium 2 10 Stunden Religion.

- Wenn **eine der gleichartigen Tätigkeiten für sich allein betrachtet schon eine Haupttätigkeit** darstellt, kann jede weitere Tätigkeit nebenberuflich i.S.d. § 3 Nr. 26 EStG sein (BFH vom 30.03.1990, BStBl II 1990, 854, Rz. 21). In diesen Fällen ist nur dann ein Zusammenfassen der Tätigkeiten erforderlich, wenn die Haupt- und Nebentätigkeit für ein- und denselben Arbeit-/Auftraggeber[4] erfolgt.

- Keine Nebenberuflichkeit, wenn
  - Teil der Haupttätigkeit
  - 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.
  - Zwei/Mehrere Tätigkeiten **für denselben Arbeitgeber/Auftraggeber sind mit der Haupttätigkeit** zusammenzufassen (BFH-Beschluss vom 11.12.2017, BFH/NV 2018, 337), wenn
    - sie gleichartig sind oder
    - der Steuerpflichtige mit der Nebentätigkeit eine ihm aus seinem (Haupt-)Dienst- bzw. Vertragsverhältnis – faktisch oder rechtlich – obliegende Nebenpflicht erfüllt oder
    - der Steuerpflichtige in der zusätzlichen Tätigkeit der Weisung und Kontrolle des Arbeit-/Auftraggebers unterliegt.

Beispiel 1

Herr Bauer ist im Hauptberuf Bankangestellter. Bei einem Rettungsverband wird er ehrenamtlich sowohl im Rettungsdienst (500 Stunden jährlich) als auch als Erste-Hilfe-Ausbilder (300 Stunden

[4] Als Tätigkeit für denselben Arbeit-/Auftraggeber i.d.S. gilt jegliche Tätigkeit für Einrichtungen/ Unternehmen innerhalb eines Verbundes / einer Dachorganisation.

jährlich, Dozententätigkeit) tätig. Beide Tätigkeiten beim Rettungsverband werden unabhängig voneinander durchgeführt.

- Es liegt eine Haupttätigkeit in der Bank vor.
- Die Nebenberuflichkeit ist für jede Tätigkeit grds. getrennt zu beurteilen.
- Die Rettungsdiensttätigkeit und die Erste-Hilfe-Ausbildertätigkeit sind verschiedenartig.
- Die Nebenberuflichkeit ist für die Tätigkeit im Rettungsdienst und für die Tätigkeit als Erste-Hilfe-Ausbilder getrennt zu beurteilen, da
  - es sich dabei um keine gegenseitigen Nebenpflichten handelt und
  - Herr Bauer nicht in beiden Tätigkeiten der Weisung und Kontrolle des Rettungsverbands unterliegt. Grund hierfür ist, dass eine Dozententätigkeit (hier: als Erste-Hilfe-Ausbilder) wegen der eigengestalterischen Art der Wissensvermittlung grds. als weisungsfrei in diesem Sinne erbracht angesehen werden kann. Dies gilt selbst dann, wenn sich der Dozent an einen Stundenplan halten muss und Lehrinhalte über Lehrmaterial vorgegeben wird. Die Freiheit in der Art der Wissensvermittlung stellt das wesentliche Kriterium bei einer Dozententätigkeit für die Frage der Weisungsfreiheit in diesem Sinne dar. Dies gilt unabhängig von der Frage, ob die Dozententätigkeit selbst als nichtselbständige oder als selbständige Tätigkeit anzusehen ist (vgl. R 19.2 LStR).
  - Bezogen auf das Kj. wäre die Nebenberuflichkeit gegeben, wenn nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs aufgewendet werden 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, nicht mehr als 14 Stunden → Nebenberuflichkeit erfüllt
- Erste-Hilfe-Ausbilder: 300 Stunden jährlich: 52 Arbeitswochen = 5,77 Stunden, nicht mehr als 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 für denselben Arbeit-/ Auftraggeber unter dessen Weisung bzw. Kontrolle → Nebenberuflichkeit nicht erfüllt

Ergänzung zu Beispiel 2

Zudem ist er bei demselben Orts-Rettungsverband ehrenamtlich als Erste-Hilfe-Ausbilder (300 Stunden jährlich, Dozententätigkeit) tätig.

- Es liegt hinsichtlich der Erste-Hilfe-Ausbildertätigkeit eine verschiedenartige Tätigkeit vor. Die Nebenberuflichkeit ist für diese Tätigkeit getrennt zu beurteilen, **da es sich dabei um keine Nebenpflicht aus dem (Haupt-)Arbeitsverhältnis** zum Rettungsverband handelt und Herr Bauer bei der Dozententätigkeit als Erste-Hilfe-Ausbilder wegen der eigengestalterischen Art der Wissensvermittlung nicht der Weisung und Kontrolle des Rettungsverbands unterliegt.
- Bezogen auf das Kj. wäre die Nebenberuflichkeit für die Erste-Hilfe-Ausbildung 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.
- Erste-Hilfe-Ausbilder: 300 Stunden jährlich: 52 Arbeitswochen = 5,77 Stunden, nicht mehr als 14 Stunden → Nebenberuflichkeit erfüllt
- Rettungsdienst: Zusammenrechnung der gleichartigen haupt- und ehrenamtlichen Tätigkeit → Nebenberuflichkeit nicht erfüllt

Beispiel 3

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

- Nebenberuflichkeit ist für beide Sanitätsdienste einheitlich zu prüfen, da gleichartige Tätigkeit, zwar für einen formal anderen Arbeit-/ Auftraggeber, aber innerhalb derselben Organisation.
- 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 (angestellt vom Arbeitgeber Freistaat Bayern; *nicht verbeamtet,* 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 eine Haupttätigkeit in Grundschule 1 vor (15/28, d. h. mehr als 1/3 einer Vollzeitbeschäftigung).
- Es liegt unabhängig davon, welche Fächer an welcher Schule unterrichtet werden, eine gleichartige Tätigkeit (Unterricht für die gleiche Personengruppe) für denselben Arbeit-/Auftraggeber 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, 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 und der Unterricht ist deshalb unterschiedlich konzipiert.

- Es liegt eine Haupttätigkeit in Grundschule 1 vor (15/28, d.h. mehr als 1/3 einer Vollzeitbeschäftigung).
- Es handelt sich nicht um gleichartige, sondern um verschiedenartige Tätigkeiten (Unterricht für verschiedene Personengruppen mit einem unterschiedlichen Konzept). Die Tätigkeit wird für unterschiedliche Arbeit-/Auftraggeber ausgeübt, die Nebentätigkeiten sind daher getrennt zu beurteilen.
- Schule 1: 15 Wochenstunden > 9,33 Wochenstunden → Nebenberuflichkeit nicht erfüllt
- Schule 2: 4 Wochenstunden, nicht mehr als 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).

- Bei der Tätigkeit in Grundschule 1 handelt es sich um eine Haupttätigkeit (> 1/3).
- Es handelt sich um gleichartige Tätigkeiten (Unterricht für die gleiche Personengruppe), aber für unterschiedliche Arbeit-/Auftraggeber. Für die Prüfung der Nebenberuflichkeit erfolgt daher keine Zusammenrechnung:
- Grundschule 1: 15 Wochenstunden > 9,33 Wochenstunden (1/3 von 28 Wochenstunden) → Nebenberuflichkeit nicht erfüllt
- Grundschule 2: 4 Wochenstunden, nicht mehr als 9,33 Wochenstunden → Nebenberuflichkeit erfüllt

Beispiel 5

Teilzeitbeschäftigter Lehrer (angestellt vom Arbeitgeber Freistaat Bayern mit 16 Wochenstunden, *nicht verbeamtet,* 28 Pflichtstunden bei Vollzeitbeschäftigung) mit 8 Wochenstunden in Grundschule 1, 8 Wochenstunden in Grundschule 2. Träger der Grundschule 1 ist der Freistaat Bayern, Grundschule 2 ist eine steuerbegünstigte Privatschule (Ersatzschule).

- Da keine der Tätigkeiten für sich genommen eine Haupttätigkeit darstellt und beide Tätigkeiten gleichartig sind, sind diese zusammenzurechnen.
- Grundschule 1+2: 16 Wochenstunden > 9,33 Wochenstunden (1/3 von 28 Pflichtstunden) → 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) mit einem Arbeitsvertrag (beinhaltet alle drei Tätigkeiten) angestellt. Der Stundenlohn beträgt jeweils 15 €, nach Abzug von Urlaub hat Frau Müller insgesamt 46 Wochen

jährlich gearbeitet.

Zwar liegen mehrere verschiedenartige Tätigkeiten vor, die Nebenberuflichkeit ist jedoch für alle Tätigkeiten zusammen zu beurteilen. Mehrere Tätigkeiten **für denselben Arbeitgeber/Auftraggeber sind** zusammenzufassen (BFH-Beschluss vom 11.12.2017, BFH/NV 2018, 337), da die Steuerpflichtige in sämtlichen Tätigkeiten der Weisung und Kontrolle des Dienstherrn unterliegt:

- Alle genannten Tätigkeiten stellen Pflichten der Steuerpflichtigen aus ihrem Dienstverhältnis zur Kirchengemeinde dar. Die Tätigkeiten sind daher zusammenzufassen. Die Nebenberuflichkeit ist damit nicht erfüllt ((3+3+10=) 16 Wochenstunden > 14 Wochenstunden).

Abwandlung

Frau Müller ist von der Kirchengemeinde sowohl als Organistin (3 Stunden wöchentlich), Reinigungskraft in der Kirche (3 Stunden wöchentlich) als auch als Pfarrhaushälterin (8 Stunden wöchentlich) angestellt. Der Stundenlohn beträgt jeweils 15 €, nach Abzug von Urlaub hat Frau Müller in 2025 insgesamt 46 Wochen gearbeitet.
Da die Zeitgrenze für alle Tätigkeiten zusammen nicht überschritten wird ((3+3+8 =) 14 Wochenstunden), ist die Nebenberuflichkeit grds. erfüllt:

- Organistin = begünstigte Tätigkeit nach § 3 Nr. 26 EStG (künstlerisch), Einnahmen i.H.v. 2.070 € (3 Std. x 46 Arbeitswochen x 15 €) steuerfrei
- Reinigungskraft = keine begünstigte Tätigkeit nach § 3 Nr. 26 EStG, aber § 3 Nr. 26a EStG tätigkeitsunabhängig möglich (kirchliche Zwecke), Einnahmen i.H.v. 840 € steuerfrei und i.H.v. 1.230 € (2.070 € abzgl. Ehrenamtspauschale 840 €) 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. 5.520 € (8 Std. x 46 Arbeitswochen x 15 €) steuerpflichtig
- Bei unverändertem Sachverhalt in 2026 bleiben nach § 3 Nr. 26a EStG 960 € steuerfrei und 1.110 € (Reinigungskraft) bzw. 5.520 € (Pfarrhaushälterin) steuerpflichtig

3.5. Höchstbetrag

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

- Anhebung durch das StÄndG 2025 ab 01.01.2026 von 3.000 € auf 3.300 € (§ 3 Nr. 26 EStG) und von 840 € auf 960 € (§ 3 Nr. 26a EStG)
- 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.)

- Nach R 3.26 Abs. 9 LStR ist der Abzug von Werbungskosten/Betriebsausgaben, die in unmittelbarem, wirtschaftlichem Zusammenhang mit den steuerfreien Einnahmen stehen nur möglich, soweit die Ausgaben die steuerfreien Einnahmen aus der Tätigkeit übersteigen.
- Dadurch entstehende Verluste bzw. Werbungskostenüberschüsse können anerkannt werden, wenn die Tätigkeit mit Einkunftserzielungsabsicht ausgeübt wird.
- Übersteigen sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben den steuerfreien Höchstbetrag, ist der den Höchstbetrag übersteigende Teil der Ausgaben gem. § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG abweichend von § 3c Abs. 1 EStG voll abziehbar.
- In Arbeitnehmerfällen ist der Arbeitnehmer-Pauschbetrag anzusetzen, soweit er nicht bei anderen Dienstverhältnissen verbraucht ist.

Beispiel 1

Nebenberuflicher, angestellter Tierpfleger im Dienst der Stadt im gemeinnützig anerkannten Tierheim, Einnahmen in 2025: 1.400 €, 400 € Werbungskosten

- hat anderen Hauptberuf

Einnahmen	1.400 €
- Ehrenamtspauschale	840 €
stpfl. Einnahmen	560 €

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

Einnahmen	1.400 €
- Arbeitnehmerpauschbetrag	1.230 €
- Ehrenamtspauschale	170 €
Überschuss	0 €

Die restliche Ehrenamtspauschale i.H.v. 670 € (840 € - 170 €) 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 in 2026: 1.400 €, 1.000 € Werbungskosten

- hat anderen Hauptberuf

Einnahmen	1.400 €
- Ehrenamtspauschale	960 €
- Werbungskosten (soweit sie die steuerfreien Einnahmen i.H.v. 960 € übersteigen)	40 €
Überschuss	400 €

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

Einnahmen	1.400 €
- Arbeitnehmerpauschbetrag	1.230 €
- Ehrenamtspauschale	170 €
Überschuss	0 €

Die restliche Ehrenamtspauschale i.H.v. 790 € 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 in 2026: 500 €, 800 € Werbungskosten

- hat anderen Hauptberuf

Einnahmen	500 €
- Ehrenamtspauschale	500 €
- Werbungskosten (soweit sie die steuerfreien Einnahmen übersteigen)	300 €
Verlust	300 €

Die restliche Ehrenamtspauschale i.H.v. 460 € könnte für weitere begünstigte Einnahmen verwendet werden, darf aber nicht zu negativen Einkünften führen. Der Werbungskostenabzug richtet sich nach § 3c Abs. 1 EStG, da die Einnahmen den Freibetrag nicht übersteigen. Ergebnisse jener Betätigungen, bei denen das Streben nach einem positiven Nutzen fehlt, die also ohne Einkunftserzielungsabsicht unternommen werden, sind als sog. „Liebhaberei“ einkommensteuerlich unbeachtlich. In den o.g. Fällen ist daher die Einkunftserzielungsabsicht zu prüfen.

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

Einnahmen	500 €
- Ehrenamtspauschale	500 €
- Werbungskosten (soweit sie die steuerfreien Einnahmen übersteigen)	300 €
Verlust	300 €

Der Arbeitnehmerpauschbetrag darf nicht zu negativen Einkünften führen, weshalb dessen Ansatz unterbleibt und stattdessen die tatsächlichen Werbungskosten zum Abzug kommen. Ergebnisse jener Betätigungen, bei denen das Streben nach einem positiven Nutzen fehlt, die also ohne Einkunftserzielungsabsicht unternommen werden, sind als sog. „Liebhaberei“ einkommensteuerlich unbeachtlich. In den o.g. Fällen ist daher die Einkunftserzielungsabsicht zu prüfen.

Die verbleibende Ehrenamtspauschale i.H.v. 460 € könnte für weitere begünstigte Einnahmen verwendet werden.

Beispiel 4

Nebenberuflicher Tierpfleger (kein Arbeitnehmer) im gemeinnützig anerkannten Tierheim, Einnahmen in 2026: 1.200 €, 1.300 € Betriebsausgaben

Einnahmen	1.200 €
- Ehrenamtspauschale	960 €
- Betriebsausgaben (soweit sie die steuerfreien Einnahmen i.H.v. 960 € übersteigen)	340 €
Verlust	100 €

Ergebnisse jener Betätigungen, bei denen das Streben nach einem positiven Nutzen fehlt, die also ohne Einkunftserzielungsabsicht unternommen werden, sind als sog. „Liebhaberei“ 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; im Vorgriff auf eine entsprechende Ergänzung der LStR ist es nicht zu beanstanden, wenn die schriftliche Bestätigung für bis zu drei Kalenderjahre erfolgt; die 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 Menschen oder Menschen mit Behinderung

4.1.1. Einzelfälle, die begünstigt sind

- Aufgabenersteller, Korrektoren, Leiter von Lernarbeitsgemeinschaften, Prüfer (z.B. bei einer mündlichen Prüfung)

  Die Tätigkeit als Prüfer bei einer Prüfung, die zu Beginn, im Verlaufe oder als Abschluss einer Ausbildung abgenommen wird, ist mit der Tätigkeit eines Ausbilders vergleichbar, H 3.26 „Prüfer“ LStH.

- 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 (Auslandsrückholdienst, 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. Finden die Fahrten mit nur einem Fahrer statt, so kann der Freibetrag auch hier für 50% der Vergütung gewährt werden, wenn der Fahrer neben der reinen Fahrtätigkeit auch betreuende Tätigkeiten und Hilfestellungen leistet.

- 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
  - Menschen mit Behinderung in einer Behindertenwerkstatt
  - Langzeitarbeitslosen in einem Projekt zur Wiedereingliederung
  - Blutspendern (Beratung der Blutspender zu Spendenfragen)

- Chorleiter, Orchesterdirigent

- Corona-Impfzentrum: Impftätigkeit im Impfbereich (z. B. unmittelbar durch Aufklärung und Impfung) gegen SARS-CoV-2 in Impfzentren und in mobilen Teams

- Corona-Testzentrum: Testungen (Abstrichentnahme im Nasen- und Rachenraum) im Testzentrum.

- Corona-Schulassistenzen, die aufgrund der pandemiebedingten Sondersituation an Grund-, Mittel- und Förderschulen eingesetzt werden.

- 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 Menschen oder Menschen mit Behinderung 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.

- 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 inkl. Bereitschaftsdienstzeiten.

- Einsatzkräfte in der Berg-, Höhlen- und Wasserrettung, sofern Personenbergung im Vordergrund steht inkl. Bereitschaftsdienstzeiten.

- 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 Menschen oder Menschen mit Behinderung im häuslichen Bereich: Auch reine hauswirtschaftliche oder betreuende Hilfstätigkeiten (ohne Zusammenhang mit körperlicher Pflege) für alte, kranke Menschen oder Menschen mit Behinderung 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) inkl. Bereitschaftsdienstzeiten.

- 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.

- Paar- und Familientherapeut

- 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/Komparse 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.
- Wohnpatenschaften für geflüchtete junge Erwachsene
  Im Rahmen eines solchen bekanntgewordenen Programmes stellen sog. Wohnpaten in ihrem häuslichen Umfeld entweder ein Zimmer mit Küchen- und Badbenutzung oder eine Wohnung/Appartement zur Verfügung. Dabei sollen sie Ansprechpartner für alle Belange des jungen Erwachsenen sein und ihn bei seiner Integration unterstützen. Im Hinblick auf dieses oder ähnliche Programme gilt: Soweit eine Vergütung für die Unterstützungs- und Integrationsleistung gezahlt wird, gehört diese zu den begünstigten Betreuungsleistungen. Dies gilt nicht für die Vergütung, die für die Wohnraumüberlassung gewährt wird.

4.1.2. Einzelfälle, die nicht begünstigt sind

- Ausbildung von Tieren (Rennpferde, Diensthunde)
- Babysitter
- Blutspendehelfer (Organisatorische Tätigkeiten)

- Bühnenarbeiter
- Corona-Verwaltungstätigkeit im Impfbereich gegen SARS-CoV-2 in Impfzentren und in mobilen Teams sowie in Corona-Testzentren
- 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 Essenszubereitung für die in den Waldheimen während der Ferienzeit aufgenommenen Jugendlichen.
- Isolierte Aufsichtstätigkeit bei Prüfungen, sofern diese nicht im Zusammenhang mit einem Lehrauftrag steht (vgl. aber Einzelfälle, die begünstigt sind und Begünstigte Tätigkeiten i.S.d. § 3 Nr. 26a EStG)
- 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 Menschen oder Menschen mit Behinderung.
- Ehrenamtliche Richter, Parcourschefs, Parcourschefassistenten bei Pferdesportveranstaltungen
- Prädikanten/Lektoren, da kein direkter pädagogisch ausgerichteter persönlicher Kontakt zu einzelnen Menschen.

- Verkaufstätigkeiten in Läden
- Versichertenälteste sowie Versichertenberater
- 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

- Alle unter Einzelfälle, die nicht begünstigt sind genannten Tätigkeiten wie z.B. die isolierte Aufsichtstätigkeit bei einer Prüfung, sofern diese nicht im Zusammenhang mit einem Lehrauftrag steht.
- 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: Aufsichtsratsvergütungen, 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) bzw § 3 Nr. 26b EStG (Aufwandspauschalen nach § 1878 BGB) in Frage kommt.
- § 3 Nr. 26a EStG, wenn andere Tätigkeit neben einer nach § 3 Nrn. 12, 26 oder 26b 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 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 1.200 €

- Sowohl Dozententätigkeit als auch Aufgabenstellertätigkeit sind begünstigte Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG, daher ist § 3 Nr. 26a EStG ausgeschlossen.
- Bis einschließlich 2025:
  - Einnahmen aus Dozententätigkeit i.H.v. 2.300 € steuerfrei nach § 3 Nr. 26 EStG
  - Einnahmen aus Aufgabenstellertätigkeit i.H.v. 700 € steuerfrei nach § 3 Nr. 26 EStG (restlicher Freibetrag) und i.H.v. 500 € steuerpflichtig
- Ab 2026:
  - Einnahmen aus Dozententätigkeit i.H.v. 2.300 € steuerfrei nach § 3 Nr. 26 EStG

- Einnahmen aus Aufgabenstellertätigkeit i.H.v. 1.000 € steuerfrei nach § 3 Nr. 26 EStG (restlicher Freibetrag) und i.H.v. 200 € 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, *angestellter* Dozent für begünstigte juristische Person des öffentlichen Rechts erhält eine Unterrichtsvergütung pro Jahr i.H.v. 3.300 € und daneben die tatsächlich entstandenen Fahrtkosten i.H.v. 500 €

- Fahrtkosten steuerfrei nach § 3 Nr. 13 EStG i.H.v. 500 € als Reisekosten
- Unterrichtsvergütung bis 2025 steuerfrei nach § 3 Nr. 26 EStG i.H.v. 3.000 €, stpfl. Einnahmen 300 €; ab 2026 steuerfrei nach § 3 Nr. 26 EStG i.H.v. 3.300 €

Herausgeber

Bayerisches Landesamt für Steuern

Sophienstraße 6

80333 München

Telefon: 089 9991 - 0

Telefax: 089 9991 - 1099

E-Mail: Poststelle@lfst.bayern.de

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