

---

**Datum:** 19.10.2017  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 15. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 15 K 2006/16  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2017:1019.15K2006.16.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, VIII B 5/18

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

---

**Tatbestand**

1

Zwischen den Beteiligten ist im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer 2011 streitig, ob Einnahmen aus Vortragstätigkeiten unter den Freibetrag nach § 3 Nr. 26 oder 26a des Einkommensteuergesetzes (EStG) fallen. 2

Die Kläger sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute. Der Kläger, war im Streitjahr als Professor am Lehrstuhl für ... der Universität I tätig. Nach seinen Angaben war er im Streitjahr 2011 dort vollzeitbeschäftigt, .... Neben der nichtselbständigen Tätigkeit als Professor übte der Kläger angezeigte (nicht-genehmigungspflichtige) selbständige Nebentätigkeiten aus, insbesondere die Erstellung von Gutachten sowie Vortragstätigkeiten. Der Kläger schätzt den zeitlichen Anteil der selbständigen Tätigkeit auf etwa ein Fünftel der nichtselbständigen Tätigkeit. 3

Ausweislich des letzten im Klageverfahren ergangenen Steuerbescheid vom 29. März 2017 erzielte der Kläger – vorbehaltlich des hiesigen Streits um den Steuerfreibetrag – Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit i.H.v. ... € und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in etwa derselben Höhe. Bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit wurde für eine Tätigkeit des Klägers als Prüfer beim ...amt bei dem ... zuletzt bereits für Einnahmen i.H.v. 531,96 € ein Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG berücksichtigt (siehe Bescheinigung in Einkommensteuerakte und Verweis auf BMF-Schreiben vom 19. Juli 1981, Bundessteuerblatt – BStBl – I 1981, 502). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Bescheid sowie die 4

vom Kläger eingereichte Umsatz- und Gewinnermittlung (insbes. Bl. 39 der Gerichtsakte – GA) verwiesen.

Die selbständigen Tätigkeiten umfassen Gutachtentätigkeiten sowie eine Reihe von Vorträgen und Lehrveranstaltungen (vgl. im Einzelnen Darstellung des Klägers im Schriftsatz vom 1. September 2017, Seite 93 f. der Gerichtsakte). Er hat unter anderem vier Vortragsveranstaltungen gehalten, für welche die Anwendung des Freibetrags nach § 3 Nr. 26 EStG streitig ist:

5

6

E e.V. - gemeinnützig -	168,07 €  (netto; ohne zusätzlich erstattete Auslagen; mit Auslagen und USt insgesamt 337,09 €)	Re. vom 25.01.2011  Bl. 52 f. GA  „...“  ...
K (K e.V.) - gemeinnützig -	1.500,00 €  (netto; ohne zusätzlich erstattete Auslagen; mit Auslagen und USt insgesamt 2.367,53 €)	Re. vom 24.07.2011  Bl. 54 f. GA  „...“
T GmbH	1.200,00 €  (netto; ohne zusätzlich erstattete Auslagen; mit Auslagen und USt 1.619,74 €)	R. vom 9.9.2011  Bl. 56 f. GA  „...“
B	500,00 €  (netto; kein Auslagenersatz; brutto 595 €)	Bl 58 f.  „...“
<b>SUMME</b>	<b>3.368,07 €</b>	

Der Umfang der Vortragstätigkeiten (inkl. Vor- und Nachbereitung) beträgt nach Schätzung des Klägers insgesamt ca. 20 bis 40 Stunden. Die E e. V. sowie das K e.V. sind – was zwischen den Beteiligten unstrittig und anhand öffentlich zugänglicher Angaben nachprüfbar ist – gemeinnützige Körperschaften. Die T GmbH und der B sind keine gemeinnützigen Körperschaften, die vom Kläger gehaltenen Vorträge werden als Fortbildung für Rechtsanwälte nach § 15 der Fachanwaltsordnung (FAO) anerkannt.

7

Unter dem 3. Juli 2012 (Erstbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung) sowie dem 7. August 2012 (Änderungsbescheid mit Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung) wurden die Kläger zur Einkommensteuer veranlagt. Gegen den Bescheid vom 7. August 2012 legten sie wegen mehrerer Punkte Einspruch ein, u.a. begehrt sie die Anwendung des Freibetrags nach § 3 Nr. 26 EStG (2.100 €) auf die Einkünfte aus Vortragstätigkeiten i.H.v. 3.368,07 €, wobei sie wegen anteiliger (pauschalierter) Kürzung von auf die steuerfreien Einkünfte entfallenden Werbungskosten einen verbleibenden Abzugsbetrag von 1.777,16 €

8

begehrten. Mit Teil-Einspruchsentscheidung vom 13. Juli 2016 wurde dem Einspruch teilweise abgeholfen, über Teile des Einspruches wurde nicht entschieden, andere Teile des Einspruches – hierunter die hier streitige Anwendbarkeit des § 3 Nr. 26 EStG – wurden als unbegründet zurückgewiesen.

Dagegen wenden sich die Kläger mit der Klage, zu deren Begründung sie vortragen, die Voraussetzungen für steuerfreie Einkünfte aus Nebentätigkeiten seien erfüllt. Die Vorträge stellten im Vergleich zu den Haupttätigkeiten des Klägers Nebentätigkeiten dar. Auch wenn der Kläger hauptberuflich als Professor der ...wissenschaften tätig ist, gebe es keine einheitlich ausgeübte Tätigkeit „als ...“. Vielmehr müssten die einzelnen Tätigkeiten isoliert betrachtet werden. Die hier in Streit stehenden freiwilligen Vortragstätigkeiten seien kein Bestandteil der universitären Verpflichtungen und damit nebenberuflich. Die Auftraggeber seien teilweise gemeinnützige Körperschaften. Die fehlende Gemeinnützigkeit der T GmbH und des B sei unerheblich, da die dort ausgeführten Vortragstätigkeiten als Fachanwaltsfortbildungen anerkannt werden und damit für öffentlich-rechtliche Körperschaften, namentlich die ...kammer oder der ...kammern der Länder, durchgeführt werden würden. Eine solche mittelbare Tätigkeit für eine öffentlich-rechtliche Körperschaft sei ebenso begünstigt. 9

Die Kläger beantragen, 10

die Einkommensteuerfestsetzung 2011, zuletzt geändert mit Bescheid vom 29. März 2017, sowie die Teil-Einspruchsentscheidung vom 13. Juli 2016 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit um 1.245,20 € (= Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG i.H.v. 2.100 € abzüglich nicht berücksichtigungsfähiger und bisher berücksichtigter Betriebsausgaben i.H.v. 322,84 € abzüglich der zwischenzeitlich bereits gewährten 531,96 € für Prüfertätigkeiten beim ...) vermindert werden. 11

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen. 13

Er hält es für nicht hinreichend nachgewiesen, dass die Tätigkeiten des Klägers nebenberuflich sind. Aufgrund der Tätigkeit als Universitätsprofessor, welcher bereits unterrichtende Elemente beinhalte, stelle die freiberufliche Tätigkeit des Klägers, auch bezüglich der hier streitigen Vorträge, keine Nebentätigkeit dar. Eine Unterscheidung zwischen Haupt- und Nebenberuf sei hier nicht möglich. Nach dem in den Gesetzgebungsmaterialien erkennbaren Sinn und Zweck der Vorschrift falle die Tätigkeit des Klägers auch nicht unter die Privilegierung. Die zumeist gesonderte Abrechnung von Auslagen zeige, dass die geltend gemachten Honorare über einen Aufwandsersatz hinausgingen. Insgesamt erscheine die Tätigkeit als Vortragender als eine zweite Haupttätigkeit. Bezüglich eines Teils der Auftraggeber fehle es zudem an deren Gemeinnützigkeit. 14

In der mündlichen Verhandlung hat der Senat die Steuerbefreiungen des § 3 Nr. 26 und 26a EStG mit den Beteiligten eingehend erörtert. Der Senat hat auch auf Bedenken hingewiesen, ob die Vortragstätigkeiten des Klägers unter den Begriff eines Übungsleiters, Ausbilders, Erziehers, Betreuers oder einer vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeit fallen. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf das Sitzungsprotokoll verwiesen. 15

**Entscheidungsgründe** 16

17

I. Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Bescheid in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung (unter Berücksichtigung einer zwischenzeitlichen weiteren Teilabhilfe bzgl. der Vergütung für Prüfertätigkeiten) ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat für die hier im Streit stehenden vier Vortragsveranstaltungen zu Recht keinen Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG oder § 3 Nr. 26a EStG gewährt.

1. Die in Streit stehenden Einnahmen sind nicht nach § 3 Nr. 26 EStG steuerfrei. 18

Nach § 3 Nr. 26 EStG in der im Veranlagungszeitraum 2011 geltenden Fassung sind Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, oder einer unter § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung) bis zur Höhe von insgesamt 2.100 Euro im Jahr steuerfrei. 19

Die Vorschrift wurde in ihrer auch im Streitjahr bezüglich der tatbestandlichen Voraussetzungen geltenden Grundfassung durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und anderer Gesetze vom 18. August 1980 (Bundesgesetzblatt – BGBl – I 1980, 1537) eingefügt. Die Gesetzesbegründung der Bundesregierung (Bundestags-Drucksache – BT-Drs. – 8/3688, Seite 16) führt aus: 20

*Zu Buchstabe c (§ 3 Nr. 26 EStG)* 21

*Die Vorschrift hat zum Ziel, Bürger, die im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich nebenberuflich tätig sind, von steuerlichen Verpflichtungen freizustellen, soweit sie für diese Tätigkeiten im wesentlichen nur eine Aufwandsentschädigung erhalten. Zu diesem Zweck stellt die Vorschrift die unwiderlegliche Vermutung auf, daß die Einnahmen bis zur Höhe von insgesamt 2 400 Deutsche Mark im Jahr Aufwandsentschädigungen sind, und befreit diese Aufwandsentschädigungen von der Einkommensteuer.* 22

*Nebenberuflichkeit bedeutet, daß es sich nicht um eine Tätigkeit handelt, aus der hauptsächlich der Lebensunterhalt bestritten wird. In diesem Sinne können beispielsweise auch Hausfrauen, Studenten, Rentner und Arbeitslose „nebenberuflich“ im Dienst oder Auftrag der genannten juristischen Personen tätig sein.* 23

*Die Steuerfreiheit ist auch bei Einnahmen aus mehreren nebenberuflichen Tätigkeiten auf einen einmaligen Jahresbetrag von 2 400 Deutsche Mark begrenzt. Im Falle der nichtselbständigen Tätigkeit wird die Körperschaft sich deshalb zweckmäßigerweise bestätigen lassen, daß die Steuerbefreiung nicht bereits gegenüber einer anderen Organisation in Anspruch genommen worden ist. Höhere Aufwendungen als 2 400 Deutsche Mark im Jahr können wie üblich geltend gemacht werden, wenn sie in vollem Umfang nachgewiesen werden.* 24

*Es handelt sich demnach um eine Steuerbefreiung mit einer ähnlichen Wirkung wie eine Betriebsausgaben/Werbungskosten-Pauschale. Anders als bei der Werbungskosten-Pauschale bedarf es jedoch keiner Eintragung in eine Lohnsteuerkarte. Der Arbeitgeber hat die Steuerbefreiung infolgedessen auch zu berücksichtigen, wenn eine Lohnsteuerkarte nicht* 25

*vorliegt (z. B. im Falle einer Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 a EStG).“*

Im weiteren Gesetzgebungsverfahren schlug der Finanzausschuss (vgl. BT-Drs. 8/3898) eine 26  
Einschränkung auf nebenberufliche Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder für  
eine vergleichbare nebenberufliche Tätigkeit vor, die dann in dieser Fassung umgesetzt  
wurde.

Zur Begründung führte der Finanzausschuss aus (BT-Drs. 8/3898, Seite 8): 27

*Zu Nummer 1 (§ 3 Nr. 26 EStG)* 28

*Nach, dem Vorschlag der Bundesregierung sollen Bürger, die im gemeinnützigen, mildtätigen 29  
oder kirchlichen Bereich nebenberuflich tätig sind, von steuerlichen Verpflichtungen  
freigestellt werden, soweit sie für diese Tätigkeiten im wesentlichen nur eine  
Aufwandsentschädigung erhalten. Der Ausschuß begrüßt diese Zielsetzung, ist aber der An  
sicht, daß die Steuervergünstigung aus Gründen einer gleichmäßigen Besteuerung nicht zu  
weit gefaßt werden darf. Er schlägt deshalb vor, den Kreis der Begünstigten näher zu  
umschreiben. Der Ausschuß ist der Auffassung, daß er damit den Vorstellungen des  
Bundesrates entgegenkommt, die dieser in seiner Stellungnahme zum Entwurf eines  
Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und anderer  
Gesetze — Drucksache 8/3688 zu Artikel 1 Nr. 2 Buchstabe c — zum Ausdruck gebracht hat.*

*Der Ausschuß schlägt vor, Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche Tätigkeiten als 30  
Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder für eine vergleichbare nebenberufliche Tätigkeit zur  
Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke steuerfrei zu stellen. Eine  
vergleichbare nebenberufliche Tätigkeit liegt vor, wenn es sich um eine nebenberufliche  
Tätigkeit handelt, die der eines Übungsleiters, Ausbilders oder Erziehers entspricht. Als  
Aufwandsentschädigungen in diesem Sinn sind entsprechend dem Vorschlag der  
Bundesregierung Einnahmen bis zur Höhe von insgesamt 2 400 DM im Jahr anzusehen.*

Das Tatbestandsmerkmal der Tätigkeit (hier: als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, oder eine 31  
vergleichbare Tätigkeit) wird von der BFH-Rechtsprechung (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 17.  
Oktober 1991 IV R 106/90, BStBl II 1992, 176) in seiner pädagogischen Ausrichtung definiert.  
Ausbilder, Übungsleiter und Erzieher haben miteinander gemeinsam, dass sie auf andere  
Menschen durch persönlichen Kontakt Einfluss nehmen, um auf diese Weise geistige und  
leibliche Fähigkeiten zu entwickeln und zu fördern (vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 1986 IV R  
24/84, BStBl II 1986, 398). Diese Gemeinsamkeit ist spezifischer als die, dass die Tätigkeit  
unter sozialen Aspekten wünschenswert ist; denn letzteres trifft auf eine Vielzahl der  
verschiedensten Aktivitäten zu. Demzufolge können nach dem möglichen Wortsinn des  
Gesetzes als vergleichbar auch nur solche Tätigkeiten eingestuft werden, die die oben  
dargestellte spezifische Gemeinsamkeit mit den im Gesetz ausdrücklich genannten  
aufweisen (BFH-Urteil in BStBl II 1992, 176).

Nach diesen Maßstäben stellen die Vortragstätigkeiten des Klägers keine Tätigkeiten im 32  
vorgenannten Sinne und auch keine vergleichbaren Tätigkeiten dar. Die Tätigkeit ist keine  
Tätigkeit als Ausbilder, Übungsleiter oder Erzieher. Der Kläger wird nicht ähnlich einem  
Ausbilder, Übungsleiter oder Erziehung in einer vornehmlich pädagogischen Ausrichtung  
tätig. Vielmehr hält er Vorträge zu speziellen Themen mit teilweiser rechtspolitischer  
Ausrichtung oder in der Weise einer Fortbildungsmaßnahme für Fachanwälte, welche dem  
vorgenannten Tätigkeitsbild nicht entspricht. Der Kläger erscheint bereits bei  
wortlautorientierter Betrachtung nicht als Ausbilder, Übungsleiter oder Erzieher. Hieran ändert  
auch eine am Sinn und Zweck oder der Gesetzeshistorie orientierte Auslegung nichts. Der

Zweck des § 3 Nr. 26 EStG soll insbesondere Ausbilder, Übungsleiter und Erzieher im Sportbereich und ähnlichen Bereichen einer Breitenbildung (z. B. durch Volkshochschulen), insbesondere in der Kinder- und Jugendförderung, bei gemeinnützigen Vereinen fördern. Rechtspolitische Vortragstätigkeiten oder Fachanwaltsfortbildungen erfüllen diesen Zweck nicht.

Unabhängig davon scheidet eine Steuerbefreiung jedenfalls – wie nachfolgend dargelegt – mangels Nebenberuflichkeit aus. Es kann dahinstehen, ob für zwei der vier Auftraggeber zudem eine Steuerbefreiung ausscheidet, weil diese keine gemeinnützigen Körperschaften sind und die bloße Anerkennung einer Fortbildungsveranstaltung als Fachanwaltsfortbildung keine Tätigkeit „im Dienst oder im Auftrag“ einer juristischen Person des öffentlichen Rechts darstellt. 33

2. Die in Streit stehenden Einnahmen sind auch nicht nach § 3 Nr. 26a EStG steuerfrei. 34

Nach dieser Vorschrift sind Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst 35

oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, oder einer unter § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung) bis zur Höhe von insgesamt 500 Euro im Jahr steuerfrei. 36

Im Unterschied zu § 3 Nr. 26 EStG verlangt die Vorschrift keine Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder eine vergleichbare Tätigkeit. Zentrales Tatbestandsmerkmal ist neben der Tätigkeit für einen bestimmten (gemeinnützigen oder öffentlich-rechtlichen) Auftraggeber die Nebenberuflichkeit. 37

Der Begriff der Nebentätigkeit wird hauptsächlich über den Zeitaufwand definiert. Übt ein Steuerpflichtiger mehrere – insbesondere gleichartige – Tätigkeiten aus, bedarf es der Prüfung, ob eine Tätigkeit in Abgrenzung zu einer Haupttätigkeit nebenberuflich ist. Hierbei ist grundsätzlich jede Tätigkeit für sich zu betrachten (BFH-Urteil in BStBl II 1990, 854). Gleichartige Tätigkeiten sind jedoch zusammen zu würdigen, wenn sie sich nach der Verkehrsanschauung als Ausübung eines einheitlichen Hauptberufes – Vollzeiterwerb oder sog. Halbtagsarbeit – darstellen (BFH-Urteil vom 30. März 1990 VI R 188/87, BStBl II 1990, 854). 38

Nach diesen Maßstäben kommt der Senat unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls bei Berücksichtigung der Verkehrsanschauung zu dem Ergebnis, dass die Vortragstätigkeiten des Klägers nicht nebenberuflich sind. 39

Die im Streit stehenden Vortragstätigkeiten haben erhebliche Berührungspunkte und Überschneidungen zur unstreitig hauptberuflichen Tätigkeit des Klägers als Hochschulprofessor. Die Tätigkeit eines Hochschulprofessors umfasst lehrende und forschende Tätigkeiten. Die Vortragsveranstaltungen sind nach Überzeugung des Senats auch Ausfluss der hauptberuflichen Fähigkeiten und Expertise des Klägers und stehen dadurch nach steuerrechtlichen Maßstäben bei der Beurteilung der Nebenberuflichkeit in einem hinreichenden Zusammenhang mit der Professorentätigkeit. Unbeachtlich ist dabei, dass keine Pflicht zu den Veranstaltungen bestand und der Kläger hierfür einer Anzeigepflicht für „Nebentätigkeiten“ unterlag. Der Umstand, dass die Tätigkeiten dienstrechtlich Nebentätigkeiten darstellen bewirkt nach Überzeugung des Senats keine Einstufung der 40

Tätigkeit als „nebenberuflich“ i.S.d. § 3 Nr. 26 oder 26a EStG, weil steuerrechtlich eigene – vom Nebentätigkeitsrecht zu trennende – Maßstäbe gelten.

Selbst wenn man die Vortragstätigkeiten isoliert von der Professorentätigkeit betrachtet, stellen sich diese als nicht nebenberuflich dar. Die Tätigkeiten wären Teil einer parallel zur Professorentätigkeit ausgeübten weiteren hauptberuflichen Tätigkeit des Klägers, bei welcher dieser Einkünfte aus selbständiger Arbeit durch Vorträge, Gutachten, Tätigkeiten in Aufsichts- oder Fachgremien o.ä. erzielt. Jene Tätigkeiten haben erhebliches wirtschaftliches und auch zeitliches Gewicht und tragen ausweislich der Steuererklärung in höherem Maße zur Bestreitung des Lebensunterhalts als die Professorentätigkeit bei. Es ist aus Sicht des Senats aufgrund der Gleichartigkeit der Tätigkeiten nicht möglich, jeden Vortrag isoliert zu betrachten und dann allein aus zeitlichen Gesichtspunkten als „nebenberuflich“ zu klassifizieren. 41

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 42