

## Finanzgericht Köln, 15 K 1317/19

**Datum:** 20.01.2022  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 15. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 15 K 1317/19  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2022:0120.15K1317.19.00

**Rechtskraft:** nicht rechtskräftig

**Tenor:** Die Klage wird abgewiesen. Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens. Die Revision wird zugelassen.

- Tatbestand** 1
- Die Beteiligten streiten – nach Klärung anderer Punkte im Klageverfahren – bei der Festsetzung der Einkommensteuer 2015 über die Gewährung einer Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 oder 26a Einkommensteuergesetz (EStG). 2
- Die Kläger sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute. Der Kläger war im Streitjahr 2015 Abgeordneter des.... Neben der steuerfreien Abgeordnetenentschädigung erzielte er eine Besoldung aus einer Professorentätigkeit sowie betragsmäßig untergeordnete andere Einkünfte. 3
- Der Kläger erzielte im Streitjahr ferner Einkünfte aus selbständiger Arbeit durch Vorträge, hier im Folgenden bzgl. der Steuerpflichtigkeit streitig durch eine ...-Tagung (Einnahmen 1.200 € netto), eine Tagung ... (Einnahmen 1.000 € netto; zzgl. Auslagenersatz), eine ...-Tagung (Einnahmen 500 € netto) und eine ...-Tagung (Einnahmen 500 €). Von den Betriebseinnahmen i.H.v. 3.200 € zog er Betriebsausgaben i.H.v. 810 € ab und behandelte die Einkünfte i.H.v. 2.390 € wegen des Freibetrags nach § 3 Nr. 26 EStG (in 2015: 2.400 €) in voller Höhe als steuerfrei. Ausweislich der im Klageverfahren (Blatt – Bl. – 105 ff. der elektronischen Gerichtsakte – eGA) eingereichten Unterlagen handelte es sich um folgende Veranstaltungen: 4
1. ...-Tagung: Veranstaltung am 00. und 00.00.2014, Veranstalter/Rechnungsempfänger: „A GmbH“ (...) (Vergütung in 2015 zugeflossen) 5
  2. ...: Tagung „...“ am 00.00. 2015 (...), Veranstalter/Rechnungsempfänger: „B GmbH“ (...) 6
  3. ...: Veranstaltung am 00.00.2015 (...), Veranstalter/Rechnungsempfänger: „C 7

GmbH“ in Kooperation mit „...verband... e.V.“, (...)

4. ...: -Kongress vom 00. bis 00.00. 2015 (...), Veranstalter/Rechnungsempfänger: 8  
 „Verband D e.V. ...“ (...).

Alle Veranstaltungen konnten nach Aktenlage als Fachanwaltsfortbildung nach § 15 der 9  
 Fachanwaltsordnung (FAO) bei entsprechenden Fachanwälten berücksichtigt werden.

Nach einer Erstveranlagung mit Bescheid vom 3. August 2017 unter dem Vorbehalt der 10  
 Nachprüfung (VdN) und fristgerecht erhobenem Einspruch (vom 4. August 2017) erfolgte  
 unter dem 11. Oktober 2018 (mit Aufhebung des VdN) ein Änderungsbescheid im  
 Einspruchsverfahren aus anderen Gründen. Mit Teil-Einspruchsentscheidung vom 29. April  
 2019 und erneuter Änderung der Einkommensteuerfestsetzung wurde der Einspruch u.a.  
 bezüglich der hier streitigen Steuerfreiheit des § 3 Nr. 26 oder 26a EStG auf Einkünfte i.H.v.  
 2.390 € als unbegründet zurückgewiesen.

Mit der hiergegen fristgerecht erhobenen Klage wenden sich die Kläger gegen die Versagung 11  
 eines Freibetrags nach § 3 Nr. 26 oder 26a EStG. Sie sind in Auseinandersetzung mit einer  
 früheren Entscheidung des Senats (Urteil vom 19. Oktober 2017, 15 K 2006/16;  
 Verfahrensakte ist zum hiesigen Verfahren beigezogen worden) sowie dem anschließend  
 ergangenen BFH-Beschluss (vom 28. August 2018, VIII B 5/18, eine  
 Nichtzulassungsbeschwerde wurde als unbegründet zurückgewiesen) der Ansicht, dass sich  
 die Gegebenheiten im Streitjahr verändert hätten. Da der Kläger seit 2013 und damit auch im  
 Streitjahr 2015 hauptberuflich Abgeordneter des (...) gewesen sei, hätten die  
 Vortragstätigkeiten keine hinreichenden Überschneidungspunkte mehr zur Tätigkeit als  
 Hochschulprofessor (siehe zu diesen Bezügen das Senatsurteil i.S. 15 K 2006/16). Das  
 primär über den zeitlichen Aufwand zu prüfende Merkmal der Nebenberuflichkeit sei erfüllt.  
 Die Einnahmen stellten im Streitjahr auch nach wirtschaftlicher Betrachtung keine (weitere)  
 Haupttätigkeit dar. Inhaltlich würden die Vortragstätigkeiten unter Berücksichtigung von  
 EuGH-Rechtsprechung (Verweis auf EUGH, Urteil vom 18. Dezember 2007, C-281/06 –  
 „Jundt“) den Tatbestand einer dem Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder Betreuer  
 vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeit erfüllen. Eine begünstigte Tätigkeit liege vor, die  
 vom Senat im früheren Verfahren (15 K 2006/16) geforderte „pädagogische Ausrichtung“ sei  
 gegeben. Auch Fortbildungen zu rechtspolitischen Überlegungen seien begünstigt, da auch  
 Rechtspolitik „Recht“ sei und auch im Rahmen von § 15 FAO als interdisziplinärer  
 Fortbildungsgegenstand anerkannt sei. Zudem liege auch ein begünstigter  
 Leistungsempfänger vor. Zwar seien die vorgenannten Verlage oder Verbände keine  
 gemeinnützigen Körperschaften nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Körperschaftsteuergesetz (KStG). Es  
 liege aber eine – ebenso begünstigte – Tätigkeit „im Dienst oder im Auftrag einer juristischen  
 Person des öffentlichen Rechts“ vor, da die Veranstaltungen als Fachanwaltsfortbildung nach  
 der FAO und damit von einer Rechtsanwaltskammer (als Körperschaft/juristische Person des  
 öffentlichen Rechts) „anerkannt“ seien.

Unter dem 22. Dezember 2021 hat der Beklagte einen Änderungsbescheid aus anderen 12  
 Gründen erlassen.

Die Kläger beantragen, 13

die Einkommensteuerfestsetzung 2015 in Gestalt der Teileinspruchsentscheidung sowie des 14  
 Änderungsbescheids vom 22. Dezember 2021 dahingehend zu ändern, dass Einkünfte aus  
 Vortragstätigkeiten i.H.v. 2.390 € steuerfrei gestellt werden,

- hilfsweise im Falle des vollständigen oder teilweisen Unterliegens die Revision zuzulassen. 15
- Der Beklagte beantragt, 16
- die Klage abzuweisen. 17
- Er wendet unter Bezugnahme auf das Senatsurteil 15 K 2006/16 ein, den Tätigkeiten fehle die für § 3 Nr. 26 EStG (Freibetrag 2015: 2.400 €) erforderliche vornehmlich pädagogische Ausrichtung. Begünstigt nach § 3 Nr. 26 EStG sollten insbesondere Ausbilder, Übungsleiter und Erzieher im Sportbereich oder ähnlichen Bereichen einer Breitenbildung sein. Für einen Abzug nach § 3 Nr. 26a EStG (Freibetrag 720 €) sei bei angenommener Nebentätigkeit die „im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung“ erbrachte Tätigkeit nicht hinreichend erkennbar. 18
- Entscheidungsgründe** 19
- I. Die Klage ist unbegründet. Die Einkommensteuerfestsetzung 2015 sowie die Teileinspruchsentscheidung vom 29. April 2019 sind hinsichtlich der nicht gewährten Freibeträge nach § 3 Nr. 26, 26a EStG rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Die tatbestandlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiungen sind nicht erfüllt. 20
1. Nach § 3 Nr. 26 Satz 1 EStG 2015 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 2.400 € im Jahr steuerfrei. 21
- Nach § 3 Nr. 26a Satz 1 und 2 EStG 2015 sind Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst 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 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung) bis zur Höhe von insgesamt 720 € im Jahr steuerfrei. 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. 22
- Beide Befreiungstatbestände verlangen als Leistungsempfänger entweder bestimmte privatrechtliche steuerbegünstigte Körperschaften oder eine Tätigkeit „im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts“. Die Grundnorm des § 3 Nr. 26 EStG wurde ab dem Veranlagungszeitraum 1980 in das EStG eingefügt. In späteren Fassungen wurde insbesondere die Anwendung auf EU- und EWR-Mitgliedsstaaten erweitert, auch wurde die Vorschrift durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 16. Dezember 1999 von einer pauschalen Abgeltung von „Aufwandsentschädigungen“ auf eine Steuerfreiheit von Einnahmen (Begriff gem. § 8 EStG) umgestellt (vgl. Überblick zur Rechtsentwicklung bei Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 308. Lfg. 12/2021, § 3 Nr. 26 EStG Rn. 1). Bei der Vorschrift handelt es sich um eine Sozialzwecknorm 23

zur Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten (BFH-Urteil vom 11. Mai 2005, VI R 25/04, BStBl II 2005, 791). Das Merkmal „im Dienst oder Auftrag“ einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (oder gleichgestellter Leistungsempfänger) soll nach der Kommentarliteratur eine selbständige oder nichtselbständige (Neben-)Tätigkeit verlangen (Bergkemper, a.a.O., § 3 Nr. 26 EStG Rn. 6; ähnlich von Beckerath in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 3 Nr. 26 Rn. 49 a.E.). Der Auftraggeber oder Dienstherr der (nach § 3 Nr. 26 oder 26a EStG begünstigten) Tätigkeit muss eine in der Norm genannte inländische oder in einem EU- oder EWR-Staat ansässige juristische Person des öffentlichen Rechts oder begünstigte gemeinnützige Körperschaft (o.ä.) sein (Merker in EStG, eKommentar, § 3 Nr. 26 Rn. 11, Stand Januar 2021; ähnlich Valta in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 3 Nr. 26 EStG Rn. 6 ff. „Empfänger der Leistungen“, 159. EL Oktober 2021). Zu den juristischen Personen des öffentlichen Rechts rechnen auch die Berufskammern der freien Berufe, z. B. die Rechtsanwaltskammern.

Die Formulierung „im Dienst oder Auftrag“ (ursprünglich mit einer – europarechtswidrigen – Begrenzung auf inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts [neben den gemeinnützigen Körperschaften]) war bereits in der ersten Gesetzesfassung enthalten (siehe Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einkommensteuergesetzes vom 25. Juni 1980, zum Entwurf siehe u.a. Bericht und Beschlussempfehlung des 7. Ausschusses des Bundestags in BT-Drs. 8/3898). Die ursprünglich beim „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und anderer Gesetze“ von der Bundesregierung eingebrachte Formulierung (siehe BT-Drs. 8/3688, Seiten 3, 16) verfolgt das 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.“ 24

Die Gleichstellung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit anderen gemeinnützigen Körperschaften wurde in den Gesetzgebungsmaterialien nicht näher erläutert, dürfte aber darin liegen, dass eine Tätigkeit für staatliche Körperschaften als ebenso gemeinnützig wie eine Tätigkeit für steuerbegünstigte private Körperschaften angesehen wird. Höchstrichterliche Rechtsprechung zur näheren Begriffsauslegung existiert – soweit ersichtlich – bislang nicht. 25

Im Berufsrecht der Rechtsanwälte ist u.a. für Fachanwälte eine Fortbildungspflicht in § 15 FAO geregelt. Nach § 15 Abs. 1 FAO muss, wer eine Fachanwaltsbezeichnung führt, kalenderjährlich auf diesem Gebiet wissenschaftlich publizieren oder an fachspezifischen der Aus- oder Fortbildung dienenden Veranstaltungen hörend oder dozierend teilnehmen. Die hörende Teilnahme setzt eine anwaltsorientierte oder interdisziplinäre Veranstaltung voraus. Bei dozierender Teilnahme ist die Vorbereitungszeit in angemessenem Umfang zu berücksichtigen. Bei Fortbildungsveranstaltungen, die nicht in Präsenzform durchgeführt werden, müssen gem. § 15 Abs. 2 FAO die Möglichkeiten der Interaktion des Referenten mit den Teilnehmern sowie der Teilnehmer untereinander während der Dauer der Fortbildungsveranstaltung sichergestellt sein und der Nachweis der durchgängigen Teilnahme erbracht werden. Die Gesamtdauer der Fortbildung darf gem. § 15 Abs. 3 FAO je Fachgebiet fünfzehn Zeitstunden nicht überschreiten. Nach § 15 Abs. 4 FAO können bis zu fünf Zeitstunden im Wege des Selbststudiums absolviert werden, sofern eine Lernerfolgskontrolle erfolgt. Zum Nachweis regelt § 15 Abs. 5 Satz 1 FAO, dass die Erfüllung der Fortbildungspflicht der Rechtsanwaltskammer durch Bescheinigungen oder andere geeignete Unterlagen unaufgefordert nachzuweisen ist. Ein förmliches Anerkennungs- oder 26

Beauftragungsverfahren sieht die FAO nicht vor. Eine „Vorweganerkennung“ bestimmter Veranstalter oder Veranstaltungen nehmen die Kammern normalerweise nicht vor (so Scharner in Hamm, Beck'sches Rechtsanwalts-Handbuch, 12. Aufl. 2022, § 61 Rn. 96). Über Streitigkeiten, ob oder inwieweit eine Veranstaltung als Fortbildung für einen bestimmten Fachanwaltstitel anerkannt wird, entscheiden die Anwaltsgerichte im Wege von zwischen dem Anwalt und der Rechtsanwaltskammer geführten Feststellungsklagen oder Verpflichtungsklagen (vgl. etwa BGH-Urteil vom 18. Juli 2016, AnwZ (Brfg) 46/13, Juris, BRAK-Mitt 2016, 244, NJW-RR 2016, 1459; Urteil des Anwaltsgerichtshof München vom 10. Juni 2016, BayAGH I – 18/12, Juris, BRAK-Mitt 2013, 292).

2. Im Streitfall scheidet eine Steuerbefreiung bereits deswegen aus, weil Leistungsempfänger der vom Kläger erbrachten Leistungen weder eine in § 3 Nr. 26, 26a EStG genannte private steuerbegünstigte Körperschaft, noch eine juristische Person des öffentlichen Rechts war. Die Verlage und Verbände, die mit dem Kläger hinsichtlich der Leistungserbringung, Rechnung und Zahlung in einem unmittelbaren Rechtsverhältnis standen (A, B, C, D) sind weder steuerbegünstigte Körperschaften i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, noch juristische Personen des öffentlichen Rechts. 27

Entgegen der Auffassung des Klägers bewirkt auch die – nach Aktenlage unstreitige – faktische spätere Anerkennung der Veranstaltungen als Fortbildung für Fachanwälte für ...recht (und ggf. weitere Fachanwälte) auf Grundlage von § 15 FAO keine Steuerbefreiung. Im Streitfall fehlt es bereits an einer erforderlichen unmittelbaren Rechtsbeziehung zwischen dem Kläger einerseits und der Rechtsanwaltskammer andererseits. Ein selbständiges oder unselbständiges Dienst- oder Auftragsverhältnis der Fortbildung zwischen dem Kläger und einer Rechtsanwaltskammer (als juristische Person des öffentlichen Rechts) kann im Streitfall nicht festgestellt werden und ist auch nicht vorgetragen oder dargelegt. 28

Es ist auch im Übrigen nicht ersichtlich, dass die Rechtsanwaltskammern in Deutschland selbst Anbieter mit Fortbildungen förmlich beauftragen oder Personen nichtselbständig beschäftigen würden, um die Fortbildungspflicht der Fachanwaltschaft sicherzustellen. Vielmehr handelt es sich nach der gesetzlichen Konzeption sowie der vorgenannten Rechtsprechung um in eigener Verantwortung durchgeführte Veranstaltungen, bei denen erst in einem späteren Verfahren (zwischen dem Rechtsanwalt und der Rechtsanwaltskammer) über die Anerkennung als Fachanwaltsfortbildung entschieden wird. Bezogen auf den Kläger (als Vortragenden) ist damit kein Rechtsverhältnis oder eine Leistungsbeziehung zur Rechtsanwaltskammer erkennbar, zumal bei bundesweiten Fortbildungen verschiedene Rechtsanwaltskammern (am Ort der Zulassung des teilnehmenden Rechtsanwalts, der nicht mit dem Veranstaltungsort identisch sein muss) involviert wären. Gleiches dürfte – ohne dass es rechtlich hierauf ankommt – auch für die Veranstalter/Verbände selbst gelten; ein Auftrags- oder Dienstvertragsverhältnis zwischen dem Verlag/Verband und der/den Rechtsanwaltskammer(n) ist nicht näher vorgetragen oder anderweitig ersichtlich. Eine extensive Auslegung der Formulierung „im Dienst oder im Auftrag“ auf eine nur mittelbare Leistungsbeziehung oder eine spätere Anerkennung als Fachanwaltsfortbildung ist nach Überzeugung des erkennenden Senats bei der Auslegung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26, 26a EStG nicht vertretbar, weil dies den Anwendungsbereich entgegen der gesetzgeberischen sozialpolitischen Intention erheblich erweitern würde, obwohl für „private Vortragstätigkeiten“ kein steuer- und sozialpolitischer Grund erkennbar ist, dass diese Tätigkeiten ähnlich einer „Übungsleitertätigkeit“ in gemeinnützigen Vereinen begünstigt werden sollen. 29

3. Da es im Streitfall bereits an einem begünstigten Leistungsempfänger fehlt, kann dahinstehen, ob die vom Kläger ausgeübten Tätigkeiten das Merkmal einer Tätigkeit „als 30

Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten“ (relevant nur für § 3 Nr. 26 EStG) erfüllen und/oder ob die Tätigkeiten im Streitjahr – anders als nach tatrichterlicher Beurteilung in einem Vorjahr (Verfahren FG Köln 15 K 2006/16) – nebenberuflich ausgeübt worden sind.

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision wird gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1, 2 FGO zugelassen. 31

---

