

Außergewöhnliche Belastung: Auf die Bildungseinrichtung kommt es an

Unterstützen Eltern ihr volljähriges Kind, das sich in einer Weiterbildungsmaßnahme befindet, so ist der Aufwand (im Jahr 2006 bis zu 7.680 €) um Einkünfte des Kindes zu kürzen, die 624 € jährlich überschreiten. Unterhaltsgeld der Arbeitsagentur wird dabei (zu Lasten des Eltern-Aufkommens) dann berücksichtigt, wenn es für eine Maßnahme in einer Privatschule gezahlt wird (weil die Eltern dafür nicht aufkommen müssten).

Quelle: Wolfgang Büser

Einkommensteuer; Eltern; Kind; Ausbildung; Weiterbildungsmaßnahme; Bildungsmaßnahme; Arbeitsförderungsgesetz; AFG; Arbeitsamt

Gericht: BFH

Datum: 04.12.2001

Aktenzeichen: III R 47/00

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2001, 21128

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Rheinland-Pfalz

Rechtsgrundlage:

§ 33a Abs. 1 EStG

Fundstellen:

BFHE 197, 233 - 239

BB 2002, 399 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2002, 435-437

BStBl II 2002, 195-198 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2002, 512 (amtl. Leitsatz)

DStRE 2002, 274-276 (Volltext mit amtl. LS)

DStZ 2002, 240 (Kurzinformation)

EStB 2002, 90-91

FR 2002, 897-899

HFR 2002, 410-412

INF 2002, 220

KÖSDI 2002, 13199

NJW 2002, 1367-1368 (Volltext mit amtl. LS) "Anrechnung von Ausbildungshilfen"

BFH, 04.12.2001 - III R 47/00**Amtlicher Leitsatz:**

Der Abzugsbetrag nach § 33a Abs. 1 EStG mindert sich nur dann um Ausbildungshilfen, die das Kind anlässlich einer Ausbildungs- oder Weiterbildungsmaßnahme des Arbeitsamtes bezogen hat, wenn die Ausbildungshilfe Leistungen abdeckt, zu denen die Eltern gesetzlich verpflichtet sind.

Gründe**1** I.

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger), zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Eheleute, machten im Streitjahr 1997 für ihren am 18. September 1968 geborenen Sohn M Unterhaltsaufwendungen gemäß § 33a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) mit dem Höchstbetrag von 12 000 DM geltend. M hatte im Streitjahr an einer beruflichen Bildungsmaßnahme teilgenommen, für die er Leistungen nach dem Arbeitsförderungsgesetz (AFG) bezog. Nach dem Bewilligungsbescheid vom 8. Juni 1995 waren ihm vom Arbeitsamt nach § 45 AFG (§ 81 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch --SGB III--) in der Zeit vom 3. April 1995 bis 31. März 1998 insgesamt 26 477 DM bewilligt worden. Hiervon entfielen 18 909 DM auf Lehrgangsgebühren, 7 328 DM auf Fahrtkosten und 240 DM auf Arbeitskleidung. Die Lehrgangsgebühren wurden vom Arbeitsamt übernommen und mit dem Maßnahmeträger unmittelbar abgerechnet.

2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) kürzte im Einkommensteuerbescheid 1997 den Höchstbetrag um die auf das Streitjahr entfallenden Leistungen nach dem AFG in Höhe von 8 825 DM unter Abzug eines Freibetrages von 1 200 DM, im Einspruchsverfahren in voller Höhe, so dass nur noch 3 535 DM zum Abzug zugelassen wurden. Das FA war der Auffassung, der Anrechnung stehe nicht entgegen, dass die Zuschüsse für Lehrgangsgebühren, Fahrtkosten und Arbeitskleidung geleistet worden seien, denn anders als bei den Einkünften und Bezügen des Kindes komme es nach § 33a Abs. 1 Satz 4 2. Halbsatz EStG bei Ausbildungshilfen aus öffentlichen Mitteln für deren Anrechnung nicht darauf an, ob die Leistungen zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet seien.

3 Die dagegen gerichtete Klage war erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) führte im Wesentlichen aus: § 33a Abs. 1 EStG sei verfassungskonform in der Weise auszulegen, dass auch Ausbildungshilfen aus öffentlichen Mitteln nur anzurechnen seien, soweit sie zur Bestreitung des Lebensunterhalts eingesetzt werden könnten und deshalb die --typisierten-- Unterhaltsansprüche gegenüber den Verpflichteten minderten. Im Streitfall seien die Zuschüsse zum größten Teil für Lehrgangsgebühren gewährt worden. Diese Beträge stünden unzweifelhaft nicht für den Unterhalt zur Verfügung. Gleiches gelte für die Fahrtkosten zu den Lehrgängen und Praktika sowie für die Arbeitskleidung. Auch diese Kosten fielen zusätzlich zu den notwendigen Aufwendungen für das Existenzminimum an. Daher sei der abziehbare Höchstbetrag im Streitfall nicht zu kürzen.

4 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung des § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG. Die vom FG vertretene Auffassung stehe nicht im Einklang mit dem Gesetzestext. Sie werde --soweit ersichtlich-- auch in der Steuerfachliteratur nicht geteilt. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) habe zwar in seinem Beschluss vom 29. Mai 1990 1 BvL 20, 26/84 und 4/86 (BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653) ausgeführt, das Existenzminimum einer Familie dürfe nicht der Einkommensteuer unterworfen werden, auch wenn nur einzelne Familienmitglieder Einkommen erzielten und aufgrund gesetzlicher Verpflichtung für den Unterhalt der übrigen Familienmitglieder aufkämen. Das FG verkenne aber Systematik und Konzeption der deutschen Ausbildungsförderung. § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG solle

eine mehrfache staatliche Ausbildungsförderung --über Ausbildungsfreibeträge und öffentliche Leistungen-- ausschließen. Dieser Zweck würde aber nicht erreicht, wenn Ausbildungshilfen aus öffentlichen Mitteln, die formal als Lehrgangsgebühren, Fahrtkosten und Arbeitskleidung bezahlt würden, nicht anzurechnen wären. Für einen Verfassungsverstoß ergäben sich keine hinreichenden Anhaltspunkte. Die Entscheidung des Gesetzgebers, Ausbildungshilfen aus öffentlichen Mitteln (ohne Rücksicht auf den Zahlungszweck) bei der Ermittlung der Steuerermäßigung nach § 33a Abs. 1 EStG ohne Einschränkung zu berücksichtigen, erscheine im Hinblick auf die zu vermeidende Mehrfachförderung weder unverhältnismäßig noch offensichtlich fehlerhaft. Sie widerspreche entgegen der Auffassung des FG nicht dem verfassungsrechtlichen Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Es dürfe auch nicht außer Acht bleiben, dass im Streitfall die Steuerermäßigung bei einem Freibetrag von 12 000 DM im günstigsten Fall etwa 5 000 DM betrage, während dem Kind der Kläger im Streitjahr Zuschüsse in Höhe von 8 825 DM zugeflossen seien.

5 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

7 II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

8 Entgegen der Auffassung des FG sind nicht alle Ausbildungshilfen aus öffentlichen Mitteln, die nicht zur Bestreitung des Lebensunterhalts eingesetzt werden können, von der Kürzung des Höchstbetrags auszunehmen. Die Ausbildungshilfen sind vielmehr auf den Höchstbetrag anzurechnen, soweit sie für Maßnahmen gewährt werden, deren Kosten die Eltern aufgrund ihrer Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind bürgerlich-rechtlich zu tragen hätten.

9 Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung einer ihm gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person, so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass die Aufwendungen bis zu 12 000 DM im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden (§ 33a Abs. 1 Satz 1 EStG). Voraussetzung ist, dass weder der Steuerpflichtige noch eine andere Person Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder auf Kindergeld für die unterhaltene Person hat und die unterhaltene Person kein oder nur geringes Vermögen besitzt (§ 33a Abs. 1 Satz 3 EStG). Dieser Betrag vermindert sich um eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person, soweit diese zur Bestreitung des Lebensunterhalts bestimmt oder geeignet sind, und 1 200 DM im Kalenderjahr übersteigen, sowie u. a. um die von ihr bezogenen Ausbildungshilfen aus öffentlichen Mitteln (§ 33a Abs. 1 Satz 4 EStG).

10 1. § 33a Abs. 1 EStG hat die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Belastungen, die durch den Unterhalt und die Berufsausbildung von Kindern und anderen gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen erwachsen, zum Ziel. Die für den Steuerpflichtigen unvermeidbare Sonderbelastung durch Unterhaltsverpflichtungen mindert seine Leistungsfähigkeit und darf daher vom Gesetzgeber nicht unberücksichtigt gelassen werden (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--). Der Höhe nach muss der Staat bei der Beurteilung der steuerlichen Leistungsfähigkeit den Unterhaltsaufwand für Kinder des Steuerpflichtigen und andere unterhaltsberechtigte Personen in dem Umfang als beststeuerbares Einkommen außer Betracht lassen, in dem die Unterhaltsaufwendungen zur Gewährleistung des Existenzminimums der Kinder erforderlich sind (BVerfG-Beschluss in BStBl II 1990, 653).

11 Aufwendungen für die Berufsausbildung von Kindern müssen von Verfassungen wegen nicht genauso behandelt werden wie Aufwendungen für die Sicherung des Existenzminimums, da sie nicht mit der gleichen Zwangsläufigkeit wie diese entstehen. Allerdings muss der Gesetzgeber die Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Steuerpflichtigen, deren Kinder sich in Berufsausbildung befinden, wenigstens teilweise steuermindernd berücksichtigen, sofern der Staat diese Kosten nicht unmittelbar übernimmt, wobei diese Grenze jedenfalls dann nicht unterschritten ist, wenn die Hälfte der Mehrkosten zum Abzug zugelassen wird (BVerfG-Beschluss vom 26. Januar

1994 1 BvL 12/86 , BVerfGE 89, 346, BStBl II 1994, 307; Senatsurteil vom 15. Mai 1997 III R 4/96, BFHE 183, 165, BStBl II 1997, 720, unter 1. c).

- 12** Diesen Geboten kommt der Staat für bis zu 27 Jahre alte Kinder durch Kinderfreibetrag oder -geld sowie durch den Ausbildungsfreibetrag des § 33a Abs. 2 EStG nach. Für über 27 Jahre alte unterhaltsberechtigter Kinder und andere gesetzlich unterhaltsberechtigter Personen sieht § 33a Abs. 1 EStG im Streitjahr 1997 für Unterhalt und Ausbildung typisierend einen Betrag von 12 000 DM vor, der sich am Existenzminimum für Alleinstehende anlehnt (vgl. BTDrucks 13/381, S. 4). Dieser Betrag entspricht dem nach den Grundsätzen des BVerfG zu ermittelnden existenznotwendigen Bedarf eines in Ausbildung befindlichen und auswärtig untergebrachten Kindes (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. Juli 2000 VI R 153/99 , BFHE 192, 316 [BFH 21.07.2000 - VI R 153/99] , BStBl II 2000, 566).
- 13** Es ist auch verfassungsrechtlich unbedenklich, dass § 33a Abs. 1 EStG grundsätzlich alle durch den Unterhalt und die Ausbildung verursachten Belastungen typisierend abgilt (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juni 1992 III R 8/91 , BFHE 169, 37, BStBl II 1993, 278). Der Gesetzgeber kann sich am Regelfall orientieren und muss außergewöhnliche Umstände bei der Bemessung des Abzugsbetrages von zwangsläufigen Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung gesetzlich unterhaltsberechtigter Personen nicht berücksichtigen (BVerfG, Beschluss vom 10. November 1998 2 BvL 42/93 , BVerfGE 99, 246, BStBl II 1999, 174, 180, unter C. I. 5. c bb).
- 14** 2. Die Regelung in § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG , nach der Ausbildungshilfen aus öffentlichen Mitteln stets auf den Abzugshöchstbetrag anzurechnen sind, ist jedoch dem Zweck der Vorschrift entsprechend einzuschränken.
- 15** Bei Ausbildungshilfen sieht das Gesetz keine Einschränkung der Gestalt vor, dass nur Zuwendungen für den üblichen Ausbildungsbedarf angerechnet werden. Dies erklärt sich daraus, dass Eltern bürgerlich-rechtlich im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit für alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Berufsausbildung anfallen, aufzukommen haben, also auch für Sonderbedarf, sofern dieser nach dem Ausbildungsgang notwendigerweise anfällt (§ 1610 Abs. 1 und 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Leistungen aus öffentlichen Mitteln, die einen ausbildungsbedingten Sonderbedarf des unterhaltsberechtigten Kindes abdecken, den zu leisten die Eltern danach bürgerlich-rechtlich verpflichtet sind, mindern die Unterhaltsverpflichtungen von Eltern und rechtfertigen daher die Kürzung des Abzugsbetrages nach § 33a Abs. 1 EStG . Nicht gerechtfertigt ist dagegen die Anrechnung von Ausbildungshilfen für Maßnahmen, deren Kosten die Eltern aufgrund ihrer Unterhaltspflicht nicht zu tragen hätten; denn insoweit werden die Eltern nicht von ihren Unterhaltspflichten entlastet.
- 16** 3. Divergieren Gesetzeswortlaut und -zweck, ist der Wortlaut der Vorschrift ihrem Zweck entsprechend einzuschränken (sog. teleologische Reduktion oder Restriktion), sofern sich das Gesetz --gemessen an seinem Zweck-- als planwidrig zu weitgehend erweist (vgl. BFH-Urteil vom 7. April 1992 VIII R 79/88 , BFHE 168, 111, BStBl II 1992, 786, m. w. N.). Eine teleologische Reduktion kommt hingegen grundsätzlich dann nicht in Betracht, wenn der weite Wortlaut der Vorschrift Folge einer bewussten rechtspolitischen Entscheidung des Gesetzgebers ist. Vorschriften, die erkennbar dem verfassungsrechtlichen Gestaltungsauftrag zum Familienleistungsausgleich Rechnung tragen wollen, sind im Zweifel so auszulegen, dass diesem Anliegen Rechnung getragen wird (vgl. BFH-Urteil vom 25. Januar 1995 X R 191/93 , BFHE 177, 65, BStBl II 1995, 586).
- 17** Da die Regelung in § 33a Abs. 1 EStG die --durch die zwangsläufigen Ausbildungskosten der Kinder-- geminderte Leistungsfähigkeit der Eltern ausgleichen soll, können staatliche Leistungen, die das Kind bezieht, nur dann steuerlich zu Lasten der Eltern berücksichtigt werden, wenn diese Leistungen die Unterhaltsverpflichtungen der Eltern gegenüber dem Kind mindern.
- 18** Die Gesetzesmaterialien ergeben nicht, dass der Gesetzgeber in bewusster rechtspolitischer Entscheidung Ausbildungshilfen in den Regelungsbereich des § 33a Abs. 1 EStG einbeziehen wollte, welche die Unterhaltsverpflichtungen der Eltern nicht mindern. Vielmehr hatte er offenbar den

Regelfall vor Augen, bei dem die Hilfe zu einer Einschränkung der Unterhaltsverpflichtung führt und aus diesem Grund ihre Anrechnung rechtfertigt (vgl. BTDrucks 13/1558, S. 164, zu Nr. 6). Es ist daher davon auszugehen, dass der Wortlaut des § 33a Abs. 1 EStG planwidrig zu weit geraten und folglich dem Zweck der Vorschrift entsprechend einzuschränken ist.

- 19** 4. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs --BGH-- (vgl. Urteile vom 4. März 1998 XII ZR 173/96 , Zeitschrift für das gesamte Familienrecht --FamRZ-- 1998, 671; vom 14. Juli 1999 XII ZR 230/97 , FamRZ 2000, 420) schulden Eltern im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sowohl ihren minderjährigen als auch den volljährigen Kindern nach § 1610 Abs. 2 BGB eine Berufsausbildung, die der Begabung, den Fähigkeiten, dem Leistungswillen und den beachtenswerten nicht nur vorübergehenden Neigungen des einzelnen Kindes am Besten entspricht. Die Wahl der in diesem Sinn angemessenen Ausbildung haben die Eltern in gemeinsamer verantwortlicher Entscheidung mit dem Kind zu treffen, wobei den individuellen Umständen, vor allem den bei dem Kind vorhandenen persönlichen Voraussetzungen, maßgebliche Bedeutung zukommt. Haben Eltern die ihnen hiernach obliegende Pflicht, ihrem Kind eine angemessene Ausbildung zu gewähren, in "rechter" Weise erfüllt und hat das Kind den Abschluss einer Ausbildung erlangt, dann sind die Eltern ihrer Unterhaltspflicht aus § 1610 Abs. 2 BGB in ausreichender Weise nachgekommen. Sie sind unter diesen Umständen grundsätzlich nicht verpflichtet, noch eine weitere zweite Ausbildung zu finanzieren, der sich das Kind nachträglich nach Beendigung der ersten Ausbildung unterziehen will (BGH-Urteil vom 29. Juni 1977 IV ZR 48/76 , FamRZ 1977, 629).
- 20** Haben die Eltern ihre Ausbildungsverpflichtung erfüllt, büßt das Kind seinen Unterhaltsanspruch ein und muss sich darauf verweisen lassen, seinen Lebensunterhalt durch Erwerbstätigkeit selbst zu verdienen (BGH-Urteil in FamRZ 1977, 629), denn ein volljähriges Kind muss für seinen Lebensbedarf grundsätzlich selbst aufkommen. Nur im Rahmen einer Ausbildung entfällt die "Erwerbsobliegenheit" (Palandt/Diederichsen, Bürgerliches Gesetzbuch, 60. Aufl. , § 1602 Rz. 15). Ist in dem erlernten Beruf keine Anstellung zu finden, muss es auch berufsfremde Arbeit und Tätigkeiten unter Niveau annehmen (Palandt/Diederichsen, a. a. O. , Rz. 12 ff.). Eine Verpflichtung zum Unterhalt besteht in diesen Fällen nur dann, wenn das Kind trotz intensiven Bemühens keine Arbeitsstelle erlangen kann. Dieser Unterhaltsanspruch umfasst aber keine spezifisch ausbildungsbezogenen Aufwendungen, denn das Anstellungsrisiko hinsichtlich des erlernten Berufes trägt das Kind allein (Oberlandesgericht --OLG-- Hamm, Beschluss vom 9. August 1989 10 WF 29/89, FamRZ 1990, 904). Daher kann die Finanzierung von Zusatzausbildungen nicht allein zur Behebung von Einstellungsschwierigkeiten verlangt werden (Palandt/Diederichsen, a. a. O. , § 1610 Rz. 22, m. w. N.). Für steuerliche Zwecke kann regelmäßig unterstellt werden, dass ein erwerbsloses Kind, das nach dem AFG gefördert wird, keine Arbeitsstelle finden kann. Im Streitfall kommt hinzu, dass der Sohn der Kläger zu 70 v. H. erwerbsgemindert ist.
- 21** 5. Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat --aus seiner Sicht zu Recht-- keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Kläger ihrer Pflicht zu einer begabungsbezogenen Berufsausbildung ihres Sohnes nachgekommen sind und welches Fort- oder Ausbildungsziel der durch das Arbeitsamt geförderten Maßnahme zugrunde lag. Aus den Akten ist lediglich ersichtlich, dass der Sohn durch eine Maßnahme nach § 81 SGB III , demnach wohl eine Weiterbildung, gefördert wurde.
- 22** Ein Anspruch auf Weiterbildungsunterhalt nach einer abgeschlossenen Berufsausbildung setzt einen fachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Grundausbildung und das Vorhandensein der notwendigen Fähigkeiten und Neigungen zur Erreichung dieses Zusatzzieles voraus (ständige Rechtsprechung des BGH, vgl. Urteil vom 23. Mai 2001 XII ZR 148/99 , Monatsschrift für Deutsches Recht --MDR-- 2001, 1168; Palandt/Diederichsen, a. a. O. , § 1610 Rz. 24 ff. , m. w. N.).
- 23** Selbst wenn die erneute mündliche Verhandlung ergeben sollte, dass der Sohn der Kläger im Streitjahr dem Grunde nach einen Anspruch auf Fort- oder Ausbildungsunterhalt gegenüber seinen Eltern hatte, ist zu beachten, dass die Ausbildung in Deutschland meist kostenfrei ist. Ausbildungs- und Fortbildungsunterhalt beschränken sich deswegen in aller Regel auf den Unterhalt zum Leben,

Arbeitsmittel sowie Fahrtkosten zur Ausbildungsstätte und zurück. Nur wenn die Ausbildung etwas kostet, etwa bei dem Besuch einer Privatschule oder einer privaten Universität, müssen die Eltern auch diese spezifischen Ausbildungskosten tragen, sofern die private Ausbildung angemessen ist (Staudinger, Bürgerliches Gesetzbuch , IV/2000, § 1610 Rdnrn. 78, 80, 86). Die Ausbildung eines volljährigen Kindes an einer Privatschule oder sonstigen privaten Bildungseinrichtung ist allerdings nur dann von den Eltern zu tragen, wenn eine vergleichbare Ausbildung an einer staatlichen Ausbildungsstätte, die keine oder geringere Gebühren erhebt, nicht möglich oder nicht zumutbar ist (vgl. OLG Hamm, Beschluss vom 25. März 1997 12 WF 59/97 , FamRZ 1997, 960).

- 24** Die Arbeitsförderung mit ihren arbeitsmarktpolitischen Zielen umfasst zahlreiche Leistungen, die Eltern im Rahmen ihrer Ausbildungsverpflichtung gegenüber ihren Kindern nicht zu erbringen haben. Davon geht offensichtlich auch die Verwaltung aus. Denn nach der Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes 63. 4. 2. 6 Abs. 3 Satz 1 (BStBl I 2000, 639, 680) bleiben Leistungen, die dem Träger der Bildungsmaßnahme unmittelbar als Kostenerstattung für Ausbildungsleistungen überwiesen werden (sog. betriebsbezogene Maßnahmekosten oder Lehrgangsgebühren nach §§ 69 , 82 und 109 Abs. 1 Nr. 1 SGB III) außer Ansatz. Nach dem amtlichen Einkommensteuer-Handbuch (EStH) 2000 gilt dies ab Veranlagungszeitraum 2000 auch im Rahmen des § 33a Abs. 1 EStG (vgl. H 190 i. V. m. H 180e --eigene Bezüge-- Nr. 8 EStH).

25