Bundesfinanzhof

Oberster Gerichtshof des Bundes für Steuern und Zölle

**BUNDESFINANZHOF Beschluss vom 21.2.2018, VI R 11/16**
**ECLI:DE:BFH:2018:B.210218.VIR11.16.0**

Krankheits- und Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung - Verfassungsmäßigkeit der zumutbaren Belastung und der rückwirkenden Anwendung von § 64 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011

## Leitsätze

1. Dem in § 33 Abs. 4 EStG i.d.F. des StVereinfG 2011 und in § 64 Abs. 1 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 geregelten Verlangen, die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall formalisiert nachzuweisen, ist nach § 84 Abs. 3f EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 auch im Veranlagungszeitraum 2009 Rechnung zu tragen. Dies begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (Bestätigung des Senatsurteils vom 19. April 2012 VI R 74/10, BFHE 237, 156, BStBl II 2012, 577).
2. Die zumutbare Belastung gemäß § 33 Abs. 1, Abs. 3 EStG ist auch bei Krankheitskosten verfassungsgemäß. Das sozialhilferechtliche Leistungsniveau umfasst keine zuzahlungsfreie Krankenversorgung (Bestätigung des Senatsurteils vom 2. September 2015 VI R 32/13, BFHE 251, 196, BStBl II 2016, 151).
3. Beerdigungskosten können als außergewöhnliche Belastung nur abgezogen werden, soweit sie nicht aus dem Nachlass oder durch sonstige im Zusammenhang mit dem Tod zugeflossene Geldleistungen gedeckt sind.

## Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 9. März 2016 1 K 991/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.
Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

*1* Der Kläger und Revisionskläger zu 1. (Kläger zu 1.) wurde für das Streitjahr (2009) mit seiner im Streitjahr verstorbenen Ehefrau (E) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Erben nach E sind der Kläger zu 1. und die Klägerin und Revisionsklägerin zu 2. (Klägerin zu 2.) sowie der Kläger und Revisionskläger zu 3. (Kläger zu 3.).

*2* E war in einer gesetzlichen Krankenkasse krankenversichert. Sie begab sich im Jahr 2007 in einem fortgeschrittenen Stadium ihrer Erkrankung in die Klinik ... in X (K-Klinik). Die K-Klinik war keine Vertragsklinik ihrer gesetzlichen Krankenkasse.

*3* Nach einer zwischen E und der Krankenkasse getroffenen Vereinbarung übernahm die Krankenkasse 50 % der Kosten der stationären Behandlung der E in der K-Klinik. Die von der Krankenkasse nicht getragenen Kosten der stationären Behandlung zahlte der Kläger zu 1. Die Therapie der E in der K-Klinik war im Vorfeld durch den Medizinischen Dienst der Krankenversicherungen (MDK) auf ihre medizinische Notwendigkeit geprüft und befürwortet worden. Der MDK erstellte in den Jahren 2007 bis 2009 darüber hinaus Gutachten bzw. Verlaufsgutachten, die die medizinische Notwendigkeit der Therapie der E weiterhin belegten. Bei der Therapie handelte es sich um eine Kombination aus anerkannten medizinischen Leistungen und alternativen Behandlungsmethoden.

*4* Die Krankenkasse teilte dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) später im Rahmen von Auskunftsersuchen nach § 93 der Abgabenordnung (AO) u.a. mit, dass sie grundsätzlich verpflichtet gewesen sei, die Kosten der Therapie zu übernehmen, da eine positive sozialmedizinische Stellungnahme vorgelegen und E an einer regelmäßig tödlich verlaufenden Erkrankung gelitten habe. Eine vollständige Kostenübernahme sei jedoch nicht möglich gewesen, weil die Behandlung nicht in einem Vertragskrankenhaus stattgefunden habe.

*5* E schloss mit T, die im Streitjahr nicht zur Ausübung der Heilkunde zugelassen war, eine Vereinbarung über Reiki-Behandlungen. Darin hieß es u.a., die an E ausgeführte Reiki-Behandlung verstehe sich nicht als Heilbehandlung im Sinne des Therapiegesetzes, der Heilpraktikerverordnung oder ähnlicher Bestimmungen. Mit der Methode des Reiki würden die Selbstheilungskräfte des Menschen durch Handauflegen aktiviert. T übe diese Praktik als eine Form der Begleitung von Menschen in gesundheitlichen Krisen aus. Auf Nachfrage des Finanzgerichts (FG) teilte T zu ihrer Tätigkeit mit, Fern-Reiki sei eine Form des Reiki (Arbeit mit universeller Lebensenergie, Handauflegen), welche mit Quantenphysik erklärbar sei und besage, dass alle Materie aus Schwingungen bestehe. Nach einer Ausbildung zur Anwendung des Fern-Reiki könne T über Gedanken und somit große Entfernungen Hände auflegen. Dazu vereinbare sie mit dem Empfänger einen Zeitpunkt und sei dann intensiv in Gedanken bei ihm. Virtuell lege sie dabei --wie bei Reiki vor Ort-- ihre Hände auf. E und T hätten sich der Instrumente des Fern-Reiki bedient, um sich punktuell nahe zu

sein.

6 Für die (Fern-)Reiki-Behandlungen der E fielen im Streitjahr Aufwendungen in Höhe von 289 EUR an. Ein Arzt der K-Klinik bestätigte dem Kläger zu 1. mit Schreiben vom ... 2011, dass T als freie Mitarbeiterin in das Therapiekonzept der K-Klinik eingebunden sei und "auf ärztliche Veranlassung hin ... Gespräche und seelsorgerische Aktivitäten" durchgeführt habe. Somit seien die Leistungen der T "klar medizinisch indiziert und Leistungsinhalt der polymodalen Behandlungskonzeption" gewesen.

7 E verfügte an ihrem Todestag über Guthaben bei einer Sparkasse in Höhe von 12.416 EUR und bei einer Bausparkasse in Höhe von 8.103 EUR. Der Kläger zu 1. zahlte im Streitjahr Bestattungskosten für die Beerdigung der E in Höhe von 6.104,64 EUR.

8 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger zu 1. Krankheitskosten in Höhe von 7.846,51 EUR und die vorgenannten Bestattungskosten, insgesamt 13.951,15 EUR, als außergewöhnliche Belastungen geltend.

9 Mit der Einspruchsentscheidung erkannte das FA nach einem Hinweis auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung Krankheitskosten in Höhe von 6.864 EUR --darunter die Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Aufenthalt der E in der K-Klinik-- als außergewöhnliche Belastungen an. Unberücksichtigt blieben die Aufwendungen für die (Fern-)Reiki-Behandlungen (289 EUR), für Schuhe (199 EUR), für verschiedene Medikamente und Präparate (680,09 EUR) sowie weitere Aufwendungen, bei denen der Leistungsgegenstand nicht erkennbar war (89,45 EUR). Die Bestattungskosten erkannte das FA nicht als außergewöhnliche Belastungen an.

10 Das FG wies die Klage --im ersten Rechtsgang-- im Wesentlichen ab. Während des anschließenden Revisionsverfahrens, das bei dem beschließenden Senat unter dem Aktenzeichen VI R 71/13 anhängig war, erließ das FA einen Änderungsbescheid, mit dem es die bisher berücksichtigten außergewöhnlichen Belastungen um 3.399 EUR herabsetzte, so dass sich nach Abzug der zumutbaren Belastung keine Steuerminderung wegen außergewöhnlicher Belastungen mehr ergab.

11 Dem lag zugrunde, dass der Kläger zu 1. im Jahr 2013 von der Krankenkasse eine Zahlung in Höhe von 3.399,81 EUR erhalten hatte. Nachdem der Kläger zu 1. während des Klageverfahrens vor dem FG Kenntnis von den Stellungnahmen der Krankenkasse zu den Auskunftsersuchen des FA erhalten hatte, machte er gegenüber der Krankenkasse die vollständige Übernahme der Krankenhauskosten geltend. Die Krankenkasse teilte dem Kläger zu 1. daraufhin mit, ihr sei bei ihren damaligen Erklärungen gegenüber dem FA offensichtlich ein Fehler unterlaufen. Es gebe keine Rechtsprechung, die die Krankenkassen verpflichtete, Kosten in nicht zugelassenen Krankenhäusern zu übernehmen. Aufgrund der Fehlinformation, die nachvollziehbar zu einer Verärgerung des Klägers zu 1. geführt habe, habe sich die Krankenkasse jedoch entschieden, nicht verjährte Leistungen noch zu übernehmen. Ohne Anerkennung einer Rechtspflicht erstatte die Krankenkasse daher die im Jahr 2009 in Anspruch genommenen Leistungen in voller Höhe auf das vom Kläger zu 1. angegebene Konto.

12 Der Senat hob aufgrund des vorgenannten Änderungsbescheids das Urteil des FG auf und verwies die Sache an die Vorinstanz zurück.

13 Das FG wies die Klage im zweiten Rechtsgang erneut überwiegend ab.

14 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

15 Sie tragen insbesondere vor, die Nichtberücksichtigung von Krankheitskosten bei einer tödlichen Erkrankung aufgrund vermeintlich fehlender Formalnachweise verstoße gegen § 33 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die rückwirkende Anwendung des § 64 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes (StVereinfG) 2011 vom 1. November 2011 (BGBl I 2011, 2131) sei ebenso verfassungswidrig wie die in § 33 EStG vorgesehene zumutbare Belastung. Die Bestattungskosten habe das FG zu Unrecht nicht anerkannt. Das angefochtene Urteil verstoße insoweit auch gegen das Diskriminierungsverbot der Ehe. Die im Jahr 2013 von der Krankenkasse geleistete Zahlung mindere nicht die außergewöhnlichen Belastungen im Streitjahr. Auslöser der Zahlung seien nicht die Krankheitskosten, sondern Fehler des FA und der Krankenkasse gewesen. Das FG habe zudem das Recht der Kläger auf ein faires Verfahren verletzt.

16 Die Kläger beantragen sinngemäß,

1. das Urteil des FG vom 9. März 2016 1 K 991/15 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 12. November 2013 dahin zu ändern, dass ein zu versteuerndes Einkommen von ... EUR der Besteuerung zugrunde gelegt wird,

2. hilfsweise das Verfahren auszusetzen und eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) gemäß Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) zu den Fragen einzuholen, ob

a) die gesetzliche Regelung zur "zumutbaren Belastung" des § 33 EStG verfassungswidrig ist, wenn damit indisponibles Einkommen zur Abwehr einer tödlichen Erkrankung der Besteuerung unterworfen wird und

b) die einfachgesetzlich vorgesehene Rückwirkung des Formalnachweises in § 64 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 verfassungswidrig ist, insbesondere wenn der Steuerpflichtige im Rückwirkungszeitraum im Vertrauen auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) disponiert hat;

3. das Verfahren gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bis zu einer Entscheidung des BVerfG über die Verfassungsbeschwerde des Klägers zu 1. in dem Verfahren 2 BvR 1936/17 auszusetzen.

*17* Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

*18* Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten. Einen Antrag hat das BMF nicht gestellt.

## Entscheidungsgründe

II.

*19* Der Senat setzt das Verfahren weder gemäß Art. 100 Abs. 1 GG noch nach § 74 FGO aus (s. dazu II.5. und II.6.). Er entscheidet gemäß § 126a FGO, da er einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich hält. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

*20* Die Revision ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass keine höheren außergewöhnlichen Belastungen anzuerkennen sind, als das FA in dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid bereits berücksichtigt hat.

*21* 1. Über die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer des Klägers zu 1. ist in dem vorliegenden Revisionsverfahren nicht zu entscheiden. Die Kläger haben in ihrem Revisionsantrag (§ 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO) und in ihrer Revisionsbegründung (unter "2. Erklärungen zum Verfahren") erklärt, die Entscheidung des FG insoweit nicht anzufechten. Dementsprechend haben sie auch die Verletzung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht --wie es gemäß § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO erforderlich gewesen wäre-- gerügt. Die Kläger haben in Bezug auf die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer auch keine Gründe tatsächlicher und rechtlicher Art angegeben, die ihrer Auffassung nach das angefochtene Urteil insoweit als unrichtig erscheinen lassen (s. dazu auch BFH-Urteil vom 21. September 2005 X R 47/03, BFHE 211, 227, BStBl II 2006, 504, und Senatsbeschluss vom 20. April 2010 VI R 44/09, BFHE 228, 407, BStBl II 2010, 691).

*22* 2. Nach § 33 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung) erwachsen. Zwangsläufig erwachsen dem Steuerpflichtigen Aufwendungen dann, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG). Ziel des § 33 EStG ist es, zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Freibeträgen entziehen. Vom Anwendungsbereich des § 33 EStG ausgeschlossen sind dagegen die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind (BFH-Urteile vom 29. September 1989 III R 129/86, BFHE 158, 380, BStBl II 1990, 418; vom 18. Juni 2015 VI R 68/14, BFHE 250, 166, BStBl II 2015, 803, und vom 2. September 2015 VI R 32/13, BFHE 251, 196, BStBl II 2016, 151).

*23* a) Nach ständiger Rechtsprechung erwachsen dem Steuerpflichtigen Krankheitskosten --ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung-- aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Aufwendungen für die eigentliche Heilbehandlung werden typisierend als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, ohne dass es im Einzelfall der nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG an sich gebotenen Prüfung der Zwangsläufigkeit dem Grunde und der Höhe nach bedarf. Bei den typischen und unmittelbaren Krankheitskosten wird die Außergewöhnlichkeit letztlich unwiderleglich vermutet und die Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen weder dem Grunde nach (stets aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig) noch der Höhe nach (Angemessenheit und Notwendigkeit im Einzelfall) geprüft (Senatsurteile vom 14. April 2015 VI R 89/13, BFHE 249, 483, BStBl II 2015, 703, m.w.N., und vom 19. Januar 2017 VI R 75/14, BFHE 256, 339, BStBl II 2017, 684). Auch Aufwendungen, denen es objektiv an der Eignung zur Heilung oder Linderung mangelt, können --vorbehaltlich der Nachweisanforderungen des § 64 Abs. 1 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011-- zu den zwangsläufigen Krankheitskosten zählen, wenn der Steuerpflichtige an einer Erkrankung mit einer nur noch begrenzten Lebenserwartung leidet, die nicht mehr auf eine kurative Behandlung anspricht (Senatsurteil vom 2. September 2010 VI R 11/09, BFHE 231, 69, BStBl II 2011, 119).

*24* b) Das FG hat die Aufwendungen in Höhe von 680,09 EUR für verschiedene Medikamente und Präparate hiernach in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise nicht zum Abzug zugelassen.

25 Die Zwangsläufigkeit krankheitsbedingter Aufwendungen für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel (§§ 2, 23, 31 bis 33 des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch --SGB V--) hat der Steuerpflichtige durch die Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers nachzuweisen (§ 33 Abs. 4 EStG i.V.m. § 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011). Dies gilt auch in den Fällen einer Erkrankung mit einer nur noch begrenzten Lebenserwartung, da die Regelung des § 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 keine Differenzierung zwischen verschiedenen Krankheitskosten enthält (BFH-Urteil vom 25. April 2017 VIII R 52/13, BFHE 258, 53, BStBl II 2017, 949). Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen hiergegen nicht.

26 Auch wenn der Senat zugunsten der Kläger annähme, dass es sich bei den erworbenen Medikamenten und Präparaten um Arzneimittel i.S. des § 2 des Arzneimittelgesetzes handelte (s. dazu auch Senatsurteil in BFHE 249, 483, BStBl II 2015, 703), fehlt es jedenfalls an den gemäß § 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 erforderlichen Nachweisen. Bei den ausweislich der Anlage zur Einspruchsentscheidung von der Krankenkasse nicht erstatteten und vom FA nicht als Krankheitskosten anerkannten Aufwendungen handelte es sich um Kosten für Medikamente und Präparate, für die die Kläger keine Verordnungen eines Arztes oder Heilpraktikers mehr vorlegen konnten. Die nachträglichen ärztlichen Schreiben vom ... 2010 und vom ... 2011 sind bereits deshalb keine ärztlichen Verordnungen, weil sie sich nicht konkret auf die einzelnen jeweils erworbenen Medikamente und Präparate bezogen (s. dazu auch BFH-Urteil in BFHE 258, 53, BStBl II 2017, 949).

27 c) Das FG hat auch die Aufwendungen für die Schuhe und das (Fern-)Reiki zu Recht nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt.

28 In den in § 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 aufgeführten Fällen hat der Steuerpflichtige den Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (§ 275 SGB V) zu führen. Daran fehlt es im Streitfall.

29 aa) Selbst wenn der Senat zugunsten der Kläger unterstellte, es habe sich bei den Schuhen um medizinische Hilfsmittel i.S. des § 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. e EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 gehandelt, haben die Kläger den Nachweis der Zwangsläufigkeit jedenfalls nicht in der gemäß § 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. e EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 gebotenen Form durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (§ 275 SGB V) geführt.

30 bb) In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise hat das FG das von T praktizierte (Fern-)Reiki ferner als eine wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethode i.S. von § 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. f EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 angesehen.

31 Wissenschaftlich anerkannt ist eine Behandlungsmethode, wenn Qualität und Wirksamkeit dem allgemein anerkannten Stand der medizinischen Erkenntnisse entsprechen (Senatsurteil in BFHE 250, 166, BStBl II 2015, 803). Dies wird angenommen, wenn die große Mehrheit der einschlägigen Fachleute (Ärzte, Wissenschaftler) die Behandlungsmethode befürwortet und über die Zweckmäßigkeit der Therapie Konsens besteht. Dies setzt im Regelfall voraus, dass über Qualität und Wirksamkeit der Methode zuverlässige, wissenschaftlich nachprüfbare Aussagen gemacht werden können. Die Therapie muss in einer für die sichere Beurteilung ausreichenden Zahl von Behandlungsfällen erfolgreich gewesen sein (Senatsurteil vom 26. Juni 2014 VI R 51/13, BFHE 246, 326, BStBl II 2015, 9, m.w.N.). Ob eine Behandlungsmethode als wissenschaftlich anerkannt anzusehen ist, hat das FG aufgrund der ihm obliegenden Würdigung der Umstände des Einzelfalls festzustellen.

32 Im Streitfall konnte das FG keinen wissenschaftlichen Nachweis über die Wirksamkeit des (Fern-)Reiki feststellen. Hieran ist der Senat gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO), da die Kläger insoweit keine durchgreifenden Revisionsrügen erhoben haben. Ein zum Nachweis der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen gemäß § 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. f EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 erforderliches amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (§ 275 SGB V) haben die Kläger nicht vorgelegt.

33 Soweit die Kläger geltend machen, das FG habe mit "(Fern-) Reiki" den falschen Sachverhalt beurteilt, tatsächlich habe T im Rahmen einer ... Therapie ... Gespräche geführt, verkennen sie zum einen, dass E mit T ausdrücklich eine Vereinbarung über eine Reikibehandlung und nicht über eine ... Unterstützung abgeschlossen hatte. Zum anderen war T auch gar nicht zur Ausübung der Heilkunde zugelassen. Im Übrigen wäre selbst im Falle einer psychotherapeutischen Behandlung der E durch T der Nachweis der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen durch ein --im Streitfall fehlendes-- amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung zu führen gewesen.

34 d) Der Senat hat keine verfassungsrechtlichen Bedenken, § 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 gemäß § 84 Abs. 3f EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 im Streitjahr anzuwenden. Er hat bereits entschieden, dass das mit dem StVereinfG 2011 eingeführte formalisierte Nachweisverlangen --auch hinsichtlich seiner rückwirkenden Einführung-- verfassungsgemäß ist (Senatsurteil vom 19. April 2012 VI R 74/10, BFHE 237, 156, BStBl II 2012, 577). Dieser Rechtsprechung, an der der Senat festhält, hat sich auch der VIII. Senat des BFH unlängst angeschlossen (BFH-Urteil in BFHE 258, 53, BStBl II 2017, 949).

35 aa) Aus dem Beschluss des BVerfG vom 17. Dezember 2013 1 BvL 5/08 (BVerfGE 135, 1) ergibt sich --entgegen der Auffassung der Kläger-- nichts anderes. Nach dieser Entscheidung des BVerfG kann der Gesetzgeber den Inhalt geltenden Rechts mit Wirkung für die Vergangenheit nur in den verfassungsrechtlichen Grenzen für eine rückwirkende Rechtsetzung feststellen oder klarstellend präzisieren. Eine nachträgliche, klärende Feststellung des geltenden Rechts durch den Gesetzgeber ist hiernach grundsätzlich als konstitutiv rückwirkende Regelung anzusehen, wenn dadurch eine in der Fachgerichtsbarkeit offene Auslegungsfrage entschieden wird oder eine davon abweichende Auslegung ausgeschlossen werden soll.

36 Das Senatsurteil in BFHE 237, 156, BStBl II 2012, 577 steht mit der Rechtsprechung des BVerfG in BVerfGE 135, 1 in Einklang. Der Senat ist in dem vorgenannten Urteil von einer echten Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) ausgegangen, die insoweit vorliegt, als die Änderung der EStDV durch das StVereinfG 2011 --wie hier-- einen Veranlagungszeitraum betrifft, der vor dem Zeitpunkt der Verkündung des StVereinfG 2011 bereits abgeschlossen und für den die Steuer bereits entstanden war (§ 36 Abs. 1 EStG). Der Senat hat diese echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) allerdings unter Bezugnahme auf die ständige Rechtsprechung des BVerfG als zulässig angesehen. Denn es ist anerkannt, dass das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot in bestimmten Fallgruppen durchbrochen werden darf. So tritt das Rückwirkungsverbot, das seinen Grund im Vertrauensschutz hat, namentlich dann zurück, wenn sich kein schützenswertes Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte, etwa weil eine gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung zu einer bestimmten Steuerrechtsfrage nach Änderung der Rechtsanwendungspraxis rückwirkend gesetzlich festgeschrieben wird (BVerfG-Beschlüsse vom 23. Januar 1990 1 BvL 4/87, 1 BvL 5/87, 1 BvL 6/87, 1 BvL 7/87, BVerfGE 81, 228; vom 15. Oktober 2008 1 BvR 1138/06, Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts --BVerfGK-- 14, 338, und vom 21. Juli 2010 1 BvL 11/06, 1 BvL 12/06, 1 BvL 13/06, 1 BvR 2530/05, BVerfGE 126, 369).

37 An dieser Rechtslage hat sich durch den Beschluss des BVerfG in BVerfGE 135, 1 nichts geändert. Das BVerfG betont nämlich auch in seinem Beschluss in BVerfGE 135, 1 ausdrücklich, dass das Rückwirkungsverbot im Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht nur seinen Grund, sondern auch seine Grenze findet. Es gilt nicht, soweit sich kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte oder ein Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt und daher nicht schutzwürdig war (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 135, 1, Rz 64). Solches hat der erkennende Senat in seinem Urteil in BFHE 237, 156, BStBl II 2012, 577 aber gerade angenommen, indem er ausgeführt hat, dass der Verordnungsgeber mit der rückwirkenden Anordnung der formalisierten Nachweisverlangen die Rechtslage auch mit Wirkung für die Vergangenheit so geregelt hat, wie sie bis zur Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung durch die Senatsurteile vom 11. November 2010 VI R 16/09 (BFHE 232, 34, BStBl II 2011, 966) und VI R 17/09 (BFHE 232, 40, BStBl II 2011, 969) einer gefestigten Rechtsprechung und der einhelligen Praxis der Finanzverwaltung und damit allgemeiner Rechtsanwendungspraxis auch auf Seiten der Steuerpflichtigen entsprach. Ein berechtigtes Vertrauen auf eine hiervon abweichende Rechtslage konnten die Steuerpflichtigen folglich jedenfalls vor der Rechtsprechungsänderung durch die Senatsurteile in BFHE 232, 34, BStBl II 2011, 966 und in BFHE 232, 40, BStBl II 2011, 969 nicht bilden.

38 Dem Beschluss des BVerfG in BVerfGE 135, 1 lag auch kein mit dem Streitfall und dem Senatsurteil in BFHE 237, 156, BStBl II 2012, 577 vergleichbarer Sachverhalt zugrunde. Denn der Gesetzgeber hatte mit der rückwirkenden Änderung des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften, über die das BVerfG in dem Beschluss in BVerfGE 135, 1 entschieden hatte, keine Rechtslage wiederhergestellt, die schon vor der betreffenden Gesetzesänderung einer allgemeinen Rechtsanwendungspraxis entsprach. Vielmehr hatte er mit echter Rückwirkung eine in der Fachgerichtsbarkeit offene Auslegungsfrage entschieden, die aus verfassungsrechtlicher Sicht gegenüber der alten Rechtslage als konstitutive Änderung zu behandeln war (BVerfGE-Beschluss in BVerfGE 135, 1, Rz 44). Wäre solches zulässig, hätte dies den rechtsstaatlich gebotenen Schutz des Vertrauens in die Stabilität des Rechts empfindlich geschwächt (BVerfGE-Beschluss in BVerfGE 135, 1, Rz 53). Derartiges war bei der rückwirkenden Einführung der formalisierten Nachweisverlangen in § 64 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 indes nicht zu besorgen, weil auch mit Wirkung für die Vergangenheit lediglich die Rechtslage wiederhergestellt wurde, die --insbesondere im Streitjahr und bis zur Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung durch die Senatsurteile in BFHE 232, 34, BStBl II 2011, 966 und in BFHE 232, 40, BStBl II 2011, 969-- allgemeiner Rechtsanwendungspraxis entsprach.

39 Das BVerfG stellt in seinem Beschluss in BVerfGE 135, 1 (Rz 80 und 81) zudem selbst ausdrücklich klar, dass der dort entschiedene Fall mit der Situation nicht vergleichbar ist, dass der Gesetzgeber angesichts einer kurzfristigen Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu der bis dahin gefestigten Rechtspraxis diese (rückwirkend) wiederherstellt.

40 bb) Der Senat kann auch im Streitfall offen lassen, ob für die Zeit nach dem Ergehen der Senatsurteile in BFHE 232, 34, BStBl II 2011, 966 und in BFHE 232, 40, BStBl II 2011, 969 bis zum endgültigen Gesetzesbeschluss am 1. November 2011 bzw. der Verkündung des StVereinfG 2011 am 4. November 2011 (BGBl I 2011, 2131) oder jedenfalls bis zur entsprechenden Gesetzesinitiative --hier der Prüfbitte des Bundesrates vom 18. März 2011-- Vertrauensschutz zu gewähren ist. Denn das Ausgangsverfahren betrifft den Veranlagungszeitraum 2009. Etwaige im Vertrauen auf die erfolgte Rechtsprechungsänderung getätigte Dispositionen in der Zeit nach November 2010 stehen damit nicht zur Entscheidung.

41 Es ist auch nicht ersichtlich, dass die Kläger bei der Aufrechterhaltung des Einspruchs in schutzwürdiger Weise im Vertrauen auf den Fortbestand der Rechtslage nach Ergehen der Senatsurteile in BFHE 232, 34, BStBl II 2011, 966 und in BFHE 232, 40, BStBl II 2011, 969 disponiert haben. Die Kläger wenden zwar ein, der Kläger zu 1. habe

während des Einspruchsverfahrens zwischen der Änderung der Senatsrechtsprechung und der Verkündung des StVereinfG 2011 in schützenswerter Weise disponiert, weil er den Einspruch aufrechterhalten und die verbösernde Überprüfung schon anerkannter Aufwendungen durch das FA zugelassen habe. Die verfahrensrechtliche Entscheidung, den Einspruch nicht zurückzunehmen, erfolgte aber insbesondere mit dem Ziel, den Abzug der zumutbaren Belastung gemäß § 33 Abs. 3 EStG von den anzuerkennenden Krankheitskosten als nicht verfassungsgemäß anzufechten. Dieses Ziel konnte der Kläger zu 1. nur nach Ergehen einer Einspruchsentscheidung durch das Beschreiten des Rechtswegs erreichen.

*42* e) Das FG hat auch die Aufwendungen in Höhe von 89,45 EUR, bei denen ein Leistungsgegenstand nicht erkennbar war, zu Recht nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Es ist nicht feststellbar, dass die Voraussetzungen des § 33 EStG insoweit vorliegen. Die (objektive) Feststellungslast hierfür tragen die Kläger (s. BFH-Urteil vom 27. Juli 1990 III R 90/87, BFH/NV 1991, 229).

*43* f) Die Beerdigungskosten hat das FG ebenfalls zutreffend nicht zum Abzug zugelassen. Art. 6 Abs. 1 GG ist hierdurch nicht verletzt.

*44* aa) Als rechtlicher Grund für die Übernahme der Beerdigungskosten kommt grundsätzlich § 1968 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) in Betracht. Nach dieser Vorschrift trägt der Erbe die Kosten der Beerdigung.

*45* Bei der Verpflichtung aus § 1968 BGB handelt es sich um eine Nachlassverbindlichkeit. Nachlassverbindlichkeiten treffen den Erben nur als denjenigen, dem das Vermögen des Erblassers zufällt. Ist der Nachlass überschuldet, hat der Erbe die Möglichkeit, die Erbschaft auszuschlagen, so dass ihn aus § 1968 BGB keine rechtliche Verpflichtung zur Begleichung der Beerdigungskosten trifft. Denn mit der Annahme der Erbschaft setzt der Erbe regelmäßig selbst den Grund für seine Rechtspflicht zur Erfüllung der damit verbundenen Schulden. Die Verpflichtung aus § 1968 BGB trifft ihn deshalb nicht zwangsläufig i.S. von § 33 Abs. 2 EStG (BFH-Urteil vom 24. Juli 1987 III R 208/82, BFHE 150, 351, BStBl II 1987, 715; FG Münster, Urteil vom 1. Juli 2013 2 K 1062/12 E, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 44; Schmidt/Loschelder, EStG, 36. Aufl., § 33 Rz 35 "Beerdigungskosten"; Blümich/K. Heger, § 33 EStG Rz 214, 215; Endert in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 33 Rz 50 ff.; Arndt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33 Rz C 40; Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, EStG, § 33 Rz 142; jeweils m.w.N.).

*46* Beerdigungskosten können aber auch aus sittlichen Gründen zwangsläufig entstehen. Sittliche Gründe zur Übernahme der Beerdigungskosten kommen im Allgemeinen bei einem nahen Angehörigen in Betracht (BFH-Urteil in BFHE 150, 351, BStBl II 1987, 715; FG Münster, Urteil in EFG 2014, 44; HHR/Kanzler, EStG § 33 Rz 142). Unter diesem Gesichtspunkt können Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung aber ebenfalls nur abgezogen werden, soweit die Aufwendungen nicht aus dem Nachlass bestritten werden können oder nicht durch sonstige im Zusammenhang mit dem Tod zugeflossene Geldleistungen gedeckt sind (BFH-Urteile vom 4. April 1989 X R 14/85, BFHE 157, 88, BStBl II 1989, 779, und vom 29. Mai 1996 III R 86/95, BFH/NV 1996, 807, m.w.N). Danach führen Aufwendungen, die den Verkehrswert des Nachlasses nicht übersteigen, gar nicht erst zu einer Belastung i.S. von § 33 EStG.

*47* bb) Nach diesen Maßstäben hat das FG den Abzug der Beerdigungskosten im Ergebnis zu Recht verneint.

*48* Zwar war der Kläger zu 1. aufgrund seiner engen persönlichen Beziehungen zu E als deren Ehemann, mit der er bis zuletzt in ehelicher Lebensgemeinschaft lebte und der gegenüber er zum Unterhalt verpflichtet war (§§ 1360, 1360a BGB), angesichts der guten Einkommensverhältnisse aus sittlichen Gründen verpflichtet, die notwendigen und angemessenen Beerdigungskosten zu tragen.

*49* Der Kläger zu 1. konnte die Beerdigungskosten in Höhe von 6.104,64 EUR aber aus seinem Anteil am Nachlass der E bestreiten. Nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) verfügte E an ihrem Todestag über Guthaben bei einer Sparkasse in Höhe von 12.416 EUR und bei einer Bausparkasse in Höhe von 8.103 EUR. Aus seinem Anteil an diesem Nachlass konnte der Kläger zu 1. die Beerdigungskosten zahlen, so dass er durch diese nicht wirtschaftlich belastet war.

*50* Die Kläger haben zwar behauptet, der Kläger zu 1. sei wirtschaftlicher Eigentümer der vorgenannten (Bau-)Sparguthaben gewesen, jedenfalls habe er gegen E Ansprüche auf Herausgabe der Guthaben bzw. auf Geldleistungen gehabt, die den Wert des Nachlasses überstiegen hätten. Aus dem vom FG gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellten Sachverhalt ergibt sich aber nicht, dass dem Kläger zu 1. tatsächlich wirtschaftliches Eigentum an den Guthaben zustand oder er entsprechende (Herausgabe-)Ansprüche gegen E hatte.

*51* Soweit die Kläger vorgetragen haben, der Kläger zu 1. habe "Haushaltsgeld" an E gezahlt, das Kindergeld an sie weitergeleitet und ihre Krankheitskosten getragen, mag dies in der Sache zwar zutreffen. Daraus ergibt sich aber weder wirtschaftliches Eigentum des Klägers zu 1. an den (Bau-)Sparguthaben der E noch ein Anspruch gegen E auf Erstattung geleisteter Zahlungen. So zählen zum angemessenen Ehegattenunterhalt gemäß § 1360a Abs. 1 und Abs. 2 BGB insbesondere die Haushaltskosten. Zur Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse der Ehegatten gehören darüber hinaus die Kosten für eine angemessene ärztliche Behandlung (z.B. Erman/Kroll-Ludwigs, BGB, 15. Aufl., § 1360a Rz 3, 4; Palandt/Brudermüller, BGB, 77. Aufl., § 1360a Rz 2, 3, jeweils m.w.N.). Der Ehegattenunterhalt umfasst bei Ehepaaren, bei denen --wie im Streitfall-- nur ein Ehepartner Erwerbseinkommen erzielt, darüber hinaus ein angemessenes Taschengeld in Höhe von etwa 5 % bis 7 % des verfügbaren

Nettoeinkommens (Erman/Kroll-Ludwigs, a.a.O., § 1360a Rz 5), das auch ohne nähere Bezifferung im Haushaltsgeld enthalten sein kann (Palandt/Brudermüller, a.a.O., § 1360a BGB Rz 4). Dass die Leistungen des Klägers zu 1. die Unterhaltsansprüche der E überstiegen hätten, hat das FG weder festgestellt noch haben die Kläger solches hinreichend dargelegt. Sie haben weder den gesetzlichen Unterhaltsanspruch der E näher beziffert noch die vom Kläger zu 1. an E geleisteten Zahlungen der Höhe nach angegeben. Die Kosten für eine angemessene ärztliche Behandlung der E hatte der Kläger zu 1. vom Grundsatz her ohnehin zu tragen.

*52* Aber selbst wenn die Leistungen des Klägers zu 1. das gegenüber E unterhaltsrechtlich geschuldete Maß überstiegen haben sollten, ist gemäß § 1360b BGB im Zweifel anzunehmen, dass der Kläger zu 1. nicht beabsichtigte, von E Ersatz zu verlangen. Soweit eine Mehrleistung herausverlangt werden soll, trifft den zu viel leistenden Unterhaltsschuldner die Darlegungs- und Beweislast dafür, dass eine überobligationsmäßige Leistung vorlag und zur Zeit der Hingabe der Leistung seine Absicht erkennbar war, Ersatz zu verlangen (Erman/Kroll-Ludwigs, a.a.O., § 1360b Rz 4; Palandt/Brudermüller, a.a.O., § 1360b Rz 4). An beidem fehlt es im Streitfall. Dem vom FG festgestellten Sachverhalt lassen sich weder hinreichende Anhaltspunkte für eine überobligationsmäßige Leistung des Klägers zu 1. noch dafür entnehmen, dass der Kläger zu 1. bei Hingabe der Leistungen an E erkennbar die Absicht hatte, von E Ersatz zu verlangen.

*53* g) Das FG hat die als außergewöhnliche Belastung anerkannten Krankheitskosten zutreffend um die im Jahr 2013 geleistete Zahlung der Krankenkasse gemindert.

*54* aa) Durch Krankheit entstandene Aufwendungen sind steuerlich nur in der Höhe als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, in der sie das Einkommen des Steuerpflichtigen tatsächlich und endgültig belasten. Bei der Ermittlung der Höhe der außergewöhnlichen Belastung sind daher auch solche Ersatzleistungen, Beihilfen und andere Erstattungsbeträge abzuziehen, die der Steuerpflichtige erst in einem späteren Kalenderjahr erhält (BFH-Urteile vom 21. August 1974 VI R 236/71, BFHE 113, 367, BStBl II 1975, 14; vom 30. Juli 1982 VI R 67/79, BFHE 136, 396, BStBl II 1982, 744, und vom 15. November 1991 III R 30/88, BFHE 166, 159, BStBl II 1992, 179).

*55* Diese Vorteilsanrechnung gründet auf der zweckgerichteten Auslegung des Begriffs der Aufwendungen und dem Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Denn der Abzugstatbestand des § 33 EStG erfordert die verminderte subjektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Der Steuerpflichtige ist im Ergebnis lediglich um die Differenz von außergewöhnlichem Aufwand und Ersatzleistung belastet. Nur insoweit trägt er den außergewöhnlichen Aufwand tatsächlich und nur insoweit ist seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vermindert (Senatsbeschluss vom 14. April 2011 VI R 8/10, BFHE 233, 241, BStBl II 2011, 701).

*56* Die Vorteilsanrechnung, die der Vermeidung einer steuerlichen Doppelentlastung dient, ist jedoch nur geboten, wenn die (steuerfreie) Ersatzleistung und der Aufwand auf dem nämlichen Ereignis beruhen (Senatsbeschluss in BFHE 233, 241, BStBl II 2011, 701). Anzurechnen sind deshalb nur Vorteile in Geld oder Geldeswert, die der Steuerpflichtige erhält, um die entstandenen außergewöhnlichen Aufwendungen auszugleichen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 19. Juli 1957 VI 106/55 U, BFHE 65, 250, BStBl III 1957, 329; vom 22. Oktober 1971 VI R 242/69, BFHE 104, 63, BStBl II 1972, 177; vom 19. Oktober 1990 III R 93/87, BFHE 162, 326, BStBl II 1991, 140, und vom 18. April 2002 III R 15/00, BFHE 199, 135, BStBl II 2003, 70).

*57* bb) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die Krankheitskosten nur insoweit als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG zu berücksichtigen sind, als sie die von der Krankenkasse bezogenen Leistungen überstiegen. Zu diesen Leistungen gehörte auch die im Jahr 2013 erfolgte Zahlung. Die Krankenkasse leistete diese Zahlung ausweislich ihres Schreibens vom ... 2013 auf die im Jahr 2009 vom Kläger zu 1. verauslagten Behandlungskosten der E, da die Krankenkasse entsprechend der mit E abgeschlossenen Vereinbarung ursprünglich nur 50 % der Behandlungskosten übernommen hatte.

*58* Entgegen der Ansicht der Kläger steht der Vorteilsanrechnung nicht entgegen, dass die Erstattung an den Kläger zu 1. und nicht an die Erbengemeinschaft erfolgte. Die Krankenkasse leistete die Erstattung an den Kläger zu 1., da dieser und nicht die Erbengemeinschaft die Krankheitskosten der E zuvor selbst getragen hatte. Die entsprechenden Aufwendungen des Klägers zu 1. wurden als außergewöhnliche Belastung in der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr geltend gemacht und vom FA bei der Einkommensteuerveranlagung auch berücksichtigt. Der Kläger zu 1. ist in Höhe der im Jahr 2013 erfolgten Erstattung indessen nicht (mehr) mit den Krankheitskosten der E belastet. Dies rechtfertigt die Vorteilsanrechnung.

*59* cc) Die Erstattung der Krankenkasse ist --entgegen der Ansicht der Kläger-- auch nicht um die Gerichtskosten des finanzgerichtlichen Verfahrens zu mindern. Die Kläger wandten die Gerichtskosten nämlich nicht auf, um die Erstattung der vom Kläger zu 1. getragenen Krankheitskosten durch die Krankenkasse zu erlangen. Der Umstand, dass die Kläger erst durch die im finanzgerichtlichen Verfahren gewährte Akteneinsicht von den Umständen erfuhren, die den Kläger zu 1. veranlasst haben, eine weitere Erstattung der von ihm getragenen Krankheitskosten zu verlangen, begründet keinen hinreichenden wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Erstattung der Krankenkasse und den Gerichtskosten für das finanzgerichtliche Verfahren.

60 Unabhängig davon, dass die Kläger die Gerichtskosten für das finanzgerichtliche Verfahren nicht im Streitjahr gezahlt haben und ein Abzug dieser Kosten schon aus diesem Grund im Streitfall nicht in Betracht kommt, sind die Gerichtskosten auch dem Grunde nach keine außergewöhnlichen Belastungen. Nach der Rechtsprechung des Senats in seinem Urteil vom 18. Juni 2015 VI R 17/14 (BFHE 250, 153, BStBl II 2015, 800) sind Prozesskosten für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2012 --und damit auch für das Streitjahr-- nur insoweit gemäß § 33 EStG abziehbar, als der Prozess existenziell wichtige Bereiche oder den Kernbereich menschlichen Lebens berührt. Das von den Klägern vor dem FG verfolgte Begehren zur Änderung der Einkommensteuerfestsetzung berührte indessen keinen existenziell wichtigen Bereich und auch nicht den Kernbereich menschlichen Lebens i.S. der vorgenannten Rechtsprechung.

61 3. Gemäß § 33 Abs. 1 EStG ermäßigt sich die Einkommensteuer dadurch, dass der Teil der zwangsläufigen Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG) übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird.

62 a) Das FG hat den Betrag der zumutbaren Belastung im Streitfall unzutreffend ermittelt.

63 Abweichend von der bisherigen Verwaltungsauffassung, wonach sich die Höhe der zumutbaren Belastung ausschließlich nach dem höheren Prozentsatz richtete, sobald der Gesamtbetrag der Einkünfte eine der in § 33 Abs. 3 Satz 1 EStG genannten Grenzen überschritt, ist die Regelung nach der neueren Rechtsprechung des Senats im Urteil in BFHE 256, 339, BStBl II 2017, 684, der sich der VIII. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 258, 53, BStBl II 2017, 949 und auch die Finanzverwaltung zwischenzeitlich angeschlossen haben, so zu verstehen, dass nur der Teil des Gesamtbetrags der Einkünfte, der den im Gesetz genannten Grenzbetrag übersteigt, mit dem jeweils höheren Prozentsatz belastet wird.

64 Hiernach berechnet sich die zumutbare Belastung im Streitfall auf der Grundlage von zur Einkommensteuer zusammen veranlagten Ehegatten ... wie folgt:

...

65 Die zumutbare Belastung übersteigt damit die als außergewöhnliche Belastungen vom FA anerkannten Aufwendungen. Höhere Aufwendungen sind nicht als außergewöhnliche Belastungen anzusetzen, wie die Vorinstanz zutreffend entschieden hat.

66 b) Auf den Ansatz einer zumutbaren Belastung kann nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes auch bei Krankheitskosten nicht verzichtet werden. Denn das Gesetz differenziert in § 33 Abs. 1 und Abs. 3 EStG bei Ansatz und Ermittlung der zumutbaren Belastung nicht zwischen Krankheitskosten und anderen als außergewöhnliche Belastungen abziehbaren Aufwendungen (BFH-Urteil in BFHE 258, 53, BStBl II 2017, 949).

67 c) Die so ermittelte zumutbare Belastung ist nach ständiger Rechtsprechung verfassungsgemäß (BFH-Urteile in BFHE 166, 159, BStBl II 1992, 179; vom 24. Juni 2004 III R 141/95, BFH/NV 2004, 1635, Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen durch BVerfG-Beschluss vom 2. Oktober 2009 2 BvR 1849/04; in BFHE 251, 196, BStBl II 2016, 151, Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen durch BVerfG-Beschluss vom 23. November 2016 2 BvR 180/16; in BFHE 256, 339, BStBl II 2017, 684, und in BFHE 258, 53, BStBl II 2017, 949; BFH-Beschlüsse vom 29. September 2016 III R 62/13, BFHE 255, 252, BStBl II 2017, 259; vom 10. Januar 2003 III B 26/02, BFH/NV 2003, 616; BVerfG-Beschluss vom 29. Oktober 1987 1 BvR 672/87, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1989, 152). Daran hält der Senat auch in Ansehung des Vortrags der Kläger und der an dieser Rechtsprechung teilweise geäußerten Kritik (z.B. Karrenbrock/Petrak, Deutsches Steuerrecht 2016, 47) nach nochmaliger Überprüfung weiterhin fest. Dies gilt insbesondere für die Berücksichtigung der zumutbaren Belastung bei Krankheitskosten.

68 aa) Nach dem Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums hat der Staat das Einkommen des Bürgers insoweit steuerfrei zu stellen, als dieser es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen eines menschenwürdigen Daseins für sich und seine Familie benötigt (BFH-Urteile in BFHE 251, 196, BStBl II 2016, 151, und in BFHE 258, 53, BStBl II 2017, 949; BFH-Beschluss in BFHE 255, 252, BStBl II 2017, 259). Dem Grundgedanken der Subsidiarität der staatlichen Fürsorge entspricht es, dass sich die Bemessung des einkommensteuerrechtlich maßgeblichen Existenzminimums zumindest nach dem im Sozialhilferecht niedergelegten Leistungsniveau richtet. Solange der Empfänger entsprechender Sozialleistungen aus den allgemeinen Haushaltsmitteln finanziert wird, ist auch der entsprechende Aufwand im Einkommensteuerrecht steuerfrei zu stellen (BVerfG-Beschluss vom 13. Februar 2008 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125, unter D.II.4.b). Zu diesem einkommensteuerrechtlich zu verschonenden Existenzminimum gehören grundsätzlich auch Aufwendungen des Steuerpflichtigen für die Kranken- und Pflegeversorgung (Senatsurteil in BFHE 251, 196, BStBl II 2016, 151). Für die Bemessung des freizustellenden existenznotwendigen Aufwands der Höhe nach ist auf das sozialhilferechtlich gewährleistete Leistungsniveau als eine das Existenzminimum quantifizierende Vergleichsebene abzustellen (Senatsurteil in BFHE 251, 196, BStBl II 2016, 151). Da auch Empfänger von Sozialleistungen Zuzahlungen aus den ihnen zur Verfügung gestellten Sozialleistungen bis zur Belastungsgrenze selbst zu erbringen haben, gehören Zuzahlungen i.S. des § 61 SGB V nicht zum einkommensteuerrechtlichen Existenzminimum (BFH-Beschluss in BFHE 255, 252, BStBl II 2017, 259).

69 Hiergegen kann insbesondere nicht eingewandt werden, dass das einkommensteuerrechtliche Existenzminimum für alle Steuerpflichtigen unabhängig von ihrem individuellen Grenzsteuersatz in voller Höhe von der Einkommensteuer freizustellen ist. Dies gilt nämlich nur für Aufwendungen, die tatsächlich von Verfassungs wegen auch dem einkommensteuerrechtlichen Existenzminimum zuzuordnen sind, weil die Aufwendungen dem im Sozialhilferecht niedergelegten Leistungsniveau entsprechen. Das sozialhilferechtliche Versorgungsniveau umfasst aber gerade keine zuzahlungsfreie Krankenversorgung (BFH-Beschluss in BFHE 255, 252, BStBl II 2017, 259). Aus diesem Grund bildet die sozialrechtliche Belastungsgrenze (§ 62 SGB V) auch von Verfassungs wegen keine betragsmäßige Grenze für den Ansatz der zumutbaren Belastung. Diese ist vielmehr nach den in § 33 Abs. 3 EStG geregelten steuerlichen Grundsätzen zu ermitteln, die ihrerseits --nach ständiger Rechtsprechung-- verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sind.

70 Eine Zuzahlung mag allenfalls dann nicht mehr zumutbar sein, falls dadurch in das verfassungsrechtlich gesicherte Existenzminimum eingegriffen werden sollte (Urteil des Bundessozialgerichts vom 22. April 2008 B 1 KR 10/07 R, BSGE 100, 221, Rz 16). Solange allerdings der tatsächliche Umfang der von dem Steuerpflichtigen erbrachten Aufwendungen für die Zuzahlungen --wie im Streitfall-- der Höhe nach nicht geeignet ist, dieses Existenzminimum zu tangieren, hält der erkennende Senat eine Einschränkung der zumutbaren Belastung von Verfassungs wegen nicht für geboten.

71 bb) Nachdem die Krankenkasse im Jahr 2013 die zuvor nur teilweise übernommenen Behandlungskosten der E in der K-Klinik aus dem Streitjahr vollständig erstattet hatte, betreffen die verbleibenden, vom FA als außergewöhnliche Belastungen anerkannten Krankheitskosten von der Krankenkasse nicht erstattete Aufwendungen für ärztliche Behandlungen auf (private) Rechnung, Zuzahlungen zu einer Kur und zu einem Krankenhausaufenthalt, Praxisgebühren, Aufwendungen für einen ..., für "präventive Krankengymnastik" und für verschiedene durch Privatrezept verordnete Medikamente, Zuzahlungen zu Medikamenten und Rezepten sowie Fahrtkosten zu Kliniken und Krankenfahrten mit dem Taxi.

72 Diese Aufwendungen gehören nicht zum sozialhilferechtlich gewährleisteten Leistungsniveau. Ein Sozialhilfeempfänger hätte die Aufwendungen für die ärztliche Behandlung außerhalb der gesetzlichen Krankenversicherung auf (private) Rechnung, für "präventive Krankengymnastik", für die durch Privatrezept verordneten Medikamente und den ... nicht aus allgemeinen Haushaltsmitteln (erstattet) erhalten. Hinsichtlich der Fahrtkosten zu den Kliniken und der Aufwendungen für die Krankenfahrten mit dem Taxi kann der Senat offen lassen, ob entsprechende Fahrtkosten einem Sozialhilfeempfänger aus Haushaltsmitteln erstattet worden wären. Die Kläger haben für die Fahrtkosten von der Krankenversicherung jedenfalls keine Leistungen (Erstattungen) erhalten. Dies mag darauf beruhen, dass entsprechende Versicherungsleistungen nicht geltend gemacht wurden oder von der Krankenversicherung nicht zu erbringen waren. Weder in der einen noch in der anderen Konstellation ist es von Verfassungs wegen geboten, vom Ansatz der zumutbaren Belastung abzusehen. Gleiches gilt in Bezug auf die Zuzahlungen zu der Kur, zu dem Krankenhausaufenthalt, zu den Medikamenten und Rezepten sowie für die Praxisgebühren. Denn solche Zahlungen hätte auch ein Sozialhilfeempfänger dem Grunde nach aus seinen Sozialleistungen aufbringen müssen.

73 cc) Die Grundrechte auf Leben und körperliche Unversehrtheit (Art. 2 Abs. 2 Satz 1 GG) gebieten es ebenfalls nicht, im Streitfall keine zumutbare Belastung anzusetzen.

74 4. Der von den Klägern als Verfahrensfehler gerügte Verstoß des FG gegen das Gebot des fairen Verfahrens (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG) liegt nicht vor. Das FG hatte angesichts des Streitgegenstands und des von den Klägern gestellten Klageantrags nicht über die Rechtmäßigkeit der Auskunftsersuchen des FA im Verwaltungsverfahren zu entscheiden.

75 5. Da der Senat weder von der Verfassungswidrigkeit der zumutbaren Belastung in § 33 EStG noch von der Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden Neuregelung der formalen Nachweispflichten in § 33 Abs. 4 EStG i.V.m. §§ 64, 84 Abs. 3f EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 überzeugt ist, kommen eine Aussetzung des Verfahrens und eine Vorlage an das BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 GG nicht in Betracht.

76 6. Der Senat übt sein ihm gemäß § 74 FGO eingeräumtes Ermessen dahin aus, das Verfahren nicht bis zur Entscheidung des BVerfG über die vom Kläger zu 1. gegen das BFH-Urteil in BFHE 258, 53, BStBl II 2017, 949 eingelegte Verfassungsbeschwerde (2 BvR 1936/17) auszusetzen.

77 a) Nach dieser Vorschrift kann das Gericht, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil vom Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen Rechtsstreits bildet oder von einer Verwaltungsbehörde festzustellen ist, anordnen, dass die Verhandlung bis zur Erledigung des anderen Rechtsstreits oder bis zur Entscheidung der Verwaltungsbehörde auszusetzen ist. Bei der vom Gericht zu treffenden Ermessensentscheidung sind insbesondere prozessökonomische Gesichtspunkte und die Interessen der Beteiligten abzuwägen (z.B. BFH-Beschlüsse vom 9. Dezember 2004 III B 83/04, BFH/NV 2005, 503, und vom 19. September 2007 XI B 52/06, BFH/NV 2008, 63).

78 Ein Klageverfahren ist nach der Rechtsprechung des BFH insbesondere auszusetzen, wenn vor dem BVerfG ein nicht als aussichtslos erscheinendes Musterverfahren gegen eine im Streitfall anzuwendende Norm anhängig ist, den FG zahlreiche Parallelverfahren (Massenverfahren) vorliegen und keiner der Beteiligten des Klageverfahrens ein

besonderes berechtigtes Interesse an einer Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit der umstrittenen Regelung trotz des beim BVerfG anhängigen Verfahrens hat (BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 63). Außerdem muss eine die Verfassungswidrigkeit bejahende Entscheidung des BVerfG entscheidungserhebliche Auswirkungen auf das auszusetzende Verfahren haben (BFH-Beschluss vom 28. März 2007 VIII B 50/06, BFH/NV 2007, 1337). Eine Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO bis zur Entscheidung des BVerfG kommt daher dann nicht in Betracht, wenn selbst für den Fall, dass das BVerfG die einschlägige Steuerrechtsnorm für verfassungswidrig erklärt, eine entscheidungserhebliche Auswirkung auf das konkrete Streitverfahren deshalb auszuschließen ist, weil allenfalls mit einer Unvereinbarkeitserklärung oder einer Änderungsverpflichtung des Gesetzgebers nur für die Zukunft zu rechnen ist (BFH-Beschlüsse vom 15. März 2005 IV B 91/04, BFHE 209, 128, BStBl II 2005, 647; vom 24. Januar 2006 VIII B 37/05, BFH/NV 2006, 1154; vom 2. September 2005 XI B 224/04, BFH/NV 2006, 556, und vom 21. Juli 2005 II B 78/04, BFH/NV 2005, 1984).

*79* b) Hiernach ist das vorliegende Revisionsverfahren nicht nach § 74 FGO auszusetzen.

*80* aa) Soweit sich der Kläger zu 1. in dem Verfassungsbeschwerdeverfahren 2 BvR 1936/17 gegen die rückwirkende Neuregelung der formalen Nachweispflichten in § 33 Abs. 4 EStG i.V.m. §§ 64, 84 Abs. 3f EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 wendet, hält der Senat die Verfassungsbeschwerde aus den oben bereits dargelegten Gründen (s. II.2.d) für offensichtlich aussichtslos.

*81* bb) In Bezug auf die vom Kläger zu 1. mit der Verfassungsbeschwerde gegen das BFH-Urteil in BFHE 258, 53, BStBl II 2017, 949 gerügte Verfassungswidrigkeit der zumutbaren Belastung kann der Senat dahinstehen lassen, ob die Verfassungsbeschwerde insoweit ebenfalls offensichtlich aussichtslos ist. Denn es erscheint jedenfalls ausgeschlossen, dass die Entscheidung in dem Verfahren 2 BvR 1936/17 entscheidungserhebliche Auswirkungen auf das vorliegende Verfahren haben könnte. Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist nicht ohne weiteres davon auszugehen, dass normverwerfende Entscheidungen dieses Gerichts zu einer rückwirkenden Nichtigkeitsregelung der angegriffenen gesetzlichen Bestimmung oder zu einer rückwirkenden Neuregelung des beanstandeten Gesetzes --und sei es auch nur im Rahmen einer Übergangsregelung für alle noch offenen Fälle-- führen (z.B. BFH-Beschluss vom 26. November 1998 IV B 150/97, BFH/NV 1999, 657, mit Nachweisen zur Rechtsprechung des BVerfG). Eine solche Möglichkeit schließt der Senat für die zumutbare Belastung aus. Es wäre selbst für den Fall, dass das BVerfG die zumutbare Belastung entgegen der ständigen Rechtsprechung des BFH und entgegen seinen eigenen bisherigen Entscheidungen nunmehr für verfassungswidrig halten sollte, nicht mit einer Nichtigkeits-, sondern allenfalls mit einer Unvereinbarkeitserklärung und einer Änderungsverpflichtung des Gesetzgebers für die Zukunft zu rechnen.

*82* c) Die Ablehnung des Antrags auf Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO kann in der Endentscheidung erfolgen (BFH-Beschluss vom 25. November 2003 II B 68/02, BFH/NV 2004, 462, m.w.N.).

*83* 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.