
Datum: 24.01.2017
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 2300/15 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2017:0124.10K2300.15E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens einschließlich der des Revisionsverfahrens tragen die Kläger zu 73 v. H. und der Beklagte zu 27 v. H.

Tatbestand:	1
Streitig ist die Berücksichtigung von ärztlich verordneten und von Apotheken bezogenen Präparaten bei der Einkommensteuer für das Streitjahr 2010. Die Sache befindet sich im zweiten Rechtsgang.	2
Die Kläger werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin leidet an einer chronischen Stoffwechselstörung. In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr begehrte die Klägerin u. a. die Berücksichtigung von Aufwendungen i. H. von 706,55 Euro als außergewöhnliche Belastung für von ihr eingenommene Präparate.	3
Es handelt sich im Einzelnen um die Mittel	4
- Benfotiamin (Milgamma),	5
- Gelovital (Vitamin A und D),	6
- Vigantoletten (Vitamin D),	7
- Cefasel als Selen,	8
- Biotin,	9
	10

- Vitamin B2 laktosefrei, 11
- Adenosylcobalamin (Vitamin B12 ohne Cyananteile), 11
- Kalzium und Vitamin D, 12
- Vitamin C als Kalzium ascorbat, 13
- Mischpräparat Metabolic 4-B-Komplex mit Folsäure Benfotiamin, Vitamin B12 als 14
- Adenosylcobalamin und Biotin. 15

Der Beklagte lehnte die Berücksichtigung ab (Einkommensteuerbescheid vom 1. September 2011). Der Einspruch der Kläger blieb insoweit erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 17. September 2012). 16

Gegen die Einspruchsentscheidung haben die Kläger im Verfahren 9 K 3744/12 E Klage erhoben mit dem Begehren, den Einkommensteuerbescheid 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. September 2012 dahin abzuändern, dass Aufwendungen i. H. von 706,55 Euro zusätzlich als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Sie haben dazu vorgetragen: 17

Die Aufwendungen seien als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Es handele sich um Krankheitskosten, die zum Zwecke der Heilung oder Linderung einer Krankheit aufgewendet würden, und die typischerweise als zwangsläufig berücksichtigungsfähig seien. Die Aufwendungen seien medizinisch indiziert, weil nicht nur das Notwendige im Sinne einer Mindestversorgung, sondern jedes diagnostisch oder therapeutische Verfahren erfasst werde, dessen Anwendung im Erkrankungsfall – wie hier – hinreichend gerechtfertigt sei. 18

Der Beklagte, der Klageabweisung beantragt hatte, hat vorgetragen: 19

Die Aufwendungen könnten als Kosten für eine Diätverpflegung im Sinne des § 33 Abs. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) kraft Gesetzes keine Berücksichtigung finden. Die Aufwendungen seien der Klägerin für zusätzliche Nährstoffe entstanden. 20

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 15. Juli 2013 die Klage als unbegründet abgewiesen und die Revision nicht zugelassen. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 14. April 2015 (VI R 89/13, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2015, 703) auf die Revision der Kläger das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben und die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen. Der Leitsatz lautet: „Aufwendungen für Arzneimittel i. S. des § 2 AMG (Anm.: Arzneimittelgesetz) unterfallen nicht dem Abzugsverbot für Diätverpflegung nach § 33 Abs. 2 Satz 3 EStG. Sie sind als außergewöhnliche Belastung nach § 33 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen, wenn die Medikation einer Krankheit geschuldet und deshalb ärztlich verordnet worden ist. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige wegen dieser Krankheit zugleich eine Diät halten muss, steht dem Abzug nach § 33 Abs. 1 EStG nicht entgegen.“ Der BFH hat bestimmt, dass das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang festzustellen habe, ob es sich bei den eingenommenen Präparaten um ärztlich verordnete Arzneimittel i. S. des § 2 AMG handelt. 21

Der Senat hat gemäß Beschluss vom 28. Juli 2016 Beweis durch Einholung einer amtlichen Auskunft des Bundesinstituts für Arzneimittel und Medizinprodukte (BfArM) eingeholt, ob es sich bei den streitbefangenen Präparaten um Arzneimittel i. S. des AMG handelt. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf die Stellungnahme des BfArM, Eingang bei 22

Gericht am 5. September 2016, Bezug genommen.

Im zweiten Rechtsgang tragen die Kläger vor:	23
Die Tatsache der Zulassung durch das BfArM möge ein Indiz für die Beurteilung einer Substanz als Arzneimittel i. S. des AMG sein, beantworte die Fragestellung aber nicht abschließend. Die Legaldefinition von Präparaten als Arzneimittel müsse sich nach höherrangigem Recht, hier der Richtlinie 2001/83/EG des Europäischen Parlaments und Rates vom 6. November 2001 (Amtsblatt – ABl. – L 311 vom 28. November 2001, S. 67), richten. Das Erfordernis einer Zulassung sei dafür nicht Voraussetzung.	24
Die Kläger beantragen,	25
den geänderten Bescheid zur Einkommensteuer für 2010 vom 15. Dezember 2016 dahin abzuändern, dass Aufwendungen i. H. von 706,55 Euro abzüglich bereits anerkannter 275,91 Euro, mithin weitere 431 Euro als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.	26
Der Beklagte beantragt,	27
die Klage abzuweisen.	28
Er trägt vor:	29
Sämtliche nach § 2 AMG zugelassenen Arzneimittel erfüllten gleichzeitig die nach höherrangigem Recht erforderlichen Voraussetzungen. Nach der eingeholten Auskunft des BfArM seien die Präparate Milgamma mono 150, Gelovital Lebertrankapseln 0,5 g und Vigantolekten 1000 wegen ihrer Zulassung als Arzneimittel i. S. des AMG mit 275,91 Euro als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wie mit Änderungsbescheid vom 25. Dezember 2016 geschehen.	30
E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :	31
Die Klage ist unbegründet.	32
Die zuletzt mit Bescheid vom 15. Dezember 2016 geänderte Einkommensteuerfestsetzung für 2010 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Weitere Aufwendungen i. H. von 431 Euro sind nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigten.	33
Nach § 33 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse 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. Aus dem Anwendungsbereich des § 33 EStG ausgeschlossen sind dagegen die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, beispielsweise die Kosten der Verpflegung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind (vgl. BFH-Urteil vom 14. April 2015, a. a. O.).	34

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, erwachsen Krankheitskosten – ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung – dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Allerdings werden nur solche Aufwendungen als Krankheitskosten berücksichtigt, die zum Zwecke der Heilung einer Krankheit (z. B. Medikamente, Operation) oder mit dem Ziel getätigt werden, die Krankheit erträglich zu machen, beispielsweise Aufwendungen für einen Rollstuhl. 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. Nach ständiger Rechtsprechung setzt der Begriff der Krankheit einen anormalen körperlichen, geistigen oder seelischen Zustand voraus, der den Betroffenen in der Ausübung normaler psychischer oder körperlicher Funktionen beeinträchtigt, so dass er nach herrschender Auffassung einer medizinischen Behandlung bedarf (vgl. BFH-Urteil vom 14. April 2015, a. a. O., m. w. N.).

35

Aufwendungen für Diätverpflegung sind nach dem eindeutigen Wortlaut des § 33 Abs. 2 Satz 3 EStG und der Entstehungsgeschichte der Ausschlussnorm jedoch ausnahmslos nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar. Dies gilt auch für Sonderdiäten, die eine medikamentöse Behandlung ersetzen. Unter Diät ist die auf die Bedürfnisse des Patienten und die Therapie der Erkrankung abgestimmte Ernährung zu verstehen; sie kann in der Einschränkung der gesamten Ernährung, in der Vermeidung bestimmter Anteile oder in der Vermehrung aller oder bestimmter Nahrungsanteile bestehen. Zu den Diätformen gehören nicht nur kurzzeitig angewendete Einformdiäten sowie langfristig angewandte Grunddiäten, sondern auch langzeitige Sonderdiäten mit Anpassung an ständige Leiden. Vom Abzugsverbot nach § 33 Abs. 2 Satz 3 EStG werden damit Kosten einer besonderen Verpflegung und damit Aufwendungen für Diätlebensmittel erfasst, auch wenn ihnen quasi Medikamentenfunktion zukommt oder sie zur Unterstützung einer Heilbehandlung konsumiert werden. Denn insoweit ist der Steuerpflichtige nicht außergewöhnlich belastet, da unterschiedliche Lebenshaltungskosten unbeachtlich sind (vgl. auch hierzu BFH-Urteil vom 14. April 2015, a. a. O., m. w. N.).

36

Arzneimittel unterfallen dem Abzugsverbot für Diätverpflegung jedoch nicht. Arzneimittel i. S. des § 2 AMG sind keine Lebensmittel und zählen nicht zur Diätverpflegung i. S. des § 33 Abs. 2 Satz 3 EStG, auch wenn sie während einer Diät eingenommen werden. Aufwendungen dafür sind vielmehr als Krankheitskosten nach § 33 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen, wenn ihre Einnahme einer Krankheit geschuldet und die Zwangsläufigkeit (medizinische Indikation) der Medikation durch ärztliche Verordnung nachgewiesen ist. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige wegen dieser Krankheit zugleich eine Diät halten muss, steht dem nicht entgegen. Aufwendungen für Arzneimittel sind auch in einem solchen Fall unmittelbare Krankheitskosten, die zum Zwecke der Heilung einer Krankheit oder mit dem Ziel getätigt werden, die Krankheit erträglicher zu machen, und damit Aufwendungen, die nach § 33 EStG zu berücksichtigen sind (vgl. BFH-Urteil vom 14. April 2015, a. a. O.). An diese rechtliche Beurteilung ist der Senat aufgrund der Bindungswirkung der Revisionsentscheidung nach § 126 Abs. 5 FGO gebunden.

37

Der Senat hat durch Einholung einer amtlichen Auskunft (vgl. dazu Gräber, FGO, 8. Aufl., § 81 Rn. 18) beim BfArM Beweis darüber erhoben, ob es sich bei den von der Klägerin eingenommenen Präparaten um Arzneimittel i. S. des § 2 AMG handelt (siehe Beweisbeschluss vom 28. Juli 2016). Das BfArM ist die zuständige Bundesoberbehörde für die Zulassung und Registrierung von Arzneimitteln gemäß § 77 Abs. 1 AMG. Dieses hat in seiner Stellungnahme, Eingang bei Gericht am 5. September 2016, ausgeführt, dass es sich

38

bei den Präparaten Benfotiamin (Milgamma), Gelovital (Vitamin A und D) und Vigantoletten (Vitamin D) um Arzneimittel i. S. des § 2 AMG handelt. Die der Klägerin hierfür entstandenen Aufwendungen i. H. von 275,91 Euro hat der Beklagte im Änderungsbescheid vom 15. Dezember 2016 zutreffend als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt.

Weitere Aufwendungen i. H. von 431 Euro sind nicht anzuerkennen. Nach der eingeholten Auskunft handelt es sich bei den übrigen Präparaten nicht um Arzneimittel i. S. des § 2 AMG. Diese Feststellung ist von den Klägern nicht beanstandet worden. Sie beschränken sich unter Hinweis auf die Richtlinie 2001/83/EG des Europäischen Parlaments und Rates vom 6. November 2001 darauf, die Vereinbarkeit des (deutschen) AMG mit – ihrer Ansicht nach höherrangigen – europäischen Rechtsvorschriften in Zweifel zu ziehen. 39

Art. 249 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 25. März 1957 (EGV; ABl. L 157 vom 21. Juni 2005, S. 203) bzw. (jetzt) Art. 288 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV; ABl. C 202 vom 7. Juni 2016) bestimmen, dass eine europäische Richtlinie zwar für den Mitgliedsstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich ist, jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel überlässt. Die Umsetzung der Richtlinie ist in Deutschland durch das AMG geschehen. Nach Art. 234 EGV bzw. (jetzt) Artikel 267 AEUV besteht für den erkennenden Senat keine Vorlagepflicht an den Europäischen Gerichtshof (EuGH), um dessen (Vorab-)Entscheidung einzuholen. Diese gilt nur bei letztinstanzlichen Entscheidungen. 40

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. 41