

## **Aus- oder Weiterbildungskosten**

### **Krankheitskosten**

#### **In-vitro-Fertilisation (IVF)**

#### **Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft Nr. 12/2003 vom 7. März 2003**

*Die Erreichung des FMH-Titels als Arzt gilt als Zusatzausbildung.*

*Kosten für eine medizinisch indizierte IVF-Behandlung gelten in steuerlicher Hinsicht als Krankheitskosten.*

*Sachverhalt:*

1. Die Rekurrenten zogen vom Kanton B per 1. Juli 1999 in den Kanton Basel-Landschaft nach Y. Die Rekurrentin ist seit 2001 Fachärztin FMH für Allgemeinmedizin und der Rekurrent seit 2002 Facharzt FMH für Psychiatrie und Psychotherapie. In der Steuererklärung 2001A machten die Rekurrenten ausserordentliche Aufwendungen für Weiterbildungskosten von Fr. 12'092.– für das Jahr 1999 und von Fr. 9'643.– für das Jahr 2000 zum Abzug geltend. Mit Mitteilung Nr. 2001/95 vom 27. November 2001 teilte die Steuerverwaltung den Rekurrenten mit, dass als ausserordentliche Aufwendungen für Weiterbildung ein Vortrag auf die Jahre 2001 und 2002 von je Fr. 6'675.– pro Jahr zu übertragen sei. Diese Mitteilung erwuchs nicht in Rechtskraft und dagegen konnte keine Einsprache erhoben werden. In der Steuererklärung 2001 B zogen die Rekurrenten unter anderem als ausserordentliche Aufwendungen 1999/2000 für Weiterbildung bei der Staatssteuer Fr. 6'675.– und im Bemessungsjahr 2001 als Kosten für Weiterbildung der Rekurrentin Fr. 8'349.– und des Rekurrenten Fr. 9'189.– sowie als Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten im Bemessungsjahr 2001 Fr. 11'028.– ab. In der definitiven Veranlagung der Staatssteuer 2001 vom 24. Juli 2002 strich die Steuerverwaltung die Abzüge für Weiterbildung und kürzte den Abzug für Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten von Fr. 11'028.– um den Betrag von Fr. 6'200.– für eine In-vitro-Fertilisation (IVF) der Rekurrentin auf Fr. 4'828.–.

Dagegen erhoben die Rekurrenten mit Schreiben vom 26. Juli 2002 Einsprache und beantragten sinngemäss, es seien in der Steuerperiode 2001 als ausserordentliche Aufwendungen der Jahre 1999/2000 für Weiterbildung Fr. 6'675.–, als Weiterbildungskosten des Jahres 2001 der Rekurrentin Fr. 8'349.– und des Rekurrenten Fr. 9'189.– und als Krankheitskosten des Jahres 2001 für die IVF der Rekurrentin Fr. 6'200.– von den steuerbaren Einkünften zum Abzug zuzulassen. Mit Einsprache-Entscheid vom 27. November 2002 wies die Steuerverwaltung diese Einsprache ab.

3. Gegen diesen Entscheid erhoben die Rekurrenten mit Eingabe vom 8. Dezember 2002 Rekurs, in dem sie an ihren Begehren festhielten.

Zur Begründung führten sie im Wesentlichen an, die Erreichung des FMH-Titels sei eindeutig als Weiterbildung zu verstehen. Ein Assistenzarzt sei kein Lehrling, da er seine Ausbildung zum Arzt mit dem Studium und dem Erhalt des Ärztediploms abgeschlossen habe und danach berechtigt und befähigt sei, seinen Beruf als Arzt gesamtschweizerisch auszuüben. Die anschliessende Weiterbildungsphase diene zur Spezialisierung auf einem Fachgebiet und könne mit einem FMH-Titel (neu: eidg. Weiterbildungstitel) abgeschlossen werden. Dies sei jedoch nicht zwingend, um als Arzt in einem bestimmten Fachgebiet zu arbeiten oder/und eine Praxis zu eröffnen und über die Krankenkassen abzurechnen. Erst seit dem In-Kraft-Treten der bilateralen Verträge Mitte 2002 sei für eine Praxiseröffnung der Nachweis einer zweijährigen Spitaltätigkeit erforderlich, jedoch immer noch nicht der Besitz eines FMH-Titels und die damit verbundene Erfüllung des Weiterbildungscurriculums. Die Erreichung eines FMH-Titels sei weder obligatorisch noch eine Voraussetzung für die Ausführung des Arztberufes für die Arbeit in der freien Praxis und für die Zulassung zu den Krankenkassen.

Sie arbeite seit fast zehn Jahren als Ärztin in verschiedenen Fachrichtungen. Seit 2001 besitze sie den FMH-Titel für Allgemeine Medizin. Da sie seit Mitte 2000 psychiatrisch arbeite, bilde sie sich berufsbegleitend psychiatrisch/psychotherapeutisch weiter. Diese Weiterbildungen seien nicht zwingend für ihre Stellung als psychiatrische/psychotherapeutische Ärztin und hätten nichts mit der Erreichung ihres FMH-Titels zu tun. Aktuell führe sie selbständig eine psychiatrische/psychotherapeutische Praxis in Z und rechne über die Krankenkassen ab. Bereits 1993 nach Abschluss ihres Studiums hätte sie diese Tätigkeitsform wählen können.

Ihr Mann habe sein Curriculum zum Erhalt des FMH-Titels Psychiatrie/Psychotherapie bereits Ende 2000 abgeschlossen. Seit 2001 arbeite er als Oberarzt in der Psychotherapeutischen Klinik C. Auch er übe den ärztlichen Beruf seit acht Jahren aus und arbeite seit 1996 als psychiatrischer/psychotherapeutischer Arzt.

Gemäss Einsprache-Entscheid seien unter Ausbildungskosten Aufwendungen zu verstehen, welche die Ausübung eines bestimmten Berufes überhaupt ermöglichen oder hierzu befähigten. Wie aus ihren Ausführungen zu entnehmen sei, hätten sie ihre Ausbildung zum Arzt/Ärztin bereits vor acht bzw. neun Jahren abgeschlossen. Der eidgenössische Weiterbildungstitel sei nicht zwingend erforderlich und keine Voraussetzung zur Ausübung des ärztlichen Berufes in verschiedenen Fachgebieten. Ihre berufsbegleitende Weiter- und Fortbildungen dienten zur Aufrechterhaltung und Vertiefung der für den Beruf notwendigen Kenntnisse und zur Erweiterung des Wissens gemäss neuestem Stand der Wissenschaft und Technik.

Gemäss Erläuterungen zu den Rechtsgrundlagen (§ 29 Abs. 1 lit. n StG und Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG) für den steuerlichen Abzug von Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten (siehe Merkblatt der Steuerformulare 2001B) seien Aufwendungen

für medizinische Behandlungen, wie Kosten für ärztliche Behandlungen, Spitalkosten und Auslagen für ärztlich verordnete Medikamente, abzugsberechtigt. Die Sterilitätskosten seien aufgrund medizinisch eindeutiger Diagnose, nämlich eines Geburtsgebrechens/Krankheit ihres Ehemanns, entstanden. Die zum Abzug gebrachten Kosten beinhalteten ärztliche Behandlungen und ärztlich verordnete Medikamente, welche aufgrund des Geburtsgebrechens/Krankheit entstanden seien.

4. Mit Vernehmlassung vom 24. Januar 2003 beantragte die Steuerverwaltung Abweisung des Rekurses.

Zur Begründung machte sie hauptsächlich geltend, der Pflichtigen sei beizupflichten, dass die Erreichung des FMH-Titels (neu: eidg. Weiterbildungstitel) weder zur Ausübung des Arztberufes noch zur Praxiseröffnung notwendig sei. Der Titel erlaube indessen zweifellos eine bessere berufliche Stellung (Facharzt). Jedenfalls diene die entsprechende Ausbildung – schon aufgrund ihres Umfangs und ihrer Kosten – mehr als der blossen Vertiefung und Ergänzung der mit dem Ärztediplom erworbenen Kenntnisse. Die betreffenden Auslagen dienten primär somit nicht der Erhaltung des Berufseinkommens, sondern dem Aufstieg in eine gehobene berufliche Stellung (Fachärztin). Diese wäre der Pflichtigen ohne diese Ausbildung verschlossen gewesen, weshalb die damit zusammenhängenden Aufwendungen keine abzugsfähigen Weiterbildungs-, sondern steuerneutrale Ausbildungskosten darstellten.

Die Rekurrentin mache als Krankheitskosten «Sterilitätskosten» geltend, die aufgrund eines Geburtsgebrechens/Krankheit ihres Ehemanns entstanden seien. Die zum Abzug gebrachten Kosten beinhalteten ärztliche Behandlungen und ärztlich verordnete Medikamente, welche aufgrund des Geburtsgebrechens/Krankheit entstanden seien.

Wie bereits im angefochtenen Entscheid angeführt, dienten diese Massnahmen nicht der eigentlichen Behandlung der «Krankheit» (Sterilität) selbst, sondern deren Folgen (Kinderlosigkeit), die aber keine Krankheit sei. Die betreffenden Auslagen seien daher nicht abziehbar.

Im Übrigen verwiesen sie auf das Merkblatt der Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen, das die Kosten der künstlichen Befruchtung und der Hormonbehandlung nicht zum Abzug zulasse.

5. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

## *Erwägungen:*

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall mehr als Fr. 2'000.– beträgt und Fr. 8'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

2. In der hier zu beurteilenden Steuerperiode 2001 können gestützt auf § 29 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) bei unselbständiger Erwerbstätigkeit die im Jahr 2001 angefallenen, notwendigen Erwerbsunkosten wie die mit der Ausübung des Berufes zusammenhängenden Weiterbildungskosten und die Kosten für Fachliteratur von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Ausserdem können gemäss § 198 StG die in den Jahren 1999 und 2000 angefallenen ausserordentlichen Aufwendungen im Durchschnitt zusätzlich von den für die Steuerperiode 2001 und 2002 zugrundegelegten steuerbaren Einkünften abgezogen werden, solange die Steuerpflicht im Kanton besteht (Abs. 4). Als ausserordentliche Aufwendungen gelten Weiterbildungskosten, soweit diese die bereits berücksichtigten Aufwendungen übersteigen (Abs. 5 lit. c). Die unselbständig Erwerbenden können aufgrund von § 2<sup>ter</sup> Abs. 1 lit. h der Regierungsratsverordnung zum Steuer- und Finanzgesetz vom 22. Oktober 1974 (RRV) die Weiterbildungskosten und Kosten für Fachliteratur, soweit sie zur Erhaltung oder Sicherung der erreichten Stellung und für den Aufstieg im angestammten Beruf im normalen Rahmen notwendig sind, als Erwerbsunkosten abziehen. Nicht abzugsfähig sind laut § 29 Abs. 3 StG Auslagen für die berufliche Ausbildung und die Anschaffung von Vermögensgegenständen.

Das Element der Notwendigkeit oder Erforderlichkeit der Erwerbsunkosten ist in einem weiten Sinn zu verstehen. Das Bundesgericht verlangt nicht, dass die steuerpflichtige Person das betreffende Einkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können (BGE 124 II 29 E. 3 S. 32 ff.; 113 Ib 114 E. 2c und d S. 118f.). Es ist nach der Praxis auch nicht notwendig, dass eine rechtliche Pflicht zur Bezahlung der entsprechenden Auslagen besteht, sondern es genügt, dass die Aufwendungen nach wirtschaftlichem Ermessen als der Erzielung des Einkommens förderlich erachtet werden können und dass die Vermeidung der steuerpflichtigen Person nicht zumutbar war (BGE 100 Ib 480 E. 3a S. 481 f.; vgl. zum Ganzen: *Markus Reich in Zweifel/Athanas* [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Auflage, Basel 2002, N. 8a zu Art. 9).

a) Als Kosten für die Weiterbildung sind mit Blick auf das Merkmal des Zusammenhangs in § 29 Abs. 1 lit. a StG nur jene Kosten als Berufsauslagen abziehbar,

die im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs anfallen, nicht dagegen die Ausbildungskosten für die erstmalige Aufnahme einer Berufstätigkeit bzw. für einen neuen (zusätzlichen) Beruf (vgl. BGE 113 Ib 114 E. 2a S. 117). Der unmittelbare ursächliche Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf besteht sodann lediglich, wenn sich die Weiterbildung auf Kenntnisse bezieht, die bei der Berufsausübung verwendet werden. Er fehlt, wenn es nur um persönliche Bereicherung – etwa im Sinne kultureller Weiterbildung – geht (BGE 113 Ib 114 E. 3b S. 121). Zur Anerkennung als abzugsfähige Weiterbildungskosten ist es allerdings nicht notwendig, dass die steuerpflichtige Person das Erwerbseinkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können. Vielmehr ist lediglich darauf abzustellen, ob die Aufwendungen für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen (BGE 124 II 29 E. 3a S. 32, mit Hinweisen). Dazu gehören nicht nur Anstrengungen, um den Stand bereits erworbener Fähigkeiten zu erhalten, sondern vor allem auch der Erwerb verbesserter Kenntnisse für die Ausübung des gleichen Berufs. Hingegen sind Auslagen für eine Fortbildung, die zum Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung oder gar zum Umstieg in einen anderen Beruf dient, keine Weiterbildungskosten im Sinne von § 29 Abs. 1 lit. a StG, sie werden nicht für eine Weiterbildung im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs erbracht, sondern letztlich für eine neue Ausbildung (BGE Nr. 2A.130/2002 vom 8. August 2002, E. 4.1.2 mit weiteren Hinweisen; *Reich* in *Zweifel/Athanas*, a.a.O., N. 11 f. zu Art. 9; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft [VGE BL] vom 15. Dezember 1993, in: *Basellandschaftliche Steuerpraxis* [BLStPr] XII, S. 12 ff.).

b) Die Rekurrenten sind von Beruf Ärzte. Die von ihnen geltend gemachten Aufwendungen zum Erwerb des Titels der Fachärztin FMH für Allgemeinmedizin bzw. des Facharztes FMH für Psychiatrie und Psychotherapie können nicht als Weiterbildungskosten im Sinne von § 29 Abs. 1 lit. a StG angesehen werden, weil sie nicht dazu dienen, die in der Grundausbildung erworbenen beruflichen Kenntnisse dem aktuellen Entwicklungsstand anzupassen, sondern vielmehr getätigt wurden, um sich neue, erstmalige Kenntnisse und Fähigkeiten anzueignen, welche zu einer Spezialisierung und damit im vorliegenden Fall zu einem Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf des Arztes zu unterscheidende höhere Berufsstellung führten. Mit der Absolvierung der Ausbildung zur Fachärztin bzw. zum Facharzt verbesserten sich ihre beruflichen Möglichkeiten langfristig und durch ihre zusätzlichen Kenntnisse und Fähigkeiten ist es den Rekurrenten auch möglich, anspruchsvollere ärztliche Tätigkeiten auszuüben. Ein eidgenössischer ärztlicher Weiterbildungstitel bildet zwar erst aufgrund des per 1. Juni 2002 in Kraft getretenen Art. 11 des Bundesgesetzes betreffend die Freizügigkeit des Medizinalpersonals in der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 19. Dezember 1877 für die selbständige Ausübung des Arztberufes in der Schweiz eine notwendige Voraussetzung. Dennoch erleichterte der Erwerb des Facharztstitels den Ärztinnen und Ärzten bereits vor dem In-Kraft-Treten dieser neuen gesetzlichen Bestimmung das wirtschaftliche Fortkommen und erhöhte ihren Wert auf dem Arbeitsmarkt, da Ärztinnen und Ärzte mit einem Facharztstitel im Bewusstsein der Patientinnen und Patienten als besonders qualifiziert gelten. Aus

all diesen Gründen handelt es sich daher beim Erwerb der Voraussetzungen zur Ausübung des Berufs der Fachärztin bzw. des Facharztes um eine Zusatzausbildung und nicht wie von den Rekurrenten behauptet um eine Weiterbildung. Demzufolge können die von den Rekurrenten hierfür geltend gemachten Kosten nicht zum Abzug zugelassen werden (vgl. Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft [RKE] Nr. 49/2000 vom 12. Mai 2000; BStPra XVI, S. 271 E. 3b).

Die Rekurrentin legte 1999 den schriftlichen und im Jahre 2000 den mündlichen Teil der Facharztprüfung für den Facharzt FMH für Allgemeinmedizin ab. Gemäss ihren Aussagen an der heutigen Verhandlung erfüllte die Rekurrentin die zur Erlangung dieses Facharztstitels notwendige praktische Ausbildung im Jahre 2000 und forderte den Facharztstitel Anfang des Jahres 2001 an. Das entsprechende Diplom erhielt sie im gleichen Jahr. Aufgrund dessen erscheinen die Aufwendungen der Rekurrentin in den Jahren 1999 und 2000 von Fr. 2'043.50 für den Workshop der Schweizerischen Gesellschaft für Allgemeinmedizin sowie diverse Kurse im Bereich der Psychiatrie und Psychotherapie als auch von Fr. 1'000.– für die Gebühren der Facharztprüfung als Ausbildungskosten zum Erwerb der Voraussetzungen zur Ausübung des Berufs der Fachärztin FMH für Allgemeinmedizin, weshalb diese nicht von den steuerbaren Einkünften zum Abzug gebracht werden können.

Im Jahr 2001 machte die Rekurrentin Kosten von insgesamt Fr. 6'951.– zum Abzug geltend für Selbsterfahrung bei M in K, Supervision bei Dr. med. Q, Fachärztin für Psychotherapeutische Medizin/Psychoanalyse, in H sowie den Besuch der Kurse «Verhaltenstherapie Theorie 1. Jahr Zürich Prof. U», «Posttraumatische Erinnerungen nach sexuellem Missbrauch», «Systematische Therapie der Schizophrenie» und «Therapeutic Touch». Diese Auslagen erscheinen im geltend gemachten Umfang nicht als mit dem Beruf der Fachärztin FMH für Allgemeinmedizin zusammenhängende Weiterbildungskosten, sondern vielmehr als Ausbildungskosten für einen Wechsel des beruflichen Tätigkeitsgebiets hin zu einer Betätigung im psychiatrischen und psychotherapeutischen Bereich. Die Annahme, dass die Rekurrentin diese Aufwendungen tätigte, um das medizinische Fachgebiet zu wechseln, wird durch den Umstand erhärtet, dass sie seit dem Jahr 2000 psychiatrisch arbeitet und gegenwärtig selbständig eine psychiatrische und psychotherapeutische Praxis in Z führt. Dass die erwähnten Kurse als Ausbildung zu qualifizieren sind, folgt auch daraus, dass sie unmittelbar nach ihrem Abschluss der Ausbildung zur Fachärztin FMH für Allgemeinmedizin mit diesen Kursen auf dem Gebiet der Psychiatrie und Psychotherapie anfang. Denn dies lässt vermuten, dass der Rekurrentin mit diesen medizinischen Fachkursen im Bereich der Psychiatrie und Psychotherapie neue, erstmalige Kenntnisse und Erfahrungen vermittelt werden sollten, die ihr bis dahin eben gerade fehlten. Die Aufwendungen für diese Kurse erscheinen daher als Ausbildungskosten und sind somit nicht von den steuerbaren Einkünften abziehbar (vgl. BStPra XIV, S. 354 E. 4). Hingegen stellen im vorliegenden Fall die Kosten für den Zürcher Workshop für Allgemeinmedizin im Jahre 2001 von Fr. 230.– und für den Ultraschallkurs im gleichen Jahr von Fr. 800.– offenkundig Weiterbildungskosten einer Fachärztin FMH für Allgemeinmedizin im Bemessungsjahr 2001 dar, weshalb diese von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden können.

Der Rekurrent machte in den Jahren 1999 und 2000 Fr. 13'852.20 und im Jahr 2001 Fr. 8'669.– für Folgendes zum Abzug geltend: Sommersemester 1999 des zweijährigen Grundkurses zur Erlangung des Facharztes Psychiatrie und Psychotherapie; 2.–4. Jahr des Ausbildungsprogramms 1998–2001 in Transaktionsanalyse für PsychotherapeutInnen und psychologische BeraterInnen; Psychologin M; Ausbildungszyklus TCM; Selbsterfahrungswoche in O; Supervisionen bei F, Fachpsychologe für Psychotherapie FSP, Supervisor BSO, Lehrender Transaktionsanalytiker unter Supervision ITAA/SGTA, T und Dr. Q, Fachärztin für Psychotherapeutische Medizin/Psychoanalyse, in H; Forensikkurs R sowie Kurse «Sexualität und Paardynamik», «Posttraumatische Störungen» und «Zum Umgang mit posttraumatischen und komplexen posttraumatischen Störungen». Nach seinen Angaben in der Rekurschrift verfügte er Ende 2000 über die zum Erwerb des Facharztes notwendige Berufstätigkeit und gemäss seinen Aussagen an der heutigen Verhandlung legte er im Jahr 1999 den schriftlichen und im Jahre 2000 den mündlichen Teil der Facharztprüfung ab und erhielt im Jahr 2002 den Titel des Facharztes FMH für Psychiatrie und Psychotherapie. In Anbetracht dieser Umstände erscheinen die geltend gemachten Aufwendungen als Ausbildungskosten zum Erwerb der notwendigen Voraussetzungen zur Ausübung des Berufs des Facharztes FMH für Psychiatrie und Psychotherapie, weshalb diese nicht von den steuerbaren Einkünften abziehbar sind.

Im Übrigen sei darauf hingewiesen, dass etwa die Aufwendungen eines Psychologen für Kurse zur Gesprächstherapie, einer Psychologin zur Erlangung der Bewilligung zur Ausübung des Berufes der selbständigen Psychotherapeutin oder eines Juristen zum Erwerb des Dokortitels und des Anwaltspatents als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten gelten (vgl. VGE vom 15. Dezember 1993, in: BStPra XII, S. 12 ff.; RKE Nr. 143/2001 vom 28. September 2001; RKE Nr. 49/2000 vom 12. Mai 2000; ferner weitere Beispiele in: *Peter Locher*, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N. 20 zu Art. 34).

c) Fachliteratur ist das Berufswerkzeug des intellektuell Tätigen. Auslagen für Fachliteratur dienen in der Regel der Erhaltung und Sicherung der beruflichen Stellung. Von Bedeutung ist, was im betreffenden Beruf etwa als üblich gelten kann. Die Anschaffung muss – objektiv betrachtet – für die tägliche Berufsausübung nötig sein und – subjektiv gesehen – auf diese Berufsausübung zurückzuführen sein, so dass sie der steuerpflichtigen Person die Arbeit erleichtert (vgl. Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 1969, S. 198 E. 1). In diesem Sinne können die für das Bemessungsjahr 2001 geltend gemachten und belegten Auslagen für medizinische Fachbücher von Fr. 368.– der Rekurrentin und von Fr. 520.– des Rekurrenten als Erwerbsunkosten zum Abzug zugelassen werden. Indessen können die Aufwendungen der Rekurrenten in den Jahren 1999 und 2000 für Fachliteratur und Mitgliedschaften in Berufsverbänden nicht von den steuerbaren Einkünften zum Abzug gebracht werden, da die in diesen Jahren angefallenen Kosten für Fachliteratur und Mitgliedschaften in Berufsverbänden nicht zu den in § 198 Abs. 5 StG abschliessend aufgezählten ausserordentlichen Aufwendungen zählen (vgl. *Dieter Weber* in *Zweifel/Athanas*, a.a.O., N. 28 zu Art. 69; BStPra XVI, S. 141, E. 5c), die im Durchschnitt in den Jahren 2001 und 2002 zum Abzug gebracht werden können.

Insoweit kann demzufolge festgehalten werden, dass der Rekurs in diesem Punkt teilweise gutzuheissen und im Bemessungsjahr 2001 der Rekurrentin ein Abzug für Weiterbildung von Fr. 1'030.– sowie Fachliteratur von Fr. 368.– und dem Rekurrenten ein Abzug für Fachliteratur von Fr. 520.– zu gewähren ist.

3. a) Nach § 29 Abs. 1 lit. n StG werden von den steuerbaren Einkünften die Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen abgezogen, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt.

b) Was unter dem Begriff der Krankheit im Sinn von § 29 Abs. 1 lit. n StG zu verstehen ist, ist durch Auslegung zu ermitteln. Nach dem Bundesgesetz über die Krankenversicherung vom 18. März 1994 (KVG) sind die gesetzlichen Pflichtleistungen nur geschuldet, wenn der Versicherte an einer Krankheit leidet. Ob eine Krankheit im Sinn des KVG besteht, ist nach den Besonderheiten des Einzelfalls zu beantworten. Das Eidgenössische Versicherungsgericht erwog, dass der Sterilität in der Regel Störungen zugrunde liegen, die durch pathologische Vorgänge verursacht worden sind. Nach ständiger Rechtsprechung gilt die Sterilität daher als Krankheit, die zu Pflichtleistungen der Krankenkasse Anlass gibt (BGE 121 V 289 E. 6 S. 296 f.; Pra 1996 Nr.195, S.724; BGE 125 V 21 E. 3 S. 25). Es besteht keine Veranlassung, den Krankheitsbegriff im Steuerrecht ohne sachlichen Grund anders als im Sinn des Krankenversicherungsrechts zu definieren.

Steht somit fest, dass Sterilität eine Krankheit ist, so ist im Weiteren zu klären, ob die bei der Steuerpflichtigen für die vorgenommene IVF-Behandlung und den damit zusammenhängenden Massnahmen angefallenen Auslagen steuerlich relevante Kosten im Sinn von § 29 Abs. 1 lit. n StG darstellen.

Ziel der ärztlichen Vorkehren ist bei Sterilität in der Regel nicht deren Behebung, sondern die aus medizinischen Gründen nicht zustande gekommene natürliche Befruchtung auf anderem Weg herbeizuführen und damit eine Schwangerschaft und letztlich die Geburt eines Kinds zu bewirken. Die Anerkennung der IVF-Behandlung als Krankheitskosten lässt sich nicht schon damit verneinen, dass die angewandte Methode nicht auf die Behandlung bzw. Heilung der Sterilität, sondern auf die Behebung der Kinderlosigkeit gerichtet ist. Die Abzugsfähigkeit der Krankheitskosten kann sich nicht nur auf ärztliche Vorkehren beschränken, welche auf eine Heilung gesundheitlicher Störungen gerichtet sind, sondern muss sich auch auf solche Massnahmen beziehen, die einen Krankheitszustand durch Ersatzmassnahmen beheben. So hat denn auch das Eidgenössische Versicherungsgericht die (homologe) künstliche Insemination den zu Pflichtleistungen der Krankenkassen Anlass gebenden anderen Methoden zur Überwindung der Sterilität, wie namentlich der operativen oder medikamentösen Therapie, gleichgestellt (BGE 121 V 289 E. 6 S. 297). Kosten für solche Therapiemassnahmen sind auch ohne weiteres als Krankheitskosten im Sinn von § 29 Abs. 1 lit. n StG zu würdigen. Im Gegensatz dazu gehört die IVF mit Embryotransfer (ET) laut Anhang 1 zur Verordnung über Leistungen in der obligatorischen Krankenpflegeversicherung vom 29. September 1995 nicht zu den obligatorisch zu Lasten der Versicherung gehenden Leistungen (BGE 125 V 21 ff.).



Die Frage, ob IVF ET eine therapeutische Massnahme darstellt, ist bis heute von der Rechtsprechung offen gelassen worden (Praxis 1996 Nr.195, S.727). Nach Art. 32 Abs. 1 KVG muss es sich bei einer Leistung, für welche die obligatorische Krankenpflegeversicherung die Kosten übernimmt, um eine wissenschaftlich anerkannte Therapiemassnahme handeln, welche wirksam, zweckmässig und wirtschaftlich ist. Ziel des KVG ist es, den Versicherten einerseits eine medizinische Grundversorgung von guter Qualität zu gewährleisten, sie jedoch andererseits vor übermässiger, nicht mehr tragbarer finanzieller Belastung durch zu hohe Prämien und Kostenbeteiligungen zu schützen (*Alfred Maurer*, Das neue Krankenversicherungsrecht, Basel/Frankfurt am Main 1996, S. 96). Ferner obliegt es dem Gesetzgeber, den Versicherungsnehmer vor wissenschaftlich noch nicht erprobten, mit Risiken verbundenen Therapiemassnahmen zu schützen und sie daher von der obligatorischen Leistungspflicht auszunehmen. Für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Kosten im Zusammenhang mit einer IVF-Behandlung ist im Gegensatz dazu aus steuerrechtlicher Sicht nicht massgebend, ob die angewandte Behandlung diesen Anforderungen entspricht. Massgebend ist einzig, ob eine legale, ärztliche Behandlung medizinisch indiziert ist und zur Beseitigung oder Linderung des Krankheitszustands bzw. zu dessen Überwindung führt. Die IVF ist ein im Rahmen des Bundesgesetzes über die medizinisch unterstützte Fortpflanzung vom 18. Dezember 1998 (FmedG), in Kraft seit 1.1.2001, erlaubtes Fortpflanzungsverfahren (vgl. zum Ganzen: VGE ZH vom 4. Juli 2001 in: Der Steuerentscheid [StE] 2003 B. 27.5 Nr. 5).

c) Im konkreten Fall steht unwidersprochen fest, dass die von der Rekurrentin selber getragenen Kosten von Fr. 6'200.– für eine im Jahr 2001 erbrachte IVF aufgrund eines Geburtsgebrechens/Krankheit des Rekurrenten entstanden. Somit ist der Rekurs hinsichtlich dieser Sache in dem Sinne gutzuheissen, als den Rekurrenten im Bemessungsjahr 2001 der Abzug für Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten von Fr. 4'828.– um Fr. 6'200.– auf Fr. 11'028.– zu erhöhen ist.

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen.

2. a) Im Bemessungsjahr 2001 wird der Rekurrentin ein Abzug für Weiterbildung von Fr. 1'030.– sowie für Fachliteratur von Fr. 368.– und dem Rekurrenten ein Abzug für Fachliteratur von Fr. 520.– gewährt.

b) Den Rekurrenten wird im Bemessungsjahr 2001 der Abzug für Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten von Fr. 4'828.– um Fr. 6'200.– auf Fr. 11'028.– erhöht.

c) Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.