

Direkte Bundessteuer

Krankheitskosten, In-vitro-Fertilisation

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 116/2002 vom 19. Januar 2006

Die Kosten einer medizinisch indizierten und von einem Arzt durchgeführten In-vitro-Fertilisation mit Embryotransfer gelten in steuerlicher Hinsicht als Krankheitskosten und sind dementsprechend abziehbar.

I. Sachverhalt

1. a) Die Beschwerdeführer haben in der Steuererklärung pro 2001 im Detail zu Ziffer 19 betreffend Abzug für Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten für sich beide folgende ihnen verbleibende Auslagen geltend gemacht:

Spitalrechnung Merian Iseli-Spital	Fr. 2'602.05
Honorar-Rechnung Dr. med. S.	Fr. 4'101.20
Institut Dr. V.	Fr. 4'856.–
Labormed	Fr. 162.50
Total	Fr. 11'721.75

b) Mit Schreiben vom 15. Mai 2002 hat die Steuerverwaltung Basel-Stadt die Beschwerdeführer aufgefordert, Belege der Beteiligung der Krankenkasse an den von ihnen geltend gemachten Krankheitskosten von total Fr. 11'721.75 einzureichen. Am 21. Mai 2002 fand zwischen der Beschwerdeführerin und dem zuständigen Sachbearbeiter der Steuerverwaltung Basel-Stadt eine telefonische Unterredung statt, wobei mitgeteilt wurde, dass es sich bei der ärztlichen Behandlung um eine künstliche Befruchtung handle. Darüber hinaus haben die Beschwerdeführer mit Briefpostsendung vom 14. Juni 2002 die Belege der Krankenkasse (ÖKK) eingereicht. Am 24. Juni 2002 hat die Steuerverwaltung Basel-Stadt den Beschwerdeführern eröffnet, dass der geltend gemachte Abzug nicht gewährt werden könne. In der Folge hat die Steuerverwaltung Basel-Stadt unter Ziffer 19 Fr. 0.– eingesetzt. Das steuerbare Einkommen betreffend direkte Bundessteuer pro 2001 ist auf Fr. 72'274.– festgesetzt worden. Darüber wurden die Beschwerdeführer mit Veranlagungsprotokoll vom 6. Juni 2002 in Kenntnis gesetzt. Die entsprechende Veranlagungsverfügung zur direkten Bundessteuer pro 2001 (Fälligkeitsjahr 2002) datiert ebenfalls vom 6. Juni 2002.

2. Am 16. Juli 2002 haben die Beschwerdeführer dagegen Einsprache erhoben, welche die Steuerverwaltung Basel-Stadt mit Entscheid vom 21. August 2002 abgewiesen hat.

3. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 19. September 2002. Darin beantragen die Beschwerdeführer, die Kosten für die In-vitro-Fertilisation als Krankheitskosten zu qualifizieren. Auf die Einzelheiten ihres Standpunktes wird, soweit sie für den vorliegenden Entscheid von Belang sind, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

4. In ihrer Vernehmlassung vom 6. Dezember 2002 beantragt die Steuerverwaltung Basel-Stadt, die Beschwerde abzuweisen. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat keine Stellungnahme eingereicht.

5. In ihrer Sitzung vom 20. März 2003 hat die Steuerrekurskommission das Verfahren unterbrochen und die Steuerverwaltung Basel-Stadt und die Eidgenössische Steuerverwaltung aufgefordert zu berichten, ob die In-vitro-Fertilisation (mit Embryo-Transfer) unter Berücksichtigung des neuesten wissenschaftlichen Erkenntnisstandes nach wie vor nicht als Krankheit angesehen wird, deren Kosten nach Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG abgezogen werden können.

6. Mit Eingabe vom 22. Juli 2005 hat die Steuerverwaltung Basel-Stadt dazu Stellung genommen und erneut die Abweisung der Beschwerde beantragt. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat mit Schreiben vom 27. Juli 2005 Stellung genommen, jedoch ohne einen Antrag zu stellen. Zu beiden Stellungnahmen haben die Beschwerdeführer mit Schreiben vom 2. November 2005 Bemerkungen eingereicht. Auf all diese Eingaben wird, sofern sie für den vorliegenden Entscheid von Belang sind, ebenfalls in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

II. Entscheidungsgründe

1. Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) kann der Steuerpflichtige gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen nach Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Steuerrekurskommission im Sinne des Bundesgesetzes ist nach § 3 der Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer vom 20. Dezember 1994 die Steuerrekurskommission gemäss § 136 des kantonalen Steuergesetzes. Daraus ergibt sich deren sachliche und funktionelle Zuständigkeit zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde. Die Beschwerdeführer sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 21. August 2002 unmittelbar berührt und daher zur Beschwerde legitimiert. Auf die am 19. September 2002 (Poststempel) form- und fristgerecht erhobene Beschwerde ist somit einzutreten.

2. a) Die Beschwerdeführer beantragen sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 21. August 2002 aufzuheben und die geltend gemachten Krankheitskosten in der Höhe von Fr. 11'721.75 bei der direkten Bundessteuer pro 2001 zum Abzug zuzulassen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Nicht strittig ist insbesondere, dass die geltend gemachten Auslagen in der Höhe von Fr. 11'721.75 im Zusammenhang mit einer «künstlichen Befruchtung» der Beschwerdeführerin im Jahre 2001 stehen. Es ist ferner davon auszugehen, dass es sich bei dieser «künstlichen Befruchtung» um eine In-vitro-Fertilisation (IVF) mit Embryotransfer gehandelt hat (vgl. den Beleg des Instituts Dr. V., Rechnung vom 9. Oktober 2001, vgl. ferner die Vernehmlassung der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 6. Dezember 2002, S. 2). Umstritten ist im vorliegenden Fall hingegen, ob die hier zur Diskussion stehenden Aufwendungen für die IVF mit Embryotransfer Krankheitskosten im Sinne von Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG darstellen und damit verbunden, ob solche Kosten steuerlich abzugsfähig sind oder nicht.

3. Gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG (in der Fassung vom 14. Dezember 1990, welche bis 31. Dezember 2004 wirksam war) werden von den Einkünften abgezogen die Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt und diese 5 Prozent der um die Aufwendungen (Art. 26–33) verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen.

4. a) Die Beschwerdeführer machen geltend, dass das Bundesgericht in BGE 113 V 42 ff. – wie die Weltgesundheitsorganisation – eine ärztlich festgestellte Kinderlosigkeit als Krankheit definiert habe. Bei einem Herzinfarkt werde mit einem Bypass auch nicht die Krankheit geheilt, sondern die Fehlfunktion eines Organs überbrückt. Bei der Einsetzung eines Bypasses, welche ebenfalls mit der Zustimmung des Patienten erfolge, werde nicht diskutiert, ob es sich um Krankheitskosten handle oder nicht. Genau gleich werde mit der In-vitro-Fertilisation versucht, funktionsunfähige Eileiter zu überbrücken. Neben der körperlichen Unfähigkeit würden Paare, die keine Kinder zeugen könnten, oft auch psychisch leiden. Daher würde mit der In-vitro-Fertilisation versucht, sowohl die körperliche als auch die psychische Gesundheit der Patienten wiederherzustellen. Mit der bundesgerichtlichen Anerkennung der ärztlich festgestellten Sterilität als Krankheit, seien die Kosten für die In-vitro-Fertilisation, welche in direktem Zusammenhang mit einer Krankheit stünden, Krankheitskosten (vgl. die Beschwerdeschrift vom 19. September 2002).

b) Die Steuerverwaltung Basel-Stadt bringt im Wesentlichen vor, dass die In-vitro-Fertilisation mit Embryotransfer keine Leistung darstelle, die zu Lasten der obligatorischen Krankenpflegeversicherung gehe. Sie verweist in diesem Zusammenhang auf BGE 125 V 21, BGE 119 V 26 und BGE 113 V 42. Das Ziel der In-vitro-Fertilisation mit Embryotransfer bestehe darin, die nicht zustande gekommene natürliche Befruchtung auf anderem Weg herbeizuführen und damit eine Schwangerschaft und letztlich die Geburt des Kindes zu erwirken. Es gehe mit

anderen Worten also nicht darum, eine Unfruchtbarkeit zu beheben (vgl. EVG vom 13. Dezember 1995, publ. in: Die Praxis 1996, Nr. 195, S. 723 ff.). Unter Berufung auf ein Urteil des Steuergerichts Solothurn vom 22. Oktober 2001 hält die Steuerverwaltung Basel-Stadt weiter fest, dass die Aufwendungen für eine In-vitro-Fertilisation mit Embryotransfer deshalb nicht als Ausgaben für medizinisch notwendige Massnahmen im Sinne von Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG betrachtet werden können, welche zur Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen oder psychischen Gesundheit dienen (vgl. die Vernehmlassung vom 6. Dezember 2002, S. 3).

5. Was unter dem Begriff der Krankheit im Sinne von Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG zu verstehen ist, ist durch Auslegung zu ermitteln:

a) aa) Gemäss dem Kreisschreiben Nr. 16 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 14. Dezember 1994 (nachfolgend meist «nur» Kreisschreiben genannt, publ. in: ASA 63, S. 727 f.) werden die Ausgaben für medizinische Behandlungen, das heisst die Kosten für Massnahmen zur Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen und psychischen Gesundheit, insbesondere die Kosten für ärztliche Behandlungen, Spitalkosten sowie Auslagen für Medikamente und Heilmittel, medizinische Apparate, Brillen etc., zu den Krankheitskosten gerechnet. Auch Zahnbehandlungskosten inklusive Dentalhygiene sind den Krankheitskosten gleichgestellt, ebenso ärztlich angeordnete Heilmassnahmen wie Massagen, Bestrahlungen und Heilbäder, sofern die Leistungen von der Krankenkasse anerkannt werden. Die Auslagen für einen ärztlich verordneten Kur- oder Erholungsaufenthalt gelten ebenfalls als Krankheitskosten (vgl. Kreisschreiben, Ziffer 2). All diese Kosten können jeweils in jenem Umfang abgezogen werden, in dem sie vom Steuerpflichtigen selbst bezahlt werden müssen, d.h. nicht durch Leistungen einer öffentlichen oder privaten Versicherungseinrichtung (Krankenkasse, Krankenversicherung, Haftpflichtversicherung eines Dritten) gedeckt sind oder sonst von einer Drittperson mit oder ohne Rechtspflicht (z. B. Verursacher eines Unfalls, Fürsorgeamt usw.) getragen werden. Die Möglichkeit, Krankheitskosten von den Einkünften abzuziehen, bildet eine Ausnahme vom Grundsatz, wonach Lebenshaltungskosten prinzipiell nicht abzugsfähig sind (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, II. Band, Bern 1963, N 97 zu § 25). Es rechtfertigt sich daher grundsätzlich, den Begriff der Krankheitskosten einschränkend zu interpretieren und nur jene Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, die in einem direkten Zusammenhang mit einer Krankheit bzw. einem Gebrechen stehen. Nicht als Krankheitskosten gelten demnach Auslagen für Verjüngungs- oder Schönheitsbehandlungen, für Schlankheits- oder Fitnesskuren und dergleichen (Kreisschreiben, Ziffer 2.3).

bb) Im Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 2005, welches das Kreisschreiben Nr. 16 vom 14. Dezember 1994 ersetzt und ab dem Steuerjahr 2005 gilt, werden sowohl die Kosten für die Hormonbehandlung als auch diejenigen, welche aufgrund von hormologer künstlicher Insemination oder In-vitro-Fertilisation anfallen, als abzugsfähige Kosten anerkannt. Die Abzugsfähigkeit besteht auch, wenn der Eingriff und damit die Kosten beim «gesunden» Ehepartner anfallen (vgl. das Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 2005, Ziffer 3.2.8).

b) Aus der Rechtsprechung anderer Kantone lässt sich bezüglich der Abziehbarkeit von Auslagen für eine IVF als Krankheitskosten nichts Eindeutiges ableiten, liegt doch diesbezüglich eine unterschiedliche Praxis vor. So lassen die Kantone Solothurn, St. Gallen und Zürich den Abzug zu, während er in den Kantonen Aargau und Obwalden (offenbar) verweigert wird (vgl. nochmals das Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 2005, Ziffer 3.2.8 mit weiteren Verweisen; vgl. auch das Urteil des Steuergerichts Solothurn Nr. 12/2003 vom 7. März 2003).

c) Unter Sterilität versteht man den Zustand der Unfruchtbarkeit der Frau bzw. der Zeugungsunfähigkeit des Mannes. Klinisch relevant ist eine ungewollte Kinderlosigkeit eines Paares über ein bis zwei Jahre trotz regelmässigem ungeschütztem Geschlechtsverkehr. Die Sterilität kann verschiedene Ursachen haben (vgl. Näheres dazu in: W. Psyhyrembel, *Klinisches Wörterbuch*, 259. Aufl., 2002, S. 1586). Als Folge der Sterilität ist der oder die Betroffene nicht in der Lage, auf natürliche Weise ein Kind zu zeugen. Je nach Ursache des Defekts stehen verschiedene Methoden zur Verfügung, um die Sterilität zu überwinden. In gewissen Fällen kann die Fruchtbarkeit bzw. die Zeugungsfähigkeit mit einem operativen Eingriff wiederhergestellt werden. Mittels hormoneller Stimulation können Störungen der Eizellenreifung bei der Frau behandelt werden. Bei der künstlichen Insemination werden Samenzellen instrumentell ohne Geschlechtsverkehr gezielt und zum richtigen Zeitpunkt in die Gebärmutter eingeführt. Es wird unterschieden zwischen homologer und heterologer (mit Samenzellen eines Dritten) Insemination. Gametentransfer ist die instrumentelle Einführung einer befruchtungsfähigen Eizelle zusammen mit Samenzellen in die Gebärmutter oder in einen Eileiter zwecks Befruchtung. IVF ist die Verschmelzung einer Eizelle mit einer Samenzelle ausserhalb des Mutterleibes. Mittels Embryotransfer wird die befruchtete Eizelle anschliessend in die Gebärmutter eingeführt. Eine besondere Form der IVF stellt die so genannte intrazytoplasmatische Spermieninjektion (ICSI) dar. Hier wird das Spermium unter dem Mikroskop mit einer Glaspipette direkt in die Eizelle injiziert. Auch bei der IVF ist die hormonelle Stimulation erforderlich, um die Follikelproduktion der Frau anzuregen. Dadurch ist es möglich, mit einer einzigen Punktion mehrere Eizellen zu gewinnen. Die Erfolgsraten der IVF liegen derzeit bei rund 20–25% pro Behandlungszyklus. Im Durchschnitt braucht es vier Behandlungszyklen, um eine 50%-ige Geburtsrate zu erreichen. In der Schweiz sind heute ca. 1% der Geburten auf eine IVF-Behandlung zurückzuführen (vgl. zum Ganzen das Urteil der Verwaltungsrekurskommission St. Gallen vom 20. Februar 2004, publ in: StE 2004 B 27.5 Nr. 7, mit weiteren Verweisen).

d) aa) Nach Art. 1a des Bundesgesetzes über die Krankenversicherung vom 18. März 1994 (KVG, wobei der Art. 1a erst seit dem 1. Januar 2003 in Kraft steht) gewährt die soziale Krankenversicherung in erster Linie Leistungen bei Krankheit. Nach Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts vom 6. Oktober 2000 (ATSG), das allerdings erst auf den 1. Januar 2003 in Kraft gesetzt worden ist, ist unter Krankheit jede Beeinträchtigung der körperlichen oder geistigen Gesundheit, die nicht Folge eines Unfalles ist und die eine

medizinische Untersuchung oder Behandlung erfordert oder eine Arbeitsunfähigkeit zur Folge hat, zu verstehen. Gemäss dieser Definition handelt es sich bei der Sterilität zweifellos um eine Krankheit. Das Eidgenössische Versicherungsgericht hat bereits vor Geltung des ATSG erwogen, 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 grundsätzlich zu Pflichtleistungen der Krankenkasse Anlass gibt (vgl. hierzu das Urteil der Verwaltungsrekurskommission St. Gallen vom 26. Februar 2004 mit Verweis auf die BGE 125 V 296, 121 V 296, 119 V 28).

bb) Nach Art. 32 Abs. 1 KVG muss es sich bei einer Leistung, für welche die obligatorische Krankenpflegeversicherung aufzukommen hat, 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. Ferner obliegt es dem Gesetzgeber den Versicherungsnehmer vor wissenschaftlich nicht erprobten, mit Risiken verbundenen Therapiemassnahmen zu schützen und diese von der obligatorischen Leistungspflicht auszunehmen (vgl. das Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 4. Juli 2001, publ. in: StE 2003 B 27.5 Nr. 5).

cc) Gemäss Anhang 1 zur Krankenpflege-Leistungsverordnung vom 29. September 1995 (KLV) sind die Kosten für die künstliche Insemination (sowohl die homologe als auch die heterologe) aus der obligatorischen Krankenpflegeversicherung (höchstens drei Behandlungszyklen pro Schwangerschaft) zu bezahlen. Die IVF mit Embryotransfer wird nicht bezahlt. Hormonbehandlungen der Frau sind kassenpflichtig, sofern das betreffende Medikament in der Spezialitätenliste aufgeführt ist.

dd) In der Rechtsprechung wird zum Teil die Meinung vertreten, dass keine Veranlassung bestehe, den Krankheitsbegriff im Steuerrecht ohne sachlichen Grund anders als im Sinne des Krankenversicherungsrechts zu definieren (vgl. nochmals das Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 4. Juli 2001). An anderer Stelle wird aber – nach Ansicht der erkennenden Kommission zu Recht – darauf hingewiesen, dass für die Abzugsfähigkeit aus steuerrechtlicher Sicht nicht dieselben Kriterien massgebend sind wie bei der Krankenpflegeversicherung. So können beispielsweise Zahnarztkosten, die von der Krankenpflegeversicherung grösstenteils ausgeschlossen sind (vgl. Art. 31 KVG), im Rahmen von Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG geltend gemacht werden (vgl. hierzu nochmals das Kreisschreiben Nr. 16 vom 14. Dezember 1994, Ziffer 2.4). Es ist ferner zu beachten, dass sich die Frage des steuerlichen Abzugs in all jenen Fällen, in denen die Krankenversicherung Leistungen erbringt, gar nicht oder nur untergeordnet stellt (höchstens im Betrag des gewählten Selbstbehalts) (vgl. hierzu das Urteil der Verwaltungsrekurskommission St. Gallen vom 26. Februar 2004). In Übereinstimmung mit dieser Auffassung ist folglich unabhängig von der Leistungspflicht gemäss obligatorischer Krankenpflegeversicherung zu entscheiden, ob die Kosten für eine IVF-Behandlung im Sinne von Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG abziehbar sind. Im Rahmen

der Behebung der Kinderlosigkeit ist lediglich zu prüfen, ob eine legale, ärztliche Behandlung medizinisch indiziert ist und zur Beseitigung oder Linderung eines Krankheitszustands führt oder zur Erhaltung der Gesundheit beiträgt.

6. a) Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass bei der Beschwerdeführerin eine Sterilität besteht und damit eine Krankheit vorliegt. Sie hat deswegen im Jahre 2001 von einem Arzt eine medizinisch indizierte IVF-Behandlung durchführen lassen. Bei der IVF mit anschliessendem Embryotransfer handelt es sich um ein in der Schweiz zulässiges Fortpflanzungsverfahren (vgl. die Honorarrechnungen von Dr. med. S. sowie die diversen Rechnungen des Instituts Dr. V.). Nach dem Gesagten spricht dies vorliegend dafür, die diesbezüglich entstandenen Krankheitskosten bei der direkten Bundessteuer zum Abzug zuzulassen.

b) Wie erwähnt, wendet die Steuerverwaltung Basel-Stadt – unter Bezugnahme auf ein Urteil des Steuergerichts Solothurn (publ. in: StE 2002 B 27.5 Nr. 4) – nun aber ein, dass das Ziel der In-vitro-Fertilisation mit Embryotransfer darin bestehe, die nicht zustande gekommene natürliche Befruchtung auf anderem Weg herbeizuführen und damit eine Schwangerschaft und letztlich die Geburt des Kindes zu erwirken. Es gehe mit anderen Worten also nicht darum, eine Unfruchtbarkeit zu beheben. Die Aufwendungen für eine In-vitro-Fertilisation mit Embryotransfer könnten deshalb auch nicht als Ausgaben für medizinisch notwendige Massnahmen im Sinne von Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG betrachtet werden, welche zur Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen oder psychischen Gesundheit dienen (vgl. die Vernehmlassung vom 6. Dezember 2002, S. 3). Dieser Einwand greift indes – wie nachfolgend aufgezeigt wird – zu kurz:

c) Der Steuerverwaltung Basel-Stadt ist zunächst zuzugestehen, dass die Kinderlosigkeit selbst keine Krankheit, sondern die Folge einer bestehenden Krankheit, namentlich der Sterilität, ist. Die Besonderheit im Vergleich zu den meisten anderen Erkrankungen besteht jedoch darin, dass die Sterilität auf die körperliche Gesundheit des oder der Betroffenen in der Regel keine negativen Auswirkungen hat. Diese Personen haben meist keine krankheitsbedingten Symptome im klassischen Sinne, leben beschwerdefrei und bedürfen für ihr körperliches Wohlbefinden keiner medizinischen Behandlung. Die Krankheit äussert sich vielmehr darin, dass die Fortpflanzung auf natürlichem Weg nicht zustande kommt. Auf die psychische Gesundheit der Betroffenen kann die Sterilität hingegen umso grössere Auswirkungen haben. Die Ursache der Sterilität und damit die Krankheit an sich kann nur in wenigen Fällen – so beispielsweise bei Störungen der Eizellenreifung mit einer Hormonbehandlung (zumindest vorübergehend) oder bei Verwachsungen mit einem operativen Eingriff – beseitigt werden. Viel häufiger kommt es jedoch vor, dass die Sterilität nicht beseitigt werden kann. Die Befruchtung muss mittels Insemination begünstigt oder mittels IVF künstlich vorgenommen werden. Es ist auch zu beachten, dass die Behebung der Sterilität für sich allein kaum je den eigentlichen Behandlungszweck darstellen dürfte. Ziel der ärztlichen Vorkehren bei Sterilität ist in der Regel die Herbeiführung einer Schwangerschaft und die Geburt eines Kindes. Insofern sind ärztliche Behandlungen bei Sterilität stets auf die Behebung der Kinder-

losigkeit und nicht der Krankheit selbst gerichtet. Vor diesem speziellen Hintergrund kann es nicht angehen, für die steuerliche Anerkennung als Krankheitskosten in jedem Fall die Behebung der Krankheitsursache zu verlangen. Bei den beschriebenen Fällen – und wohl auch im vorliegenden – ist die Ursachenbeseitigung und damit die Wiederherstellung der körperlichen Gesundheit medizinisch gar nicht möglich. Es gibt jedoch medizinisch anerkannte Massnahmen, mit denen die ansonsten nicht stattfindende natürliche Befruchtung gezielt begünstigt oder künstlich vorgenommen werden kann. Die Aufwendungen dafür stehen mit der Erkrankung in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang. Ob es letztlich tatsächlich zu einer Schwangerschaft und zur Geburt eines Kindes kommt, spielt dabei keine Rolle. Es rechtfertigt sich daher, sowohl die künstliche Insemination als auch die IVF unter die Massnahmen zur Wiederherstellung der Gesundheit zu subsumieren und die Kosten dafür gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG grundsätzlich zum Abzug zuzulassen. Hinzu kommt, dass diese Behandlungen in vielen Fällen, insbesondere bei erfolgreichem Abschluss, zur Wiederherstellung der psychischen Gesundheit der Betroffenen führen. Bei Ausbleiben des Erfolgs kann das Wissen daran, alle Möglichkeiten ausgeschöpft zu haben, ebenfalls der Erhaltung der psychischen Gesundheit dienen. Die Ansicht der Steuerverwaltung Basel-Stadt würde überdies zum unbilligen Ergebnis führen, dass die Kosten einer operativen oder medikamentösen Behandlung der Sterilität im Gegensatz zu jenen einer künstlichen Insemination oder IVF steuerrechtlich als Krankheitskosten zu qualifizieren wären, obschon sich die einzelnen Massnahmen hinsichtlich des Ziels nicht unterscheiden (vgl. zum Ganzen das Urteil der Verwaltungsrekurskommission St. Gallen vom 26. Februar 2004). Auch unter diesem Aspekt sind die Kosten, welche im Zusammenhang mit einer IVF mit Embryotransfer stehen, somit als Krankheitskosten anzusehen. Dem steht schliesslich auch nicht entgegen, dass Krankheitskosten – wie erwähnt – grundsätzlich nur mit Zurückhaltung anerkannt werden sollten, handelt es sich doch bei der Sterilität um einen speziell gelagerten Einzelfall.

7. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Auslagen für eine IVF mit Embryotransfer Krankheitskosten im Sinne von Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG darstellen, wenn die IVF-Behandlung – wie vorliegend – medizinisch indiziert war und von einem Arzt durchgeführt worden ist. Die von den Beschwerdeführern für die IVF mit Embryotransfer bezahlten Kosten in der Höhe von Fr. 11'721.75 sind folglich bei der direkten Bundessteuer pro 2001 zum Abzug zuzulassen. Die Beschwerde erweist sich somit als begründet und ist gutzuheissen. Der angefochtene Entscheid der Steuerverwaltung Basel-Stadt ist daher aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung Basel-Stadt zurückzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

In Gutheissung der Beschwerde wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 21. August 2002 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung Basel-Stadt zurückgewiesen.