

## § 3 Nr. 69

### [Leistungen nach dem HIV-Hilfegesetz]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

Steuerfrei sind

...

69. die von der Stiftung „Humanitäre Hilfe für durch Blutprodukte HIV-infizierte Personen“ nach dem HIV-Hilfegesetz vom 24. Juli 1995 (BGBl. I S. 972) gewährten Leistungen;

...

Autor: Dipl.-Finw. Bernd **Rätke**, Vors. Richter am FG, Berlin

Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH aD, Lenggries

#### Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 69	1
---------------------------------------	---

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu Nr. 69</b> .....	1	<b>IV. Geltungsbereich der Nr. 69</b> .....	4
<b>II. Rechtsentwicklung der Nr. 69</b> .....	2	<b>V. Verhältnis der Nr. 69 zu anderen Vorschriften</b> .....	5
<b>III. Bedeutung der Nr. 69</b> ....	3	<b>VI. Verfahrensvorschriften zu Nr. 69</b> .....	6

B. Erläuterungen zu Nr. 69: Steuerfreiheit der Leistungen der Stiftung „Humanitäre Hilfe“ nach dem HIV-Hilfegesetz .....	8
---	---

	Anm.		Anm.
<b>I. Stiftung „Humanitäre Hilfe für durch Blutprodukte HIV-infizierte Personen“ als Leistende</b> ..	8	<b>III. Leistungen vor dem Inkrafttreten des HIV-Hilfegesetzes</b> .....	10
<b>II. Leistungen nach dem HIV-Hilfegesetz</b> .....	9	<b>IV. Sonstige Leistungen an durch Blutprodukte HIV-infizierte oder an AIDS erkrankte Personen</b> .....	11

**A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 69**

**Schrifttum:** DEUTSCH, Das Gesetz über die humanitäre Hilfe für durch Blutprodukte HIV-infizierte, NJW 1996, 755; FENGLER, HIV und AIDS im Einkommensteuerrecht, StB 2001, 88.

1

**I. Grundinformation zu Nr. 69**

Nr. 69 befreit Leistungen nach dem HIV-Hilfegesetz an HIV-Infizierte, deren Infektion durch verseuchte Blutprodukte verursacht worden ist. Die StBefreiung gilt auch für Leistungen an die mittelbar infizierten Kontaktpersonen sowie an nicht infizierte Hinterbliebene.

2

**II. Rechtsentwicklung der Nr. 69**

Nr. 69 wurde erstmalig im Jahre 1990 als StBefreiung für stfreie Leistungen aus der DDR aufgenommen und noch im selben Jahr wieder aufgehoben. Bis zum Inkrafttreten des JStG 1996 war die Nummer unbesetzt.

**StaatsvertragG v. 25.6.1990** (BGBl. II 1990, 518; BStBl. I 1990, 294): Einfügung der StBefreiung für „Leistungen aus der Deutschen Demokratischen Republik einschließlich Berlin (Ost), die nach den dort geltenden Vorschriften von der Einkommensteuer befreit sind und inländischen steuerbefreiten Leistungen entsprechen.“

Die Vorschrift sollte Stpfl., die aus der DDR in die Bundesrepublik Deutschland übersiedelten, die StFreiheit bestimmter Leistungen aus der DDR erhalten (RegE BTDrucks. 11/7350, 33), so etwa das Vorruhestandsgeld (DDR-GBl. I Nr. 7, 42) oder korrespondierende Sozialversicherungsbeiträge, die unter Nr. 2, 9 oder 28 fallen könnten (BMF v. 24.1.1991 – IV B 6 - S 2340 - 8/91, BStBl. I 1991, 663).

**EinigungsvertragG v. 31.8.1990** (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654): Aufhebung der StBefreiung für stfreie Leistungen aus der DDR ab dem VZ 1991.

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Einfügung der StBefreiung für Leistungen an durch Blutprodukte HIV-Infizierte oder an AIDS erkrankte Personen nach dem Programm „Humanitäre Soforthilfe“.

Nr. 69 hatte danach folgenden Wortlaut: „Steuerfrei sind Leistungen an durch Blut oder Blutprodukte HIV-infizierte oder an AIDS erkrankte Personen durch das Programm „Humanitäre Soforthilfe“.“

Die StBefreiung der Nr. 69 galt nach § 52 Abs. 2f idF des JStG 1996 v. 11.10.1995 erstmals für den VZ 1994 und damit rückwirkend. Die StBefreiung umfasste Leistungen aufgrund der Vergaberichtlinie des Bundesgesundheitsministeriums (s. Anm. 10); für Leistungen nach dem HIV-Hilfegesetz (HIVHG) galt die StBefreiung nach § 17 Abs. 1 HIVHG idF v. 24.7.1995 (s. Anm. 9 aE).

**AntiDHG v. 2.8.2000** (BGBl. I 2000, 1270; BStBl. I 2000, 1235): Durch § 15 Nr. 2 des Gesetzes über die Hilfe für durch Anti-D-Immunprophylaxe mit dem Hepatitis-C-Virus infizierte Personen (AntiDHG), durch das auch § 3 Nr. 68 eingefügt wurde, wurde Nr. 69 neu gefasst, indem nunmehr nicht auf die Leistungen nach dem Programm „Humanitäre Soforthilfe“, sondern auf Leistungen nach dem HIVHG abgestellt wird. Zudem wurde das bisherige Tatbestandsmerkmal „Leistungen an durch Blut oder Blutprodukte HIV-infizierte oder an AIDS erkrankte Personen“ gestrichen, da das HIVHG Leistungen auch an nicht

infizierte Personen vorsieht (vgl. § 15 Abs. 4 HIVHG und Anm. 9). Die StBefreiung der Nr. 69 idF des AntiDHG gilt ab 1.1.2000 (§ 16 AntiDHG). Zugleich wurde die StBefreiung nach § 17 Abs. 1 HIVHG idF v. 24.7.1995 durch § 14 und § 16 AntiDHG zum 1.1.2000 aufgehoben.

### III. Bedeutung der Nr. 69

3

Die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift als Sozialzweckbefreiung (s. § 3 Allg. Anm. 9) steht außer Frage (ebenso: HANDZIK in LBP, § 3 Rz. 2574 [8/2018]). Der StBefreiung kommt im Übrigen mehrfache Bedeutung zu.

**Sozialpolitische Bedeutung:** Aufgrund der Verwendung unzureichend kontrollierter Blutprodukte kam es in den 1980er Jahren in zahlreichen Fällen zu Infektionen mit dem HIV (*human immunodeficiency virus*) und zu Folgeerkrankungen an AIDS (*acquired immune deficiency syndrome*).

Den Betroffenen wurde die Durchsetzung von Schadensersatzansprüchen dadurch erschwert, dass das Verschulden der an der Herstellung, Verwendung und Überwachung beteiligten Personen wegen der zu dieser Zeit noch nicht gesicherten Erkenntnisse über die Ausbreitung des HI-Virus nur schwer nachgewiesen werden konnte (BTDrucks. 13/1298, 8). Um den betroffenen Personen und ihren Angehörigen einen finanziellen Ausgleich zu gewähren, wurde das Programm „Humanitäre Soforthilfe“ entwickelt. Nach dem Programm wurden monatliche finanzielle Leistungen gewährt, die zunächst durch die Vergaberichtlinie des Bundesgesundheitsministeriums vom 21.12.1993 (BAnz. 1993, 11125), neugefasst am 9.6.1994 (BAnz. 1994, 6566) sowie am 16.3.1995 (BAnz. 1995, 3309), geregelt wurden. Am 31.7.1995 wurde die Richtlinie durch das Gesetz über die humanitäre Hilfe für durch Blutprodukte HIV-infizierte Personen (HIV-Hilfegesetz – HIVHG v. 24.7.1995, BGBl. I 1995, 972 [979]), zuletzt geändert durch Art. 6a des Gesetzes v. 18.7.2017, BGBl. I 2017, 2757), ersetzt (§ 25 HIVHG). Durch das HIVHG wurde eine rechtsfähige Stiftung des öffentlichen Rechts unter dem Namen „Humanitäre Soforthilfe für durch Blutprodukte HIV-infizierte Personen“ errichtet (§ 3 HIVHG), deren Zweck es ist, finanzielle Hilfe an Personen, die durch mit dem HIV verseuchte Blutprodukte infiziert wurden, oder an deren Angehörige zu leisten (zur Entstehungsgeschichte des HIVHG s. auch DEUTSCH, NJW 1996, 755).

Die sozialpolitische Bedeutung der „Humanitären Soforthilfe“ wird durch die StBefreiung der Nr. 69 unterstrichen. Die Leistungen der Stiftung „Humanitäre Hilfe“ nach dem HIVHG sind der Gruppe der Sozialzweckbefreiungen zuzuordnen (s. § 3 Allg. Anm. 9).

**Wirtschaftliche und haushaltspolitische Bedeutung:** Die Leistungen des Programms „Humanitäre Soforthilfe“ wurden zunächst aus einem Fonds und nach dem Inkrafttreten des HIVHG aus einer rechtsfähigen Stiftung des öffentlichen Rechts entrichtet. Hierzu hatten der Bund 100 Mio. DM, die Länder 50 Mio. DM sowie sechs Unternehmen der Pharmaindustrie und die Blutspenddienste des Deutschen Roten Kreuzes (DRK) 100 Mio. DM eingezahlt. Die Leistungen sollten voraussichtlich bis zum Jahr 2002 gewährt werden, bis die zur Verfügung gestellten Mittel iHv. insgesamt 250 Mio. DM durch die ca. 2.300 betroffenen Personen aufgebraucht sein würden (BTDrucks. 13/1298, 8 f.). Tatsächlich werden die Leistungen aber auch über das Jahr 2002 hinaus erbracht, da der Bund und die pharmazeutischen Unternehmen weitere Mittel bereitgestellt haben. Seit Januar 2019 übernimmt der Bund die Finanzierung der Stif-

tung. Im Sommer 2017 lebten noch 543 Leistungsberechtigte (Pressemitteilung der Stiftung „Humanitäre Hilfe für durch Blutprodukte HIV-infizierte Personen“ v. 2.6.2017).

**Rechts- und steuersystematische Bedeutung:** Nr. 69 ist eine deklaratorische StBefreiung. Ohne die StBefreiung nach Nr. 69 wären die nach dem HIVHG gezahlten monatlichen Leistungen nicht als wiederkehrende Bezüge iSv. § 22 Nr. 1 Satz 1 stpfl., denn die Leistungen nach dem HIVHG haben Schadensersatzcharakter (s. „Sozialpolitische Bedeutung“). Damit führt allein die wiederkehrende Zahlungsweise nicht zu stpfl. wiederkehrenden Bezügen iSv. § 22 Nr. 1 Satz 1 (vgl. § 22 Anm. 122; VON BECKERATH in KSM, § 3 Nr. 69 Rz. B 69/5 [11/2004]; vgl. aber ERHARD in BLÜMICH, § 3 Nr. 69 Rz. 1 [10/2018], der sowohl von einer deklaratorischen als auch einer konstitutiven Bedeutung ausgeht; s. aber auch BTDrucks. 13/901, 128, wonach der Gesetzgeber von einer konstitutiven StBefreiung ausgeht).

4

#### IV. Geltungsbereich der Nr. 69

**Sachlicher Geltungsbereich:** Nr. 69 erfasst nur Leistungen, die nach dem HIVHG gewährt werden. Leistungen, die vor dem Inkrafttreten des HIVHG aufgrund des Programms „Humanitäre Soforthilfe“ gemäß der Vergaberichtlinie des Bundesministeriums für Gesundheit gezahlt wurden, sind nach Nr. 69 idF des JStG 1996 befreit (s. Anm. 10).

Zur stl. Behandlung sonstiger Leistungen, die der Betroffene infolge seiner HIV-Infektion oder AIDS-Erkrankung erhält, s. Anm. 11.

**Persönlicher Geltungsbereich:** Die StBefreiung erfasst Leistungen an unbeschränkt und beschränkt Stpfl. Für beschränkt Stpfl. ist die StBefreiung aber bereits deshalb nicht relevant, weil es sich bei den Leistungen nicht um Leibrenten und damit nicht um sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 7 handelt.

5

#### V. Verhältnis der Nr. 69 zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu § 33:** Leistungen nach dem HIVHG stellen keinen Aufwendungsersatz iSd. § 33 dar und sind daher nicht auf die nach § 33 abziehbaren Aufwendungen des HIV-Infizierten bzw. des an AIDS Erkrankten zur Linderung seiner Krankheit anzurechnen (zustimmend FENGLER, StB 2001, 88 [92]; ERHARD in BLÜMICH, § 3 Nr. 69 Rz. 1 [10/2018]; VON BECKERATH in KSM, § 3 Nr. 69 Rz. B 69/8 [11/2004]). Anrechenbarer Aufwendungsersatz iSd. § 33 liegt nur vor, wenn der Stpfl. die Ersatzleistung erhält, um die entstandenen außergewöhnlichen Aufwendungen auszugleichen (BFH v. 21.2.2018 – VI R 11/16, BStBl. II 2018, 469, Rz. 56). Die Leistungen nach dem HIVHG gleichen aber nicht die durch die Krankheit verursachten materiellen Aufwendungen, sondern die immateriellen Beeinträchtigungen aus, insbes. die geringere Lebenserwartung (vgl. § 1 HIVHG, der auf die humanitären Gründe für die Leistungsgewährung hinweist, sowie § 16 Abs. 1 HIVHG, wonach die Leistungen ohne Prüfung der Einkommens- und sonstigen wirtschaftlichen Verhältnisse erfolgt; ebenso die Einleitung vor § 1 der Richtlinie des Bundesgesundheitsministeriums v. 21.12.1993, BAnz. 1993, 11125). Dieser immaterielle Charakter wird dadurch unterstrichen, dass nach § 15 Abs. 4 HIVHG Leistungen auch an nicht infizierte unterhaltsberechtigten Angehörige und damit an Personen, denen keine eigenen Krank-

## B. StFreiheit Leistungen „Humanitäre Hilfe“ Anm. 5–9 § 3 Nr. 69

heitskosten entstehen können, gezahlt werden. Damit gilt das Gleiche wie bei Leistungen nach § 3 Nr. 68 (s. § 3 Nr. 68 Anm. 5).

**Verhältnis zu § 33a:** Leistungen nach dem HIVHG stellen keine Bezüge iSd. § 33a Abs. 1 Satz 5 dar, wenn sie an Personen gezahlt werden, die HIV-infiziert oder an AIDS erkrankt sind, denn sie sind nicht zur Bestreitung des Unterhalts bzw. der Ausbildung bestimmt. Sie mindern daher nicht die nach § 33a abziehbaren Aufwendungen desjenigen, der die HIV-infizierte bzw. AIDS-erkrankte Person unterstützt.

Anders ist dies bei Leistungen an nicht infizierte Personen, die einen Anspruch auf die Leistungen nach § 15 Abs. 4 HIVHG haben (s. Anm. 9): Es handelt sich um Bezüge iSd. § 33a Abs. 1 Satz 5, da sie zur Bestreitung des Unterhalts bzw. der Ausbildung bestimmt und geeignet sind (VON BECKERATH in KSM, § 3 Nr. 69 Rz. B 69/9 [11/2004]). Die Leistungen stellen insbes. einen Ausgleich für den Verlust des Unterhaltsanspruchs dar, der mit dem Tod des unterhaltsverpflichteten Angehörigen eingetreten ist (s. BTDrucks. 13/1298, 11, Begr. zu § 15). Bei Leistungen an nicht infizierte Kinder wird die Bestimmung zur Ausbildung dadurch besonders deutlich, dass die Leistungen mit Abschluss der Berufsausbildung enden (§ 16 Abs. 2 HIVHG).

### VI. Verfahrensvorschriften zu Nr. 69

6

Ein besonderer Nachweis für die Verursachung einer HIV-Infektion bzw. einer AIDS-Erkrankung durch die Verwendung von Blutprodukten ist nicht erforderlich, da dies bereits im Antragsverfahren gem. § 15 Abs. 5–8 HIVHG geprüft wird.

Einstweilen frei.

7

### B. Erläuterungen zu Nr. 69: Steuerfreiheit der Leistungen der Stiftung „Humanitäre Hilfe“ nach dem HIV-Hilfegesetz

#### I. Stiftung „Humanitäre Hilfe für durch Blutprodukte HIV-infizierte Personen“ als Leistende

8

Steuerfrei sind Leistungen der Stiftung „Humanitäre Hilfe für durch Blutprodukte HIV-infizierte Personen“ (zur Stiftungsgründung s. Anm. 3).

Da allein die Stiftung Leistungen nach dem HIVHG erbringen kann, ist die Aufnahme des Tatbestandsmerkmals „von der Stiftung ‚Humanitäre Hilfe für durch Blutprodukte HIV-infizierte Personen‘“ in Nr. 69 überflüssig. Es hätte gereicht, Nr. 69 wie folgt zu formulieren: „Steuerfrei sind die nach dem HIV-Hilfegesetz vom 24. Juli 1995 (BGBl. I S. 972) gewährten Leistungen“.

#### II. Leistungen nach dem HIV-Hilfegesetz

9

**Anspruchsvoraussetzungen:** Leistungen nach dem HIVHG werden gem. § 15 Abs. 1 HIVHG bei einer durch Blutprodukte vor dem 1.1.1988 verursachten HIV-Infektion bzw. AIDS-Erkrankung erbracht.

### § 3 Nr. 69 Anm. 9–11 B. StFreiheit Leistungen „Humanitäre Hilfe“

Andere HIV-Infektionen, wie etwa sexuell oder durch gemeinsame Benutzung von Spritzen übertragene Infektionen, werden nicht vom HIVHG erfasst.

**Anspruchsberechtigte:** Anspruchsberechtigt sind nach § 15 Abs. 1–4 HIVHG zum einen die vor dem 1.1.1988 unmittelbar durch Blutprodukte HIV-Infizierten bzw. infolge dessen an AIDS Erkrankten (§ 15 Abs. 1 HIVHG). Zum anderen steht ein Anspruch auch den mittelbar – über den Kontakt mit Personen iSv. § 15 Abs. 1 HIVHG – infizierten Ehepartnern, Verlobten, Lebenspartnern sowie bei Geburt infizierten Kindern zu (§ 15 Abs. 2 und 3 HIVHG). Schließlich sind auch nicht infizierte Kinder und Ehepartner von durch Blutprodukte infizierten Personen anspruchsberechtigt (§ 15 Abs. 4 HIVHG).

**Leistungen:** Der Umfang der Leistungen ergibt sich aus § 16 Abs. 1–3 HIVHG idF v. 18.7.2017 (BGBl. I 2017, 2757). Danach erhalten mit HIV infizierte Personen eine monatliche Leistung von 766,94 €, an AIDS erkrankte Personen monatlich 1 533,88 € und Hinterbliebene eine zeitlich begrenzte monatliche Leistung von 511,29 €. Die Leistungen werden ab dem 1.7.2019 an die Erhöhungen in der gesetzlichen Rentenversicherung angepasst (§ 16 Abs. 6 HIVHG idF v. 18.7.2017, BGBl. I 2017, 2757).

**Rechtsfolge:** Die nach dem HIVHG gewährten Leistungen sind nach Nr. 69 stfrei. Dies gilt auch, wenn die Leistungen gem. § 16 Abs. 5 Satz 2 HIVHG erst nach dem Tode des Leistungsempfängers an dessen unterhaltsberechtigten Erben ausgezahlt werden, denn es handelt sich um eine von der Stiftung „Humanitäre Hilfe“ gewährte Leistung iSd. HIVHG (hier: § 16 Abs. 5 Satz 2).

Soweit Leistungen nach dem HIVHG bis zum 31.12.1999 gewährt worden sind, ergab sich die StFreiheit dieser Leistungen unmittelbar aus § 17 Abs. 1 HIVHG idF v. 24.7.1995.

## 10 III. Leistungen vor dem Inkrafttreten des HIV-Hilfegesetzes

Die in den Jahren 1994 und 1995 gezahlten Leistungen aufgrund der Vergaberichtlinie des Bundesgesundheitsministeriums v. 21.12.1993 (BAnz. 1993, 11125), die durch die Richtlinien v. 9.6.1994 (BAnz. 1994, 6566) und v. 16.3.1995 (BAnz. 1995, 3309) modifiziert wurde, waren nach Nr. 69 idF des JStG 1996 stfrei (s. Anm. 2). Diese StBefreiung war gem. § 52 Abs. 2f idF des JStG 1996 rückwirkend für den VZ 1994 anwendbar. Es handelte sich insoweit um Leistungen durch das Programm „Humanitäre Soforthilfe“. Da Leistungen auf Grundlage der Vergaberichtlinie nur bis zum 31.12.1996 gewährt wurden (vgl. § 25 HIVHG; BAnz. 1996, 6568), brauchte ihre StFreiheit in der ab 1.1.2000 gültigen Nr. 69 idF des AntiDHG nicht mehr bestimmt zu werden.

## 11 IV. Sonstige Leistungen an durch Blutprodukte HIV-infizierte oder an AIDS erkrankte Personen

Unter Nr. 69 fallen nur Leistungen, die von der Stiftung „Humanitäre Hilfe“ nach dem HIVHG gewährt werden. Für sonstige Ersatz- oder Ausgleichleistungen, die der Betroffene infolge einer durch Blutprodukte verursachten HIV-Infektion bzw. AIDS-Erkrankung erhält, richtet sich die Besteuerung nach allgemeinen Grundsätzen:

**Schadensersatzleistungen:** Erhält der Betroffene vom Schädiger, etwa vom Blutspendedienst des DRK, Schadensersatzleistungen, die wegen Beeinträchtigung seiner Erwerbsfähigkeit gem. § 843 Abs. 1 Alt. 1 BGB gezahlt werden, so

gehören die Zahlungen nach § 24 Nr. 1 Buchst. a zu der Einkunftsart, für die Ersatz geleistet wird (s. § 22 Anm. 122). Schadensersatzleistungen, die wegen Vermehrung der Bedürfnisse gem. § 843 Abs. 1 Alt. 2 BGB gezahlt werden, sind hingegen nach der Rspr. des BFH nicht stbar, unabhängig davon, ob sie als Leibrente oder Einmalbetrag geleistet werden (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 79/91, BStBl. II 1995, 121; BFH v. 20.7.2018 – IX R 25/17, BFH/NV 2018, 1331, Rz. 16; BMF v. 15.7.2009 – IV C 3 - S 2255/08/10012, BStBl. I 2009, 836; s. auch § 22 Anm. 122).

**Erwerbsunfähigkeitsrente:** Erhalten an AIDS Erkrankte eine Erwerbsunfähigkeitsrente nach § 33 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 SGB VI, richtet sich die Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa (s. auch § 22 Anm. 274 und 279).

§ 3 Nr. 69