

§ 3 Nr. 69

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 1997 (BGBl. I, 821; BStBl. I, 415), neu gefaßt durch AntiDHG v. 2. 8. 2000 (BGBl. I, 1270; BStBl. I, 1235)

[Leistungen nach dem HIV-Hilfegesetz]

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**, Richter am FG, Cottbus
Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Vors. Richter am FG, Cottbus

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 69		1. Stiftung „Humanitäre Hilfe für durch Blutprodukte HIV-infizierte Personen“ als Leistende	8
1. Rechtsentwicklung der Nr. 69	1	2. Leistungen nach dem HIV-Hilfegesetz	9
2. Bedeutung der Nr. 69	2	3. Leistungen vor dem Inkrafttreten des HIV-Hilfegesetzes	10
3. Geltungsbereich der Nr. 69	3	4. Sonstige Leistungen an durch Blutprodukte HIV-infizierte oder an AIDS erkrankte Personen	11
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften	4		
5. Verfahrensvorschriften	5		
II. Steuerfreiheit der Leistungen der Stiftung „Humanitäre Hilfe“ nach dem HIV-Hilfegesetz			

I. 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. Rechtsentwicklung der Nr. 69

1

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, 518; BStBl. I, 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 nach § 2 der VO über die Gewährung von Vorruhestandsgeld v. 8. 2. 1990 (DDR-GBl. I Nr. 7, 42) und korrespondierende Sozialversicherungsbeiträge, die unter Nr. 2, 9 oder 28 fallen könnten (BMF v. 24. 1. 1991, BStBl. I, 663).

EinigungsvertragG v. 31. 8. 1990 (BGBl. II, 885; BStBl. I, 654): Aufhebung der StBefreiung für stfreie Leistungen aus der DDR ab dem VZ 1991.

JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 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. 2 f idF des JStG 1996 v. 11. 10. 1995 erstmals für den VZ 1994. Die StBefreiung umfaßte Leistungen auf Grund der Vergaberichtlinie des Bundesgesundheitsministeriums (s. Anm. 10); für Leistungen nach dem HIV-Hilfegesetz (HIVHG) galt § 17 Abs. 1 HIVHG idF v. 24. 7. 1995 (s. Anm. 2 und 9 aE).

AntiDHG v. 2. 8. 2000 (BGBl. I, 1270; BStBl. I, 1235): Durch § 15 Nr. 2 des Gesetzes über die Hilfe für durch Anti-D-Immunprophylaxe mit dem Hepatitis-C-Virus infizierte Personen (AntiDHG) wurde Nr. 69 neu gefaßt, indem nunmehr nicht auf die Leistungen nach dem Programm „Humanitäre Soforthilfe“, sondern auf Leistungen nach dem HIVHG abgestellt wird. 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.

2 2. Bedeutung der Nr. 69

Die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift als Sozialzweckbefreiung (s. § 3 Allg. Anm. 14) steht außer Frage (ebenso: HANDZIK in L/B/P, § 3 Rn. 2273, zu Nr. 69 idF des JStG 1996). Der StBefreiung kommt im übrigen mehrfache Bedeutung zu.

Sozialpolitische Bedeutung: In den 80er Jahren kam es bei der Verwendung von unzureichend kontrollierten Blutprodukten in zahlreichen Fällen zu Infektionen mit dem HIV (Human immunodeficiency virus) und zu Folgeerkrankungen an AIDS (Acquired immune deficiency syndrome). Hiervon betroffen waren und sind nicht nur die Empfänger der Bluttransfusionen selbst, sondern auch deren Kinder sowie die Ehe- und Lebenspartner, die entweder selbst durch die Empfänger der Bluttransfusionen mittelbar infiziert wurden oder aber einen unterhaltspflichtigen Angehörigen verloren.

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). Auch hat sich die staatliche Kontrolle der Blutprodukte und die im Arzneimittelgesetz getroffene Haftung als nicht ausreichend erwiesen. Um den betroffenen Personen und ihren Ange-

hörigen einen finanziellen Ausgleich zu gewähren, ist das Programm „Humanitäre Soforthilfe“ entwickelt worden, nach dem monatliche finanzielle Leistungen gewährt wurden. Das Programm wurde, um möglichst schnelle Hilfe bieten zu können, zunächst durch die Vergaberichtlinie des Bundesgesundheitsministeriums vom 21. 12. 1993 (BAnz., 11125), neugefaßt am 9. 6. 1994 (BAnz., 6566) sowie am 16. 3. 1995 (BAnz., 3309), umgesetzt. Am 31. 7. 1995 ist die Richtlinie durch das Gesetz über die humanitäre Hilfe für durch Blutprodukte HIV-infizierte Personen (HIV-Hilfegesetz – HIVHG – v. 24. 7. 1995, BGBl. I, 972 [979]) ersetzt worden (§ 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. Als Entschädigungsleistungen sind die Leistungen der Stiftung „Humanitäre Hilfe“ nach dem HIVHG der Gruppe der Sozialzweckbefreiungen zuzuordnen (s. § 3 Allg. Anm. 14).

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 haben der Bund 100 Mio. DM, die Länder 50 Mio. DM sowie sechs Unternehmen der Pharmaindustrie und die Blutspendedienste des Deutschen Roten Kreuzes (DRK) 100 Mio. DM eingezahlt. Die Leistungen werden gewährt, bis die zur Verfügung gestellten Mittel in Höhe von insgesamt 250 Mio. DM aufgebraucht sind. Bei einer Anzahl von etwa 2300 betroffenen Personen wird dies voraussichtlich im Jahr 2002 der Fall sein (BTDrucks. 13/1298, 8 f.). Der finanzielle Beitrag der Pharmaindustrie und der DRK-Blutspendedienste wird im Hinblick auf den Gesamtumsatz der Branche als gering angesehen (BTDrucks. 13/1298, 9).

Rechts- und steuersystematische Bedeutung: Nr. 69 stellt eine echte – konstitutive – StBefreiung für Leistungen nach dem HIVHG dar, die nach dem 1. 1. 2000 gewährt werden. Ohne die StBefreiung nach Nr. 69 wären die nach dem HIVHG gezahlten monatlichen Leistungen als wiederkehrende Bezüge iSv. § 22 Satz 1 Nr. 1 stpfl. (glA BLÜMICH/ERHARD, § 3 Rn. 30; vgl. auch BTDrucks. 13/901, 128; aA SCHMIDT/HEINICKE XX. § 22 Rn. 50, unter Hinweis auf den Schadensersatzcharakter der Leistungen). Der Ausschluß des § 22 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 für freiwillig geleistete Bezüge greift nicht, da die Stiftung „Humanitäre Hilfe“ als Stiftung des öffentlichen Rechts gem. § 3 HIVHG nicht unbeschränkt kstpfl. iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG ist, wie dies § 22 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 verlangt.

Hinsichtlich der systematischen Bedeutung der Nr. 69 idF des JStG 1996 bis zum VZ 1999 ist zu unterscheiden:

- ▷ Bis zum VZ 1999 ergab sich die StBefreiung für Leistungen nach dem HIVHG aus § 17 Abs. 1 HIVHG idF v. 24. 7. 1995, der durch § 14 iVm. § 16 AntiDHG mit Wirkung zum 1. 1. 2000 aufgehoben wurde. Nr. 69 idF des JStG 1996 hatte insofern keine eigenständige Bedeutung (glA KORN/TORMÖHLEN, § 3 Rn. 164), sondern galt für die vor dem Inkrafttreten des HIVHG gewährten Leistungen auf Grund der Vergaberichtlinie des Bundesgesundheitsministeriums (s. Anm. 10).
- ▷ Bezüglich der Leistungen, die vor dem erstmaligen Inkrafttreten des HIVHG am 31. 7. 1995 (BGBl. I, 979) auf Grund der Vergaberichtlinie des Bundesgesundheitsministeriums im Rahmen des Programms „Humanitäre Soforthilfe“ gezahlt wurden (s. hierzu Anm. 10), stellte Nr. 69 idF des JStG 1996 – ebenso wie Nr. 69 idF des

AntiDHG v. 2. 8. 2000 – eine konstitutive StBefreiung dar, weil es sich ohne Nr. 69 um stpfl. wiederkehrende Bezüge iSv. § 22 Satz 1 Nr. 1 gehandelt hätte und die StBefreiung nach § 17 HIVHG idF v. 24. 7. 1995 zum einen nicht für die auf Grund der Vergaberichtlinie gewährten Leistungen galt und zum anderen noch nicht in Kraft getreten war (glA HANDZIK in L/B/P, § 3 Rn. 2272; BMF v. 27. 12. 1994, BStBl. I, 886; vgl. auch BTDruks. 13/901, 128). Die bereits in § 3 Abs. 3 der Vergaberichtlinie getroffene StBefreiung (s. Anm. 10) hätte als bloße Verwaltungsvorschrift die StPflicht nach § 22 Satz 1 Nr. 1 nicht aufheben können. Schon vor dem Inkrafttreten des JStG 1996 hatte die FinVerw. zwar von einer Besteuerung aus Billigkeitsgründen im Hinblick auf die geplante Einführung der Nr. 69 idF des JStG 1996 abgesehen (BMF v. 27. 12. 1994 BStBl. I, 886). Angesichts der sich aus § 52 Abs. 2 f idF d. JStG 1996 ergebenden Rückwirkung der Nr. 69 auf den VZ 1994 kam der Billigkeitsregelung der FinVerw. aber nur noch Bedeutung für die vor dem Inkrafttreten des JStG 1996 durchgeführten Veranlagungen des VZ 1994 zu.

Mit der Neufassung der Nr. 69 durch § 15 Nr. 2 AntiDHG v. 2. 8. 2000 ist zugleich die bisherige StBefreiung nach § 17 Abs. 1 HIVHG idF v. 24. 7. 1995 aufgehoben worden, so daß sich die StBefreiung nunmehr aus Nr. 69 ergibt. Damit wurde der Regelungsort für die StBefreiung vom HIVHG in das EStG verlegt (BTDruks. 14/2958, 11). Zugleich war eine inhaltliche Neuregelung der Nr. 69 notwendig. Zum einen mußte sich die StBefreiung auf die Leistungen des HIVHG – und nicht mehr auf das zum 31. 12. 1996 ausgelaufene Programm „Humanitäre Soforthilfe“ (vgl. § 25 HIVHG; BAnz. 1996, 6568) – erstrecken. Zum anderen war das bisherige Tatbestandsmerkmal „Leistungen an durch Blut oder Blutprodukte HIV-infizierte oder an AIDS erkrankte Personen“ aus der Vorschrift zu streichen, da das HIVHG Leistungen auch an nicht infizierte Personen vorsieht (vgl. § 15 Abs. 4 HIVHG und Anm. 9), die ebenfalls stfrei sein sollen. Nr. 69 stellt nunmehr allein darauf ab, daß es sich um Leistungen nach dem HIVHG handelt; das weitere Tatbestandsmerkmal, nach dem die Leistungen von der Stiftung „Humanitäre Hilfe für durch Blutprodukte HIV-infizierte Personen“ gewährt sein müssen, ist überflüssig, weil Leistungen nach dem HIVHG nur von dieser Stiftung erbracht werden können (s. Anm. 8).

3. Geltungsbereich der Nr. 69

Persönlicher Geltungsbereich: Die StBefreiung erfaßt Leistungen an unbeschränkt Stpfl. Für beschränkt Stpfl. gilt die StBefreiung ebenfalls, wird praktisch aber nicht relevant. Denn bei den Leistungen nach dem HIVHG handelt es sich um sonstige Einkünfte iSd. § 22 Satz 1 Nr. 1 (s. Anm. 2), die nach § 49 Abs. 1 Nr. 7 nicht zu den beschränkt stpfl. Einkünften gehören, da der in § 49 Abs. 1 Nr. 7 vorausgesetzte Steuerabzug bislang nicht eingeführt worden ist (s. § 49 Anm. 1003).

Sachlicher Geltungsbereich: Nr. 69 erfaßt nur Leistungen, die nach dem HIVHG gewährt werden. Voraussetzung ist damit, daß die HIV-Infektion oder AIDS-Erkrankung auf der Verwendung von Blutprodukten beruht; andere Übertragungsarten des HI-Virus werden vom HIVHG nicht erfaßt. Leistungen, die vor dem Inkrafttreten des HIVHG auf Grund des Programms „Humanitäre Soforthilfe“ gem. der Vergaberichtlinie des Bundesministeriums für Gesundheit gezahlt wurden, sind nach Nr. 69 idF des JStG 1996 befreit (s. Anm. 10); einer StBefreiung durch Nr. 69 idF des AntiDHG v. 2. 8. 2000 bedarf es insoweit nicht mehr, weil die Vergaberichtlinie durch das HIVHG gem. § 25 HIVHG ersetzt worden und das Programm „Humanitäre Soforthilfe“ zum 31. 12. 1996 ausgelaufen ist (BAnz. 1996, 6568), so daß Leistungen auf Grundlage der Vergaberichtlinie nicht mehr gewährt werden.

Erhält der Betroffene infolge seiner HIV-Infektion oder AIDS-Erkrankung sonstige Leistungen aus öffentlichen Kassen, zB Pflegegelder oder Erwerbsunfähigkeitsrenten, oder aber private Schadensersatzleistungen bzw. Schmerzensgelder, greift Nr. 69 nicht (s. Anm. 11).

Beitriffsgebiet: Da die Leistungen Personen gewährt werden, die in dem Gebiet der heutigen Bundesrepublik durch Blutprodukte mit dem HI-Virus infiziert bzw. an AIDS erkrankt sind (§ 15 Abs. 1 HIVHG), kommt Nr. 69 auch im Beitriffsgebiet zur Anwendung.

4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

4

Verhältnis zu § 33: Leistungen nach dem HIVHG stellen keinen Aufwendersatz 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]; BLÜMICH/ERHARD, § 3 Rn. 30). Anrechenbarer Aufwendersatz iSd. § 33 liegt nur vor, wenn die Ersatzleistung durch den Aufwand des Kranken ausgelöst wird (BFH v. 22. 10. 1971 VI R 242/69, BStBl. II 1972, 177). Hieran fehlt es bei den Leistungen des HIVHG, da sie nicht die durch die Krankheit verursachten materiellen Aufwendungen ersetzen, sondern die immateriellen Beeinträchtigungen, insbesondere die geringere Lebenserwartung, ausgleichen sollen (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., 11125). Dieser immaterielle Charakter wird dadurch unterstrichen, daß nach § 15 Abs. 4 HIVHG Leistungen auch an nicht infizierte unterhaltsberechtigte Angehörige und damit an Personen, denen keine eigenen Krankheitskosten entstehen können, gezahlt werden.

Zur Berücksichtigung von Krankheitsaufwendungen HIV-Infizierter oder AIDS-Kranker als außergewöhnliche Belastung im allg. s. § 33 Anm. 300 „AIDS“; vgl. auch KOTKE, DB 1987, 1320.

Verhältnis zu § 33a: Ob die Leistungen nach dem HIVHG Bezüge iSd. § 33a Abs. 1 Satz 4, Abs. 2 Satz 2 darstellen, hängt davon ab, ob die Leistungen HIV-infizierten bzw. an AIDS erkrankten Personen oder aber nicht infizierten Personen gewährt werden:

► *Leistungen an HIV-infizierte bzw. an AIDS erkrankte Personen:* Leistungen an Personen, die HIV-infiziert oder an AIDS erkrankt sind, sind nicht als Bezüge iSd. § 33a Abs. 1 Satz 4, Abs. 2 Satz 2 zu berücksichtigen, da sie nicht zur Bestreitung des Unterhalts bzw. der Ausbildung bestimmt oder geeignet sind. Sie mindern daher nicht die nach § 33a abziehbaren Aufwendungen desjenigen, der die HIV-infizierte bzw. AIDS-erkrankte Person unterstützt. Wie auch bei den sog. Contergan-Renten handelt es sich um zweckgebundene Bezüge (s. § 33a Anm. 114), die einen Ausgleich für die immateriellen Beeinträchtigungen, insbesondere für die geringere Lebenserwartung, gewähren.

► *Leistungen an nicht infizierte Personen:* Bei Leistungen an nicht infizierte Personen, die einen Anspruch auf die Leistungen nach § 15 Abs. 4 HIVHG haben können (s. Anm. 9), handelt es sich um Bezüge iSd. § 33a Abs. 1 Satz 4, Abs. 2 Satz 2, da sie zur Bestreitung des Unterhalts bzw. der Ausbildung bestimmt und geeignet sind. Die Leistungen werden nicht für immaterielle Beeinträchtigungen gezahlt, da die nach § 15 Abs. 4 HIVHG Berechtigten selbst nicht mit dem HIV

infiziert sind; vielmehr stellen die Leistungen einen Ausgleich für den Verlust des Unterhaltsanspruchs dar, der mit dem Tod des unterhaltsverpflichteten Angehörigen eingetreten ist (s. BTDrucks. 13/1298, 11, Begründung 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).

Verhältnis zu §§ 62 Abs. 1, 63 Abs. 1 Sätze 1 und 2 iVm. § 32 Abs. 4 Satz 2: Erhält ein nicht mit dem HI-Virus infiziertes Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, Leistungen nach § 15 Abs. 4 iVm. § 16 Abs. 2 HIVHG, weil ein an AIDS erkrankter unterhaltspflichtiger Elternteil gestorben ist (s. Anm. 9), so stellen diese Leistungen Bezüge iSv. § 32 Abs. 4 Satz 2 dar (zur Ermittlung s. BFH v. 14. 11. 2000 VI R 62/97, BStBl. II 2001, 491), die bei Überschreiten des Grenzbetrags der Gewährung von Kindergeld entgegen stehen. Denn die Leistungen stellen einen Ausgleich für den Verlust des Unterhaltsanspruchs dar, der mit dem Tod des unterhaltsverpflichteten Angehörigen eingetreten ist (s. BTDrucks. 13/1298, 11, Begründung zu § 15), und sind damit zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet iSv. § 32 Abs. 4 Satz 2.

Ist hingegen ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, selbst HIV-infiziert oder an AIDS erkrankt und erhält es Leistungen nach § 15 Abs. 1 (bei HIV-Infektion durch Blutprodukte, s. Anm. 9) oder nach § 15 Abs. 3 HIVHG (bei HIV-Infektion durch die Geburt, wenn die Mutter unmittelbar oder mittelbar durch Blutprodukte infiziert worden ist, s. Anm. 9), stellen die dem Kind gewährten Leistungen keine Bezüge iSv. § 32 Abs. 4 Satz 2 dar. Denn die Leistungen nach § 15 Abs. 1, Abs. 3 HIVHG sind nicht für den Unterhalt bestimmt oder geeignet, sondern gewähren einen Ausgleich für die immateriellen Beeinträchtigungen, insbesondere für die geringere Lebenserwartung (s. Einleitung vor § 1 der Richtlinie des Bundesgesundheitsministeriums v. 21. 12. 1993, BAnz., 11125). Hat die HIV-Infektion zu einer körperlichen Behinderung des Kindes iSv. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 geführt, kommt Kindergeld in Betracht, wenn das behinderte Kind seinen Lebensunterhalt nicht bestreiten kann. Das ist der Fall, wenn die Behinderung einer Erwerbstätigkeit entgegensteht und das Kind über keine anderen Einkünfte und Bezüge verfügt (BFH v. 15. 10. 1999 VI R 183/97, BStBl. II 2000, 72).

5 5. Verfahrensvorschriften

Ein besonderer Nachweis für die Verursachung einer HIV-Infektion bzw. einer AIDS-Erkrankung durch die Verwendung von Blutprodukten wird uE vom FA nicht verlangt werden können, da das Vorliegen einer HIV-Infektion bzw. AIDS-Erkrankung und ihre Verursachung durch Blutprodukte bereits im Antragsverfahren gem. § 15 Abs. 5–8 HIVHG geprüft werden.

6–7 Einstweilen frei.

II. Steuerfreiheit der Leistungen der Stiftung „Humanitäre Hilfe“ nach dem HIV-Hilfegesetz

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

8

Stfrei sind Leistungen der Stiftung „Humanitäre Hilfe für durch Blutprodukte HIV-infizierte Personen“. Die Stiftung wurde durch § 3 HIVHG als rechtsfähige Stiftung des öffentlichen Rechts errichtet. Stifter sind gem. § 5 Abs. 1, § 2 HIVHG der Bund mit 100 Mio. DM, verschiedene pharmazeutische Unternehmen mit 90,8 Mio. DM sowie die Blutspendedienste des DRK mit 9,2 Mio. DM (s. Anm. 2). Nach § 4 HIVHG ist der Stiftung die Aufgabe übertragen worden, den Personen, die durch verseuchte Blutprodukte mit HIV infiziert worden sind, nach Maßgabe der §§ 15 ff. HIVHG finanzielle Hilfe zu leisten. Die Stiftung ist damit Anspruchsgegner iSd. HIVHG und allein berechtigt, Leistungen iSv. § 16 HIVHG zu erbringen.

Aus diesem Grunde 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“.

2. Leistungen nach dem HIV-Hilfegesetz

9

Anspruchsvoraussetzungen: Die Voraussetzungen für Leistungen nach dem HIVHG ergeben sich aus § 15 HIVHG, der wie folgt lautet:

„(1) Einen Anspruch auf Leistungen der Stiftung haben Personen, die in dem Gebiet der heutigen Bundesrepublik Deutschland durch in diesem Gebiet in Verkehr gebrachte Blutprodukte vor dem 1. Januar 1988 unmittelbar

1. mit dem HIV infiziert worden sind oder

2. mit dem HIV infiziert worden und als Folge davon an AIDS erkrankt sind.

Eine AIDS-Erkrankung ist anzunehmen, wenn entweder eine CD4-Helferzahl von weniger als 200 oder eine CD4-Helferzahl von regelmäßig weniger als 400, verbunden mit einer opportunistischen Infektion, nachgewiesen wird.

(2) Leistungen aus der Stiftung erhalten auch Personen, die als Ehepartner, Verlobte oder Lebenspartner durch Personen nach Absatz 1 infiziert worden sind.

(3) Wer bei der Geburt HIV-infiziert worden ist, erhält ebenfalls Leistungen, wenn die Mutter zu dem Personenkreis nach Absatz 1 oder Absatz 2 gehört.

(4) Nicht infizierte Kinder und Ehepartner von Personen, die Infizierte oder Erkrankte nach den Absätzen 1 bis 3 sind, sind ebenfalls anspruchsberechtigt. Als Kinder werden auch von der infizierten oder erkrankten Person in ihrem Haushalt aufgenommene Kinder ihres Ehepartners berücksichtigt.“

Es muß sich danach um eine durch Blutprodukte verursachte HIV-Infektion bzw. AIDS-Erkrankung vor dem 1. 1. 1988 handeln:

► *HIV-Infektion:* Die Infektion mit dem HI-Virus kann mit Hilfe von HIV-Antigen-Tests medizinisch nachgewiesen werden. Zum Nachweis im Veranlagungsverfahren s. Anm. 5.

► *Erkrankung an AIDS:* Die Infektion mit dem HI-Virus führt nach dem derzeitigen medizinischen Stand regelmäßig zur AIDS-Erkrankung, wenngleich in jüngerer Zeit Behandlungserfolge zumindest in der Weise erzielt wurden, daß die Erkrankung an AIDS zeitlich hinausgeschoben werden konnte. Bei der AIDS-Erkrankung wird das Immunsystem des Infizierten so geschwächt, daß gewöhnliche Infektionen zum Tod führen können. Die gesetzliche Definition für das Vorliegen dieses Krankheitsstadiums ergibt sich aus § 15 Abs. 1 Satz 2 HIVHG. Danach ist eine AIDS-Erkrankung anzunehmen, wenn die körpereige-

ne CD4-Helferzahl entweder unter 200 oder regelmäßig unter 400 bei gleichzeitiger opportunistischer Infektion liegt. Je geringer die Anzahl der CD4-Helferzellen, die die Fähigkeit des Körpers zur Immunantwort anzeigt, ist, desto größer ist die Infektanfälligkeit und damit die Gefahr des Wachstums von Tumorzellen.

► *Verursachung durch Blutprodukte:* Die HIV-Infektion bzw. die Folgeerkrankung an AIDS muß durch Blutprodukte verursacht worden sein. Andere HIV-Infektionen, wie etwa sexuell oder durch gemeinsame Benutzung von Spritzen übertragene Infektionen, werden bereits nicht vom HIVHG erfaßt. Zu den Blutprodukten gehören Blutzubereitungen iSd. § 4 Abs. 2 Arzneimittelgesetz v. 11. 12. 1998 (BGBl. I, 3586) wie Blut-, Plasma- oder Serumkonserven, Blutbestandteile, Zubereitungen aus Blutbestandteilen sowie Sera iSd. § 4 Abs. 3 Arzneimittelgesetzes, die aus Blut gewonnen werden.

Die vorstehend genannten Voraussetzungen sind nach § 15 Abs. 5–8 durch entsprechende ärztliche Bescheinigungen nachzuweisen; ein gesonderter Nachweis für das Veranlagungsverfahren ist uE nicht erforderlich (s. Anm. 5).

Anspruchsberechtigte: Die Anspruchsberechtigung bestimmt sich ebenfalls nach § 15 Abs. 1–4 HIVHG. Anspruchsberechtigt sind danach 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 Abs. 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, der folgenden Wortlaut hat:

„(1) HIV-infizierte Personen erhalten eine monatliche Leistung in Höhe von 1 500 DM, AIDS-erkrankte Personen von 3 000 DM ohne Prüfung der Einkommens- oder sonstigen wirtschaftlichen Verhältnisse.

(2) Kinder im Sinne des § 15 Abs. 4 erhalten nach dem Tod der infizierten Person monatlich 1 000 DM bis zum Abschluß der Berufsausbildung, längstens bis zum Ablauf des 25. Lebensjahres.

(3) Ehepartner im Sinne des § 15 Abs. 4 erhalten monatlich 1 000 DM, wenn die infizierte Person im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes verstorben ist. Die Zahlungen enden mit Ablauf des fünften Jahres nach Beginn der Zahlungen.“

Mit der Zahlung der Leistungen erlöschen nach § 20 und § 23 HIVHG Ansprüche gegen die Bundesrepublik Deutschland, die Länder, die Blutspendedienste des DRK sowie gegen die Pharmaunternehmen, die gem. § 2 HIVHG Stiftungsmittel aufgebracht haben (kritisch hierzu: DEUTSCH, NJW 1996, 755 [758]). Die Zahlungen werden nach § 16 Abs. 4 HIVHG frühestens mit dem Antragsmonat geleistet; ist der Antrag innerhalb von 3 Monaten nach Inkrafttreten des Gesetzes (31. 7. 1995, BGBl. I, 979) gestellt worden, werden Leistungen nach § 16 Abs. 1 HIVHG rückwirkend vom 1. 1. 1994 gezahlt und Leistungen nach § 16 Abs. 2 und Abs. 3 HIVHG vom 31. 7. 1995 an erbracht.

Rechtsfolge: Die nach dem HIVHG gewährten Leistungen sind nach Nr. 69 stfrei. Dies gilt auch dann, wenn die Leistungen gem. § 16 Abs. 5 Satz 2 HIVHG erst nach dem Tode des Leistungsempfängers an dessen unterhaltsberechtigten Erben ausgezahlt werden. Denn Nr. 69 stellt nicht darauf ab, daß der Leistungsempfänger Anspruchsberechtigter iSv. § 16 Abs. 1–4 HIVHG ist; für die StBe-

freierung ist ausreichend, daß es sich um eine von der Stiftung „Humanitäre Hilfe“ gewährte Leistung iSd. HIVHG (hier: § 16 Abs. 5 Satz 2) handelt.

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, der zum 1. 1. 2000 durch § 14 und § 16 AntiDHG aufgehoben worden ist. Nr. 69 idF des JStG 1996 (zum Wortlaut s. Anm. 1) hatte insoweit keine eigenständige Bedeutung, sondern regelte die StBefreiung für die auf Grund der Vergaberichtlinie des Bundesgesundheitsministeriums im Rahmen des Programms „Humanitäre Soforthilfe“ gewährten Leistungen (s. Anm. 2 und 10).

3. Leistungen vor dem Inkrafttreten des HIV-Hilfegesetzes

10

Leistungen auf Grund der Vergaberichtlinie des Bundesgesundheitsministeriums v. 21. 12. 1993: Bereits vor dem Inkrafttreten des HIVHG am 31. 7. 1995 (BGBl. I, 979) sind Leistungen an durch Blutprodukte HIV-Infizierte gewährt worden. Grundlage hierfür war das Programm „Humanitäre Soforthilfe“, in dessen Rahmen die Leistungsvergabe zunächst auf der Grundlage der Vergaberichtlinie des Bundesgesundheitsministeriums v. 21. 12. 1993 (BAz., 11125) erfolgt ist, die durch die Richtlinien v. 9. 6. 1994 (BAz., 6566) und v. 16. 3. 1995 (BAz., 3309) modifiziert worden und schließlich durch das HIVHG (s. Anm. 9) ersetzt worden ist (s. Anm. 2). Die Leistungsvoraussetzungen der Richtlinie des Bundesgesundheitsministeriums v. 21. 12. 1993 lauteten gem. § 1 Abs. 1 wie folgt:

„(1) Leistungen aus dem Programm „Humanitäre Soforthilfe“ werden Personen gewährt, die in dem Gebiet der heutigen Bundesrepublik Deutschland unmittelbar

- a) durch Blut oder Blutprodukte mit dem HIV infiziert worden sind,
- b) durch Blut oder Blutprodukte mit dem HIV infiziert und als Folge davon an AIDS erkrankt sind,

und, soweit sie nicht Bluter sind (z.B. Transfusionsempfänger), bis zum 30. Oktober 1993 Ansprüche in außergerichtlichen Vergleichen durchgesetzt oder bei Gericht anhängig gemacht haben.“

Nach § 2 der Richtlinie ausgeschlossen waren Betroffene, die im Rahmen einer gerichtlichen oder außergerichtlichen Entschädigungsregelung mehr als 200 000 DM erhalten hatten. Die monatlichen Leistungen beliefen sich gem. § 3 der Richtlinie auf 1000 DM für HIV-Infizierte bzw. 2000 DM für AIDS-Erkrankte. Die monatlichen Leistungen wurden erstmalig ab dem 1. 1. 1994 gewährt.

Leistungen auf Grund der Vergaberichtlinie des Bundesgesundheitsministeriums v. 9. 6. 1994: Mit der Neufassung v. 9. 6. 1994, die die bisherige Richtlinie ablöste, erhielten zusätzlich nun auch mittelbar infizierte Personen Leistungen gem. § 1 Abs. 2, Abs. 3 der Richtlinie. Mittelbar infiziert waren Personen, die als Ehepartner durch ihren durch Blutprodukte HIV-infizierten Ehegatten infiziert worden waren, sowie Kinder, die bei der Geburt durch ihre mittelbar oder unmittelbar infizierte Mutter HIV-infiziert worden sind. Bei Antragstellung bis zum 31. 7. 1994 wurden die Leistungen rückwirkend ab dem 1. 1. 1994 gezahlt (§ 4 Abs. 3 der Richtlinie).

Leistungen auf Grund der Vergaberichtlinie des Bundesgesundheitsministeriums v. 16. 3. 1995: Mit dieser Neufassung entfiel für Nicht-Bluter das Erfordernis eines bis zum 30. 10. 1993 rechtshängig gemachten Anspruchs. Weiter wurde der Kreis der berechtigten Personen um mittelbar durch Blutprodukte infizierte Personen – Personen, die als Verlobte oder Lebenspartner durch ihren durch Blutprodukte HIV-infizierten Partner infiziert worden sind – erweitert (§ 1 Abs. 2 der Richtlinie). Mittelbar infizierten Lebenspartnern sowie Nicht-

Blutern, die ihre Ansprüche nicht bis zum 30. 10. 1993 rechtshängig gemacht und daher zunächst keinen Antrag gestellt hatten, wurden die Leistungen rückwirkend ab dem 1. 7. 1994 nach Maßgabe der Richtlinie v. 9. 6. 1994 gewährt (§ 4 Abs. 3 der Richtlinie).

Steuerfreiheit der Leistungen auf Grund der Vergaberichtlinie: Die in den Jahren 1994 und 1995 gezahlten Leistungen auf Grund der Vergaberichtlinie waren nach Nr. 69 idF des JStG 1996 stfrei (s. Anm. 1, 2), die gem. § 52 Abs. 2 f idF des JStG 1996 rückwirkend für den VZ 1994 anwendbar war. 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), braucht ihre StFreiheit in der ab 1. 1. 2000 gültigen Nr. 69 idF des AntiDHG nicht mehr bestimmt zu werden.

Die sich bereits aus § 3 Abs. 3 der Richtlinie ergebende StFreistellung der auf Grund der Vergaberichtlinie gewährten Leistungen genügte hingegen als bloße Verwaltungsvorschrift des Bundesgesundheitsministeriums nicht, um die StBefreiung herbeizuführen. Die Billigkeitsregelung der FinVerw. v. 27. 12. 1994 (BStBl. I, 886) hatte wegen der Rückwirkung der Nr. 69 idF des JStG 1996 auf den VZ 1994 nur Bedeutung für die vor dem Inkrafttreten des JStG 1996 durchgeführten Veranlagungen für den VZ 1994 (s. Anm. 2).

11 4. 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 Ausgleichsleistungen, die der Betroffene infolge einer durch Blutprodukte verursachten HIV-Infektion bzw. AIDS-Erkrankung erhält, richtet sich die Besteuerung nach allg. Grundsätzen (s. Anm. 3):

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. 153). Schadensersatzleistungen, die wegen Vermehrung der Bedürfnisse gem. § 843 Abs. 1 Alt. 2 BGB gezahlt werden, sind hingegen nach der Rspr. des BFH nicht steuerbar, unabhängig davon, ob sie als Leibrente oder Einmalbetrag geleistet werden (BFH v. 25. 10. 1994 VIII R 79/91, BStBl. II 1995, 121; v. 14. 12. 1994 X R 106/92, BStBl. II 1995, 410; zust. BMF v. 8. 11. 1995, BStBl. I, 705; zur Kritik an der Rspr. des BFH s. § 22 Anm. 153 und 114f.).

Erwerbsunfähigkeitsrente: Erhalten an AIDS Erkrankte eine Erwerbsunfähigkeitsrente nach § 33 Abs. 3 Nr. 5 SGB VI idF v. 20. 12. 2000 (BGBl. I, 1827), so liegt eine abgekürzte Leibrente vor, deren Besteuerung sich nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Satz 4 iVm. § 55 Abs. 2 EStDV richtet.