Urteil vom 15. Juli 2025, IX R 13/24

Rückwirkende Anwendung von § 6e EStG

ECLI:DE:BFH:2025:U.150725.IXR13.24.0

BFH IX. Senat

EStG § 6e, EStG § 52 Abs 14a, EStG § 15b, EStG VZ 2014

vorgehend FG Hamburg, 21. Februar 2024, Az: 6 K 27/22

Leitsätze

Die rückwirkende Anwendung von § 6e des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf Wirtschaftsjahre, die vor dem 18.12.2019 enden (§ 52 Abs. 14a EStG), verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 21.02.2024 - 6 K 27/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über die Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Anwendung von § 6e des Einkommensteuergesetzes (EStG) gemäß § 52 Abs. 14a EStG für den Feststellungszeitraum 2014 (Streitjahr).

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Immobilienprojektentwicklungsgesellschaft. Im Streitjahr erzielte sie Einkünfte aus der Vermietung einer Immobilie. Die Mieterin nutzte die Immobilie als Studentenwohnheim. Zur Absicherung der Mieteinkünfte schloss die Klägerin einen Garantievertrag. Diesbezüglich leistete sie im Oktober 2014 eine Pachtgarantie und eine Pre-Opening-Zahlung an die Garantiegeberin. Die Klägerin behandelte die Kosten für die Pachtgarantie als aktiven Rechnungsabgrenzungsposten und grenzte diesen Betrag über 25 Jahre ab. Die Aufwendungen für die Pre-Opening-Zahlung behandelte sie als sofort abziehbare Werbungskosten.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) behandelte die Zahlungen als zu aktivierende Fondsetablierungskosten im Sinne von § 6e EStG. Auch das Finanzgericht (FG) teilte diese Würdigung (Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 1292). Im finanzgerichtlichen Verfahren wurden die Beigeladenen zu 1. und 2. beigeladen.

4 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Die Anwendung von § 6e EStG gemäß § 52 Abs. 14a EStG für das Streitjahr verstoße gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot.

5 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil vom 21.02.2024 - 6 K 27/22 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2014 vom 03.12.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.01.2022 dahingehend zu ändern, dass weitere Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ... € berücksichtigt werden.

6 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

7 Die Beigeladenen haben keinen Antrag gestellt und sich im Revisionsverfahren auch nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die Pachtgarantie und die Pre-Opening-Zahlung führen zu Anschaffungskosten nach § 6e EStG (dazu unter 1.). Die rückwirkende Anwendung von § 6e EStG auf den Veranlagungszeitraum 2014 gemäß § 52 Abs. 14a EStG verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (dazu unter 2.).

9 1. Gemäß § 6e Abs. 1 Satz 1 EStG gehören zu den Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern, die ein Steuerpflichtiger gemeinschaftlich mit weiteren Anlegern gemäß einem von einem Projektanbieter vorformulierten Vertragswerk anschafft, auch die Fondsetablierungskosten im Sinne von § 6e Abs. 2 und Abs. 3 EStG. Haben die Anleger in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit keine wesentlichen Möglichkeiten zur Einflussnahme auf das Vertragswerk, gelten die Wirtschaftsgüter im vorgenannten Sinne nach § 6e Abs. 1 Satz 2 EStG als angeschafft. § 6e EStG findet bei der Ermittlung der Vermietungseinkünfte der Klägerin gemäß § 9 Abs. 5 Satz 2 Alternative 4 EStG entsprechende Anwendung. Die Voraussetzungen dieser Norm sind vorliegend erfüllt.

10 a) Die Klägerin ist eine Projektanbieterin mit dem Ziel der Herstellung und Vermietung einer Immobilie als Studentenwohnheim. Hierfür verwendet sie ein vorformuliertes Vertragswerk, auf welches die Anleger keine wesentlichen Einflussnahmemöglichkeiten im Sinne von § 6e Abs. 1 Satz 2 EStG haben. Da dies zwischen den Beteiligten unstreitig ist, sieht der Senat von weiteren Erläuterungen ab.

11 b) Die Pachtgarantie sowie die Pre-Opening-Zahlung sind Fondsetablierungskosten im Sinne von § 6e Abs. 2 EStG. Der Senat braucht nicht zu entscheiden, inwieweit nur mittelbar durch den Anleger getragene Aufwendungen unter § 6e Abs. 2 Satz 1 EStG fallen. Die Zahlung der Pachtgarantie sowie die Pre-Opening-Zahlung erfüllen jedenfalls die Voraussetzungen von § 6e Abs. 2 Satz 2 EStG. Dies ist zwischen den Beteiligten ebenfalls unstreitig und bedarf keiner weiteren Begründung.

12 2. § 6e EStG findet auf das Streitjahr Anwendung.

13 a) Die Regelung wurde durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl I 2019, 2451) mit Wirkung zum 18.12.2019 (Art. 39 Abs. 1 des Gesetzes vom 12.12.2019) eingefügt. Nach § 52 Abs. 14a EStG ist § 6e EStG auch in Wirtschaftsjahren anzuwenden, die vor diesem Datum enden.

14 b) Die rückwirkende Anwendung von § 6e EStG auf das Streitjahr verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (so auch Geurts in Frotscher/Geurts, EStG, § 6e Rz 5; Schmidt/Kulosa, EStG, 44. Aufl., § 6e Rz 2; Brandis/Heuermann/Rüsch, § 6e EStG Rz 17 f.; BeckOK EStG/Oellerich, 20. Ed. 01.11.2024, EStG § 6e Rz 6; Schindler in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 6e Rz 7; a.A. Kortendick/Lüken in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 6e EStG Rz 4b; Schiffers in EStG - eKommentar, § 6e EStG Rz 11; Zapf, Finanz-Rundschau 2019, 804, 806 f.; Prinz, Der Betrieb --DB-- 2020, 2720, 2721; Haselmann/Cropp/Hundrieser, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2020, 2580, 2584; vgl. Bolik/Gauß/Zawodsky, Steuern und Bilanzen 2019, 765, 769).

15 aa) Die in § 52 Abs. 14a EStG angeordnete Geltung des § 6e EStG auch in vor dem 18.12.2019 endenden Wirtschaftsjahren stellt eine "echte" Rückwirkung dar.

16 Eine Rechtsnorm entfaltet echte Rückwirkung, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon für vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll (ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG--, z.B. Beschluss vom 25.03.2021 - 2 BvL 1/11, BVerfGE 157, 177, Rz 52, m.w.N.). Danach liegt im Steuerrecht eine "echte" Rückwirkung vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert (BVerfG-Beschluss vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rz 44; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.06.2022 - IV R 42/19, BFHE 278, 42, BStBl II 2023, 118, Rz 67 und vom 05.09.2023 - IV R 24/20, BFHE 281, 374, Rz 73, jeweils m.w.N.).

17 Die hier streitige gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bildet die Grundlage für die Festsetzung der Einkommensteuer für das Streitjahr. Diese ist nach § 36 Abs. 1 EStG mit Ablauf des 31.12.2014 entstanden und wird durch die Anordnung der rückwirkenden Anwendung von § 6e EStG gemäß § 52 Abs. 14a EStG nachträglich zu Lasten des insoweit betroffenen Steuerpflichtigen abgeändert. Infolge der Anwendung von § 6e EStG sind die hierunter fallenden Aufwendungen nicht mehr unmittelbar steuermindernd berücksichtigungsfähig, sondern führen zu Anschaffungskosten auf Wirtschaftsgüter.

18 bb) Gesetze mit "echter" Rückwirkung, die die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändern, sind verfassungsrechtlich grundsätzlich unzulässig (ständige Rechtsprechung des BVerfG, z.B. Beschlüsse vom 07.07.2010 - 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, Rz 56 sowie vom 12.07.2023 - 2 BvR 482/14, Rz 34). Nach der Rechtsprechung des BVerfG sind aber --ohne dass dies abschließend wäre-- Fallgruppen anerkannt, in denen das Rückwirkungsverbot durchbrochen ist (BVerfG-Beschlüsse vom 12.07.2023 - 2 BvR 482/14, Rz 43; vom 15.10.2008 - 1 BvR 1138/06, Rz 14, jeweils m.w.N.). Das Rückwirkungsverbot findet im Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht nur seinen Grund, sondern auch seine Grenze. Es gilt nicht, soweit sich kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte oder ein Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt und daher nicht schutzwürdig war (BVerfG-Beschluss vom 12.07.2023 - 2 BvR 482/14, Rz 43, m.w.N.).

19 So ist es dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes verfassungsrechtlich nicht verwehrt, eine Rechtslage rückwirkend festzuschreiben, die vor einer Rechtsprechungsänderung einer gefestigten Rechtsprechung und einheitlichen Rechtspraxis entsprach (BVerfG-Beschluss vom 15.10.2008 - 1 BvR 1138/06, Rz 15). Ein schutzwürdiges Vertrauen in eine bestimmte Rechtslage aufgrund höchstrichterlicher Rechtsprechung kann allenfalls bei gefestigter, langjähriger Rechtsprechung entstehen (BVerfG-Beschlüsse vom 21.07.2010 - 1 BvL 11/06, 1 BvL 12/06, 1 BvL 13/06, 1 BvR 2530/05, BVerfGE 126, 369, unter C.I.3.c bb (2) sowie vom 25.03.2021 - 2 BvL 1/11, BVerfGE 157, 177, Rz 72, jeweils m.w.N.; ausführlich hierzu Thesling, Deutsches Verwaltungsblatt 2024, 946, 950 ff.). Ein schutzwürdiges Vertrauen besteht hingegen nicht, wenn die rückwirkende Regelung eine in der Fachgerichtsbarkeit kontroverse Auslegungsfrage entscheidet, die noch nicht höchstrichterlich geklärt ist (BVerfG-Beschluss vom 17.12.2013 - 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rz 56). Bei einer Rechtsprechungsänderung kann sich ein berechtigtes Vertrauen auf eine von höchstrichterlicher Rechtsprechung und damit allgemeiner Rechtsanwendungspraxis abweichende Rechtslage jedenfalls vor dieser Änderung nicht bilden, insbesondere wenn mit einer gesetzlichen Regelung keine Verschlechterung gegenüber dem Rechtszustand vor der Rechtsprechungsänderung verbunden war (BVerfG-Beschluss vom 12.07.2023 - 2 BvR 482/14, Rz 45, m.w.N.).

20 cc) Nach diesen Grundsätzen ist die durch § 52 Abs. 14a i.V.m. § 6e EStG begründete echte Rückwirkung verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Im Dispositionszeitpunkt im Streitjahr bestand kein schutzwürdiges Vertrauen der Klägerin, die Pachtgarantie beziehungsweise die Pre-Opening-Zahlung unmittelbar steuerlich in Abzug bringen zu können. Nach der damals geltenden, gefestigten und langjährigen Rechtsprechung sowie einheitlichen Rechtspraxis waren Aufwendungen eines geschlossenen Fonds für dessen Etablierung in voller Höhe als Anschaffungskosten der in gesamthänderischer Verbundenheit erworbenen Wirtschaftsgüter zu behandeln, wenn sich die Anleger aufgrund eines vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks an dem Fonds beteiligten (dazu unter aaa). Sowohl aus der Einführung von § 15b EStG (dazu unter bbb) als auch aus dem BFH-Urteil vom 26.04.2018 - IV R 33/15 (BFHE 261, 333, BStBl II 2020, 645, dazu unter ccc) ist der Klägerin kein schutzwürdiges Vertrauen erwachsen, von dieser Rechtsanwendungspraxis abweichend Fondsetablierungskosten im Streitjahr steuermindernd geltend machen zu können.

21 aaa) Bis zum BFH-Urteil vom 26.04.2018 - IV R 33/15 (BFHE 261, 333, BStBl II 2020, 645) wurden nach der gefestigten und langjährigen Rechtsprechung sowie einheitlichen Rechtspraxis Fondsetablierungskosten bei modellhafter Gestaltung, die an sich sofort abzugsfähig gewesen wären, unter Anwendung von § 42 der Abgabenordnung (AO) als Anschaffungskosten behandelt. Demzufolge wirkten sich jene Ausgaben nur über die Absetzung für Abnutzung verteilt über die Nutzungsdauer des angeschafften Wirtschaftsguts gewinnmindernd aus (frühere ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 14.11.1989 - IX R 197/84, BFHE 158, 546, BStBl II 1990, 299, unter II.; vom 08.05.2001 - IX R 10/96, BFHE 195, 310, BStBl II 2001, 720, unter II.1.a; vom 29.02.2012 - IX R 13/11, Rz 26). Unter anderem diese Rechtsprechungsgrundsätze wollte der Gesetzgeber mit § 6e EStG festschreiben (BRDrucks 356/19, S. 111).

22 Zu den zu Anschaffungskosten führenden Fondsetablierungskosten gehörten nach den bisherigen Rechtsprechungsgrundsätzen unter anderem Mietgarantien (Senatsurteil vom 08.05.2001 - IX R 10/96, BFHE 195,

310, BStBl II 2001, 720, Leitsatz sowie Entscheidungsgründe unter II.1.b). Hierunter fallen auch die streitgegenständliche Pachtgarantie und die Pre-Opening-Zahlung, da diese im Ergebnis wie die Mietgarantie der Absicherung der Erzielung von Mieteinnahmen dienen.

23 Nicht von Relevanz ist, inwiefern die streitgegenständlichen Aufwendungen nach Maßgabe des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 20.10.2003, BStBl I 2003, 546 --Bauherren- und Fonds-Erlass--, insbesondere nach dessen Tz. 17, unmittelbar als Betriebsausgaben beziehungsweise Werbungskosten abzugsfähig gewesen wären. Die allgemeine Rechtspraxis entspricht der höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. BVerfG-Beschluss vom 12.07.2023 - 2 BvR 482/14, Rz 45). Kein Teil der Rechtspraxis sind Verwaltungsanweisungen. Als Verwaltungsanweisung band der Bauherren- und Fonds-Erlass nur die Finanzverwaltung. Verwaltungsanweisungen stehen unter dem Vorbehalt einer abweichenden Auslegung der Gesetzeslage durch die Rechtsprechung, der allein es obliegt zu entscheiden, ob die Auslegung der Rechtsnorm durch die Finanzverwaltung im Einzelfall Bestand hat (BFH-Urteil vom 28.11.2019 - IV R 28/19, BFHE 266, 305, BStBl II 2023, 750, Rz 53, m.w.N.).

24 bbb) Auch durch die Einführung von § 15b EStG durch das Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen vom 22.12.2005 (BGBl I 2005, 3683) ist kein schutzwürdiges Vertrauen entstanden, dass Fondsetablierungskosten abweichend von den bisherigen Rechtsprechungsgrundsätzen unmittelbar als Betriebsausgaben beziehungsweise Werbungskosten berücksichtigungsfähig wären (so auch Schindler in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 6e Rz 7; Brandis/Heuermann/Rüsch, § 6e EStG Rz 18; a.A. HHR/Kortendick/Lüken, § 6e EStG Rz 4b; Haselmann/Cropp/Hundrieser, DStR 2020, 2580, 2583; Prinz, DB 2020, 2720, 2721).

25 § 15b Abs. 1 Satz 1 EStG untersagt den Ausgleich von Verlusten im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell mit anderweitigen Einkünften. Auf die bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze zur steuerlichen Berücksichtigungsfähigkeit von Fondsetablierungskosten nimmt § 15b EStG nicht Bezug. Zwar sprechen auch die Gesetzesmaterialien für die Einbeziehung der unter die bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze fallenden Fondsgestaltungen in den Anwendungsbereich des § 15b EStG (BTDrucks 16/254, S. 5 f.). Konkret zum Verhältnis der Verlustverrechnungsbeschränkung im Sinne von § 15b EStG zu den bisherigen Rechtsprechungsgrundsätzen verhalten sich die Gesetzesmaterialien jedoch nicht.

26 Wie auch die Vorinstanz erkennt, wäre es ebenso möglich gewesen, dass --wie durch § 6e Abs. 5 EStG nunmehr angeordnet-- das unmittelbare Abzugsverbot für Fondsetablierungskosten nach den bisherigen Rechtsprechungsgrundsätzen der Verlustverrechnungsbeschränkung vorgelagert, ungeachtet der Einführung von § 15b EStG, weiterhin Anwendung findet (so auch Naujok, DStR 2007, 1601, 1602; Bock/Raatz, DStR 2008, 1407, 1411). Die bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze schränkten die Abzugsfähigkeit bestimmter Aufwendungen ein, ließen die Berücksichtigung der aus der Einkunftsquelle resultierenden Verluste jedoch unberührt. § 15b EStG hingegen lässt die Ermittlung der Einkünfte aus bestimmten Einkunftsquellen unberührt und schränkt deren Ausgleich mit anderweitigen Einkünften ein. Schließlich hielt das BMF trotz der Einführung von § 15b EStG weiterhin am Bauherren- und Fonds-Erlass fest und ging unverändert von der Fortgeltung der bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze aus (vgl. BMF-Schreiben vom 17.07.2007, BStBl I 2007, 542, Tz. 4).

27 ccc) Auch ist der Klägerin auf der Grundlage des BFH-Urteils vom 26.04.2018 - IV R 33/15 (BFHE 261, 333, BStBl II 2020, 645) kein schutzwürdiges Vertrauen entstanden, die Pachtgarantie sowie die Pre-Opening-Zahlung abweichend von den bisherigen Rechtsprechungsgrundsätzen nicht als Anschaffungskosten behandeln zu müssen.

28 Nach dieser Entscheidung kann für die Jahre seit Inkrafttreten des § 15b EStG zwar die auf § 42 AO gestützte Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Fondsetablierungskosten bei modellhafter Gestaltung nicht mehr angewendet werden (BFH-Urteil vom 26.04.2018 - IV R 33/15, BFHE 261, 333, BStBl II 2020, 645, Leitsatz und Rz 23). Aus dieser Entscheidung ist jedoch keine gefestigte, langjährige Rechtsprechung entstanden. Das Urteil ist nicht durch nachfolgende Entscheidungen des BFH bestätigt worden.

29 Im Übrigen würde ein schutzwürdiges Vertrauen aufgrund des BFH-Urteils vom 26.04.2018 - IV R 33/15 (BFHE 261, 333, BStBl II 2020, 645) nicht auf das Streitjahr zurückwirken. Ein solches kann allenfalls mit der Veröffentlichung der Entscheidung am 11.07.2018, nicht jedoch rückwirkend für das Streitjahr entstehen. Insbesondere ging auch der BFH in einer früheren Entscheidung für das Streitjahr 2006 von der Anwendung der bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze aus (vgl. BFH-Urteil vom 12.05.2016 - IV R 1/13, BFHE 255, 65, BStBl II 2017, 489, Rz 40, 42).

30 3. Das Verfahren ist nicht nach Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes auszusetzen. Der erkennende Senat ist --wie

dargelegt-- nicht davon überzeugt, dass die in § 52 Abs. 14a EStG angeordnete rückwirkende Anwendung von § 6e EStG auf das Streitjahr gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot verstößt.

31 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO und § 139 Abs. 4 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen haben diese selbst zu tragen, da sie keinen Sachantrag gestellt und das Verfahren auch nicht maßgeblich gefördert haben (Senatsurteil vom 03.12.2024 - IX R 32/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 71).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de