Downloaded from Blogs on 23.11.2026 00:00

By PwC Deutschland | 29 August 2025

Rückwirkende Anwendung von § 6e Einkommensteuergesetz zu Fondsetablierungskosten verfassungsgemäß

Die rückwirkende Anwendung von § 6e Einkommensteuergesetz (EStG) auf Wirtschaftsjahre, die vor dem 18.12.2019 enden (§ 52 Abs. 14a EStG), verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot. Dies hat der Bundesfinanzhof in einem aktuellen Urteil entschieden.

Downloaded from Blogs on 23.11.2026 00:00

Hintergrund

Im Streitfall ging es um die Frage, ob Aufwendungen für eine sogenannte Pre-Opening-Zahlung und eine Pachtgarantie als Anschaffungskosten in Form von Fondsetablierungskosten abzuschreiben sind oder ob es sich hierbei um sofort abzugsfähige Werbungskosten handelt. 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. Das Finanzamt ordnete die Kosten für die Pachtgarantie und die Pre-Opening-Zahlung gem. Textziffer 17 des BMF-Schreibens vom 20. Oktober 2003 als Anschaffungskosten ein.

Das Finanzgericht folgte der Auffassung des Finanzamts und wies die Klage als unbegründet ab (siehe **Blogbeitrag vom 30. Juli 2024**). Es war allerdings nicht davon überzeugt, dass die rückwirkende Anwendung des § 6e EStG im Streitfall verfassungswidrig sei. Darüber musste nun der BFH im Revisionsverfahren entscheiden.

Entscheidung des BFH

Der BFH wies die Revision der Klägerin als unbegründet zurück. Die Pachtgarantie und die Pre-Opening-Zahlung führen zu Anschaffungskosten nach § 6e EStG. Die rückwirkende Anwendung von § 6e EStG auf den Veranlagungszeitraum 2014 gemäß § 52 Abs. 14a EStG verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot.

Die Regelung des § 6e EstG wurde durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 mit Wirkung zum 18.12.2019 eingefügt. Nach § 52 Abs. 14a EStG ist § 6e EStG auch in Wirtschaftsjahren anzuwenden, die vor diesem Datum enden. Dies stellt eine "echte" Rückwirkung dar.

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.

Gesetze mit "echter" Rückwirkung, die die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändern, sind verfassungsrechtlich grundsätzlich unzulässig. Das Rückwirkungsverbot gilt jedoch 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. So sei es dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes

Downloaded from Blogs on 23.11.2026 00:00

verfassungsrechtlich nicht verwehrt, eine Rechtslage rückwirkend festzuschreiben, die vor einer Rechtsprechungsänderung einer gefestigten Rechtsprechung und einheitlichen Rechtspraxis entsprach. Ein schutzwürdiges Vertrauen in eine bestimmte Rechtslage aufgrund höchstrichterlicher Rechtsprechung kann allenfalls bei gefestigter, langjähriger Rechtsprechung entstehen.

Nach diesen Grundsätzen ist die echte Rückwirkung vorliegend 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. Sowohl aus der Einführung von § 15b EStG als auch aus dem BFH-Urteil vom 26.04.2018 - **IV R 33/15** ist der Klägerin kein schutzwürdiges Vertrauen erwachsen, von dieser Rechtsanwendungspraxis abweichend Fondsetablierungskosten im Streitjahr steuermindernd geltend machen zu können.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 15. Juli 2025 (**IX R 13/24**), veröffentlicht am 28. August 2025.

Keywords

Einkommensteuerrecht, Rückwirkung