

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Weitgehend gleichartige Ersetzung der Vorgängervorschrift, die wegen fehlender beihilfenrechtl. Genehmigung durch die EU-Kommission nicht in Kraft getreten ist.
- ▶ Einfügung der von der EU-Kommission gewünschten Ausschlussgründe.
- ▶ Wegfall der bisher möglichen Tarifverschärfung.
- ▶ Beseitigung bisher möglicher Doppelbegünstigungen.
- ▶ Reduzierung der doppelten Berücksichtigung von Verlusten.
- ▶ Wegfall verkürzter Betrachtungszeiträume.
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17).

§ 32c

Tarifermäßigung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

(1) ¹Auf Antrag des Steuerpflichtigen wird nach Ablauf von drei Veranlagungszeiträumen (Betrachtungszeitraum) unter den Voraussetzungen des Absatzes 5 für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 eine Tarifermäßigung nach Satz 2 gewährt. ²Ist die Summe der tariflichen Einkommensteuer, die innerhalb des Betrachtungszeitraums auf die steuerpflichtigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 entfällt, höher als die Summe der nach Absatz 2 ermittelten fiktiven tariflichen Einkommensteuer, die innerhalb des Betrachtungszeitraums auf die steuerpflichtigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 entfällt, wird bei der Steuerfestsetzung des letzten Veranlagungszeitraums im Betrachtungszeitraum die tarifliche Einkommensteuer um den Unterschiedsbetrag ermäßigt. ³Satz 1 gilt nicht, wenn nur in einem Veranlagungszeitraum des Betrachtungszeitraums Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt werden.

(2) ¹Die fiktive tarifliche Einkommensteuer, die auf die steuerpflichtigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 entfällt, wird für jeden Veranlagungszeitraum des Betrachtungszeitraums gesondert ermittelt. ²Dabei treten an die Stelle der tatsächlichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 die nach

Satz 3 zu ermittelnden durchschnittlichen Einkünfte. ³Zur Ermittlung der durchschnittlichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wird die Summe der tatsächlichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der Veranlagungszeiträume eines Betrachtungszeitraums gleichmäßig auf die Veranlagungszeiträume des Betrachtungszeitraums verteilt.

(3) ¹Die auf die steuerpflichtigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 entfallende tarifliche Einkommensteuer im Sinne des Absatzes 1 ermittelt sich aus dem Verhältnis der positiven steuerpflichtigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zur Summe der positiven Einkünfte. ²Entsprechendes gilt bei der Ermittlung der fiktiven tariflichen Einkommensteuer. ³Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, werden für die Ermittlung der Einkünfte jeder Einkunftsart im Sinne des Satzes 1 die Einkünfte beider Ehegatten zusammengerechnet.

(4) Bei der Ermittlung der tatsächlichen und der durchschnittlichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne der Absätze 2 und 3 bleiben außer Betracht:

1. außerordentliche Einkünfte nach § 34 Absatz 2,
2. nach § 34a begünstigte nicht entnommene Gewinne sowie
3. Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen im Sinne des § 34b Absatz 1 und 2.

(5) ¹Die Inanspruchnahme der Tarifiermäßigung ist nur zulässig, wenn

1. für negative Einkünfte, die im ersten Veranlagungszeitraum des Betrachtungszeitraums erzielt wurden, kein Verlustrücktrag nach § 10d Absatz 1 in den letzten Veranlagungszeitraum eines vorangegangenen Betrachtungszeitraums vorgenommen wurde,
2. für negative Einkünfte, die im zweiten und dritten Veranlagungszeitraum des Betrachtungszeitraums erzielt wurden, kein Antrag nach § 10d Absatz 1 Satz 5 gestellt wurde,
3. der Steuerpflichtige kein Unternehmer in Schwierigkeiten im Sinne der Rahmenregelung der Europäischen Union für staatliche Beihilfen im Agrar- und Forstsektor und in ländlichen Gebieten 2014-2020 (2014/C 204/01) (ABl. C 204 vom 1.7.2014, S. 1) ist,
4. ein Steuerpflichtiger, der zu einer Rückzahlung von Beihilfen auf Grund eines früheren Beschlusses der Europäischen Kommission zur Feststellung der Unzulässigkeit einer Beihilfe und ihrer Unvereinbarkeit mit dem Binnenmarkt verpflichtet worden ist, dieser Rückforderungsanordnung vollständig nachgekommen ist,

5. der Steuerpflichtige weder einen der in Artikel 10 Absatz 1 der Verordnung (EU) Nr. 508/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Mai 2014 über den Europäischen Meeres- und Fischereifonds und zur Aufhebung der Verordnungen (EG) Nr. 2328/2003, (EG) Nr. 861/2006, (EG) Nr. 1198/2006 und (EG) Nr. 791/2007 des Rates und der Verordnung (EU) Nr. 1255/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates (ABl. L 149 vom 20.5.2014, S. 1) genannten Verstöße oder Vergehen noch einen Betrug gemäß Artikel 10 Absatz 3 dieser Verordnung in dem Zeitraum begangen hat, der in den delegierten Rechtsakten auf der Grundlage von Artikel 10 Absatz 4 dieser Verordnung festgelegt ist, und
6. ein Steuerpflichtiger mit Einkünften aus Binnenfischerei, Teichwirtschaft oder Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft versichert, dass er für einen Zeitraum von fünf Jahren nach Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids, mit dem die Tarifiermäßigung gewährt wird, die Bestimmungen der Gemeinsamen Fischereipolitik einhalten wird.

²Der Steuerpflichtige hat bei der Beantragung der Tarifiermäßigung zu erklären, dass die in Satz 1 Nummer 3 bis 6 genannten Voraussetzungen bestehen. ³Der Steuerpflichtige hat dem zuständigen Finanzamt nach Beantragung der Tarifiermäßigung unverzüglich mitzuteilen, wenn eine der in Satz 1 Nummer 3 bis 6 genannten Voraussetzungen nicht mehr vorliegt.

(6) ¹Ist für einen Veranlagungszeitraum, in dem eine Tarifiermäßigung nach Absatz 1 gewährt wurde, bereits ein Einkommensteuerbescheid erlassen worden, ist dieser zu ändern, soweit sich in einem Einkommensteuerbescheid des Betrachtungszeitraums Besteuerungsgrundlagen ändern. ²Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem sich die Besteuerungsgrundlagen geändert haben. ³Die Sätze 1 und 2 gelten in den Fällen des § 36 Absatz 2 Nummer 3 entsprechend für die Anrechnungsverfügung.

(7) ¹Wird während eines Zeitraums von fünf Jahren nach Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids, mit dem die Tarifiermäßigung für den jeweiligen Betrachtungszeitraum gewährt wird, einer der in Artikel 10 Absatz 1 der Verordnung (EU) Nr. 508/2014 genannten Verstöße durch die zuständige Behörde festgestellt, ist eine Tarifiermäßigung im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 rückgängig zu machen. ²Ein solcher Verstoß gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 in Verbindung mit Absatz 2 der Abgabenordnung. ³Der Steuerpflichtige hat einen Verstoß unverzüglich nach dessen Feststellung dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen. ⁴Die Festsetzungsfrist für die Steuer endet nicht vor Ablauf von vier Jahren

nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Finanzbehörde von dem Verstoß nach Satz 1 Kenntnis erlangt hat.

§ 52

Anwendungsvorschriften

...

(33a) ¹§ 32c in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2016 anzuwenden. ²§ 32c ist im Veranlagungszeitraum 2016 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der erste Betrachtungszeitraum die Veranlagungszeiträume 2014 bis 2016 umfasst. ³Die weiteren Betrachtungszeiträume umfassen die Veranlagungszeiträume 2017 bis 2019 und 2020 bis 2022. ⁴§ 32c ist letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2022 anzuwenden.

...

Autor und Mitherausgeber:

Michael Wendt, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: *Weißborn*, Regelung zu § 32c – Tarifiermäßigung bei land- und forstwirtschaftlichen Einkünften – Referentenentwurf veröffentlicht, *Agrarbetrieb* 2019, 217; *Kanzler*, Von der Tarifglättung zur Tarifiermäßigung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, *NWB* 2020, 462.

Kompaktübersicht

J 20-1 **Inhalt der Änderungen:** Die Vorschrift regelt ebenso wie deren nicht in Kraft getretene Vorgängerin (s. dazu J 20-4 „Grund der Änderungen“) für tarifbesteuerte Einkünfte aus LuF eine Glättung des EStTarifs über einen Zeitraum von drei Jahren. Am Ende des sog. Betrachtungszeitraums wird ermittelt, wie hoch diese betreffenden Einkünfte insgesamt waren und welcher Durchschnittsbetrag pro Jahr sich daraus ergibt. Der durchschnittliche Betrag wird dann einer fiktiven Berechnung der auf die betroffenen land- und forstw. Einkünfte entfallenden ESt für die Jahre des Betrachtungszeitraums zugrunde gelegt. Die Summe der sich daraus ergebenden Steuerbeträge wird mit der Summe der tatsächlich angefallenen Steuerbeträge verglichen. Ist die Summe der durchschnittlichen Beträge niedriger, wird die tarifliche ESt des letzten Jahres des Betrachtungszeitraums um den Differenzbetrag vermindert. Doppelbegünstigungen durch andere Tarifbegünstigungen werden vermieden. Die Tarifiermäßigung kann nur beanspruchen, wer sich konform zu bestimmten EU-Regelungen auf dem Gebiet der Agrar- und Forstwirtschaft und der Fischerei verhält.

Rechtsentwicklung:

J 20-2

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2016** s. § 32c Anm. 4.

► **WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019** (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Einfügung des § 32c an Stelle der nicht in Kraft getretenen Vorgängervorschrift.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Nach § 52 Abs. 33a Sätze 1 und 2 idF des WElektroMobFördG („JStG 2019“), der an die Stelle des bisherigen Abs. 33a getreten ist, ist die Neuregelung – wie bereits für die Vorgängervorschrift vorgesehen – erstmals für den VZ 2016 in Bezug auf einen Betrachtungszeitraum vom VZ 2014 bis zum VZ 2016 anzuwenden. Letztmals ist die Vorschrift für den VZ 2022 anzuwenden (§ 52 Abs. 33a Satz 4). Abweichend von der Vorgängerregelung (s. dazu § 32c Anm. 4 und 35) werden für den Beginn des ersten und das Ende des letzten Betrachtungszeitraums keine Sonderregelungen getroffen. Der erste Betrachtungszeitraum beginnt deshalb auch dann mit dem VZ 2014, wenn der land- und forstw. Betrieb noch nicht zu Beginn des VZ 2014 bestanden hat. Ebenfalls endet der letzte Betrachtungszeitraum auch bei früherer Beendigung des Betriebs mit Ablauf des VZ 2022. Dies steht in Zusammenhang damit, dass die Neuregelung abweichend von der Vorgängerregelung (§ 32c Anm. 35) keine abgekürzten Betrachtungszeiträume mehr vorsieht.

J 20-3

Die Regelungen in § 32c und § 52 Abs. 33a sind am 30.1.2020 in Kraft getreten. An diesem Tag hat die EU-Kommission durch Beschluss festgestellt, dass die Regelungen mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellen (Bekanntmachung v. 18.3.2020, BGBl. I 2020, 597, iVm. Art. 39 Abs. 8 WElektroMobFördG/„JStG 2019“).

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 20-4

► **Grund der Änderungen:**

▷ **Einhaltung unionsrechtlicher Maßgaben:** Eine Regelung zur Tarifglättung über einen jeweils dreijährigen Zeitraum für Einkünfte aus LuF sollte bereits im Jahr 2016 durch einen neuen § 32c EStG geschaffen werden. Weil wegen des unionsrechtl. Beihilfenverbots nach Art. 107 AEUV zunächst geklärt werden musste, ob die Vorschrift als verbotene Beihilfe zu beurteilen war und ggf. von der EU-Kommission eine Ausnahme bewilligt werden würde, wurde die Kommission um einen Beschluss nach Art. 108 Abs. 3 AEUV ersucht. § 32c sollte erst nach dem zustimmenden Beschluss der Kommission in Kraft treten (Art. 5 Abs. 2 MarktordrÄndG). Nach Einleitung des Notifizierungsverfahrens am 19.12.2016 kam es zu weiteren Auskunftersuchen der Kommission, in deren Folge die Kommission die Auffassung vertrat, es handele sich um eine Beihilfe, die aber unter bestimmten Bedingungen genehmigt werden könne (vgl. zu dem Verfahren BTDrucks. 19/1470, 3; BMF v.

3.9.2018 – IV C 7 - S 2230/16/10004 :003, NWB Dok. YAAAH-01021). Ausweislich der Begr. des Gesetzentwurfs soll die jetzt Gesetz gewordene Fassung des § 32c den Anforderungen der EU-Kommission für eine Genehmigung der Beihilfe entsprechen (BRDrucks. 356/19, 140), indem die bisherige Regelung im Wesentlichen übernommen, aber zur Beseitigung unionsrechtl. Bedenken ergänzt wird. Dies geschieht durch zusätzliche Voraussetzungen für die Tarifiermäßigung in Abs. 5 Satz 1 Nr. 3-6 in Verbindung mit der Erklärungspflicht nach Abs. 5 Sätze 2 und 3 und der verfahrensrechtl. Änderungsbefugnis bei Nichteinhaltung der Voraussetzungen nach Abs. 7.

- ▷ *Der Beseitigung von Doppelbegünstigungen* dienen nach der Begr. des Gesetzentwurfs (BRDrucks. 356/19, 142) die Änderungen in Abs. 4 (Ausschluss mehrfacher Tarifbegünstigungen) und Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 (Vorrang der Verlustberücksichtigung nach § 10d).
- ▷ *Eine Verwaltungsvereinfachung* soll erreicht werden, indem auf die Kürzung von Betrachtungszeiträumen nach dem bisherigen Abs. 5 und dem bisherigen § 52 Abs. 33a Sätze 5 bis 7 verzichtet wird (BRDrucks. 356/19, 141, 144).
- ▷ *Beibehaltung der Tarifglättung zur Abmilderung der Folgen des Klimawandels für die Land- und Forstwirtschaft*: Die Schaffung der Tarifglättung war von Beginn an als Reaktion auf die infolge des Klimawandels erhöhte Volatilität der land- und forstw. Erträge bezeichnet worden. Als Rechtfertigung für den in der Regelung liegenden Verstoß gegen den Gleichheitssatz reichte dies uE nicht aus (§ 32c Anm. 6). Dies war seinerzeit auch die Auffassung des BRat (BRDrucks. 715/16 [Beschluss]). Entsprechende Bedenken sind vom FinAussch. des BRat im jetzigen Gesetzgebungsverfahren wiederholt worden (BRDrucks. 356/19, 54).

Dabei berief sich der FinAussch. ua. auf den Jahresbericht 2018 des Bayerischen Obersten Rechnungshofs (www.orh.bayern.de/berichte/jahresberichte/aktuell/jahresbericht-2018.html), der die Tarifglättung an 2575 tatsächlich veranlagten Fällen erprobt hatte (s. Seite 150ff. des Berichts). Im Erg. ergab sich eine durchschnittliche EStMinderung von 74 €. Nur bei 2,6 % der Fälle kam es zu einer Minderung von mehr als 500 €, während sich in 48 % der Fälle keine Minderung ergab. Weil die mehrjährige Betrachtung wegen des Bruchs mit dem Jährlichkeitsprinzip mit vorhandenen IT-Verfahren nicht verwaltet werden könne, entstehe ein hoher Personalaufwand für die Umsetzung. Aus Gründen der Wirtschaftlichkeit regte der Bayerische Oberste Rechnungshof deshalb eine Gesetzesinitiative der Landesregierung mit dem Ziel einer Umgestaltung oder Abschaffung des § 32c an.

Die vom FinAussch. formulierten Bedenken fanden keinen Eingang in die Beschlüsse des Plenums des BRat. Stattdessen wurde die BReg. durch Entschließung des BRat v. 8.11.2019 gebeten, betriebliche Maßnahmen

des Risikomanagements in der LuF zu erleichtern (BRDrucks. 263/19 [Beschluss]).

► **Bedeutung der Änderungen:**

- ▷ *Ausgestaltung als reine Tarifiermäßigung:* Mit der erneuerten Fassung hat der Gesetzgeber die Tarifglättung strukturell aus der vorherigen Gesetzesfassung im Wesentlichen übernommen. Nur in einem Punkt enthält die Neufassung eine bedeutende strukturelle Änderung, nämlich insoweit, als die dreijährige Durchschnittsbetrachtung nicht mehr wie nach dem bisherigen Abs. 1 Satz 3 zu einer höheren ESt führen kann, als sie in der Summe der drei nach allgemeinen Grundsätzen ermittelten Steuerbeträge für die VZ des Betrachtungszeitraums anfallen würde. Eine solche Konstellation war ohnehin praktisch kaum zu erwarten. Die Möglichkeit der Steuererhöhung sollte vermutlich nur dazu dienen, die Regelung nicht als unionsrechtl. unzulässige Beihilfe anzusehen. Nachdem die Kommission aber dennoch zu dem uE erwartbaren Erg. gekommen war, dass die Voraussetzungen einer solchen Beihilfe erfüllt waren, gleichzeitig aber signalisiert hatte, die Regelung bei Einfügung weiterer Voraussetzungen zu genehmigen, konnte sich der Gesetzgeber jetzt ausdrücklich zum Beihilfencharakter bekennen und das Steuererhöhungsszenario entfallen lassen. Systematisch ist die Regelung deshalb jetzt eindeutig eine Tarifiermäßigung. An den verfassungsrechtl. Bedenken im Hinblick auf den Gleichheitssatz hat sich durch die Neuregelung nichts geändert (s. dazu § 32c Anm. 6).

Entfallen sind allerdings die verfassungsrechtl. Bedenken im Hinblick auf die angeordnete Rückwirkung (s. dazu § 32c Anm. 6 aE). Diese ist jetzt nicht nur wie bisher in Bezug auf die VZ 2014 und 2015, sondern auch die VZ 2016 bis 2018 als echte Rückwirkung zu beurteilen. Die Rückwirkung ist uE aber schon deshalb unbedenklich, weil die Vorschrift – anders als die Vorgängerregelung – immer zu einer Steuerminderung führt, also ausschließlich begünstigende Wirkung für den Stpfl. entfaltet.

- ▷ *Die unionsrechtlichen Einschränkungen,* unter denen nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 bis 6 die Tarifiermäßigung nicht gewährt wird, betreffen vermutlich nur eine geringe Zahl von Fällen. Nicht begünstigt sind nach Nr. 3 „Unternehmen in Schwierigkeiten“, zu denen etwa Unternehmen gehören, deren Eigenkapital durch Verluste um mehr als die Hälfte verloren gegangen ist, die insolvent sind oder Rettungsbeihilfen erhalten haben. Solche land- und forstw. Betriebe haben in der Vergangenheit definitionsgemäß Verluste erlitten, so dass eine tarifliche ESt auf die betreffenden Einkünfte nicht angefallen ist und eine Tarifiermäßigung nach § 32c meistens schon deshalb nicht in Betracht käme. Nach Nr. 4 entfällt die Tarifiermäßigung für einen Stpfl., der eine ihm gewährte

und durch die EU-Kommission für unzulässig erklärte Beihilfe noch nicht vollständig zurückgezahlt hat. Nr. 5 und 6 betreffen ausschließlich Betriebe, die Binnenfischerei oder Aquakulturen betreiben, denen die Tarifiermäßigung nur gebührt, wenn sie sich in der Vergangenheit und innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren nach Bekanntgabe des EStBescheids mit der Gewährung der Tarifiermäßigung an bestimmte unionsrechtl. Vorgaben der gemeinsamen Fischereipolitik und des Europäischen Meeres- und Fischereifonds gehalten haben und halten.

Von den mit den unionsrechtl. Beschränkungen zusammenhängenden verfahrensrechtl. Regelungen hat lediglich die Erklärungspflicht nach Abs. 4 Satz 2 allgemeine Bedeutung. Danach hat jeder, der die Tarifiermäßigung beantragt, zu erklären, dass die unionsrechtl. Beschränkungen nach Abs. 4 Nr. 3 bis 6 bei ihm nicht erfüllt sind. Die Pflicht, den Wegfall einer dieser Voraussetzungen zu erklären, kann demgegenüber nur denjenigen treffen, der materiell unter eine der Beschränkungen fallen kann. Die Änderungsvorschrift des Abs. 7 hat einen noch kleineren Anwendungsbereich, weil sie nur Fälle des Abs. 4 Nr. 5 und 6 betrifft.

- ▷ *Bindung an Antrag (Abs. 1 Satz 1)*: Bisher war § 32c von Amts wegen zu berücksichtigen (s. § 32c Anm. 20). Jetzt bedarf die Tarifiermäßigung eines Antrags. Damit wird den Behörden erspart, bei jedem Stpfl. mit Einkünften aus LuF die Einhaltung der einschränkenden Voraussetzungen des Abs. 4 prüfen zu müssen. Davon betroffene Stpfl. werden den Antrag idR nicht stellen. Die Einf. des Antragserfordernisses hat ausweislich der Begr. des Gesetzentwurfs allerdings verfassungsrechtl. Gründe, die nicht näher erläutert werden (BRDrucks. 356/19, 140). Dies hängt möglicherweise damit zusammen, dass sich in der Vergangenheit ausgeübte Wahlrechte bei der Tarifglättung nachträglich als nachteilig erweisen können, zB die Übertragung eines Gewinns nach § 6b oder die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags. Da sich die Tarifglättung nach jetziger Gesetzesfassung aber nie als nachteilig erweisen kann, sondern allenfalls bei anderer Ausübung von Wahlrechten eine noch höhere Tarifiermäßigung hätte eintreten können, wäre ein Antrag immer vorteilhaft, so dass ein verfassungsrechtl. Bedürfnis für die Bindung an einen Antrag uE nicht zu erkennen ist.
- ▷ *Betrachtungszeitraum bei nicht durchgehend erzielten begünstigten Einkünften (Abs. 1 Satz 3)*: Werden nur in einem Jahr des Betrachtungszeitraums Einkünfte aus LuF erzielt, entfällt nach dem neuen Abs. 1 Satz 3 eine Tarifglättung. Dies erscheint selbstverständlich, weil eine Glättung mehr als einen VZ voraussetzt (so auch zur bisherigen Rechtslage § 32c Anm. 35). Anders verhält es sich, wenn Einkünfte in

zwei von drei Jahren des Betrachtungszeitraums erzielt worden sind. Hierzu enthielten der bisherige § 32c Abs. 5 und der bisherige § 52 Abs. 33a Sätze 5 bis 7 Regelungen, die eine Verkürzung des Betrachtungszeitraums vorsahen. Diese Regelungen sind ersatzlos entfallen. Zur Begr. wird auf die Schwierigkeiten bei der Administrierung verwiesen (BRDrucks. 356/19, 141). Dies hat zur Folge, dass nach jetziger Rechtslage über drei VZ geglättet wird, von denen in einem VZ keine Einkünfte in die Berechnung einfließen (so auch ausdrücklich BRDrucks. 356/19, 141). Im Erg. kommt es dadurch zu einer deutlichen und uE mit einer Verwaltungsvereinfachung nicht zu rechtfertigenden Erhöhung der Vergünstigung für die zwei VZ, in denen begünstigte Einkünfte erzielt wurden (glA *Kanzler*, NWB 2020, 462, 467: Übermaß an Begünstigung). Die verfassungsrechtl. Bedenken wegen einer Verletzung des Gleichheitssatzes (s. oben und § 32c Anm. 6) werden durch diese Regelung verstärkt.

- ▷ *Horizontaler Verlustausgleich mit Einkünften des zusammenveranlagten Ehegatten (Abs. 3 Satz 3)*: Nach Abs. 3 Satz 3 ist im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten für die Durchschnittsberechnung ein horizontaler Verlustausgleich zwischen den jeweiligen Einkunftsarten vorzunehmen. Dies war bisher nicht ausdrücklich geregelt, folgte uE aber bereits aus § 26b. In der Begr. zum RegE wird die Neuregelung deshalb zutr. als Klarstellung gekennzeichnet (BRDrucks. 356/19, 142).
- ▷ *Keine Kombination mit anderer Tarifiermäßigung (Abs. 4)*: Nach bisheriger Fassung der Vorschrift konnte die Tarifiermäßigung nach § 32c zu der Ermäßigung nach § 34 bei Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 oder Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten nach § 24 Nr. 4 hinzutreten (§ 32c Anm. 15, 31). Dies wird jetzt durch Abs. 4 Nr. 1 ausgeschlossen. Durch Abs. 4 werden nach § 34 Abs. 2, § 34a und § 34b Abs. 1 und 2 tarifbegünstigte Einkünfte außerdem bei der Ermittlung des Anteils der auf die nach § 32c begünstigten Einkünfte entfallenden ESt ausgeschlossen. Dies war systemwidrig nach der bisherigen Rechtslage uE nicht der Fall (§ 32c Anm. 30).
- ▷ *Konkurrenz zu § 10d (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2)*: Zur Konkurrenz mit Verlustabzügen nach § 10d enthielt § 32c bisher keine Regelung. Das Konkurrenzverhältnis wird nun durch Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 der neuen Vorschrift beeinflusst. Ein Verlustrücktrag oder -vortrag wirkt sich zwar nicht auf die Berechnung des Anteils der auf die begünstigten Einkünfte entfallenden Steuer aus, weil er nicht von den Einkünften selbst, sondern vom Gesamtbetrag der Einkünfte vorgenommen wird. Er beeinflusst aber die absolute Höhe der tariflichen ESt im Jahr des Abzugs. Gestaltbar ist dabei nur die Höhe des Verlustrücktrags, indem mit einem Antrag nach § 10d Abs. 1 Satz 5 ganz oder teilweise auf einen Verlustrücktrag zugunsten eines höheren Verlustvortrags

verzichtet wird. Der – ggf. nach einem Verlustrücktrag verbleibende – Verlustvortrag wirkt sich zwingend in späteren VZ aus.

Der neue Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 erklärt die Glättung für unzulässig, wenn für negative Einkünfte im ersten Jahr des Betrachtungszeitraums kein Verlustrücktrag vorgenommen wurde. Nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 ist die Glättung unzulässig, wenn für negative Einkünfte im zweiten und dritten VZ des Betrachtungszeitraums kein Antrag auf Verringerung des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 Satz 5 gestellt wurde. Diese Neuregelungen vermeiden nur in wenigen Fällen, dass Verlustabzüge und Tarifglättung steueroptimiert in Anspruch genommen werden. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ist nur einschlägig, wenn im ersten Jahr des Betrachtungszeitraums ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte besteht. Die Tarifglättung ist dann unzulässig, wenn kein Verlustrücktrag in das vorangegangene Jahr vorgenommen wird. Unschädlich ist es aber nach dem Gesetzeswortlaut, wenn ein Antrag nach § 10d Abs. 1 Satz 5 gestellt wird, wonach der Verlustrücktrag nur zu einem ganz geringen Teil in Anspruch genommen wird.

Die steuererhöhende Wirkung der Regelungen in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 wirft Fragen in Bezug auf die Zulässigkeit der rückwirkenden Anwendung auf. Da in der bisherigen Fassung des § 32c entsprechende Regelungen nicht enthalten waren, bedeutet die Neuregelung insoweit eine Verschärfung. Da Rechtsfolge aber nur die Nichtgewährung der bisher nicht gültigen StErmäßigung ist, besteht kein Vertrauensschutz. Allerdings soll nach der Begr. des RegE Vertrauensschutz in Bezug auf Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 für einen Verlustrücktrag aus dem VZ 2014 in den VZ 2013 bestehen (BRDrucks. 356/19, 142). Wenn der Gesetzgeber erkennt, dass Vertrauensschutz zu gewähren ist, hat er selbst eine diesbezügliche gesetzliche Regelung zu schaffen. Anderenfalls ist das Gesetz insoweit verfassungswidrig, als es den gebotenen Vertrauensschutz verletzt, es sei denn, eine verfassungskonforme Auslegung des Gesetzes ist möglich. An dieser Auslegungsmöglichkeit ist zu zweifeln, wenn der Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes bereits im Gesetzgebungsverfahren erkannt worden ist, aber nicht zu einer entsprechenden Regelung geführt hat. Hier kann diese Frage letztlich aber offen bleiben, weil uE kein Anspruch auf Vertrauensschutz besteht.

- ▷ *Verfahrensrechtliche Änderungsbefugnis bei Änderung von Besteuerungsgrundlagen (Abs. 6 Sätze 1 und 3):* Bei geänderten Besteuerungsgrundlagen, die sich auf das letzte Jahr des Betrachtungszeitraums und die dort gewährte Tarifiermäßigung auswirken, vermittelt Abs. 6 Satz 1 nun entgegen der Erstfassung der Vorschrift eine umfassende Befugnis des FA zum Erlass eines Änderungsbescheids (zur bisherigen Fassung s. § 32c Anm. 40). Nach Abs. 6 Satz 3 ist dann auch die Anrechnung auf die Steuer in der Anrechnungsverfügung gem. § 36 Abs. 2 Nr. 3 zu ändern.