

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Redaktionelle Folgeänderung in Abs. 5.
- ▶ Verlängerung der bis 2022 befristeten Tarifiermäßigung für Einkünfte aus LuF um weitere sechs Jahre bis 2028.
- ▶ Aktualisierung der sich aus der Rahmenregelung für staatliche Beihilfen im Agrar- und Forstsektor und in ländlichen Gebieten (Abl. EU 2022, Nr. C 485, 1) und den Leitlinien für staatliche Beihilfen im Fischerei- und Aquakultursektor (Abl. EU 2023, Nr. C 107, 1) ergebenden Vorgaben.
- ▶ **Fundstellen:**
 - ▷ Viertes Corona-Steuerhilfegesetz (4. Corona-SteuerhilfeG) v. 19.6.2022 (BGBl. I 2022, 911; BStBl. I 2022, 931);
 - ▷ Gesetz zur Verlängerung der Tarifiermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (LuFTermVerlG) v. 23.10.2024 (BGBl. I 2024 Nr. 321; BStBl. I 2024, 1418).

§ 32c Tarifiermäßigung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch LuFTermVerlG v. 23.10.2024
(BGBl. I 2024 Nr. 321; BStBl. I 2023, 7)

(1) bis (4) *unverändert*

(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 Satz 1 in den letzten Veranlagungszeitraum des vorangegangenen Betrachtungszeitraums vorgenommen wurde,
- 1a. für negative Einkünfte, die im zweiten Veranlagungszeitraum des Betrachtungszeitraums erzielt wurden, kein Verlustrücktrag nach § 10d Absatz 1 Satz 2 in den letzten Veranlagungszeitraum des 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 6 gestellt wurde,
3. der Steuerpflichtige kein Unternehmer in Schwierigkeiten im Sinne des Teils 1 Kapitel 2 Abschnitt 2.4 Absatz 33 Nummer 63 der Rah-

menregelung der Europäischen Union für staatliche Beihilfen im Agrar- und Forstsektor und in ländlichen Gebieten (2022/C 485/01) (ABl. C 485 vom 21.12.2022, S. 1) ist,

4. *unverändert*

5. die Beihilfen

- a) nicht zur Unterstützung von Fischereitätigkeiten gewährt werden, die mit schweren Verstößen gemäß Artikel 42 der Verordnung (EG) Nr. 1005/2008 des Rates vom 29. September 2008 über ein Gemeinschaftssystem zur Verhinderung, Bekämpfung und Unterbindung der illegalen, nicht gemeldeten und unregulierten Fischerei, zur Änderung der Verordnungen (EWG) Nr. 2847/93, (EG) Nr. 1936/2001 und (EG) Nr. 601/2004 und zur Aufhebung der Verordnungen (EG) Nr. 1093/94 und (EG) Nr. 1447/1999 (ABl. L 286 vom 29.10.2008, S. 1) oder Artikel 90 der Verordnung (EG) Nr. 1224/2009 des Rates vom 20. November 2009 zur Einführung einer gemeinschaftlichen Kontrollregelung zur Sicherstellung der Einhaltung der Vorschriften der gemeinsamen Fischereipolitik und zur Änderung der Verordnungen (EG) Nr. 847/96, (EG) Nr. 2371/2002, (EG) Nr. 811/2004, (EG) Nr. 768/2005, (EG) Nr. 2115/2005, (EG) Nr. 2166/2005, (EG) Nr. 388/2006, (EG) Nr. 509/2007, (EG) Nr. 676/2007, (EG) Nr. 1098/2007, (EG) Nr. 1300/2008, (EG) Nr. 1342/2008 sowie zur Aufhebung der Verordnungen (EWG) Nr. 2847/93, (EG) Nr. 1627/94 und (EG) Nr. 1966/2006 (ABl. L 343 vom 22.12.2009, S. 1) verbunden sind und illegale, nicht gemeldete und unregulierte Fischerei (IUU-Fischerei) darstellen oder unterstützen;
- b) nicht zur Unterstützung des Betriebs, des Managements oder des Besitzes eines Fischereifahrzeugs gewährt werden, das auf der Unionsliste von IUU-Schiffen gemäß Artikel 40 Absatz 3 der Verordnung (EG) Nr. 1005/2008 geführt wird, oder des Betriebs, des Managements oder des Besitzes eines Schiffs, das unter der Flagge eines Landes fährt, das nach Artikel 33 der genannten Verordnung als nichtkooperierendes Drittland eingestuft wurde;
- c) mit einer Einhaltung der Vorschriften der Verordnung (EU) Nr. 1379/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. Dezember 2013 über die gemeinsame Marktorganisation für Erzeugnisse der Fischerei und der Aquakultur, zur Änderung der Verordnungen (EG) Nr. 1184/2006 und (EG) Nr. 1224/2009 des Rates und zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 104/2000 des Rates (ABl. L 354 vom 28.12.2013, S. 1) einhergehen oder
- d) nicht mit einer Erhöhung der Fangkapazität oder dem Bau neuer Schiffe einhergehen, die unmittelbar und automatisch zu einem Verstoß des Mitgliedstaats gegen Artikel 22 Absatz 7 der Verordnung (EU) Nr. 1380/2013 des Europäischen Parlaments und des

Rates vom 11. Dezember 2013 über die Gemeinsame Fischereipolitik und zur Änderung der Verordnungen (EG) Nr. 1954/2003 und (EG) Nr. 1224/2009 des Rates sowie zur Aufhebung der Verordnungen (EG) Nr. 2371/2002 und (EG) Nr. 639/2004 des Rates und des Beschlusses 2004/585/EG des Rates (ABl. L 354 vom 28.12.2013, S. 22) und die in Anhang II zu der Verordnung (EU) Nr. 1380/2013 festgelegten Obergrenzen für die Fangkapazität führen und

6. ¹ bis ³ *unverändert*

... ⁴Satz 1 Nummer 3 und 4 findet keine Anwendung auf Einkünfte als Landwirt im Sinne des Artikels 211 Absatz 3 der Verordnung (EU) Nr. 1308/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Dezember 2013 über eine gemeinsame Marktorganisation für landwirtschaftliche Erzeugnisse und zur Aufhebung der Verordnungen (EWG) Nr. 922/72, (EWG) Nr. 234/79, (EG) Nr. 1037/2001 und (EG) Nr. 1234/2007 (ABl. L 347 vom 20.12.2013, S. 671; L 189 vom 27.6.2014, S. 261; L 130 vom 19.5.2016, S. 18; L 34 vom 9.2.2017, S. 41; L 106 vom 6.4.2020, S. 12), die zuletzt durch die Verordnung (EU) 2024/1143 (ABl. L, 2024/1143, 23.4.2024) geändert worden ist.

(6) *unverändert*

(7) ¹Wird während eines Zeitraums von fünf Jahren nach Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids, mit dem die Tarifiermäßigung für den jeweiligen Betrachtungszeitraum gewährt wird, durch die zuständige Behörde festgestellt, dass die Voraussetzungen im Sinne des Absatz 5 Satz 1 Nummer 5 nicht eingehalten wurden, ist eine Tarifiermäßigung im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 rückgängig zu machen. ²Diese Nichteinhaltung der Voraussetzung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 in Verbindung mit Absatz 2 der Abgabenordnung. ³Der Steuerpflichtige hat eine Nichteinhaltung der Voraussetzungen unverzüglich nach deren 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 der Nichteinhaltung der Voraussetzungen nach Satz 1 Kenntnis erlangt hat.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch LuFTermVerlG v. 23.10.2024
(BGBl. I 2024 Nr. 321; BStBl. I 2023, 7)

(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 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) ist letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2022 anzuwenden. ⁵§ 32c in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 23. Oktober 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 321) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2023 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der erste Betrachtungszeitraum 2023 bis 2025 und der letzte Betrachtungszeitraum 2026 bis 2028 ist. ⁶§ 32c findet auf die Veranlagungszeiträume 2023 bis 2028 vorbehaltlich des Satzes 7 nur auf Einkünfte als Landwirt im Sinne des Artikels 211 Absatz 3 der Verordnung (EU) Nr. 1308/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates, die zuletzt durch die Verordnung (EU) 2024/1143 (ABl. L, 2024/1143, 23.4.2024) geändert worden ist, Anwendung. ⁷Nach einem Beschluss der Europäischen Kommission, der feststellt, dass die Regelungen des § 32c, soweit andere Einkünfte gemäß § 13 betroffen sind, entweder keine oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellen, findet § 32c in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 23. Oktober 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 321) ab dem Folgetag ohne die Einschränkung nach Satz 6 Anwendung. ⁸Der Tag des Beschlusses der Europäischen Kommission wird vom Bundesministerium der Finanzen gesondert im Bundessteuerblatt bekannt gemacht.

(35b) ¹§ 36 Absatz 2 Nummer 2 Satz 5 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2020 zufließen. ²§ 36 Absatz 2 Nummer 4 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2016 und letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2028 anzuwenden.

Autor: Dr. Marko Klüger,
Richter am Niedersächsischen Finanzgericht, Hannover
Mitherausgeber Michael Wendt, Vors. Richter am BFH aD,
Rechtsanwalt/Steuerberater, YPOG, Köln

Kompaktübersicht

J 25-1 **Inhalt der Änderungen:** Neben einer weiteren redaktionellen Folgeänderung in Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 hat sich der Gesetzgeber entschieden, die bis zum VZ 2022 befristete Tarifiermäßigung für Einkünfte aus LuF zur Abmilderung klima- bzw. witterungsbedingter Gewinnschwankungen bis 2028 fortzuführen, da sich die Situation der Landwirte seit der Einf. der Regelung im Jahr 2019 nicht verbessert habe (BTDrucks. 20/11947, 1). Durch die antragsabhängige StErmäßigung sollen progressionsbedingte Belastungswirkungen ausgeglichen werden, indem die ESt auf land- und forstw. Einkünfte – wie bisher – durch eine periodenübergreifende Betrachtung „geglättet“, nämlich auf den Betrag ermäßigt wird, der sich ergäbe, wenn die Einkünfte gleichmäßig auf die dreijährigen Be-

trachtungszeiträume (2023 bis 2025 und 2026 bis 2028) verteilt würden. Da es sich bei § 32c dem Grunde nach auch weiterhin um eine staatliche Beihilfe handelt, bleibt die Anwendung der Norm unverändert den Stpfl. vorbehalten, die sich zur Einhaltung europarechtl. Rahmenregelungen und Verhaltensmaßregeln im Agrar-, Forst- und Fischereibereich verpflichten.

Rechtsentwicklung:

J 25-2

- ▶ **Zur Gesetzesentwicklung bis 2016** s. § 32c Anm. 4.
- ▶ **WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019** (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Siehe Anm. J 20-2.
- ▶ **JStG 2020 v. 21.12.2020** (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Siehe Anm. J 21-2.
- ▶ **4. Corona-SteuerhilfeG v. 19.6.2022** (BGBl. I 2022, 911; BStBl. I 2022, 931): Durch Art. 3 Nr. 5 des 4. Corona-SteuerhilfeG wurden in Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 die Wörter „§ 10d Absatz 1 Satz 5“ durch die Wörter „§ 10d Absatz 1 Satz 6“ ersetzt.
- ▶ **JStG 2022 v. 16.12.2022** (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7): Siehe Anm. J 23-2.
- ▶ **LuFTermVerlG v. 23.10.2024** (BGBl. I 2024 Nr. 321; BStBl. I 2024, 1418): Durch das Gesetz zur Verlängerung der Tarifiermäßigung wurde die Anwendung der 2016 eingeführten und ursprünglich bis zum VZ 2022 befristeten Entlastungsregelung auf zwei Betrachtungszeiträume, dh. um weitere sechs Jahre bis zum VZ 2028 ausgedehnt und die Vorschrift zugleich an geänderte europäische Rahmenbedingungen angepasst.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Änderung in Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 durch das 4. Corona-SteuerhilfeG trat am 23.6.2022 in Kraft (Art. 9 Abs. 1 des 4. Corona-SteuerhilfeG). § 32c idF des LuFTermVerlG ist gem. § 52 Abs. 32a Satz 5 erstmals für den VZ 2023 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der erste Betrachtungszeitraum die VZ 2023 bis 2025 und der letzte Betrachtungszeitraum die VZ 2026 bis 2028 umfasst, weswegen es auch einer entsprechenden Folgeänderung in § 52 Abs. 35b Satz 2 bedurfte. Die steuerabschnittsübergreifende Tarifiermäßigung nach § 32c galt vorerst nur für Landwirte iSd. VO (EU) Nr. 1308/2013 unmittelbar, dh. für Stpfl., die landwirtschaftliche Erzeugnisse des Bodens, der Viehzucht und der Fischerei produzieren, auf der ersten Stufe verarbeiten und vermarkten. Für diesen Anwenderbereich (Landwirte im unionsrechtl. Sinne) hatte die Europäische Kommission am 30.1.2020 durch Beschluss zur Vorgängernorm festgestellt, dass die Regelungen zur Tarifiermäßigung für Einkünfte aus LuF (einschließlich Binnenfischerei und Aquakultur) eine mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfe darstellen (SA.47089 (2016/N), ABl. EU 2020 Nr. C 125, 2; BGBl. I 2020, 597); derartige nationale

J 25-3

stl. Maßnahmen sind deshalb durch Art. 211 Abs. 3 der VO (EU) Nr. 1308/2013 (eingefügt durch Art. 10 der VO (EU) 2020/2220 v. 23.12.2020, ABl. EU 2020 Nr. L 437, 1) von den Wettbewerbsregeln des AEUV ausgenommen. Insoweit trat § 32c daher am Tag nach der Verkündung, mithin am 30.10.2024 in Kraft. Soweit andere Einkünfte gem. § 13 betroffen sind, stand eine vergleichbare Genehmigung der Europäischen Kommission (sog. Notifizierung) zunächst aus und das Inkrafttreten demgemäß unter entsprechendem Vorbehalt (§ 52 Abs. 33a Satz 7). Erfasst waren Einkünfte aus Forstwirtschaft, Binnenfischerei und Teichwirtschaft. Mit Beschluss v. 17.2.2025 (SA.117554, ABl. EU 2025 Nr. C 2319) hat die Europäische Kommission die Verlängerung zwischenzeitlich auch insoweit gebilligt; die Tarifiermäßigung stehe weiterhin im Einklang mit den einschlägigen Bestimmungen der Rahmenregelung und der Leitlinien, so dass der Ausnahmetatbestand aus Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV auch auf die Neuregelung zutrefte. § 32c findet gem. § 52 Abs. 33a Satz 7 folglich ab dem Folgetag, dh. seit dem 18.2.2025, uneingeschränkt Anwendung. Die Bekanntmachung des Beschlusses durch das BMF steht allerdings noch aus.

J 25-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:**

► **Folgeänderung in Abs. 5 Satz 1 Nr. 2:** Durch Art. 3 Nr. 5 des 4. Corona-SteuerhilfeG wurde der Textverweis auf das Antragsrecht nach § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG aF an die Änderungen der Bezugsvorschrift angepasst, die das auf Antrag zu gewährende Wahlrecht, auf den obligatorischen Verlustrücktrag zu verzichten, nunmehr in Satz 6 regelt. An dem mit Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 verfolgten Regelungszweck, eine Doppelberücksichtigung von Verlusten zu vermeiden (BTDrucks. 19/13436, 127), hat sich dadurch nichts geändert. Die Verrechnung im Betrachtungszeitraum erzielter Verluste mit Gewinnen soll auch weiterhin auf die VZ dieses Betrachtungszeitraums beschränkt sein (sog. Lock-in-Effekt). Die Tarifiermäßigung nach § 32c findet erst im Anschluss Anwendung (zu Zweifeln an der Wirksamkeit s. Anm. J 20-4 „Konkurrenz zu § 10d ...“). Zur Verwaltungsverfahrenvereinfachung und im Hinblick auf die ebenfalls mit dem 4. Corona-SteuerhilfeG eingeführte Erweiterung des Verlustrücktrags auf zwei Rücktragsjahre ist es dem Stpfl. allerdings seit dem Verlustentstehungsjahr 2022 nicht mehr möglich, nur hinsichtlich eines Teils vom Verlustrücktrag abzusehen (BTDrucks. 20/1111, 21). Stattdessen gilt seitdem das Prinzip „ganz oder gar nicht“ (Vogel in Brandis/Heuermann, § 10d Rz. 140a [11/2024]: „insgesamt“).

► **Hintergrund der Geltungsverlängerung:** Im November 2022 hatte der Finanzausschuss des Bundestags im Zusammenhang mit dem JStG 2022 empfohlen, die Tarifiermäßigung im Interesse der Ausarbeitung einer relationsgerecht(er)en und zielgenau(er)en Anschlussregelung – wie ursprünglich geplant – auslaufen zu lassen (BTDrucks. 20/4729, 117; schon zuvor BTDrucks. 20/3772, 3). In gleicher Weise äußerte sich im September 2023 auch die BReg. im 29. Subventionsbericht (BTDrucks. 20/8300, 459f.)

und verwies auf den diesbezüglichen Austausch einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe. Nach empirischer Auswertung zahlreicher Steuerfälle war zuvor bereits der Bundesrechnungshof zu dem Ergebnis gelangt, dass die Tarifiermäßigung in der gegenwärtigen Form das gesetzgeberische Ziel, natur- und sektoralbedingte Schwankungen auszugleichen, verfehle, weil der Anwendungsbereich der Norm nicht auf die Ergebnisse (aktiver) landwirtschaftlicher Urproduktion beschränkt sei und Mehrfachbegünstigungen nicht verlässlich verhindert würden, während zugleich andere gleichermaßen vom Klimawandel betroffene Branchen und Einkunftsarten ausgeschlossen blieben (Bericht v. 4.1.2022, abrufbar unter www.bundesrechnungshof.de/SiteGlobals/Forms/Suche/Berichtssuche). Statt danach in eine ergebnisoffene Debatte einzutreten und dabei die vielfach geäußerte Kritik an der Regelung aufzugreifen, hat sich der Gesetzgeber mit dem LuFTermVerlG damit begnügt, die bis zum VZ 2022 befristete Altregelung im Kernbereich ohne nennenswerte Anpassungen zu übernehmen und für zwei weitere Betrachtungszeiträume zu verlängern. Die Fortgeltung griff als Teil des sog. Agrarpakets ein Entlastungsversprechen der Politik gegenüber den Bauernverbänden auf, die von Protesten begleitete Streichung der Agrar-Diesel-Vergünstigungen durch entsprechende Gegenmaßnahmen abzufedern (vgl. bspw. *Landwirtschaftskammer Nds.*, Webcode: 01043636; *Kanzler*, NWB 2024, 3584 [3585]). Die BReg. rechnet bei rund 550.000 Anträgen mit einer durchschnittlichen Entlastung von ca. 1.000 € pro Dreijahreszeitraum und jährlichen Steuermindereinnahmen iHv. rund 50 Mio. € (BTDrucks. 11947, 2, 12; auch BTDrucks. 20/8300, 98, 459).

► **Im Kern Fortführung der Altregelung:** Durch die Fortschreibung der Abs. 1 bis 3 wurde die normierte Methodik zur Ermittlung der antragsgebundenen Tarifiermäßigung für die Einkünfte aus LuF unverändert beibehalten, ebenso der in Abs. 4 geregelte Ausschluss einzelner bereits anderweitig tarifbegünstigter Einkünfte und der in Abs. 6 enthaltene (eigenständige) Änderungs- und Hemmungstatbestand (s. Anm. J 20-4; *Kanzler in Leingärtner*, Kap. 47 Rz. 32 ff. [4/2022]). Die Tarifiermäßigung für die Betrachtungszeiträume 2023 bis 2025 bzw. 2026 bis 2028 ist daher – wie bisher – mit der EStErklärung des jeweils letzten VZ, spätestens aber bis zur Bestandskraft der diesbezüglichen Festsetzung (s. Nds. FG v. 6.4.2022 – 3 K 20/22, EFG 2022, 941471 Rz. 36, rkr.) zu beantragen. Entsprechende Formulare fehlen gegenwärtig noch. Da das BMF zudem bislang kein neues Anwendungsschreiben zur Tarifiermäßigung veröffentlicht hat, kann – soweit es die fortgeführten Regelungen betrifft – hilfsweise auf das (allerdings seit März 2024 formal aufgehobene) BMF-Schreiben zur Vorgängernorm (BMF v. 18.9.2020 – IV C 7 - S 2230/19/10003:007, BStBl. I 2020, 952; dazu *Kanzler*, FR 2020, 968) nebst Änderungen (BStBl. I 2020, 1217 und BStBl. I 2022, 1302) zurückgegriffen werden, ebenso auf die Berechnungshilfen, die weiterhin auf den Internetseiten des BMF bereitgestellt werden.

► **Weitere Anpassung der vorrangigen Verlustverrechnung:** Zur Wahrung der Verlustverrechnung innerhalb des Betrachtungszeitraums (s.o.) wird die Tarifiermäßigung je nach Verlustentstehungszeitraum unverändert von der Ausübung des Wahlrechts nach § 10d Abs. 1 Satz 6 (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1) oder von dessen Nichtausübung (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2) abhängig gemacht (s. Anm. J 20-4 „Konkurrenz zu § 10d ...“; Gossert in Korn, § 32c Rz. 51 ff. [7/2021]). Durch die seit 2022 bestehende Rücktragsmöglichkeit über zwei Jahre (§ 10d Abs. 1 Satz 2) bedurfte es allerdings nach Auffassung des Finanzausschusses des Bundestags (BTDrucks. 20/12152, 8) einer diese Erweiterung nachvollziehenden Ergänzung für negative Einkünfte, die im zweiten VZ des Betrachtungszeitraums erzielt wurden, weil diese seither ebenfalls in den letzten VZ des vorangegangenen Betrachtungszeitraums zurückgetragen werden könn(t)en. Deshalb hängt die Inanspruchnahme der Tarifiermäßigung nunmehr nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1a zusätzlich davon ab, dass (auch) für solche Verluste kein zeitraumübergreifender Verlustrücktrag vorgenommen wurde. Die diesem Umgang mit Verlusten zugrundeliegende gesetzgeberische Konzeption erweist sich jedoch zum einen als unvollständig und zum anderen als widersprüchlich. Unvollständig, weil ein (ausdrückliches) Verbot des gleichermaßen seit 2022 eröffneten Verlustrücktrags aus dem ersten VZ in den zweiten VZ des vorangegangenen Betrachtungszeitraums, mithin eine Ergänzung in Nr. 1 fehlt (s. auch Unterrichtung der Bundesregierung durch den Bundesrat, BTDrucks. 20/13157, 83); widersprüchlich, da der Stpfl. zwar nach Nr. 2 weiterhin verpflichtet ist, Verluste des zweiten (und dritten) VZ nach Maßgabe des § 10d Abs. 1 Sätze 1 und 2 „insgesamt“ zurückzutragen, jedoch nach Nr. 1a zugleich untersagt wird, dass etwaiges nach dem ersten Rücktragsjahr verbleibendes Verlustverrechnungspotenzial nach § 10d Abs. 1 Satz 2 mit Verlusten des vorangegangenen Betrachtungszeitraums verrechnet werden kann (s. *Kulosa* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 32c Rz. 8). Die damalige BReg. hatte auf die entsprechende Unterrichtung des Bundesrats im Oktober 2024 eine Prüfung im Rahmen des JStG 2024 angekündigt (BTDrucks. 20/13157, 93), letztlich ohne Ergebnis. Der Konflikt sollte uE deshalb bis zu einer gesetzgeberischen Korrektur unter Rückgriff auf den Regelungssinn der Norm gelöst werden, indem ersteres zum Verlust der Tarifbegünstigung führt und letzteres zugunsten eines Verlustvortrags unterbleibt (ebenso *Kanzler*, NWB 2024, 3584 [3587]). Verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine darin liegende (weitere) betragsmäßige, zeitliche oder anrechnungstechnische Beschränkung des Verlustrück- und Verlustvortrags bestehen uE nicht (grundlegend BVerfG v. 22.7.1991 – 1 BvR 313/88, NJW 1992, 168 Rz. 4 ff.; BFH v. 22.8.2012 – I R 9/11, BStBl. II 2013, 512 Rz. 18).

► **Unionskonforme Anpassungen:** Mit der Verlängerung der Tarifiermäßigung wurden die in den europarechtl. Wohlverhaltensanforderungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 und 5) und der verfahrensrechtl. Änderungsbefugnis

bei deren (punktuellem) Nichteinhaltung (Abs. 7) in Bezug genommenen beihilferechtlichen Vorgaben nach Maßgabe der einschlägigen, seit Januar bzw. April 2023 anzuwendenden Rahmenregelung (Abl. EU 2022 Nr. C 485, 1) und Leitlinien (Abl. EU 2023 Nr. C 107, 1) aktualisiert; inhaltliche Änderungen waren damit nicht verbunden. Neu ist aber Abs. 5 Satz 4, wonach Landwirte im unionsrechtlichen Sinn (s. Anm. J 25-3) von den bisherigen Auflagen und Erklärungspflichten befreit werden, so dass diese Anforderungen im Grunde nur noch von Forstwirten, Binnenfischern und Teichwirtschaften zu beachten sind (s. *Kulosa in Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 32c Rz. 9). Hintergrund der Vereinfachung ist die beihilferechtliche Unbedenklichkeit der landwirtschaftlichen Einkünfte dieser Personengruppe betreffende Tarifiermäßigung (BTDrucks. 20/11947, 12).

► **Verfassungsmäßigkeit:** An den verfassungsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf den Gleichheitssatz hat sich durch die weitgehend unveränderte Fortführung der Tarifiermäßigung nichts geändert (s. dazu § 32c Anm. 6). Dies gilt insbes. für den Gesichtspunkt strechtlicher Folgerichtigkeit (ebenso Nds. FG v. 24.4.2024 – 4 K 6/24, EFG 2024, 1322 Rz. 31 ff. rkr.; *Kanzler*, NWB 2024, 3584 [3590]; s. auch BTDrucks. 20/3772, 3). Den insoweit wiederholt geäußerten Zweifeln ist der Gesetzgeber im Zuge des LuFTermVerlG erneut nicht nachgegangen (s.o.). Auch nach drei Betrachtungszeiträumen bzw. neun Jahren Geltungsdauer der Tarifiermäßigung fehlt vielmehr eine verlässliche und transparente – ggf. auch unionsrechtliche – Evaluierung der Wirkzusammenhänge. Zu einer solchen Überprüfung bestand und besteht aber besonderer Anlass, denn die Tarifiermäßigung nach § 32c gehe – so der Bundesrechnungshof in seinem Bericht v. 4.1.2022 und nochmals in einer beratenden Stellungnahme gegenüber dem Bundestag v. 21.6.2024 (beides abrufbar unter www.bundesrechnungshof.de/SiteGlobals/Forms/Suche/Berichtssuche) – in der Praxis an der gesetzgeberischen Zielsetzung vorbei. Zur Zulässigkeit einer Konkurrentenklage *Kanzler*, NWB 2024, 3584 (3591); s. auch *Mutschler*, EFG 2024, 1327 (1329).

