

§ 32c

**Tarifglättung bei Einkünften aus Land- und
Forstwirtschaft**

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch MarktordÄndG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3045)

(1) ¹Für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 findet nach Ablauf von drei Veranlagungszeiträumen (Betrachtungszeitraum) eine Tarifglättung nach den Sätzen 2 und 3 statt. 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. ³Ist die Summe der tariflichen Einkommensteuer, die innerhalb des Betrachtungszeitraums auf die steuerpflichtigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 entfällt, niedriger 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, erhöht der Unterschiedsbetrag die festzusetzende Einkommensteuer des letzten Veranlagungszeitraums im Betrachtungszeitraum.

(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 Gewinne oder Verluste 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.

(4) Bei der Ermittlung der tatsächlichen und der durchschnittlichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des Absatzes 2 bleiben Veräußerungsgewinne im Sinne des § 14 in Verbindung mit § 34 Absatz 1 oder Absatz 3, nach § 34a begünstigte nicht entnommene Gewinne sowie Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen im Sinne des § 34b Absatz 1 und 2 außer Betracht.

(5) ¹Wird ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft innerhalb des Betrachtungszeitraums aufgegeben oder veräußert, verkürzt sich der Betrachtungszeitraum entsprechend. ²Bestehen in diesen Fällen mehrere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und weichen die Betrachtungszeiträume dieser Betriebe voneinander ab, ist die Tarifglättung für jeden Betrieb gesondert vorzunehmen. ³Dasselbe gilt, wenn bei Neueröffnung eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft die Betrachtungszeiträume mehrerer Betriebe der Land- und Forstwirtschaft voneinander abweichen. ⁴Für Mitunternehmeranteile an Betrieben der Land- und Forstwirtschaft gelten die Sätze 1 bis 3 entsprechend.

(6) ¹Ist für einen Veranlagungszeitraum, in dem eine Tarifglättung nach Absatz 1 durchgeführt wurde, bereits ein Steuerbescheid erlassen worden, ist dieser zu ändern, soweit sich die innerhalb des Betrachtungszeitraums erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ändern. ²Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem sich die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft geändert haben.

Autor und Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 32c

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 32c	1	aus Land- und Forstwirtschaft)	4
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 32c		III. Bedeutung des § 32c und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	
1. Gesetzesentwicklung bis 2001 (Tarifkappung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb)	2	1. Bedeutung	5
2. Gesetzesentwicklung bis 2014 (Tarifkappung für Gewinneinkünfte)	3	2. Verfassungsmäßigkeit	6
3. Gesetzesentwicklung ab 2016 (Tarifglättung für Einkünfte)		3. Vereinbarkeit mit Unionsrecht	7
		IV. Geltungsbereich des § 32c	8
		V. Verhältnis des § 32c zu anderen Vorschriften	9

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Tarifglättung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

	Anm.		Anm.
I. Nachträgliche Tarifglättung für Einkünfte iSd. § 13 (Abs. 1 Satz 1)		1. Betroffene Einkünfte	15
		2. Glättung nach Ablauf eines Betrachtungszeitraums	16

	Anm.		Anm.
II. Glättung durch Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 2)		höher als Summe der fiktiven Einkommensteuer .	19
1. Voraussetzung: Tarifliche Einkommensteuer übersteigt fiktive Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1)		2. Rechtsfolge: Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer des letzten Veranlagungszeitraums (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2) . . .	20
a) Summe der im Betrachtungszeitraum auf betroffene Einkünfte entfallenden tariflichen Einkommensteuer	17	III. Glättung durch Erhöhung der tariflichen Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 3)	
b) Summe der im Betrachtungszeitraum auf betroffene Einkünfte entfallenden fiktiven Einkommensteuer	18	1. Voraussetzung: Fiktive Einkommensteuer übersteigt tarifliche Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1)	21
c) Summe der tariflichen Einkommensteuer ist		2. Rechtsfolge: Erhöhung der tariflichen Einkommensteuer des letzten Veranlagungszeitraums (Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2)	22

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Ermittlung der fiktiven tariflichen Einkommensteuer**

	Anm.		Anm.
I. Veranlagungszeitraumbezogene Ermittlung (Abs. 2 Satz 1)	25	III. Ermittlung der anzusetzenden durchschnittlichen Einkünfte (Abs. 2 Satz 3) .	27
II. Durchschnittliche Einkünfte als Berechnungsgrundlage (Abs. 2 Satz 2) .	26		

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Ermittlung der anteiligen Steuer**

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Ausschluss anderweitig tarifbegünstigter Einkünfte**

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Eröffnung, Aufgabe oder Veräußerung eines
Betriebs im Betrachtungszeitraum**

	Anm.		Anm.
I. Verkürzung des Betrachtungszeitraums wegen Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung (Abs. 5 Satz 1)	35	III. Verkürzung des Betrachtungszeitraums bei Betriebseröffnung (Abs. 5 Satz 3)	37
II. Verkürzung des Betrachtungszeitraums bei mehreren Betrieben (Abs. 5 Satz 2)	36	IV. Entsprechende Anwendung auf Mitunternehmeranteile (Abs. 5 Satz 4)	38

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:
Verfahrensvorschriften**

	Anm.		Anm.
I. Änderungsbefugnis bei Änderung der Einkünfte (Abs. 6 Satz 1)	40	II. Hemmung der Festsetzungsfrist (Abs. 6 Satz 2)	41

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 32c

Schrifttum: KANZLER, Die neue Tarifglättung für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft – § 32c reloaded, DStZ 2017, 210; o.V., Mit der Tarifglättung aufs Glatteis, FR 2017, 236; WIEGAND, Einführung in die Tarifglättung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, NWB 2017, 649.

1

I. Grundinformation zu § 32c

Die Vorschrift regelt für tarifbesteuerte Einkünfte aus LuF eine neuartige Glättung des ESt-Tarifs über einen Zeitraum von im Regelfall 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 forstwirtschaftlichen 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. Um den Differenzbetrag wird die tarifliche ESt des letzten Jahres des Betrachtungszeitraums entweder vermindert oder erhöht (vgl. Beispiel in Anm. 20).

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 32c

1. Gesetzesentwicklung bis 2001 (Tarifkappung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb) 2

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Einfügung der Vorschrift zur Schaffung einer Tarifkappung für gewerbliche Einkünfte. Erstmalige Geltung für den VZ 1994. Noch vor Inkrafttreten Änderung durch das StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50).

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Änderung der Grenzbeträge und des Höchstsatzes; Ausschluss von Organschaftsgewinnen.

FamFördG v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Anpassung an neuen Tarif ab 2000. Gleichlautende Regelung im StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13).

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Abschaffung der Tarifkappung und Ersetzung der Begünstigung für gewerbliche Einkünfte durch § 35. Letztmalige Anwendung für den VZ, in dem gewerbliche Einkünfte aus vor dem 1.1.2001 beginnenden Wj. erzielt werden (§ 52 Abs. 44 idF des StSenkG).

Archivierte Kommentierungen: § 32c in der Fassung durch das StandOG v. 13.9.1993 mit Änderungen nach dem Stand 11/1996 (Lfg. 186) und nach dem Stand 4/2001 (Lfg. 245) nach der Abschaffung durch das StSenkG v. 23.10.2000, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

2. Gesetzesentwicklung bis 2014 (Tarifkappung für Gewinneinkünfte) 3

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432), geändert durch JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Einführung einer Tarifkappung für Gewinneinkünfte als Ausnahme von der sog. Reichensteuer. Geltung der Regelung nur für VZ 2007 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StÄndG 2007 iVm. § 52 Abs. 44). Abgelöst ab 2008 durch Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Förmliche Aufhebung der ausgelaufenen Vorschrift zum Zweck der Rechtsbereinigung.

Archivierte Kommentierungen: § 32c in der Fassung durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 mit Änderung nach dem Stand 5/2007 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

3. Gesetzesentwicklung ab 2016 (Tarifglättung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft) 4

MarktordÄndG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3045): Einführung einer Tarifglättung für Einkünfte aus LuF.

Der zeitliche Anwendungsbereich des § 32c idF des MarktordÄndG ergibt sich aus einem neu eingefügten § 52 Abs. 33a (Art. 3 Nr. 4 Buchst. a MarktordÄndG).

► *Doppelte Einfügung eines § 52 Abs. 33a:* Bei Einfügung eines neuen § 52 Abs. 33a nach dem bisherigen Abs. 33 durch das MarktordÄndG war dem Gesetzgeber nicht bewusst, dass mit einem an demselben Tag verkündeten Gesetz (BEPS-UmsG v. 20.12.2016, BGBl. I 2016, 3000) ebenfalls nach § 52 Abs. 33 ein neuer Abs. 33a eingefügt worden ist (Art. 7 Nr. 5 Buchst. b BEPS-UmsG). Aus der Reihenfolge des Abdrucks im BGBl. I könnte eventuell zu schließen sein, dass § 52 Abs. 33a idF des MarktordÄndG den zuvor neu geschaffenen § 52 Abs. 33a idF des BEPS-UmsG überschrieben hat. Logisch wäre es richtig, den Abs. 33a idF des BEPS-UmsG zu Abs. 33b zu machen, weil jener die Anwendung des § 32d betrifft, während der Abs. 33a idF des MarktordÄndG § 32c betrifft. In keinem Fall steht jedoch die Gültigkeit des Abs. 33a idF des MarktordÄndG in Frage.

► *Nach § 52 Abs. 33a idF des MarktordÄndG* ist § 32c erstmals für den VZ 2016 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der erste Betrachtungszeitraum iSd. Abs. 1 Satz 1 die VZ 2014 bis 2016 umfasst (§ 52 Abs. 33a Sätze 1 und 2 idF des MarktordÄndG). Betroffen ist damit erstmals das landwirtschaftliche Wj. 2013/14. Bei erst nach 2014 begründeten Betrieben beginnt der erste Betrachtungszeitraum mit dem VZ, in dem erstmals land- und forstwirtschaftliche Einkünfte aus diesem Betrieb der Besteuerung zugrunde gelegt werden (§ 52 Abs. 33a Satz 5 idF des MarktordÄndG). Letztmalig ist die Regelung für den VZ 2022 anzuwenden (§ 52 Abs. 33a Satz 4 idF des MarktordÄndG), und zwar auch dann – mit der Folge eines kürzeren letzten Betrachtungszeitraums (§ 52 Abs. 33a Satz 7 idF des MarktordÄndG) –, wenn der Betrieb nach 2014 aufgenommen worden ist (§ 52 Abs. 33a Satz 6 idF des MarktordÄndG).

Aufschiebend bedingtes Inkrafttreten: § 32c ist der EU-Kommission zur Prüfung der Vereinbarkeit mit dem unionsrechtl. Beihilfenrecht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgelegt worden. Die Vorschrift tritt deshalb erst an dem Tag in Kraft, an dem die Kommission die Vereinbarkeit durch Beschluss feststellt (Art. 5 Abs. 2 MarktordÄndG). Bis zum Redaktionsschluss war über einen solchen Beschluss noch nichts bekannt.

III. Bedeutung des § 32c und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

5 1. Bedeutung

Tarifliche Sonderregelung für bestimmte Einkünfte: Die Vorschrift führt zu einer weiteren Schedulierung des EStRechts. Bereits mit § 32c in seiner ersten Fassung hat der Gesetzgeber tarifliche Sonderregelungen für bestimmte Einkünfte, nämlich seinerzeit gewerbliche Einkünfte geschaffen. Heute enthält § 35 eine solche Regelung. Für Einkünfte aus LuF sind tarifliche Sonderregelungen ebenfalls nicht neu, sondern mit § 34b für Holznutzungen bereits seit langer Zeit geltendes Recht.

Ausnahme vom tariflichen Jährlichkeitsprinzip: § 32c enthält eine Ausnahme davon, dass sich der progressive EStTarif allein aus den im VZ bezogenen Einkünften ergibt. Die Progression wird über drei Jahre gemittelt, soweit sie sich aus bestimmten Einkünften aus LuF ergibt. Zwar enthält auch § 34 Abs. 1 eine progressionsmildernde Tarifvorschrift. Diese verwendet aber eine typisierende Technik, indem den konkret bezogenen begünstigten Einkünften eine geringere Progressionswirkung beigemessen wird, die auf der Idee einer fünfjährigen Ver-

teilung fußt. Die Technik des § 32c berücksichtigt demgegenüber die konkreten Tarifbelastungen in einem Dreijahreszeitraum und stellt das gemittelte Erg. durch eine Anpassung der ESt im letzten der drei Jahre her.

Im Hinblick auf das Individualsteuerprinzip ist eine an der konkreten Tarifbelastung ansetzende Technik einer typisierenden Regelung vorzuziehen. Der Verwaltungsvollzug wird durch diese Technik aber erheblich erschwert (WIEGAND, NWB 2017, 649 [657], hält eine Umsetzung im automatisierten Besteuerungsverfahren für 2016 für nicht möglich). Noch dazu müssen ggf. eintretende Änderungen innerhalb des Dreijahreszeitraums jeweils im letzten Jahr nachvollzogen werden.

Mildernde und verschärfende Tarifvorschrift: Aus dem gewählten Verfahren zur Tarifglättung kann sich nicht nur eine tarifliche Minderbelastung, sondern auch eine Mehrbelastung ergeben. Allerdings dürfte der Gesetzgeber davon ausgegangen sein, dass sich die Vorschrift in der Praxis nur progressionsmildernd auswirkt, denn in der ersten Phase des Gesetzgebungsverfahrens war die Regelung lediglich als StErmäßigung ausgestaltet. Warum auf das System der Glättung umgestellt wurde, lässt sich den Gesetzesmaterialien nicht entnehmen. Möglicherweise sollte der Beihilfencharakter der Regelung im Sinne des Unionsrechts (Anm. 7) verschleiert werden.

2. Verfassungsmäßigkeit

6

Formell ist das MarktordÄndG ordnungsgemäß zustande gekommen. Materiell ist § 32c in erster Linie wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz verfassungsrechtl. bedenklich. Da die Vorschrift in ihrem zeitlichen Anwendungsbereich bis auf das Jahr 2014 zurückwirkt, kommt auch ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot in Betracht.

Formelle Verfassungsmäßigkeit: Der Gesetzentwurf wurde als Fraktionsinitiative in den BTag eingebracht mit der Folge, dass der BRat anders als bei einer Gesetzesvorlage durch die BReg. (Art. 76 Abs. 2 GG) nur einmal zu befassen war. Der BRat hat das Verfahren einer Entschließung vom 16.12.2016 kritisiert und seine Erwartung geäußert, „dass bei zukünftigen Gesetzgebungsvorhaben im Bereich des Steuerrechts stets eine reguläre Beratung unter Teilnahme des BRat sichergestellt wird“ (BRDrucks. 715/16 [Beschluss]). Unseres Erachtens sind die Beteiligungsrechte des BRat gewahrt worden (glA BMEL, BRDrucks. zu 715/16 [Beschluss] v. 8.3.2017). Dem BRat war nicht schon die Gesetzesvorlage, sondern nach Art. 77 Abs. 1 GG nur der Gesetzesbeschluss des BTag vorzulegen.

Verstoß gegen den Gleichheitssatz: Da die Tarifglättung nur bestimmte Einkünfte aus LuF erfasst, ist ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz durch Ungleichbehandlung der nach dem System der synthetischen ESt grds. gleich tarifbelasteten Einkünfte iSd. § 2 naheliegend. Durchbrechungen des Grundsatzes gleicher Tarifbelastung können aber gerechtfertigt sein, wie zB für die Sonderbehandlung von Kapitaleinkünften nach § 32d vertreten wird (s. § 32d Anm. 5). Kein Gleichheitssatzverstoß liegt gegenüber KSt-Subjekten vor, weil die KSt nicht nach einem progressiven Tarif bemessen wird und deshalb schwankende Einkünfte keine durch Glättung auszugleichenden Auswirkungen auf den Tarif haben könnten (aA KANZLER in KKB, 2. Aufl. 2017, § 32c Rn. 16; KANZLER, DStZ 2017, 210 [212]).

Während die Tarifbegünstigung gewerblicher Einkünfte nach § 32c in seiner Erstfassung nach dem Beschluss des BVerfG v. 21.6.2006 (2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164) verfassungsrechtl. durch den wirtschaftspolitischen Zweck gerechtfertigt war, die Zusatzbelastung mit GewSt auszugleichen, ist ein vergleichbarer Zweck für die Begünstigung von land- und forstwirtschaftlichen Einkünften weder vom Gesetzgeber genannt worden noch sonst zu erkennen. Es fehlt deshalb uE an einem ausreichenden Rechtfertigungsgrund (glA KANZLER in KKB, 2. Aufl. 2017, § 32c 17; KANZLER, DStZ 2017, 210 [212], KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 32c Rn. 2). Dies war bereits im Gesetzgebungsverfahren erkannt worden. Ausweislich der zu Protokoll gegebenen Redebeiträge bei Verabschiedung des Gesetzes hatte der wissenschaftliche Dienst des BTag gleichheitsrechtl. Bedenken geltend gemacht, die auch von einzelnen Abgeordneten geteilt wurden (BT-Plenarprot. 18/206, 20681 ff.). Ebenfalls ging der BRat trotz Zustimmung zu dem Gesetz von einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung aus, wie sich aus einer zusammen mit der Zustimmung gefassten Entschließung des BRat entnehmen lässt (BRDrucks. 715/16 [Beschluss]):

„Die unterschiedliche Progression bei stark schwankenden Einkünften betrifft jedoch nicht nur landwirtschaftliche Betriebe, sondern auch Gewerbetreibende und Freiberufler.

Anders als bei diesen wird bereits nach geltendem Recht bei Land- und Forstwirten der Gewinn eines Wirtschaftsjahres auf die Kalenderjahre, auf die er entfällt, zeitanteilig aufgeteilt und hierdurch bei schwankenden Gewinnen die Progressionswirkung der Einkommensteuer zusätzlich abgemildert. Dies ist anderen Steuerpflichtigen verwehrt.

Die Wirkung der Vorschrift ist stark von der Zusammensetzung der Einkünfte abhängig. Kommen andere Einkünfte des Landwirts oder seines Ehegatten hinzu, so kann die Steuerermäßigung gegenüber einer ausschließlichen Erzielung landwirtschaftlicher Einkünfte stark abweichen. Aus steuertechnischer Sicht geht die Vorschrift gerade bei landwirtschaftlichen Betrieben mit mehrjährigen Verlusten und sofern im letzten Jahr des Betrachtungszeitraums keine oder nur eine geringe Einkommensteuer festzusetzen ist, ins Leere.

Zudem ist darauf hinzuweisen, dass die Milchpreise gegenwärtig eine steigende Tendenz aufweisen und die Molkereien die Auszahlungspreise für die Landwirte erhöhen. Insofern ist bereits die Erforderlichkeit der Regelung infrage zu stellen.“

Damit waren dem BRat die wesentlichen Gründe, an denen eine Rechtfertigung des Gleichheitssatzverstoßes uE scheitert, bekannt.

► *Keine Schaffung eines Sondertarifs mit sowohl belastender als auch begünstigender Wirkung.* Zwar erscheint § 32c wegen seiner Ausgestaltung als Tarifglättung, die sowohl zu Minder- als auch zu Mehrbeträgen führen kann, äußerlich als besondere Tarifvorschrift für bestimmte Einkünfte. Tatsächlich wird die Regelung aber nur in eine Richtung begünstigend wirken, was vom Gesetzgeber auch vorhergesehen wurde. Die Regelung war ursprünglich als reine StErmäßigung geplant und sollte als § 34e in das Gesetz eingefügt werden (Gesetzesentwurf der Koalitionsfraktionen, BTDrucks. 18/10237). Zweck der Regelung in ihrer zunächst nur als StErmäßigung vorgesehenen Form sollte es sein, land- und forstwirtschaftliche Betriebe stl. zu entlasten, weil ua. globaler Klimawandel und andere Umstände zu einer erheblichen Verschlechterung der Ertragslage insbes. im Bereich der Tierhaltung geführt hätten (BTDrucks. 18/10237, 1). Die Vorschrift wurde nach Ausschussberatungen im Deutschen BTag zu einer Tarifglättung umgestaltet, die eine ausgeglichene Besteuerung aufeinanderfolgender guter und schlechter Wj. gewährleisten solle (BTDrucks. 18/10468, 10). Ungeachtet der Umstellung von einer Tarifiermäßigung auf eine Tarifglättung blieben die erwarteten Steuermindereinnahmen unverändert (BTDrucks. 18/10237, 2; BTDrucks. 18/10468,

2; BTDrucks. 18/10502, 1). Außerdem wurde die Problembeschreibung des Gesetzentwurfs im Ausschussbericht einschließlich des Hinweises auf die StEntlastung wörtlich übernommen (BTDrucks. 18/10237, 2; BTDrucks. 18/10468, 2). Ein Redebeitrag bei Verabschiedung des Gesetzes erwähnte zwar die nach den Änderungen im Ausschuss im Einzelfall mögliche Nachzahlung, ging aber noch immer von der Einführung eines § 34e aus (BT-Plenarprotokoll 18/206, 20681C). Daraus wird deutlich, dass von einer StMehrbelastung durch Hinzurechnung nach dem im Beschlussvorschlag des Ausschusses ergänzten § 32c Abs. 1 Satz 3 realistisch nicht ausgegangen wurde (s. a.V. FR 2017, 236: völlig unrealistisch). Die Vorschrift ist ihrem Inhalt nach deshalb als Sozialzwecknorm (Einf. ESt. Anm. 62) zu beurteilen, die eine besondere Begünstigung für Bezieher land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte schaffen soll.

► *Kein Ausgleich spezifischer Sonderlasten:* § 32c ist im Zusammenhang mit Diskussionen um eine Förderung einiger Sparten landwirtschaftlicher Betriebe zu sehen, zu denen es nach dem Einbruch der Milchpreise mit Auslaufen der Milchmarktregelung der EU gekommen war. Wie WIEGAND (NWB 2017, 649) darlegt, hatte im Mai 2016 ein „Milchgipfel“ stattgefunden, in dem stl. Erleichterungen verabredet worden waren. In einer EntschlieÙung vom 17.6.2016 stellte der BRat fest, dass im laufenden Wj. weiter sinkende Einnahmen für Milchvieh und Schweine haltende Betriebe befürchtet werden müssten. Zur Stärkung des betrieblichen Risikomanagements solle eine stl. begünstigte Risikoausgleichsrücklage eingeführt werden (BRDrucks. 314/16 [Beschluss]; ein zuvor im BTag gestellter Antrag, BTDrucks. 18/3415, war im Jahr 2015 abgelehnt worden, BTDrucks. 18/4729, BT-Plenarprotokoll 18/109, 10523). Die BReg. lehnte die Einführung einer solchen Rücklage ab, weil diese das Vorhandensein liquider Mittel voraussetze, woran es aber fehle. Stattdessen werde eine dreijährige Gewinnglättung vorgeschlagen, wobei das abweichende landwirtschaftliche Wj. erhalten bleiben solle. Von dieser Regelung könnten alle Landwirte ungeachtet der Gewinnermittlungsmethode profitieren (BRDrucks. zu 314/16 [Beschluss]).

In ihrer konkreten Ausgestaltung reflektiert die geschaffene Regelung nicht den besonderen Bedarf zur Stützung außergewöhnlich betroffener Betriebe. Bereits in der ersten EntschlieÙung des BRat v. 17.6.2016 wird unter Hinweis auf den Milchmarkt auch eine Förderung von Schweine haltenden Betrieben gefördert, ohne dass es dafür eine einleuchtende Begründung gäbe. Die geschaffene Regelung begünstigt darüber hinaus alle Betriebe mit Einkünften aus LuF. Eine Rechtfertigung für diese weit gefasste Begünstigung ist nicht ersichtlich. Selbst wenn der Einbruch des Milchmarktes als Rechtfertigungsgrund für die Begünstigung von Milchviehbetrieben akzeptiert werden könnte, kann darauf eine Begünstigung aller Bezieher von Einkünften aus LuF nicht gestützt werden. Im Übrigen führt auch die gewählte Technik der Begünstigung nicht zielgenau dazu, die besonders betroffenen Betriebe besonders zu fördern. Hierauf hat bereits der BRat hingewiesen (BRDrucks. 715/16 [Beschluss], 2). Im Verhältnis zu Beziehern anderer betrieblicher Einkünfte fehlt es ebenfalls an einer Rechtfertigung für die Begünstigung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, denn auch in anderen Branchen kann sich die Ertragslage aus den unterschiedlichsten Gründen unvorhersehbar verschlechtern haben und einen Bedarf für eine stl. Begünstigung in Gestalt einer Tarifglättung auslösen. Selbst wenn die Tarifglättung bewirken sollte, dass die „spürbaren Folgen des globalen Klimawandels und die daraus resultierenden wirtschaftlichen Entwicklungen im Steuerrecht zeitgemäß berücksichtigt werden“, wie es in der Begründung des Gesetzentwurfs heißt (BTDrucks. 18/10237, 11), gäbe es auch andere Wirtschaftszweige, in denen

Folgen des Klimawandels spürbar werden (zB Energiewirtschaft, Tourismus). Der Gesetzgeber hat nicht einmal den Versuch unternommen, derartige Entwicklungen in anderen Wirtschaftsbereichen zu analysieren.

► *Keine folgerichtige Umsetzung des Konzepts der Tarifglättung:* Die Ausgestaltung der Tarifglättung ist in verschiedener Hinsicht nicht folgerichtig durchgeführt und führt dadurch zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung auch von Beziehern land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte. Dies betrifft einerseits den an § 32c Abs. 4 erkennbaren Willen des Gesetzgebers, anderweitig tarifbegünstigte Einkünfte nicht in die Glättung einzubeziehen. Dennoch kann es zu einer Doppelbegünstigung kommen, wenn nämlich nach § 24 iVm. § 34 Abs. 1 und 2 tarifbegünstigte Einkünfte bezogen werden. Diese werden in § 32c Abs. 4 nicht von der Berechnung ausgenommen (Anm. 31). Andererseits ist kein sachlicher Grund dafür ersichtlich, den Betrachtungszeitraum zwar bei Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung zu kürzen, nicht aber bei einem Wechsel von Einkünften iSd. § 13 zu einer anderen Gewinneinkunftsart oder beim Übergang zur Liebhaberei, wodurch die letztgenannten Fälle begünstigt werden (Anm. 35). Nicht systemgerecht ist es außerdem, das Verfahren einer Steuerermäßigung oder -erhöhung mit dem Erhebungsverfahren zu verbinden, indem ein nicht ausgeschöpfter Ermäßigungsbetrag als Vorauszahlung behandelt und im Erhebungsverfahren erstattet wird (Anm. 20). Wenn die Höhe der tariflichen ESt im Glättungsjahr keine Grenze für die Ermäßigung bilden soll, muss insgesamt ein anderes System als das der Ermäßigung in einem von drei Jahren gewählt werden. Systemgerecht wäre eine Glättung durch Berücksichtigung der durchschnittlichen Einkünfte in jedem VZ des Betrachtungszeitraums. Wenn ein Anspruch auf Erstattungszinsen vermieden werden soll, könnte dies durch eine entsprechende Regelung in § 233a AO erreicht werden.

Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot: § 32c führt zu einer Tarifglättung erstmals für die VZ 2014 bis 2016. Zwar wird die Glättung durch Ansatz eines Unterschiedsbetrags im Jahr 2016 bewirkt. Die Berechnung beruht aber auch auf in den VZ 2014 und 2015 und deshalb bei Einführung des Gesetzes bereits abschließend verwirklichten Besteuerungsmerkmalen. Insoweit entfaltet die Glättung für den ersten Betrachtungszeitraum uE eine echte Rückwirkung. Eine solche ist nach der Rspr. des BVerfG grds. unzulässig. Dass einer der wenigen Rechtfertigungsgründe für eine echte Rückwirkung eingreifen könnte, ist nicht erkennbar. Die Rückwirkung verstößt allerdings nur insoweit gegen Art. 20 Abs. 2 GG, als es für den Stpfl. zu nachteiligen Besteuerungsfolgen kommt (glA KANZLER in KKB, 2. Aufl. 2017, § 32c Rn. 43; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 32c Rn. 6). Das kann nur in dem kaum praktischen Fall geschehen, dass sich bei der Berechnung nach § 32c Abs. 1 Satz 3 ein positiver Unterschiedsbetrag ergibt (s. dazu auch schon BRat, Entschliebung v. 16.12.2016, BRDrucks. 715/16 [Beschluss], 3).

7 3. Vereinbarkeit mit Unionsrecht

Versteht man § 32c als Begünstigung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, liegt es nahe, die Regelung als staatliche Beihilfe iSd. Art. 107 Abs. 1 AEUV zu qualifizieren. Eine solche liegt nach der Rspr. des EuGH vor, wenn eine staatliche Maßnahme ergriffen wird, die geeignet ist, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen, dem Begünstigten einen selektiven Vorteil gewährt und den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht (zB EuGH v.

16.7.2015 – C-39/14 – BVVG, EU:C:2015:470, ABl EU 2015, Nr C 302, 5). Insbesondere ist das Merkmal der Selektivität erfüllt, weil die Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden und somit eine unterschiedliche Behandlung erfahren, die im Wesentlichen als diskriminierend eingestuft werden kann“ (vgl. etwa EuGH v. 21.12.2016 – C-20/15 und C-21/15 P – World Duty Free Group, EU:C:2016:981, ABl EU 2017, Nr C 53, 4; s. näher Einf. ESt. Anm. 514). Da die Tarifglättung vom System der ESt abweicht, kann die selektive Maßnahme auch nicht mit der Kohärenz des Systems gerechtfertigt werden. Ob die Beihilfe nach Art. 108 Abs. 3 Buchst. b oder c AEUV zulässig ist, erscheint zweifelhaft. Die EU-Kommission, der § 32c nach Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgelegt worden ist (s. Anm. 4), wird dazu noch vor Inkrafttreten der Regelung Stellung nehmen.

IV. Geltungsbereich des § 32c

8

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift gilt nur für Einkünfte aus LuF iSd. § 13 (s. Anm. 15), die von natürlichen Personen als Einzelunternehmer oder Mitunternehmer erzielt werden. Auf KStSubjekte findet sie keine Anwendung, da § 32c als Tarifvorschrift nicht zu den Vorschriften iSd. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG gehört. Der Zweck der Vorschrift, eine Nivellierung des progressiven Tarifs zu erreichen, kann bei der KSt wegen des linearen StSatzes auch nicht erreicht werden.

Persönlicher Geltungsbereich: Die Tarifglättung erfasst unbeschränkt und beschränkt Stpfl. Sie wirkt sich auch bei Zusammenveranlagung aus und wird auf die nach § 32a Abs. 5 ermittelte tarifliche ESt angewendet.

V. Verhältnis des § 32c zu anderen Vorschriften

9

Verhältnis zu den Gewinnermittlungsvorschriften: § 32c knüpft an die tatsächlichen Einkünfte aus LuF iSd. § 13 an. In welcher Weise diese Einkünfte ermittelt worden sind, ist für die Tarifglättung ohne Bedeutung. Auch pauschal nach § 13a ermittelte Einkünfte werden erfasst, führen aber wegen geringfügiger Schwankung – soweit nicht Sondernutzungen nach § 13a Abs. 3 Nr. 2 im Gewinn enthalten sind – idR nicht zu einem Unterschiedsbetrag iSd. § 32c Abs. 1.

Verhältnis zu § 4a: Die Zurechnung des im abweichenden Wj. erzielten Gewinns auf die betroffenen VZ bleibt unberührt. Eine unzulässige Doppelbegünstigung ist darin uE nicht zu sehen (aA wohl KANZLER in KKB, 2. Aufl. 2017, § 32c Rn. 2).

Verhältnis zu anderen Tarifvorschriften: §§ 32a, 32b, 32d und 34c gehen § 32c vor. Einkünfte, die nach §§ 34, 34a und 34b besteuert werden, sind von der Tarifglättung ausgenommen (s. Anm. 17).

Verhältnis zu § 36: Ist der zur Glättung erforderliche Unterschiedsbetrag höher als die tarifliche ESt des VZ, in dem die Glättung vorgenommen wird, wird der Restbetrag im Anrechnungsverfahren nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 wie eine Vorauszahlung behandelt und erstattet (s. Anm. 20).

Verhältnis zu § 51a: Die Tarifglättung wirkt sich auch auf den Maßstab für Zuschlagsteuern aus (Anm. 20, 22). Dies gilt allerdings nicht für nach § 36 zu erstattende Unterschiedsbeträge.

Verhältnis zu Vorschriften der AO: § 32c Abs. 6 Satz 1 enthält eine eigenständige Befugnis zur Änderung von StBescheiden, die neben die allgemeinen Änderungsvorschriften der AO tritt (s. Anm. 40). Damit verbunden ist die Schaffung einer besonderen Ablaufhemmung für die Festsetzungsfrist durch Abs. 6 Satz 2 (s. Anm. 41).

10–14 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Tarifglättung für Einkünfte aus Land- und
Forstwirtschaft**

**I. Nachträgliche Tarifglättung für Einkünfte iSd. § 13
(Abs. 1 Satz 1)**

15 1. Betroffene Einkünfte

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft iSd. § 13 sind Gegenstand einer Tarifglättung. Auf Einkünfte aus anderen Einkunftsarten findet die Regelung keine Anwendung (zur Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG s. Anm. 6). Aus welchen Gründen Einkünfte einer anderen Einkunftsart erzielt werden, obwohl eine mit LuF verbundene Tätigkeit ausgeübt wird, ist ohne Bedeutung (etwa bei Einkünften aus gewerblicher Tierhaltung oder im Fall der Gewerblichkeit wegen Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1).

Kein Ausschluss bei Gewinnermittlung iSd. § 13a: Die Tarifglättung ist auch bei land- und forstwirtschaftlichen Einkünften anzuwenden, die nach § 13a ermittelt werden. Dies ergibt sich daraus, dass § 13a keine Definition land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte enthält, sondern solche iSd. § 13 voraussetzt und lediglich eine Sonderregelung für deren Ermittlung enthält. Dass nach Durchschnittssätzen ermittelte Gewinne einbezogen werden, erscheint im Grundsatz nicht sachgerecht, weil Schwankungen des Gewinns infolge veränderter Marktbedingungen wegen der Methode der pauschalen GE nicht auftreten können. Lediglich soweit in die Einkünfte auch nicht pauschaliert zu ermittelnde Gewinne aus Sondernutzungen gem. § 13a Abs. 6 Satz 3 oder nach den Grundsätzen der Einnahmenüberschussrechnung ermittelte Sondergewinne nach § 13a Abs. 7 einbezogen werden, treten Schwankungen in gleicher Weise wie bei nach allgemeinen Grundsätzen ermittelten Einkünften aus LuF auf. Nur insoweit ist eine Einbeziehung in die Tarifglättung systemkonform.

Keine Berücksichtigung von Einkünften iSd. § 14: Einkünfte aus Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs, eines Teilbetriebs oder von Mitunternehmeranteilen nach § 14 sind nicht einbezogen. Dies ist im Zusammenhang mit der Tarifbegünstigung für solche Gewinne nach § 34 Abs. 1 und Abs. 3 zu sehen, wie auch der ausdrücklichen Erwähnung in Abs. 4 der Vorschrift entnommen werden kann (s. Anm. 31). Allerdings ergibt sich aus dem fehlenden Verweis auf § 14 in Abs. 1 Satz 1, dass derartige Aufgabe- oder Veräußerungsgewinne auch

insoweit von der Glättung ausgenommen sind, als sie nicht der Tarifbegünstigung des § 34 unterliegen. Dies betrifft etwa Gewinne aus der Veräußerung von Teilmitunternehmeranteilen (§ 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 1 Satz 2). Eine sachliche Rechtfertigung für die Ausnahme von der Glättung ist allerdings darin zu sehen, dass Zweck der Glättung nur ein Ausgleich marktabhängiger Schwankungen der Einkünfte ist.

Anderweitig tarifbegünstigte Einkünfte werden nicht generell ausgenommen. Abs. 4 nennt nur Veräußerungsgewinne nach § 14 iVm. § 34 Abs. 1 und 3, nach § 34a begünstigte nicht entnommene Gewinne sowie nach § 34b begünstigte Einkünfte aus Holznutzungen. Andere tarifbegünstigte Einkünfte sind einzubeziehen (zB Einkünfte iSd. § 24 iVm. § 34 Abs. 1; s. Anm. 31).

2. Glättung nach Ablauf eines Betrachtungszeitraums

16

Betrachtungszeitraum: Die Tarifglättung soll Schwankungen in einem Dreijahreszeitraum ausgleichen. Sie findet deshalb nach Ablauf von drei VZ statt, wobei ein VZ nach § 25 Abs. 1 einem Kj. entspricht. Diesen Zeitraum von drei VZ definiert Abs. 1 Satz 1 als Betrachtungszeitraum. Bei Betriebseröffnung und Betriebsveräußerung oder aufgabe kann der Betrachtungszeitraum weniger als drei Kj. betragen (Abs. 5, s. Anm. 35 ff.). Das Wj. ist für den Betrachtungszeitraum ohne Bedeutung. Der Beginn des ersten Betrachtungszeitraums ergibt sich aus § 52 Abs. 33a Satz 2, wonach der erste Betrachtungszeitraum die VZ 2014 bis 2016 umfasst (s. näher zum Inkrafttreten und zur Geltungsdauer Anm. 4), sofern der Betrieb spätestens 2014 begonnen hat. Gegenstand der ersten Tarifglättung sind dann die landwirtschaftlichen Wj. 2013/14 bis 2016/17. Hat der Betrieb später begonnen, beginnt der erste Dreijahreszeitraum im Jahr des Beginns. Es verkürzt sich dann der letzte Betrachtungszeitraum entsprechend, weil die Regelung in jedem Fall im VZ 2022 ausläuft. Für Einkünfte als Mitunternehmer gilt die Regelung über den Betriebsbeginn, wenn der Betrieb der Mitunternehmerschaft nach 2014 beginnt. Wird lediglich der Mitunternehmeranteil nach 2014 erworben, greift die Regelung nicht. Es verbleibt dann bei den Regel-Betrachtungszeiträumen, wobei sich der erste Betrachtungszeitraum entsprechend verkürzen kann (Abs. 5 Satz 4, Anm. 38).

Glättung im letzten Veranlagungszeitraum: Die Formulierung des Satzes 1, die Glättung finde nach Ablauf der drei VZ statt, kann den Eindruck erwecken, zur Glättung komme es im anschließenden, also vierten VZ. Dass stattdessen der letzte VZ des Betrachtungszeitraums gemeint ist, ergibt sich aber eindeutig aus Sätzen 2 und 3, auf die Satz 1 als Rechtsfolge verweist.

II. Glättung durch Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 2)

1. Voraussetzung: Tarifliche Einkommensteuer übersteigt fiktive Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1)

a) Summe der im Betrachtungszeitraum auf betroffene Einkünfte entfallenden tariflichen Einkommensteuer

17

Das System zur Glättung setzt die Ermittlung der im Betrachtungszeitraum tatsächlich für die betroffenen Einkünfte angefallenen ESt voraus.

Summe der tariflichen Einkommensteuer innerhalb des Betrachtungszeitraums: Weil der Betrachtungszeitraum mehrere VZ umfasst (Satz 1, s. Anm. 16), ergibt sich der maßgebliche Betrag der tatsächlich angefallenen ESt aus einer Addition der in den zum Betrachtungszeitraum gehörenden VZ und auf die betroffenen Einkünfte entfallenden ESt. Die in den jeweiligen VZ auf die betroffenen Einkünfte entfallende ESt wird nach den in Abs. 3 geregelten Grundsätzen ermittelt (s. Anm. 30); die Summe der daraus resultierenden Beträge ergibt den gesuchten Vergleichsbetrag.

Die tarifliche Einkommensteuer ergibt sich aus der Anwendung der Tarifformel des § 32a Abs. 1 bzw. bei Zusammenveranlagung § 32a Abs. 5 auf das zvE gem. § 2 Abs. 5. Die besonderen Vorschriften zum Tarif in §§ 32b, 32d und 34c gehen dem Regeltarif vor (§ 32a Abs. 1 Satz 2) und beeinflussen die tarifliche ESt iSd. § 32c. Dies gilt uE nicht für die von § 32a ebenfalls als vorrangig bezeichneten Regelungen in §§ 34, 34a und 34b. Da bei der Berechnung der betroffenen Einkünfte solche ausgespart werden, die nach §§ 34, 34a und 34b begünstigt sind (Abs. 4, s. Anm. 30), müssen folgerichtig bei der Ermittlung der maßgebenden tariflichen ESt auch die zugehörigen Steuerbeträge ausgespart bleiben. Steuerermäßigungen nach mindern die tarifliche ESt nicht.

Steuerpflichtige Einkünfte: Nur die auf stpfl. Einkünfte aus LuF iSd. § 13 entfallende tarifliche ESt ist zu berücksichtigen. Nach §§ 3, 3b, 3c stfreie Einkünfte entfallen danach bei der Berechnung. Gleiches gilt für nach DBA freigestellte Einkünfte.

Auf betroffene Einkünfte entfallende Einkommensteuer: Die Aufteilung der tariflichen ESt auf betroffene und andere Einkünfte richtet sich nach Abs. 3 (s. Anm. 30). Ob die ESt festgesetzt sein muss, regelt § 32c nicht. Aus dem Fehlen einer solchen Voraussetzung und aus der Verwendung des Verbs „entfallen“ wird jedoch darauf geschlossen werden können, dass von der gesetzlich entstandenen ESt ausgegangen werden muss, auch wenn sie nicht oder noch nicht in zutreffender Höhe festgesetzt worden ist.

18 **b) Summe der im Betrachtungszeitraum auf betroffene Einkünfte entfallenden fiktiven Einkommensteuer**

Nach dem System der Tarifglättung wird der tatsächlich angefallenen ESt für die betroffenen Einkünfte eine fiktive ESt gegenübergestellt. Diese setzt sich ebenfalls aus der Summe von fiktiven Beträgen für die zum Betrachtungszeitraum nach Satz 1 (s. Anm. 16) gehörenden VZ zusammen. Abzustellen ist auch hier auf die stpfl. Einkünfte aus LuF iSd. § 13 (s. Anm. 15). Die Berechnung der fiktiven ESt ist in Abs. 2 (Anm. 25 ff.) iVm. Abs. 3 Satz 2 (Anm. 30) geregelt.

19 **c) Summe der tariflichen Einkommensteuer ist höher als Summe der fiktiven Einkommensteuer**

Zur Rechtsfolge des Satzes 2, nämlich einer Ermäßigung (Anm. 20), kommt es, wenn die Summe der im Betrachtungszeitraum auf die betroffenen Einkünfte entfallenden ESt höher ist als die Summe der fiktiven ESt. Im umgekehrten Fall kommt es zu einer Erhöhung nach Satz 3 (Anm. 21 f.).

2. Rechtsfolge: Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer des letzten Veranlagungszeitraums (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2) 20

Die Tarifglättung innerhalb des Betrachtungszeitraums wird in der Weise vorgenommen, dass die ESt im letzten VZ des Betrachtungszeitraums abweichend von der tariflichen ESt festgesetzt wird. Ist die Glättung nach unten vorzunehmen, weil bei gleichmäßigem Bezug der betroffenen Einkünfte in der Summe eine geringere ESt entstanden wäre, wird die ESt des letzten zum Betrachtungszeitraum gehörenden VZ um einen Unterschiedsbetrag ermäßigt.

Unterschiedsbetrag ist die Differenz zwischen der Summe der tariflichen ESt aller VZ des Betrachtungszeitraums und der Summe der fiktiven ESt aller VZ des Betrachtungszeitraums.

Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer bedeutet, dass von der tariflichen ESt der Unterschiedsbetrag abzuziehen ist. Ist die tarifliche ESt niedriger als der Ermäßigungsbetrag, kommt es nicht zur Festsetzung einer negativen Steuer, weil eine StErmäßigung höchstens zu einer Festsetzung von null, nicht aber zur Festsetzung eines Negativbetrags führen kann (vgl. BFH v. 29.1.2009 – VI R 44/08, BStBl. II 2009, 41, zu § 35a). Allerdings ordnet für diesen Fall der neu geschaffene § 36 Abs. 2 Nr. 3 an, dass der bei der Ermäßigung nicht berücksichtigte Unterschiedsbetrag wie eine Vorauszahlung zu erstatten ist. Verbleibt nach Abzug des Unterschiedsbetrags noch ein positiver Steuerbetrag, ist dieser noch um die in § 32c folgenden Normen geregelten StErmäßigungen zu vermindern. Soweit die festgesetzte ESt Maßstab für Zuschlagsteuern ist, wirkt sich der Abzug des Unterschiedsbetrags auch auf die Zuschlagsteuern aus, weil § 51a insoweit keine Sonderregelung vorsieht.

Ermäßigung bei der Steuerfestsetzung des letzten Veranlagungszeitraums: Die Ermäßigung ist im erstmaligen EStBescheid für den letzten VZ des Betrachtungszeitraums vorzunehmen. Die Ausgestaltung der Tarifglättung als Ermäßigung in nur einem Jahr des Betrachtungszeitraums anstelle einer Glättung in allen VZ ist nicht zu beanstanden, selbst wenn dadurch im Einzelfall eine geringere StEntlastung erfolgt. Das gewählte Verfahren ist durch Vereinfachungsgründe gerechtfertigt.

Kein Antrag erforderlich: Die Ermäßigung ist von Amts wegen vorzunehmen. Es bedarf keines Antrags. Im elektronischen Festsetzungsverfahren für das letzte Jahr des Betrachtungszeitraums liegen idR alle erforderlichen Informationen zu den in früheren Jahren erzielten Einkünften und die anteilige tarifliche ESt vor, so dass der Ermäßigungsbetrag problemlos ohne weiteres Verwaltungsverfahren ermittelt werden kann.

Änderung der Steuerfestsetzung: Wird die StFestsetzung für den letzten VZ des Betrachtungszeitraums später geändert, müssen dabei auch ggf. eintretende Konsequenzen für den Ermäßigungsbetrag beachtet werden. Zur Korrektur bei späteren Änderungen der im Betrachtungszeitraum erzielten Einkünfte s. Anm. 40.

Beispiel (nach WIEGAND, NWB 2017, 649 [650]):

Wj. 1. Juli bis 30. Juni	Wj. 2013/ 2014	Wj. 2014/ 2015	Wj. 2015/ 2016	Wj. 2016/ 2017
landwirtschaftlicher Gewinn	640 000 €	360 000 €	140 000 €	./. 140 000 €

	2014	2015	2016
Einkünfte § 13	500 000 €	250 000 €	0 €
Einkünfte § 21	25 000 €	25 000 €	25 000 €
GdE	525 000 €	275 000 €	25 000 €
Sonderausgaben	4 000 €	4 000 €	4 000 €
zvE	521 000 €	271 000 €	21 000 €
tarifliche ESt	218 689 €	106 166 €	2 830 €

Berechnung der anteiligen tariflichen Einkommensteuer

	2014	2015	2016
Einkünfte § 13	500 000 €	250 000 €	0 €
Summe der positiven Einkünfte	525 000 €	275 000 €	25 000 €
anteilige Einkünfte § 13	95,24 %	90,90 %	0 %
anteilige tarifliche ESt	208 279 €	96 505 €	0 €

Berechnung der anteiligen fiktiven tariflichen Einkommensteuer

	2014	2015	2016
Einkünfte § 13	500 000 €	250 000 €	0 €
durchschnittliche Einkünfte § 13	250 000 €	250 000 €	250 000 €
fiktives zvE	271 000 €	271 000 €	271 000 €
fiktive tarifliche ESt	106 189 €	106 166 €	105 922 €
anteilige Einkünfte § 13	90,90 %	90,90 %	90,90 %
anteilige fiktive tarifliche ESt	96 526 €	96 505 €	96 283 €

Berechnung des Unterschiedsbetrags

Summe der anteiligen tariflichen ESt	304 784 €
Summe der anteiligen fiktiven ESt	289 314 €
Unterschiedsbetrag	15 470 €

Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer im letzten Jahr des Betrachtungszeitraums (2016)

tarifliche ESt	2 830 €
abzgl. Unterschiedsbetrag	2 830 €
verbleibender Unterschiedsbetrag (Erstattung nach § 36 Abs. 2 Nr. 3)	12 640 €

III. Glättung durch Erhöhung der tariflichen Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 3)

1. Voraussetzung: Fiktive Einkommensteuer übersteigt tarifliche Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1) 21

Die Regelung in Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 entspricht derjenigen in Satz 2 Halbs. 1 mit dem einzigen Unterschied, dass die fiktive ESt auf die betroffenen Einkünfte im Betrachtungszeitraum die tatsächlich entstandene ESt übersteigt. Zu Einzelheiten der Berechnung s. Anm. 17 f.

2. Rechtsfolge: Erhöhung der tariflichen Einkommensteuer des letzten Veranlagungszeitraums (Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2) 22

Zum Nachteil des Stpfl. sieht Abs. 1 Satz 3 als Rechtsfolge eine Erhöhung der tariflichen ESt des letzten VZ des Betrachtungszeitraums vor. Die betroffenen Einkünfte werden damit dem bei einem gedachten gleichmäßigen Bezug anzuwendenden höheren StStz unterworfen.

Erhöhung der tariflichen Einkommensteuer: Das vom Gesetzgeber gewählte Verfahren der Erhöhung der tariflichen ESt ist in dieser Form einzigartig im EStG. Unter Erhöhung ist das umgekehrte Verfahren der Ermäßigung nach Satz 2 (s. Anm. 20) zu verstehen: der in gleicher Weise ermittelten tariflichen ESt wird der Unterschiedsbetrag hinzugerechnet. Die Summe, vermindert um StErmäßigungen nach anderen Vorschriften, ist die festzusetzende ESt. Diese ist auch Maßstab für die Zuschlagsteuern nach § 51a.

Erhöhung der festzusetzenden Einkommensteuer des letzten Veranlagungszeitraums: Die Erhöhung ist insgesamt bei Festsetzung der ESt für den letzten VZ des Betrachtungszeitraums vorzunehmen. Dies ist gegenüber einer Verteilung auf alle drei VZ unter dem Aspekt einer Verzinsung nach § 233a AO vorteilhaft. Ein Progressionsnachteil im letzten VZ kann sich nicht ergeben, weil sich die Erhöhung nicht auf den Tarif auswirkt.

Einstweilen frei.

23–24

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Ermittlung der fiktiven tariflichen Einkommensteuer

I. Veranlagungszeitraumbezogene Ermittlung (Abs. 2 Satz 1) 25

Die auf die betroffenen Einkünfte (Anm. 6) entfallende und nach der in Abs. 2 Sätze 2 und 3 (Anm. 15 ff.) beschriebenen Methode zu errechnende fiktive tarifliche ESt wird nicht insgesamt für den Betrachtungszeitraum, sondern gesondert für jeden VZ des Betrachtungszeitraums ermittelt. Es ergibt sich also bei der Berechnung immer ein Jahresbetrag. Die Summe der Jahresbeträge für alle VZ des Betrachtungszeitraums geht dann in die Vergleichsrechnung nach Abs. 1 Sätze 2 und 3 ein (Anm. 18, 21).

26 II. Durchschnittliche Einkünfte als Berechnungsgrundlage (Abs. 2 Satz 2)

Methode zur Ermittlung der fiktiven tariflichen Einkommensteuer: Abs. 2 Satz 2 regelt die Methode zur Ermittlung der fiktiven tariflichen ESt für einen VZ des Betrachtungszeitraums. Sie unterscheidet sich von der Ermittlung der gesetzlich vorgesehenen tariflichen ESt nur dadurch, dass anstelle der tatsächlich bezogenen stpfl. Einkünfte aus LuF iSd. § 13 ein fiktiver Betrag angesetzt wird. Dies ist ein Durchschnittsbetrag, der auf in Abs. 2 Satz 3 beschriebene Weise (Anm. 27) zu berechnen ist.

Sonstige Besteuerungsgrundlagen für die Berechnung: Im letzten VZ des Betrachtungszeitraums, in dem die Glättung durchzuführen ist, sind bei der Berechnung alle Besteuerungsgrundlagen in der Höhe zugrunde zu legen, wie sie auch der Festsetzung für den VZ zugrunde gelegt werden müssen. Da im Zeitpunkt der Festsetzung für den VZ der Glättung die EStFestsetzungen für die vorangegangenen VZ des Betrachtungszeitraums idR bereits durchgeführt worden sein werden, müssen für die Berechnung der fiktiven tariflichen ESt uE alle Besteuerungsgrundlagen mit Ausnahme der betroffenen land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte in der Höhe berücksichtigt werden, wie sie den Festsetzungen zugrunde liegen. Ist für einen vorherigen VZ eine Festsetzung erfolgt, aber noch nicht bestandskräftig geworden, muss bis zu einer Änderung der Festsetzung von den bisher berücksichtigten Besteuerungsgrundlagen ausgegangen werden. Damit ergeben sich insoweit abweichend von dem Grundsatz, dass den bei der StFestsetzung zugrunde gelegten Besteuerungsgrundlagen keine Bindungswirkung zukommt, ähnliche Wirkungen wie die einer gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 182 Abs. 1 AO (eine ähnliche Wirkung haben Besteuerungsgrundlagen nach § 10d Abs. 4 Satz 4 Halbs. 1; vgl. dazu BFH v. 12.7.2016 – IX R 31/15, FR 2017, 150; § 10d Anm. 127 aE). Dementsprechend müsste bei einer späteren Änderung der Festsetzungen für VZ des Betrachtungszeitraums aufgrund geänderter Besteuerungsgrundlagen außer den betroffenen Einkünften aus LuF auch eine Korrektur der Berechnung nach Abs. 2 Satz 2 und damit der Festsetzung im VZ der Glättung stattfinden, soweit sich der zur Glättung abzuziehende oder hinzuzurechnende Unterschiedsbetrag nach § 32c Abs. 1 dadurch ändert. Eine ausdrückliche Rechtsgrundlage dafür ist jedoch nicht geschaffen worden. § 32c Abs. 6 Satz 1 betrifft nur Änderungen der tatsächlich bezogenen betroffenen land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte (s. Anm. 40). Die Änderung der Festsetzung für VZ des Betrachtungszeitraums aufgrund geänderter sonstiger Besteuerungsgrundlagen kann jedoch als rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO angesehen werden, aufgrund dessen auch die Festsetzung des VZ der Glättung zu ändern ist.

27 III. Ermittlung der anzusetzenden durchschnittlichen Einkünfte (Abs. 2 Satz 3)

Zur Ermittlung der fiktiven tariflichen ESt für einen VZ wird nach Abs. 2 Satz 3 ein Durchschnittsbetrag der im Betrachtungszeitraum erzielten betroffenen land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte errechnet und dann bei der Berechnung nach Abs. 2 Satz 2 (Anm. 26) anstelle der im VZ konkret bezogenen Einkünfte angesetzt.

Aufteilung eines für den Betrachtungszeitraum zu errechnenden Gesamtbetrags: Der Durchschnittsbetrag ergibt sich aus der Addition bzw. Subtraktion

der betroffenen Einkünfte aus allen VZ des Betrachtungszeitraums und der Division des Erg. zur Verteilung auf die VZ. Soweit das Gesetz auf „die Summe der tatsächlichen Gewinne oder Verluste“ abhebt, wird dies dahin zu verstehen sein, dass auch eine Differenz aus angefallenen Verlusten und Gewinnen gemeint ist.

Tatsächliche Gewinne und Verluste sind die den Festsetzungen für die VZ des Betrachtungszeitraums zugrunde gelegten oder, soweit noch keine Festsetzung durchgeführt worden ist, die den noch vorzunehmenden Festsetzungen zugrunde zu legenden Gewinne und Verluste. Ist eine Festsetzung durchgeführt, aber noch nicht bestandskräftig geworden, muss bis zu einer Änderung der Festsetzung von dem bisher zugrunde gelegten Gewinn oder Verlust ausgegangen werden. Die Besteuerungsgrundlage Gewinn/Verlust ist ebenso wie die sonstigen Besteuerungsgrundlagen (s. dazu Anm. 26) nach Bekanntgabe eines ESt-Bescheids ähnlich einer gesondert festgestellten Besteuerungsgrundlage nach § 182 Abs. 1 AO zu behandeln. Ein Grundlagenbescheid iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist der EStBescheid insoweit aber nicht, weil dies einer ausdrücklichen Regelung bedürfte. Die Änderung der EStFestsetzung für einen VZ des Betrachtungszeitraums aufgrund geänderter Berücksichtigung von Gewinnen und Verlusten kann jedoch nach Abs. 6 Satz 1 zu einer Änderung der Festsetzung für den VZ der Glättung führen (dazu näher Anm. 40).

Eine Verteilung auf die Veranlagungszeiträume des Betrachtungszeitraums findet statt, indem der für den Betrachtungszeitraum errechnete Gesamtbetrag durch die Zahl der zum Betrachtungszeitraum gehörenden VZ dividiert wird. Dies bewirkt eine gleichmäßige Verteilung auf die VZ des Betrachtungszeitraums. In der Regel umfasst der Betrachtungszeitraum drei VZ (Abs. 1 Satz 1, s. Anm. 16), er kann aber auch abgekürzt sein und dann nur zwei VZ umfassen (Abs. 5, s. Anm. 35 ff.).

Einstweilen frei.

28–29

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Ermittlung der anteiligen Steuer

30

Ermittlung des Anteils zur Bemessung der anteiligen tariflichen Einkommensteuer (Abs. 3 Satz 1): Zur Berechnung des zu glättenden Steuerbetrags muss der Anteil tariflicher ESt, der auf die von der Glättung betroffenen Einkünfte entfällt, errechnet werden. Dies geschieht, indem ein Prozentsatz auf die tarifliche ESt angewendet wird. Abs. 3 bestimmt, wie dieser Prozentsatz ermittelt wird.

► *Anteilige tarifliche Einkommensteuer iSd. Abs. 1:* Nach Abs. 1 Satz 2 wird die Summe der tariflichen ESt, die innerhalb des Betrachtungszeitraums (Anm. 16) auf die betroffenen Einkünfte (Anm. 15) entfällt, mit der Summe einer fiktiven tariflichen ESt in diesem Zeitraum verglichen. Die zu summierenden Einzelbeträge aus den VZ des Betrachtungszeitraums (Anm. 25) ergeben sich durch Anwendung eines Prozentsatzes auf die gesamte tarifliche ESt der jeweiligen VZ.

► *Der maßgebliche Prozentsatz* ergibt sich aus dem Verhältnis der positiven stpfl. Einkünfte aus LuF zur Summe der positiven Einkünfte. Positive stpfl. Einkünfte aus LuF iSd. sind nicht nur die von der Glättung betroffenen Einkünfte

§ 32c Anm. 30–31 E. Abs. 4: Ausschluss tarifbegünstigter Einkünfte

(Anm. 15), sondern alle positiven und nicht stbefreiten Einkünfte aus LuF, also auch solche iSd. § 13a und § 14 und auch nach §§ 34–34b tarifbegünstigte Einkünfte. Werden Einkünfte aus verschiedenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben oder land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmeranteilen erzielt, sind diese unter Berücksichtigung des von § 2 Abs. 2 vorausgesetzten horizontalen Verlustausgleichs (§ 2 Anm. 505) zusammenzufassen. Ergibt sich insgesamt ein Verlust aus LuF, entfällt die tarifliche ESt nicht auf land- und forstwirtschaftliche Einkünfte. Summe der positiven Einkünfte ist nicht die Summe der Einkünfte iSd. § 2 Abs. 3, sondern die Summe der aus den vom Stpfl. verwirklichten Einkunftsarten jeweils bezogenen positiven Einkünfte. Ein vertikaler Verlustausgleich findet für die Verhältnisrechnung nicht statt; negative Einkünfte bleiben unberücksichtigt. Werden nur Einkünfte aus LuF erzielt, ergibt sich ein Prozentsatz von 100.

Ermittlung des Anteils zur Bemessung der anteiligen fiktiven tariflichen Einkommensteuer (Abs. 3 Satz 2): Für die Ermittlung der fiktiven tariflichen ESt (Anm. 25) gelten die Regelungen zur Ermittlung der anteiligen tariflichen ESt nach Satz 1 entsprechend. Dies bedeutet, dass in die Berechnung der positiven stpfl. Einkünfte aus LuF anstelle der tatsächlichen von der Glättung betroffenen Einkünfte die durchschnittlichen Einkünfte nach Abs. 2 Satz 3 (Anm. 27) einzubeziehen sind. Gleiches gilt auch bei der Errechnung der Summe der positiven Einkünfte als Vergleichsgröße.

31

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Ausschluss anderweitig tarifbegünstigter Einkünfte

Die Glättung betrifft ausschließlich die nach dem Regeltarif besteuerten Einkünfte. Dies folgt aus Abs. 4, wonach anderweitig tarifbegünstigte Einkünfte aus LuF bei der Berechnung der tatsächlichen und durchschnittlichen Einkünfte unberücksichtigt bleiben.

Ermittlung der tatsächlichen Einkünfte: Die von der Glättung betroffenen tatsächlichen Einkünfte im Betrachtungszeitraum ergeben sich grds. aus Abs. 1 Satz 1 (Anm. 15).

Ermittlung der durchschnittlichen Einkünfte: Die Methode der Vergleichsgröße für die Glättung in Gestalt durchschnittlicher Einkünfte ist in Abs. 2 (Anm. 26) geregelt, auf den Abs. 4 insoweit auch ausdrücklich verweist.

Außer-Betracht-Bleiben von Einkünften: Um zu gewährleisten, dass von der Glättung nur dem Regeltarif unterliegende Einkünfte betroffen sind, ordnet Abs. 4 an, dass bestimmte tarifbegünstigte Einkünfte bei der Berechnung der Ausgangsgröße (tatsächliche Einkünfte) und der Vergleichsgröße (durchschnittliche Einkünfte) außer Betracht bleiben. Die betreffenden Gewinne bzw. Einkünfte, also jeweils die Beträge, die Bemessungsgrundlage für die genannten Tarifvorschriften sind, werden von dem Betrag der stpfl. Einkünfte iSd. § 13 abgezogen, soweit sie darin enthalten sind. Nicht enthalten darin sind Einkünfte gem. § 14 (Anm. 15), so dass tarifbegünstigte Veräußerungs- und Aufgabegewinne nicht mehr eigens abgezogen werden müssen.

Einkünfte, die außer Betracht bleiben, sind nach § 34 Abs. 1 oder Abs. 3 begünstigte Veräußerungs- und Aufgabegewinne iSd. § 14, dem StSatz von

28,25 % nach § 34a Abs. 1 unterliegende nicht entnommene Gewinne und die nach § 34b Abs. 2 berechneten Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen iSd. § 34b Abs. 1 (einschließlich der Einkünfte aus Kalamitätsnutzungen iSd. § 5 Abs. 1 ForstSchAusglG). Trotz eigenständiger Tarifbegünstigung nicht ausdrücklich ausgenommen sind Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 und Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten nach § 24 Nr. 4. Abs. 4 muss uE als abschließende Regelung verstanden werden, so dass nur die dort ausdrücklich genannten Einkünfte außer Betracht bleiben.

Einstweilen frei.

32–34

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Eröffnung, Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebs
im Betrachtungszeitraum**

I. Verkürzung des Betrachtungszeitraums wegen Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung (Abs. 5 Satz 1) 35

Verkürzung des Betrachtungszeitraums: Der Betrachtungszeitraum für die Tarifglättung erstreckt sich nach Abs. 1 Satz 1 über drei VZ (s. Anm. 16), wobei die Dreijahreszeiträume bei im Jahr 2014 existierenden Betrieben nicht individuell beginnen, sondern auf 2014 bis 2016, 2017 bis 2019 und 2020 bis 2022 festgelegt sind (§ 52 Abs. 33a Satz 2 idF des MarktordÄndG, s. Anm. 4). Wird der land- und forstwirtschaftliche Betrieb im Laufe eines der Betrachtungszeiträume aufgegeben oder veräußert, verkürzt sich der betreffende Zeitraum nach Abs. 5 Satz 1 entsprechend. Bei nach 2014 beginnenden Betrieben beginnt der erste Dreijahreszeitraum in dem VZ, in dem erstmals land- und forstwirtschaftliche Einkünfte der Besteuerung zugrunde gelegt werden (§ 52 Abs. 33a Satz 5 idF des MarktordÄndG). Es verkürzt sich dann der letzte zur Anwendung kommende Betrachtungszeitraum (§ 52 Abs. 33a Satz 7 idF des MarktordÄndG).

Entsprechende Kürzung bedeutet, dass VZ, in denen nach Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs keine land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte mehr bezogen worden sind, nicht mehr zum Betrachtungszeitraum gehören. Dies kann Auswirkung nur bei Betriebsaufgabe oder -veräußerung im zweiten Jahr des Betrachtungszeitraums haben. Eignet sich die Aufgabe oder Veräußerung im ersten Jahr, kann es keine Glättung geben, weil diese mindestens zwei VZ voraussetzt, in denen entsprechende Einkünfte bezogen worden sind. Eignet sich die Aufgabe oder Veräußerung im dritten Jahr des Betrachtungszeitraums, gehört dieses Jahr wegen Bezugs von land- und forstwirtschaftlichen Einkünften noch zum Betrachtungszeitraum, so dass dieser weiterhin drei Jahre beträgt.

Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs meint Vorgänge, die als Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung iSd. § 16 zu qualifizieren sind. Der Veräußerung gleichgestellt ist auch eine Einbringung des Betriebs in eine PersGes. oder KapGes. nach den Vorschriften des UmwStG, weil diese spezielle Regelungen zu einem Tatbestand des § 16 enthalten (§ 16 Anm. 36). Nicht erfasst sind Aufgabe oder Veräußerung eines Teilbetriebs, weil dann noch weitere Einkünfte aus LuF bezogen werden, die eine Tarifglättung auslösen können. Für Mitunternehmeranteile gilt Satz 4 (s. Anm. 38). Nicht geregelt sind Fälle des Strukturwandels, in

denen sich der land- und forstwirtschaftliche Betrieb zu einem Gewerbebetrieb wandelt, und Fälle der unentgeltlichen Betriebsübertragung. Ebenfalls vom Wortlaut nicht erfasst sind der Übergang zur Liebhaberei oder zu einem ruhenden Betrieb. Es ist kein Grund dafür ersichtlich, in derartigen Fällen endenden Bezugs land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte von einem ungekürzten Betrachtungszeitraum auszugehen und dadurch eine Begünstigung zu bewirken, indem die als Vergleichsgröße heranzuziehenden durchschnittlichen Einkünfte durch Einbeziehung eines VZ ohne tatsächliche Einkünfte sinken. Die darin liegende uE nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung dürfte angesichts des klaren Wortlauts der Norm aber kaum im Wege der Auslegung beseitigt werden können (aA KANZLER in KKB, 2. Aufl. 2017, § 32c Rn. 61).

36 II. Verkürzung des Betrachtungszeitraums bei mehreren Betrieben (Abs. 5 Satz 2)

Abweichende Betrachtungszeiträume bei betriebsbezogener Betrachtung: Grundsätzlich hat die Anzahl land- und forstwirtschaftlicher Betriebe für die Tarifglättung keine Bedeutung. Die Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 aus allen Betrieben werden zusammengefasst. Wird aber mindestens einer von mehreren Betrieben im Betrachtungszeitraum veräußert oder aufgegeben, sieht Abs. 5 Satz 2 eine Trennung vor, wenn sich bei isolierter Betrachtung des aufgegebenen oder veräußerten Betriebs für diesen nach Abs. 5 Satz 1 (Anm. 35) ein verkürzter Betrachtungszeitraum ergibt.

Gesondert vorzunehmende Tarifglättung: Rechtsfolge einer Abweichung der Betrachtungszeiträume ist die gesonderte Vornahme der Tarifglättung für jeden Betrieb.

► *Jeder Betrieb:* Die Formulierung des Gesetzes kann Zweifel aufwerfen, wenn mindestens drei Betriebe bestehen, von denen für mindestens einen ein verkürzter Betrachtungszeitraum gilt. In einem solchen Fall ist die Tarifglättung uE nicht für jeden einzelnen Betrieb getrennt, sondern jeweils für Betriebe identischer Betrachtungszeiträume zusammen durchzuführen.

► *Gesonderte Vornahme der Tarifglättung* ist dahin zu verstehen, dass die Berechnungen so durchgeführt werden, als wären die Einkünfte aus dem betreffenden Betrieb die einzigen betroffenen Einkünfte. Die Einkünfte aus anderen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben werden dann wie Einkünfte aus einer anderen Einkunftsart behandelt. Es kommt deshalb nicht zu einem horizontalen Verlustausgleich zwischen den gesondert zu behandelnden land- und forstwirtschaftlichen Einkünften.

37 III. Verkürzung des Betrachtungszeitraums bei Betriebs-eröffnung (Abs. 5 Satz 3)

Entsprechende Anwendung von Satz 2: Wie bei einer Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung kann sich ein Betrachtungszeitraum auch bei der Eröffnung des Betriebs nach 2014 verkürzen (s. Anm. 35). Bei mehreren Betrieben können die Betrachtungszeiträume dann voneinander abweichen. Für diesen Fall müssen die Berechnungen in entsprechender Anwendung von Satz 2 getrennt durchgeführt werden (dazu Anm. 36).

Neueröffnung eines Betriebs ist die erstmalige Aufnahme einer betrieblichen Tätigkeit durch den Stpfl. Der Strukturwandel von einem Betrieb anderer Einkunftsart in einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist uE nicht als Neueröffnung zu verstehen, weil der Strukturwandel in umgekehrter Richtung ebenfalls nicht zu einer Kürzung des Betrachtungszeitraums führen soll (s. Anm. 35). Soweit man im Wege der Auslegung des Satzes 1 zu einem anderen Erg. kommen sollte, könnte und müsste der Begriff der Neueröffnung allerdings ebenfalls anders ausgelegt werden. Die Fortführung eines nach § 6 Abs. 3 unentgeltlich erhaltenen Betriebs ist dem Wortsinn nach keine Neueröffnung. Gleiches gilt für die Wiederaufnahme der Gewinnerzielungsabsicht nach vorherigem Übergang zur Liebhaberei und für die Wiederaufnahme eines ruhenden Betriebs. Die erstmals einsetzende Einkünfteerzielungsabsicht nach bisheriger Liebhaberei führt allerdings zur Neueröffnung eines Betriebs.

IV. Entsprechende Anwendung auf Mitunternehmeranteile 38 (Abs. 5 Satz 4)

Einbeziehung von Einkünften aus Mitunternehmerschaften: Ob die betroffenen Einkünfte als land- und forstwirtschaftlicher Einzelunternehmer oder als Mitunternehmer bezogen werden, ist für die Tarifglättung im Grundsatz ohne Bedeutung. Die Regelungen in Abs. 5 Sätze 1 bis 3 beziehen sich allerdings nur auf einen „Betrieb“, also nur auf Einzelunternehmer. Veräußert oder erwirbt ein Mitunternehmer seinen Mitunternehmeranteil im Laufe des Betrachtungszeitraums, ist dies dem Wortlaut nach keine Veräußerung oder Neueröffnung eines „Betriebs“. Abs. 5 Satz 4 nimmt dem Rechtsanwender die Beantwortung der Frage ab, ob im Wege der Auslegung eine Übertragung auf Mitunternehmer möglich ist, indem er die entsprechende Geltung der Sätze 1 bis 3 ausdrücklich anordnet.

Entsprechende Geltung von Abs. 5 Satz 1 bedeutet, dass die Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils im zweiten VZ des Betrachtungszeitraums zu dessen Verkürzung führt. Ebenfalls erfasst sein muss die Beendigung der Mitunternehmerstellung durch Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs der Mitunternehmerschaft. Nicht erfasst ist die Aufgabe oder Veräußerung eines Teilanteils, weil weiterhin Einkünfte aus der Beteiligung an dieser Mitunternehmerschaft erzielt werden. Nicht erfasst ist die unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils, weil auch die unentgeltliche Betriebsübertragung nicht die Voraussetzungen des Satzes 1 erfüllt. Erfasst ist wie im Fall des Betriebs auch die Einbringung des Mitunternehmeranteils in eine KapGes. oder eine andere PersGes.

Entsprechende Geltung von Abs. 5 Satz 2: Der Mitunternehmeranteil wird einem einzelnen Betrieb gleichgestellt. Werden also Einkünfte sowohl aus einem Einzelbetrieb als auch aus einer mitunternehmerischen Beteiligung bezogen, ist ebenso eine getrennte Glättung vorzunehmen wie bei Einkünften aus zwei Einzelbetrieben. Gleiches gilt bei Einkünften aus mehreren Beteiligungen und bei der Kombination mehrerer Einzelbetriebe mit einer Beteiligung und mehrerer Beteiligungen mit einem Einzelbetrieb. Hier sind Beteiligungen bzw. Betriebe identischer Betrachtungszeiträume jeweils zusammenzufassen.

Entsprechende Geltung von Abs. 5 Satz 3: Die Neueröffnung des Betriebs der Mitunternehmerschaft führt zugleich zu einer Neueröffnung für die beteilig-

ten Mitunternehmer iSd. Satzes 3. Der Erwerb eines Mitunternehmeranteils ist der Neueröffnung des Betriebs gleichgestellt.

39 Einstweilen frei.

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:
Verfahrensvorschriften**

40 **I. Änderungsbefugnis bei Änderung der Einkünfte (Abs. 6 Satz 1)**

Geänderte Besteuerungsgrundlagen des letzten Veranlagungszeitraums des Betrachtungszeitraums: Über die Tarifglättung wird mit Erlass des StBescheids für das dritte Jahr des Betrachtungszeitraums zur Ermäßigung oder Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags bei der StFestsetzung abschließend entschieden (Anm. 16). Werden anschließend Umstände bekannt, die inhaltlich eine Änderung der Festsetzung für dieses Jahr zur Folge haben müssten, kommt es nur dann zum Erlass eines entsprechend geänderten Bescheids, wenn verfahrensrechtl. Regelungen in der AO oder im EStG dies zulassen. Dies betrifft auch Mängel bei der Anwendung des § 32c Abs. 6 Satz 1 erfasst diese Fälle uE nicht (aA wohl WIEGAND, NWB 2017, 649 [651]).

Änderung von Besteuerungsgrundlagen früherer Veranlagungszeiträume des Betrachtungszeitraums: Abs. 6 Satz 1 schafft vielmehr eine Befugnis zur Änderung des Bescheids für den VZ der Glättung in Fällen, in denen sich aus den vorherigen VZ des Glättungszeitraums Änderungen in Bezug auf die Einkünfte aus LuF ergeben, die sich auf die Berechnung der tatsächlichen oder durchschnittlichen tariflichen ESt nach Abs. 2 auswirken. Die Änderungsbefugnis ist allerdings ausdrücklich auf die Einkünfte aus LuF beschränkt. Andere für die Berechnung bedeutsame Besteuerungsgrundlagen der Vorjahre werden davon nicht erfasst. Diese können nur zu einer Änderung des Bescheids für das Glättungsjahr führen, wenn für den betreffenden VZ ein geänderter Bescheid ergeht und man darin ein Ereignis mit stl. Wirkung für die Festsetzung im Glättungsjahr iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sieht. Den Besteuerungsgrundlagen ist uE für die Tarifglättung eine insoweit verselbständigte Wirkung beizumessen (s. Anm. 26).

Welche Fälle der Änderung der Gesetzgeber im Auge hatte, ist den Gesetzesmaterialien nicht zu entnehmen. Nach der Begründung zum Gesetzentwurf soll die Vorschrift „im Fall einer Änderung der für die Steuerermäßigung maßgeblichen Bemessungsgrundlagen folgerichtig“ die Aufhebung oder Änderung des StBescheids ermöglichen, „mit dem die Steuerermäßigung gewährt wurde“ (BTDrucks. 18/10237, 12, zur damals noch als StErmäßigung ausgestalteten Regelung). Im System der jetzigen Ausgestaltung als Tarifglättung muss es sich um eine Änderung des Bescheids handeln, in dem der Unterschiedsbetrag nach Abs. 1 Sätze 2 oder 3 angesetzt worden ist.

41 **II. Hemmung der Festsetzungsfrist (Abs. 6 Satz 2)**

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 6 Satz 1 für eine Änderung des Bescheids des Glättungsjahres vor, kann ein geänderter Bescheid nur ergehen, wenn die Festsetzungsfrist nach § 169 AO noch nicht abgelaufen ist. Auslöser für eine Änderung nach Abs. 6 Satz 1 können nur geänderte Einkünfte aus LuF in den

vorherigen Jahren des Betrachtungszeitraums sein (s. Anm. 40). Für solche Fälle ordnet Abs. 6 Satz 2 eine Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist des Glättungsjahres bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist für das Jahr der geänderten Besteuerungsgrundlage an. Diese Regelung soll ausschließlich eine Hemmung des Fristablaufs bewirken. Ist die Frist aus anderen Gründen länger (zB nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO), läuft die Hemmung leer.

§ 32c