

## Luxemburg/Deutschland: Änderungsprotokoll zum DBA-Luxemburg noch in 2023 in Kraft getreten – Konsultationsvereinbarung zwischen Deutschland und Luxemburg vom 11.01.2024

Luxemburg und Deutschland hatten am 06.07.2023 in Berlin ein Änderungsprotokoll zum gemeinsamen DBA abgeschlossen, welches zur gegenseitigen Rechts- und Planungssicherheit beitragen soll (vgl. TAX WEEKLY # 27/2023). Das Gesetzgebungsverfahren hierzu konnte in 2023 abgeschlossen werden. Die betreffenden Ratifikationsurkunden wurden am 29.12.2023 ausgetauscht. Damit ist das Änderungsprotokoll noch im Jahr 2023 in Kraft getreten. Die Änderungen sind grundsätzlich zum 01.01.2024 anwendbar. Für einige Regelungen war unabhängig vom Zeitpunkt des Inkrafttretens ohnehin die Anwendung ab dem 01.01.2024 vorgesehen.

Die Eckpunkte des Änderungsprotokolls lassen sich kurz wie folgt beschreiben:

- › Für grenzüberschreitend Beschäftigte wurde die Ausübung der Tätigkeit insbesondere im Homeoffice steuerlich vereinfacht. Die bestehende Bagatellregelung für grenzüberschreitend tätige Beschäftigte wurde in das DBA implementiert und auf 34 Tage pro Kalenderjahr ausgeweitet. Zudem wurde eine vergleichbare Regelung für Beschäftigte des öffentlichen Dienstes geschaffen.
- › Darüber hinaus wurden die bestehenden Vereinbarungen zu Abfindungen und zu einem pauschalisierten Aufteilungsmechanismus integriert. Letzteres sorgt für eine vereinfachte Aufteilung der Vergütung, wenn das Besteuerungsrecht bei Beschäftigten im Bereich des Güter- und Personentransports aufgrund eines (mehrfachen) Grenzüberschritts innerhalb eines Tages wechselt.
- › Die beiderseitigen Auswahlentscheidungen zum Multilateralen Instrument wurden implementiert, um Steuerumgehungen mittels DBA entgegenzuwirken.
- › Zudem wurden Anpassungen im Hinblick auf Änderungen im deutschen Recht, konkret die abkommensrechtliche Behandlung von Investmentfonds, die in § 1a KStG eingeführte Optionsmöglichkeit sowie im Hinblick auf den Real Estate Investment Trust (REIT) vorgenommen.

Mit BMF-Schreiben vom 15.01.2024 wurde nun die zwischen beiden Vertragsstaaten abgeschlossene Konsultationsvereinbarung vom 11.01.2024 zur einheitlichen Anwendung und Auslegung des DBA-Luxemburg in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 06.07.2023 veröffentlicht. Die Anwendbarkeit der Abschnitte III. und VI. dieser Vereinbarung richtet sich jeweils nach den in Art. 14 Abs. 2 des Änderungsprotokolls vom 06.07.2023 vereinbarten Anwendungszeitpunkten (Abschnitt VIII. Abs. 1 der Vereinbarung). Im Übrigen ist die Konsultationsvereinbarung auf alle Fälle anzuwenden, die zum Zeitpunkt ihrer Anwendung noch nicht abgeschlossen oder die Gegenstand eines Verständigungsverfahrens sind (Abschnitt VIII. Abs. 2 der Vereinbarung). Die Konsultationsvereinbarung ersetzt die folgenden Vereinbarungen entsprechend der jeweils in Abschnitt VIII. Abs. 1 und 2 vereinbarten Anwendungszeitpunkte:

- › Verständigungsvereinbarung betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns von Grenzpendlern vom 26.05.2011;
- › Verständigungsvereinbarung betreffend die Besteuerung von Abfindungszahlungen, Abfindungen und Entschädigungen in Folge einer Kündigung und/oder eines Sozialplans sowie Arbeitslosengeld vom 07.09.2011;
- › Verständigungsvereinbarung betreffend die Besteuerung der Löhne von Berufskraftfahrern, Lokomotivführern und Begleitpersonal, die in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig und für ein in dem anderen Vertragsstaat ansässiges Unternehmen tätig sind vom 07.09.2011.

**BFH: Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Swap-Zinsen als Entgelte für Schulden**

Der BFH hatte im Urteil vom 16.11.2023 ([III R 27/21](#)) zu entscheiden, ob Aufwendungen für einen Zinsswap als Entgelte für Schulden der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG unterliegen.

Im Streitfall schloss die Klägerin zur Finanzierung mehrerer Windenergieanlagen im Jahre 2006 einen variabel verzinsten Investitionskredit mit einem zunächst aus vier Banken bestehenden Bankenkonsortium über ein Gesamtvolumen von € 181.500.000 und einer Laufzeit bis Ende 2022 ab. Zum gleichen Zeitpunkt vereinbarte die Klägerin mit den finanzierenden Banken einen Zinsswap-Rahmenvertrag, welcher eine Absicherung des Investitionskredits gegen Zinsschwankungen im Umfang von mindestens 50 % des Darlehensbetrags für mindestens sieben Jahre vorsah. Ende 2006 traten sechs weitere Banken dem Konsortium bei, indem die bisher beteiligten Banken einen Teil ihrer Vertragsposition an diese Banken abtraten. Im Zeitraum vom 31.10.2006 bis zum 12.01.2007 schloss die Klägerin mit den vier Banken des ursprünglichen Konsortiums jeweils einzelne, inhaltlich aber weitgehend identische Zinsswap-Verträge zur Absicherung von etwaigen Zinsänderungsrisiken ab. Die jeweils vereinbarten Sicherungsbeträge überstiegen die auf die einzelne Bank entfallende Darlehensvaluta und wurden über die Vertragslaufzeit abgeschmolzen.

Die Aufwendungen der Klägerin aus den Zinsswap-Verträgen, welche sich daraus ergaben, dass der flexible Zinssatz unter den in den Zinsswap-Verträgen fest vereinbarten Zinsen von 3,94 % blieb, beliefen sich auf € 2.086.254 im Streitjahr 2010 und auf € 1.625.500 im Streitjahr 2011.

Die Klägerin bildete in den handelsbilanziellen Jahresabschlüssen zum 31.12.2010 und 31.12.2011 aus dem Darlehensvertrag und den Zinsswap-Verträgen eine Bewertungseinheit i.S.d. § 254 HGB und verzichtete auf einen Ausweis der negativen Marktwerte der Swap-Geschäfte. Die Aufwendungen für die Swap-Verträge berücksichtigte sie weder als Zinsaufwendungen i.S.d. § 4h EStG (Zinsschranke) noch als Entgelte für Schulden i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG. Dem widersprach das Finanzamt und berücksichtigte die Aufwendungen zur Zinssicherung aus den Zinsswap-Verträgen als Zinsen i.S.d. Zinsschranke nach § 4h EStG und als Zinsen für Zwecke der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG. Die Einsprüche der Klägerin hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht gab hingegen der Klage statt.

Nunmehr hat der BFH die Rechtsauffassung der Vorinstanz bestätigt und die Revision zurückgewiesen. Die Aufwendungen der Klägerin aufgrund der Zinsswap-Vereinbarungen gehörten nicht zu den "Entgelten für Schulden" i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG und könnten diesen auch nicht durch § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 GewStG gleichgestellt werden. Grundsätzlich sei jedes Schuldverhältnis für sich einzeln daraufhin zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG erfüllt seien. Werde im Zusammenhang mit einem Darlehen ein Zinsswap-Geschäft abgeschlossen, könnten die Swap-Aufwendungen nur dann Entgelte für Schulden sein, wenn der Darlehensvertrag und das Swap-Geschäft eine wirtschaftliche Einheit bilden würden, wobei ein bloßer Kausal- oder Veranlassungszusammenhang zwischen den beiden Geschäften hierzu nicht genüge.

Das Grundgeschäft (Darlehen) und das Absicherungsgeschäft (Zinsswap) müssten dabei nur dann als einheitliche Schuld zusammengefasst werden, wenn beide Geschäfte in sachlicher, zeitlicher und personeller Hinsicht eng miteinander verflochten seien. Dies setze wiederum voraus, dass beide Geschäfte hinsichtlich der vertragschließenden Personen, der Zeitpunkte des Vertragschlusses und der Beträge und Laufzeiten im Wesentlichen kongruent und die Fälligkeitstermine der Zins- und Swap-Verbindlichkeiten aufeinander abgestimmt seien.

Diese Voraussetzungen seien im Streitfall nicht erfüllt gewesen. Denn beim Abschluss der Verträge hätten sich weder Laufzeit noch Valutahöhe im Darlehensvertrag und in der Swap-Vereinbarung nahezu deckungsgleich gegenübergestellt. Darüber hinaus hätten sich die Valutastände des Darlehens und Zinsswaps gegenläufig entwickelt und es habe die Regelung gegolten, dass die Zahlungen aufgrund der Zinsswap-Vereinbarungen unabhängig von den Ansprüchen und Verpflichtungen des Darlehensvertrages zu leisten seien. Aus diesen Gründen sei im Streitfall der Zinsswap als separates Rechtsgeschäft zu beurteilen gewesen, welches keinen Vergütungscharakter für die Überlassung von Fremdkapital aufweise. Ob die Anforderungen an die Personenidentität im Streitfall erfüllt waren, brauchte der Senat nicht zu entscheiden, da schon aus den anderen Gründen die Annahme einer einheitlichen Schuld zu verneinen war.

Das Finanzgericht sei im Übrigen zu Recht davon ausgegangen, dass bilanzielle Bewertungsmaßnahmen – hier die Bildung einer Bewertungseinheit nach § 254 HGB – keine ausschlaggebende Bedeutung für die Entgeltqualifizierung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG haben könne.

Hinweis: Ursprünglich war Gegenstand dieses Verfahrens auch die Streitfrage, ob die Aufwendungen des Zinsswaps von der Zinsschranke nach § 4h EStG erfasst werden. Mit Beschluss vom 19.05.2021 wurde das Verfahren (bisher XI R 44/19) hinsichtlich dieser Frage jedoch abgetrennt und bis zur Entscheidung des BVerfG über die Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke (2 BvL 1/16) ausgesetzt (siehe hierzu auch TAX WEEKLY # 06/2016).

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass die Regelungen der Zinsschranke durch das Kreditweitzmarktförderungsgesetz vom 22.12.2023 neu gefasst worden sind. Dabei ist der Begriff der Zinsaufwendungen i.S.d. Zinsschranke durch Anpassung an die Vorgaben der ATAD für nach dem 14.12.2023 beginnende Wirtschaftsjahre deutlich erweitert worden, während der Begriff „Entgelte für Schulden“ in § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG keine Änderung erfahren hat.

**Alle am 18.01.2024 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)**

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<a href="#">IV R 10/21</a>	30.11.2023	Nachhaltiger Ankauf notleidender Darlehensforderungen nicht ohne Weiteres originär gewerbliche Tätigkeit
<a href="#">III R 27/21</a>	16.11.2023	Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Swap-Zinsen als Entgelte für Schulden

**Alle am 18.01.2024 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)**

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<a href="#">IX R 3/23</a>	14.11.2023	Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei Veräußerungstatbeständen gemäß § 17 EStG
<a href="#">IX B 56/23</a>	09.11.2023	Videoverhandlung

**Alle bis zum 19.01.2024 veröffentlichten Erlasse**

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<a href="#">IV B 3 - S 1301-LUX/23/10001:001</a>	15.01.2024	Konsultationsvereinbarung vom 11. Januar 2024 zur Anwendung des Abkommens vom 23. April 2012 in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 6. Juli 2023 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

**Herausgeber**

WTS Group AG  
www.wts.com/de • info@wts.de

**Redaktion**

Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth

**Berlin**

Antje Pollack  
Lübecker Straße 1-2  
10559 Berlin  
T: +49 (0) 30 2062 257 1010  
F: +49 (0) 30 2062 257 3999

**Erlangen**

Andreas Pfaller  
Allee am Röthelheimpark 11-15  
91052 Erlangen  
T: +49 (0) 9131 97002-11  
F: +49 (0) 9131 97002-12

**Hamburg**

Lars Behrendt  
Brandstwierte 4  
20457 Hamburg  
T: +49 (0) 40 320 86 66-0  
F: +49 (0) 40 320 86 66-29

**Köln**

Jens Krechel  
Sachsenring 83  
50677 Köln  
T: +49 (0) 221 348936-0  
F: +49 (0) 221 348936-250

**Regensburg**

Dr. Sandro Urban  
Lilienthalstraße 7  
93049 Regensburg  
T: +49 (0) 941 383 873-237  
F: +49 (0) 941 383 873-130

**Nürnberg**

Daniel Blöchle  
Dr.-Gustav-Heinemann-Straße 57  
90482 Nürnberg  
T: +49 (0) 911 2479455-130  
F: +49 (0) 911 2479455-050

**Hannover**

Nicole Datz  
Ernst-August-Platz 10  
30159 Hannover  
T: +49 (0) 511 123586-0  
F: +49 (0) 511 123586-199

**Düsseldorf**

Michael Wild  
Klaus-Bungert-Straße 7  
40468 Düsseldorf  
T: +49 (0) 211 200 50-5  
F: +49 (0) 211 200 50-950

**Frankfurt a. M.**

Robert Welzel  
Brüsseler Straße 1-3  
60327 Frankfurt/Main  
T: +49 (0) 69 133 84 56-0  
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

**Kolbermoor**

Ralf Dietzel  
Carl-Jordan-Straße 18  
83059 Kolbermoor  
T: +49 (0) 8031 87095-0  
F: +49 (0) 8031 87095-250

**München**

Marco Dern  
Friedenstraße 22  
81671 München  
T: +49 (0) 89 286 46-0  
F: +49 (0) 89 286 46-111

**Stuttgart**

Klaus Stefan Siler  
Königstraße 27  
70173 Stuttgart  
T: +49 (0) 711 2221569-62  
F: +49 (0) 711 6200749-99

**Rosenheim**

Ralf Dietzel  
Luitpoldstraße 9  
83022 Rosenheim  
T: +49 (0) 8031 87095 600  
F: +49 (0) 8031 87095 799

**Leipzig**

Sascha Schöben  
Brühl 48  
04109 Leipzig

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.