

Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung **18**  
Tax Law and Public Finance

Katharina Goldberg

# Rechtsanwendungsprozesse im internationalen Steuerrecht

Eine Analyse von Qualifikationskonflikten anhand  
der strukturierenden Rechtslehre



**Nomos**

**Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung /  
Tax Law and Public Finance**

herausgegeben von

VRiBFH a.D. RA u StB Prof. Dr. Dietmar Gosch, Christian-  
Albrechts-Universität zu Kiel / Bundesfinanzhof, München

Prof. Dr. Ulrich Hufeld, Helmut-Schmidt-Universität,  
Universität der Bundeswehr Hamburg

Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M., Universität Augsburg

Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M., Wirtschaftsuniversität Wien

Prof. Dr. Ralf P. Schenke,  
Julius-Maximilians-Universität Würzburg  
(geschäftsführend für die Reihe)

Prof. Dr. Henning Tappe, Universität Trier

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Bucerius Law School, Hamburg  
(geschäftsführend für die Reihe)

Begründet von: Prof. Dr. Arndt Schmehl (1970–2015)

Band 18

Katharina Goldberg

# Rechtsanwendungsprozesse im internationalen Steuerrecht

Eine Analyse von Qualifikationskonflikten anhand  
der strukturierenden Rechtslehre



**Nomos**

Gedruckt mit Unterstützung der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg.

**Die Deutsche Nationalbibliothek** verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Frankfurt am Main, Univ., Diss., 2020

ISBN 978-3-8487-6846-2 (Print)

ISBN 978-3-7489-0945-3 (ePDF)



Onlineversion  
Nomos eLibrary

**D30**

1. Auflage 2021

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2021. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

## Vorwort

Diese Dissertation ist in ganz unterschiedlichen Phasen entstanden. Den steuerrechtlichen Teil habe ich in meiner Zeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin und Doktorandin von Prof. Dr. Arndt Schmehl entworfen, der 2015 verstarb. Seine ruhige, verbindliche und kluge Art hat mein Bild davon, wie juristischer Nachwuchs ausgebildet werden kann, maßgeblich geprägt. Für diesen Einstieg in die Wissenschaft werde ich ihm immer dankbar sein.

Der theoretische Teil ist in meiner Zeit als Doktorandin von Prof. Dr. Roland Broemel entstanden. Er hat sich der Aufgabe angenommen, eine Doktorandin mit ihrem bestehenden Dissertationsprojekt zu übernehmen. Dafür, aber vor allem für sein stets offenes Ohr, die vielen Diskussionen, das inhaltliche Ringen um die Verknüpfung des internationalen Steuerrechts mit dem theoretischen Gerüst und nicht zuletzt für sein Mentoring bin ich sehr dankbar.

Weiterer Dank gilt Prof. Dr. Margarete Schuler-Harms, an deren Professur ich im späteren Verlauf der Arbeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin arbeiten durfte. Ein besseres Arbeitsumfeld hätte ich mich nicht wünschen können.

Prof. Dr. Lars Hummel danke ich für die äußerst zügige Erstellung des Zweitgutachtens und die offenen und ergiebigen Diskussionen über den steuerrechtlichen Teil meiner Arbeit.

Darüber hinaus danke ich der Studienstiftung des deutschen Volkes für die Förderung meiner Promotion ebenso wie der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg, die mich mit einem großzügigen Druckkostenzuschuss unterstützt hat. Großer Dank geht außerdem an Dr. Melanie Buhk und Carina Schwarz für ihre Anmerkungen zum Manuskript, Karolina Goldberg für die Unterstützung bei der Erstellung der Graphiken und Kristina Goldberg für die Korrektur des Manuskripts.

Persönlich danke ich meinen Eltern Ursula und Rainer Goldberg, die mich in meiner langen Ausbildung immer unterstützt, gefördert und ermutigt haben.

Der größte Dank gilt jedoch Alexej Goldberg. In allen Phasen dieser Arbeit warst Du mein Unterstützer, hast mir den Rücken frei gehalten, mit mir diskutiert, mich bestärkt, mich angetrieben, mich ausgehalten. Dir ist diese Arbeit gewidmet.



## Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	13
B. Qualifikationskonflikte im Recht der DBA	16
I. DBA	16
II. Qualifikationskonflikt	21
1. Definition	21
2. Völkerrechtliche Ursachen von Qualifikationskonflikten	26
3. Begriffsrechtfertigung „Qualifikationskonflikt“	28
III. Vielfalt der Methoden bei der Anwendung von DBA	32
IV. Lösungsmechanismen für Auslegungskonflikte	34
1. Verständigungs-, Konsultations- und Schiedsverfahren	36
2. Reformvorschläge	39
a) Experten-Panel	40
b) Anspruch des Einzelnen auf Schutz vor Doppelbesteuerung	40
c) Forderung nach einer obersten Auslegungsinstanz	41
d) Auslegungshinweise für DBA-Vertragsstaaten	42
e) Maßgeblichkeit der Rechtsordnung des Quellenstaates („new approach“)	42
V. Stimmen in der Literatur zur Auslegung von DBA durch den BFH	43
VI. Sprachwissenschaftlicher Hintergrund	44
C. Die Strukturierung des Rechtsanwendungsprozesses	50
I. Grundlagen der strukturierenden Rechtslehre	51
1. Selbstbild der strukturierenden Rechtslehre	51
2. Plausibilisierung der Normkonkretisierung	55
a) Der Normtext als nicht-normativer Ausgangspunkt	57
b) Der Anwendungs- und Konkretisierungsvorgang durch den Rechtsanwender	59
c) Neue Schwerpunkte des Konkretisierungsprozesses	64

*Inhaltsverzeichnis*

3. Begründung der strukturierenden Rechtslehre in den Sprachwissenschaften	66
a) Semantiktheoretische Grundlagen zur Bildung von Worten/Sprecherseite	67
b) Das Verstehen von Wörtern/Rezipientenseite	70
c) Zusammenhänge zwischen Semantiktheorie und strukturierender Rechtslehre	72
II. Die Konkretisierungselemente im Rechtsanwendungsprozess	73
1. Konkretisierungselemente der strukturierenden Rechtslehre	73
a) Strukturinterne Konkretisierungselemente der Normtextbehandlung	74
b) Strukturinterne Konkretisierungselemente für die Konstruktion des Normbereichs	78
c) Weitere strukturexterne Konkretisierungselemente	80
d) Fazit	81
2. Fortführung des Strukturprinzips der strukturierenden Rechtslehre durch die Bildung von Konkretisierungsbereichen	82
a) Konkretisierungsbereiche	83
b) Strukturprägende Elemente der Konkretisierungsbereiche	84
c) Weitere entlastende Parameter	87
III. Zusammenführung mit dem bisherigen Modell	88
D. Analyse des Rechtsanwendungsprozesses im internationalen Steuerrecht	90
I. Übertragbarkeit einer verfassungsrechtlichen Methodik auf das internationale Steuerrecht	90
II. Erweiterung des Modells durch die Besonderheiten des Anwendungsprozesses von DBA	94
III. Einordnung von Qualifikationskonflikten in Form ihrer Gruppierung nach der prozessbasierten Analyse	97
IV. Einordnung der Auslegungsansätze in das Modell	99
1. Auslegung anhand des Zieles des Gesetzes oder des Gesetzgebers	99
a) Objektive, subjektive und vermittelnde Theorie	100
b) Anmerkungen	102
2. Savigny'scher Auslegungskanon	102



3. Auslegungsansätze des deutschen internationalen Steuerrechts	106
a) DBA-immanente Auslegung	108
b) Auslegung nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA	111
aa) Problem der Reihenfolge von DBA- bzw. innerstaatlichem Recht	113
(1) Anwendung von DBA-Recht vor innerstaatlichem Recht	113
(2) Anwendung von innerstaatlichem Recht vor DBA-Recht	115
(3) Vermittelnde Ansicht	116
(4) Folgeproblem beim Abstellen auf das nationale Recht: spätere Änderung nationaler Rechtsvorschriften	117
bb) Funktion von Auslegungsvorschriften im Strukturmodell	119
c) Einordnung des OECD-MA	120
d) OECD-MK	122
e) Ziele der Auslegung von DBA	127
aa) Verhinderung von Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung	128
bb) Entscheidungsharmonie	131
cc) Missbrauchsverhinderung, allgemeine Ziele des Steuerrechts und ordnungspolitische Zielsetzungen	132
f) Auslegungsgesetz	133
g) Eigene Auslegungsvorschriften in DBA	134
4. Völkerrechtliche Auslegungsmethoden	134
a) Auslegung nach dem WÜR V	136
b) Ergänzung des subjektiven und objektiven Ansatzes um einen völkerrechtlichen teleologischen Auslegungsansatz	138
c) Dynamische und evolutive Auslegung	139
d) Auslegungsvereinbarungen	142
5. Auslegungsmethoden des internationalen Privatrechts	142
6. Auslegungsmethoden für die Auslegung von Verträgen	144
7. Bestimmung einer Rangfolge der Konkretisierungselemente	146

*Inhaltsverzeichnis*

V. Einordnung der Lösungsmechanismen in das Modell	148
1. Verständigungs- und Konsultationsvereinbarungen	148
aa) Verständigungsvereinbarungen	148
bb) Konsultationsvereinbarungen und Konsultationsvereinbarungsverordnungen	149
2. Reformvorschläge	150
VI. Analyse von Qualifikationskonflikten anhand des Modells	151
1. Qualifikationskonflikt Personengesellschaft	152
a) Kontext	153
b) FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 02.09.2010, 9 K 2510/04 B	154
aa) Urteilsanalyse	154
bb) Auswertung	159
c) BFH, Urteil v. 25.05.2011, I R 95/10	159
aa) Urteilsanalyse	160
bb) Auswirkungen auf das Analysemodell	169
2. Qualifikationskonflikt Lichtdesigner - FG Berlin- Brandenburg, Urteil v. 16.07.2015	170
a) Kontext	171
b) FG Berlin-Brandenburg Urteil v. 16.07.2015, 15 K 1093/10	171
aa) Auflösung eines Qualifikationskonfliktes	171
bb) Bestätigung eines Qualifikationskonfliktes	174
cc) Auswertung	177
c) BFH, Urteil v. 11.07.2018, I R 44/16	177
aa) Urteilsanalyse	178
bb) Auswertung	188
3. Qualifikationskonflikt feste Einrichtung	189
a) Kontext	189
b) FG München, Urteil v. 03.06.2016, 1 K 848/13	189
aa) Urteilsanalyse	190
bb) Auswertung	202
c) BFH, Urteil v. 11.07.2018, I R 52/16	202
aa) Urteilsanalyse	202
bb) Auswertung	205
4. Fazit	206
E. Schlussbetrachtung	208
Literaturverzeichnis	211

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Strukturmodell des nationalen Rechtsanwendungsprozesses (eigene Darstellung)	56
Abbildung 2: Strukturmodell im DBA-Anwendungsprozess (eigene Darstellung)	96

