

Between Extremes: Citizenship Taxation and Source Taxation



23 September 2024

18th GREIT Conference 2024

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M.



Institute for Austrian and International Tax Law • www.wu.ac.at/taxlaw



Overview

- **Part I** – Diverging Trends
- **Part II** – Personal or Economic Allegiance?
- **Part III** – Nexus, Justifications, and Problems
- **Part IV** – Conclusions

Part I

Diverging Trends



Diverging Trends | (De-)Globalization

- **Two diverging trends (also) with regard to the taxation of individual taxpayers**
 - **Trend #1: "Source"** → Increasing factual assertion of taxing rights over non-residents individuals' income (→ destination-based taxation/sourcing, e.g., Art 12A and 12B UN MC, "virtual permanent establishments", proposed Art 12C UN MC and article on fees for services etc) → **Exclusive source taxation** (e.g., Brauner [2024])?
 - **Trend #2: "Residence"** → Increasing concerns about limits/shortcomings of residence-based taxation of individuals → **"Revival" of citizenship taxation** (e.g., Avi-Yonah [2022], Kudrle [2023])?

Diverging Trends | (De-)Globalization

- **Underlying developments with regard to individual taxpayers**
 - De-globalization and increasing relevance of citizenship (*Avi-Yonah* [2022])
 - Digitalisation and loss of significance of traditional source rules (e.g., *US Treasury* [1996])
 - Increased mobility of individuals (*Schanz* [1923]: “Sachsengängerei”; *Schön* (2009); *Avi-Yonah* [2022]: “nomads”; *Kudrle* [2023], *Brauner* [2024])
 - Challenges to ability-to-pay-based and progressive taxation (e.g., *G20* [2024])
 - Risk of double non-/low-taxation (e.g., hard-to-source income, lightly taxed income, “homeless income”)
 - “Brain Drain” (*Desai et al* [2014], *Brauner* [2024])
 - Difficulties in asserting residence or justifying residence-based taxation for transitory workers, refugees, “digital nomads”, remote workers etc (*Brauner* [2024])
 - Erosion of the concept of residence, e.g., Residence-by-Investment Programs (RBI) and Citizenship-by-Investment-Programs (CBI) (*Casi-Eberhard* [2023]; see also e.g., *BT-Drs 18/4206*, but *Snyder* [2024]), also with regard to Pillar Three (*Zucman* [2024])

100 Years Ago | Back to the Future?

German Income Tax Act 1920 (EStG 1920, RGBI 1920, 359)

Persönliche Steuerpflicht

§ 2.

Einkommensteuerpflichtig sind

I. mit ihrem gesamten Einkommen:

1. Deutsche, soweit sie sich nicht länger als zwei Jahre dauernd im Ausland aufhalten, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben.
Beamte des Reichs oder der Länder und Militärpersonen, die ihren dienstlichen Wohnsitz im Ausland haben, sowie die in ihren Diensten stehenden Deutschen sind ohne Rücksicht auf die Dauer ihres Aufenthalts im Ausland einkommensteuerpflichtig, soweit sie an ihrem ausländischen Wohnsitz nicht zu einer entsprechenden direkten Steuer herangezogen werden. Wahlkonsuln gelten nicht als Beamte im Sinne dieser Vorschrift.
2. Nichtdeutsche, wenn sie im Deutschen Reich einen Wohnsitz oder des Erwerbs wegen oder länger als sechs Monate ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Wird die Steuerpflicht durch einen Aufenthalt von mehr als sechs Monaten begründet, so erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf die ersten sechs Monate;

- II. mit ihrem Einkommen aus inländischem Grundbesitz, aus inländischem Gewerbebetrieb, aus einer im Inland ausgeübten Erwerbstätigkeit oder mit solchen regelmäßig wiederkehrenden Bezügen oder Unterstützungen, die aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf eine gegenwärtige oder frühere Dienstleistung oder Berufstätigkeit gewährt werden:
alle natürlichen Personen ohne Rücksicht auf Staatsangehörigkeit, Wohnsitz oder Aufenthalt.

Based on PrEStG 1891, citizenship also in tax treaties (e.g., the 1900 Austria-Prussia treaty, RGBI 1900, 389)

German Income Tax Act 1925 (EStG 1925, RGBI I 1925, 189)

1. Persönliche Steuerpflicht

§ 2

Mit dem gesamten Einkommen sind steuerpflichtig (unbeschränkt einkommensteuerpflichtig):

1. alle natürlichen Personen, solange sie im Deutschen Reich einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Als gewöhnlich gilt ein Aufenthalt von mehr als sechs Monaten; beträgt der Aufenthalt mehr als sechs Monate, so erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf die ersten sechs Monate;
2. Beamte des Reichs, Beamte der Länder und Angehörige der Wehrmacht (Reichsheer und Reichsmarine), die ihren dienstlichen Wohnsitz im Ausland haben. Wahlkonsuln gelten nicht als Beamte im Sinne dieser Vorschrift. Den Beamten des Reichs stehen die Beamten der Deutschen Reichsbahn-Gesellschaft und der Reichsbank gleich.

§ 3

(1) Mit Einkommen, das aus dem Inland bezogen wird (inländisches Einkommen), sind steuerpflichtig (beschränkt einkommensteuerpflichtig) alle natürlichen Personen, wenn sie nicht schon nach § 2 unbeschränkt steuerpflichtig sind.

(2) Als inländisches Einkommen im Sinne des Abs. 1 unterliegen der Besteuerung nur:

Use of "residence" also in tax treaties (e.g., the 1934 Germany-Switzerland treaty, CXLIV LNTS 1934, 389)

German Income Tax Act 1925 (EStG 1925, RGBI I 1925, 189)

Legislative Materials (RT-Drs 795 (1925))

1. Persönliche Steuerpflicht

§ 2

Mit dem gesamten Einkommen sind steuerpflichtig (unbeschränkt einkommensteuerpflichtig):

1. alle natürlichen Personen, solange sie im Deutschen Reich einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Als gewöhnlich gilt ein Aufenthalt von mehr als sechs Monaten; beträgt der Aufenthalt mehr als sechs Monate, so erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf die ersten sechs Monate;
2. Beamte des Reichs, Beamte der Länder und Angehörige der Wehrmacht (Reichsheer und Reichsmarine), die ihren dienstlichen Wohnsitz im Ausland haben. Wahlkonsulin gelten nicht als Beamte im Sinne dieser Vorschrift. Den Beamten des Reichs stehen die Beamten der Deutschen Reichsbahn-Gesellschaft und der Reichsbank gleich.

§ 3

(1) Mit Einkommen, das aus dem Inland bezogen wird (inländisches Einkommen), sind steuerpflichtig (beschränkt einkommensteuerpflichtig) alle natürlichen Personen, wenn sie nicht schon nach § 2 unbeschränkt steuerpflichtig sind.

(2) Als inländisches Einkommen im Sinne des Abs. 1 unterliegen der Besteuerung nur:

1. Persönliche Steuerpflicht

Wie schon in der Einleitung betont ist, müssen die Fesseln, die die bisherigen Vorschriften über die persönliche Steuerpflicht der so dringend erforderlichen Wiederanknüpfung der wirtschaftlichen Beziehungen mit dem Ausland anlegten, nach Möglichkeit beseitigt werden. Deshalb sollen Deutsche, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt ins Ausland verlegen, nicht mehr wie bisher noch zwei Jahre steuerpflichtig bleiben, ihre Steuerpflicht soll vielmehr mit dem Zeitpunkt, in dem sie ins Ausland gehen, aufhören. Die unbeschränkte Steuerpflicht soll für Deutsche und Nichtdeutsche nur noch durch Wohnsitz oder mehr als sechsmonatigen Aufenthalt begründet werden, nicht mehr durch gewöhnlichen Aufenthalt des Erwerbes wegen. In diesen Rahmen gehören auch die Vorschriften der §§ 9, 47. Nach § 9 Abs. 1 Satz 2 soll Deutschen, die sich des Erwerbes wegen im Ausland aufhalten, aber dadurch, daß sie ihre Familie (schulpflichtige Kinder) im Inland lassen, hier unbeschränkt steuerpflichtig bleiben, die im Ausland erhobene Einkommensteuer ganz oder zum Teil auf die inländische Einkommensteuer angerechnet werden können. Nach § 47 ist für aus dem Ausland Zuziehende (Deutsche und Nichtdeutsche) vorgesehen, daß sie während der ersten Jahre nach ihrem Zuzug nach ihrem Verbrauch besteuert oder Teile ihres ausländischen Einkommens freigestellt werden können. Im einzelnen wird auf die Sonderbegründung verwiesen.

- Motivation for change
→ International economic relations
- Two alternative residence criteria → "Residence" (permanent home) or "usual place of abode", no two-year trailing tax for emigrating citizens
- Avoidance of double taxation (§ 9 EStG 1925)
- Immigration benefits (§ 47 EStG 1925)

100 Years Ago | Back to the Future?

Austrian Personal Tax Act 1896 (PersStG 1896, RGBl 1896/220)

Steuerpflicht.

§. 153.

Der Personaleinkommensteuer unterliegen die nachstehend bezeichneten physischen Personen:

1. Angehörige der im Reichsrathe vertretenen Königreiche und Länder:

- a) wenn sie in diesen Ländern wohnen, hinsichtlich ihres gesamten Einkommens;
- b) außer diesem Falle hinsichtlich des gesamten ihnen aus dem Geltungsgebiete dieses Gesetzes zufließenden Einkommens;

2. Nichtangehörige dieser Länder:

- a) wenn sie im Geltungsgebiete dieses Gesetzes ihren Wohnsitz haben oder sich daselbst des Erwerbes wegen oder länger als ein Jahr aufhalten, hinsichtlich des Einkommens, welches sie in diesen Ländern erwerben oder nach diesen Ländern beziehen. Jedoch ist aus einem anderen Lande als dem Geltungsgebiete dieses Gesetzes fließendes Einkommen dann von der Besteuerung ausgenommen, wenn dasselbe erweislich bereits der Einkommensteuer oder einer gleichartigen Steuer unterliegt;

- b) außer den sub lit. a) bezeichneten Fällen, wenn sie in diesen Ländern Realitäten oder auf inländischen Realitäten hypothecirte Forderungen oder ein durch Fideicommiss, Verwahrungszwang oder sonstige rechtliche Vorschriften an diese Länder gebundenes Vermögen besitzen oder hierlands eine Erwerbsunternehmung oder gewinnbringende Beschäftigung betreiben, oder Theilnehmer einer solchen Beschäftigung oder Unternehmung sind, oder ein Einkommen an Dienstbezügen und Ruhegenüssen aus einer hierländigen Staatscasse beziehen, hinsichtlich des aus diesen Quellen fließenden Einkommens.

Der Besitz von Actien, Antheilscheinen und ähnlichen Wertpapieren ist als Theilhaberschaft an einer Unternehmung im Sinne des vorigen Absatzes nicht anzusehen.

Austrian Personal Tax Act 1921 (PersStG 1921, BGBl 1921/275)

IV. Hauptstück,

Betreffend die Einkommensteuer.

Steuerpflicht.

§ 153.

Der Einkommensteuer unterliegen:

1. Diejenigen physischen Personen, die in der Republik Österreich einen Wohnsitz haben oder sich daselbst länger als ein Jahr aufhalten, hinsichtlich des gesamten Einkommens. Wenn jedoch diese Personen in einem anderen Lande als dem Gebiete der Republik Österreich Realitäten besitzen oder ein stehendes Gewerbe betreiben oder aus einer Staatscasse eines anderen Landes Dienstbezüge oder Ruhegenüsse empfangen, so ist das Einkommen aus diesen Quellen unter der Voraussetzung von der Besteuerung ausgenommen, daß dasselbe in dem Lande, aus dem es herrührt, erweislich bereits der Einkommensteuer oder einer gleichartigen Steuer unterliegt, und daß das betreffende Land hinsichtlich des Einkommens aus hierländigen Quellen der gebachten Art nach den Grundfätzen der Gegenseitigkeit (Reziprozität) vorgeht.

In demselben Umfange unterliegen der Einkommensteuer auch Inländer, die im hierländigen Bundesdienste auswärts der Republik Österreich ihren Wohnsitz haben, insofern sie dort zu den entsprechenden direkten Staatssteuern nicht herangezogen werden.

2. Alle anderen als die sub 3. 1 bezeichneten physischen Personen, wenn sie

- a) in der Republik Österreich Realitäten oder auf inländischen Realitäten hypothecirte Forderungen oder ein durch Fideicommiss, Verwahrungszwang oder sonstige rechtliche Vorschriften an diese Republik gebundenes Vermögen besitzen oder
 - b) hierlands eine Erwerbsunternehmung oder gewinnbringende Beschäftigung betreiben oder Teilnehmer einer solchen Beschäftigung oder Unternehmung sind oder
 - c) ein Einkommen an Dienstbezügen und Ruhegenüssen aus einer hierländigen Bundes-, Landes-, Bezirks- oder Gemeindekasse oder
 - d) ein Einkommen an solchen Bezügen, die der besonderen Abgabe nach Artikel III des Gesetzes vom 23. Jänner 1914, R. G. Bl. Nr. 13, unterliegen, von hierländigen Aktiengesellschaften oder Kommanditgesellschaften auf Aktien beziehen,
- hinsichtlich des aus diesen Quellen fließenden Einkommens.

Part II

Personal or Economic Allegiance?



Concepts | *What Allegiance?*

- Power over a **territory** ("enforcement jurisdiction") and power over a particular **set of subjects** ("political allegiance") → **"Personal attachment"** and **"territorial attachment"**
- Personal income taxation and relationship to a State** → Schanz, Zur Frage der Steuerpflicht, 9 Finanzarchiv 365 (1892), and Report on Double Taxation, LN Doc. E. F. S. 73, F.19 (Apr. 1923) (Bruns/Einaudi/Seligman/Stamp)

"Legal population" (citizens) → Political allegiance	"Resident population" (domicile, residence)	(Currently) "Physically present population"	"Economically affiliated population" → (State) economic allegiance
--	--	---	---

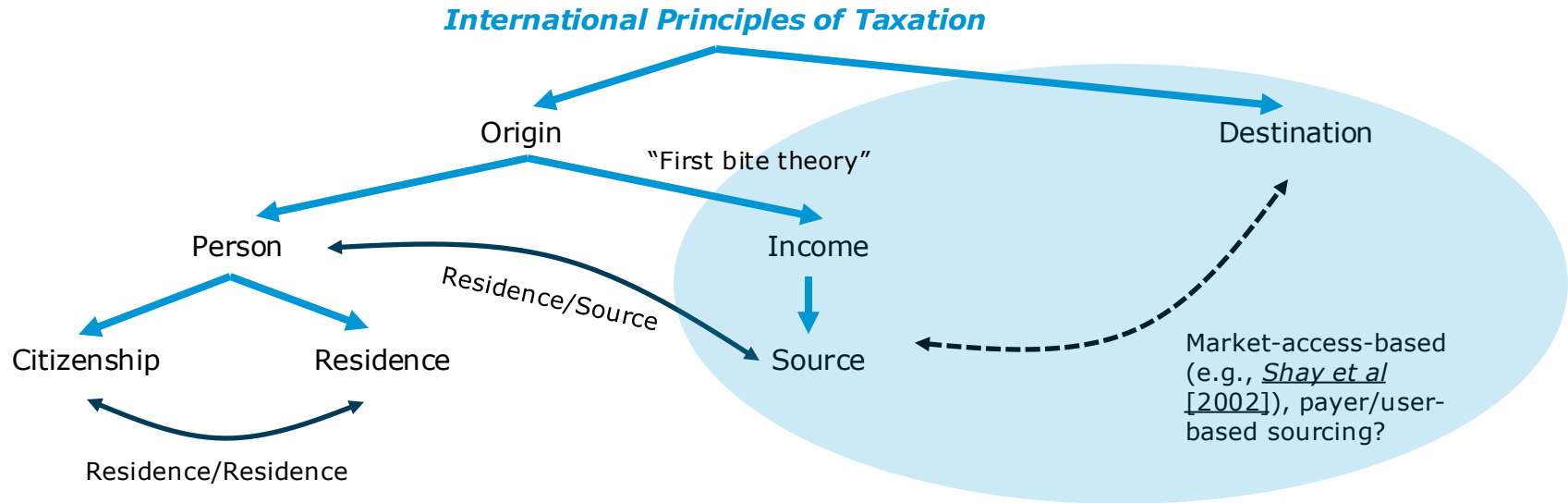
- Who pays?: "Circle of persons", "taxable population"** → Benefit theory – (Sacrifice theory) – Ability-to-pay theory – Membership theory (Garavan [2023]) – Market-access theory (Shay et al [2002]) → *Does not necessarily answer the "How much?"*.
- How much?: "Amount"** (base, rate) → Worldwide vs. territorial – Progressive vs. proportional
- Policy goals** → Neutrality – Efficiency (e.g., CEN versus CIN) – Certainty and simplicity – Effectiveness and fairness – Flexibility – (Horizontal/vertical and inter-nation) equity → *Sidebar: Should goals shift in light of geopolitical shifts (e.g., continuing relevance of global efficiency, global redistribution)?* (Schön [2023])

Concepts | *What Allegiance?*

▪ *Personal income taxation and relationship to a State*

"Legal population" (citizens) → Political allegiance	"Resident population" (domicile, residence)	(Currently) "Physically present population"	"Economically affiliated population" → Economic allegiance
<p><i>Obvious decrease in "stability" of connection! (Art 4(2) OECD MC)</i></p> <p>↓</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Regular physical presence and additional (subjective) permanence factors ("domicile") • Permanent home (principal or habitual residence) • Certain quantum of physical presence (e.g., > 183 days/year) • <i>Note: Territorial connection and "liable to" (comprehensive) taxation in Art 4(1) OECD MC</i> 	<p>?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Acquisition/origin, i.e., "where [the] yield [is] physically or economically produced" → Source (as a geographical notion) • Situs/location, i.e., "where [...] the final results of the process [are] found") • Enforcement, i.e., "where [...] the rights to the handing-over of these results can be enforced" • Place of residence or domicile, i.e., "where wealth [is] spent or consumed" (→ <i>Note: Rise of consumption taxes in the last century</i>) → "Residence"

Concepts | *Origin vs. Destination*



Concepts | *Global vs. Territorial*

Worldwide tax system	Territorial tax system
Taxation of a resident's global income → Required/justified by (vertical) equity (i.e., ability-to-pay; e.g., <u>Musgrave/Musgrave</u> [1989]; contra <u>Avi-Yonah</u> [2022])	Taxation of territorially sourced income (for residents and/or foreigners) → Benefit principle
<ul style="list-style-type: none"> • Territorial tax regimes (under Art 4(1) OECD MC viewed through the lens of residency) (e.g., Costa Rica, Panama, Hong Kong, Singapore, Uruguay) • Various exemptions under domestic law and/or exemption with progression under treaties (Art 23A OECD MC; method #4 in the <u>1923 Report</u> → Compliance with ability-to-pay principle) • Remittance-based taxation (e.g., UK, Ireland – Going back to Pitt's 1799 Act, after <u>UK Finance Act 1914</u> for non-domiciled residents and "British subjects" not ordinarily resident in the UK, then for non-UK (<u>deemed</u>) domiciled individuals, and eventually <u>abolished as of 2025</u>) 	
<ul style="list-style-type: none"> • Worldwide taxation also of non-resident citizens (e.g., US; <u>Cook v. Tait</u> [1924]) (→ Art 1(4) US MC 2016) or of resident citizens (and not for non-resident citizens or resident non-citizens; e.g., Philippines) • Also: "Denizenship" (e.g., US "green card" holders → Tie breaker: Art 1(4), 4 US MC 2016) 	

Part III

Nexus, Justifications, and Problems



Nexus #1 | Residence

- **Justifications**

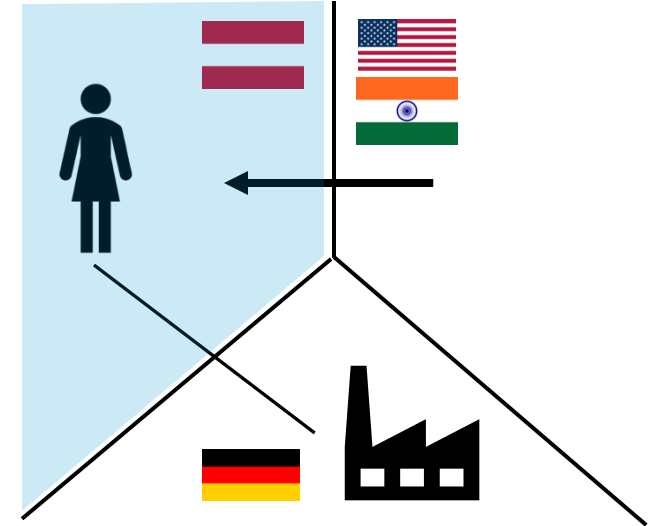
- Ability-to-pay principle → Worldwide taxation
- Benefits principle
- Economic allegiance (*Schanz [1892]*)

- **Addresses, e.g.,**

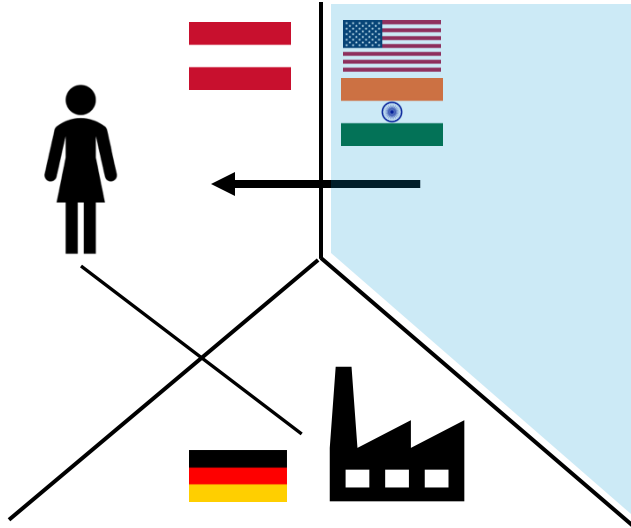
- Progressivity
- Double non-/low-taxation through residual taxation
- Increased importance? → Policy discussion of resident owner-based business tax systems (*Nakayama/Perry/Klemm [2021]*; *Kostikidis [2024]*)

- **Issues**

- Definition of “residence”? Required “stability”?
- Binary versus non-binary, thresholds etc?

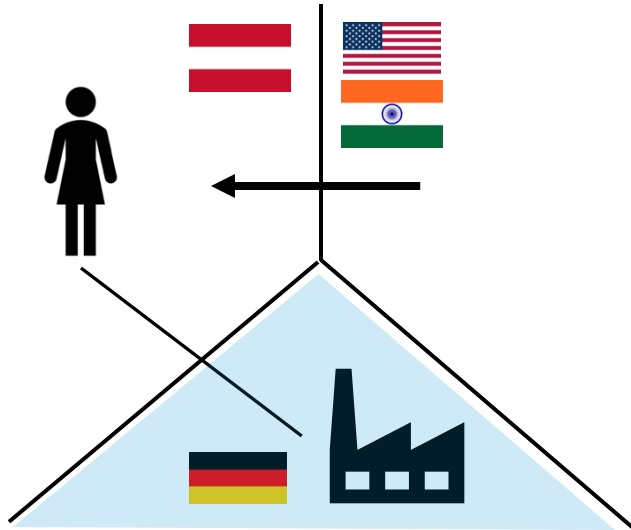


Nexus #2 | Citizenship



- **Justifications** (*Kirsch [2007], Zelinsky [2011], Zelinsky [2017], Avi-Yonah [2022], Kudrle [2023]*; contra, e.g., *Gann [1982], Avi-Yonah [2010], Mason [2016], Christians [2016], Brauner [2024]*)
 - Rootedness, exclusivity, and permanence
 - Benefit Principle (e.g., personal protection, political participation, right to enter etc)
 - Ability-to-pay (with regard to membership in the national community)
 - Neutrality (regarding choice of residence by citizens, but not regarding migrants)
 - Administrable proxy for domicile
- **Addresses** (in addition to residence State taxation) **residence-shifting, unclear residence status, "brain drain" etc**
- **Issues**
 - Compliance and enforcement (EOI etc)
 - "Overshooting" (e.g., amount, filing requirements, FATCA)
 - Increased potential for double taxation (in relation to residence State(s) and source State(s) → *Avi-Yonah [2022]*: "First bite" for residence State under the benefit principle)
 - "Staggered"/"meaningful"/legal vs. behavioral citizenship?
 - Impact on immigration

Nexus #3 | Source



▪ **Justifications**

- Benefits principle
- Market access (*Shay et al [2002]*)
- But: Definition of “source”? Coherent economic concept? Expression of power? Location of income? (*Kane [2015]*, *Brauner [2024]*)
- **(Exclusive) source taxation addresses** (*Brauner [2024]*)
 - “Demise” of residence-based taxation and the ability-to-pay principle
 - Stability of international tax regime (e.g., mobility, “nomads”)
 - But:
 - Avoidance/double non-taxation through shifting sources
 - Capital flight (if switch from residence- to source-based taxation) (*McLaren [2009]*)
 - Complexity and/or international coordination required regarding, e.g., conflicts over source, progressivity, personal/family benefits
 - Residence still relevant, e.g., residence-based territorial system (taxpayer *ad personam*) versus residence-based sourcing (resident payer as source = *ad rem*)

Part IV

Conclusions



Conclusions | *What remedies?*

Citizenship
taxation as a
“backup” for
residence-based
taxation → Avi-
Yonah [2022],
Kudrle [2023]

Pro-rata
apportionment
between States
based on physical
presence → Beretta
[2019]

**“Legal population”
(citizens) → Political
allegiance**

**“Resident population”
(domicile, residence)**

**(Currently)
“Physically present
population”**

**“Economically
affiliated population”
→ Economic allegiance**

Exclusive
residence State
taxation (worldwide
tax system) → Four
Economists Report
(1923), Report by the
Technical Experts
(1925)

Exclusive
source State
taxation → Schanz
(1892) and Schanz
(1923) (75:25-
allocation), Vogel
(1988), Hines
(2009), Brauner
(2024)

Conclusions | *What remedies?*

- *Clash of principles, realities, developments?*
- *Limits to international cooperation?*
- *Fixing "loopholes"?*
 - Trailing taxes (e.g., § 877 IRC) – *Note: Art 1(3) OECD MC versus Art 1(4) US MC 2016)*
 - Emigration/exit taxes on asset appreciation (e.g., § 877A IRC; *Blum/Singer* [2008])
 - Recapture of tax benefits (e.g., tax-deductible R & D expenses, retirement contributions)
 - Specific "brain drain" taxes (e.g., as recapture of non-tax benefits)
 - But: Considerations of mobility, immigration, free movement (especially in the EU/EEA), remittances, integration in global/regional economy etc

Thank you!



Institute for Austrian and International Tax Law ■ www.wu.ac.at/taxlaw

