

Protokoll zum
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
Vom 29.06.2012*

Professor Mitchell Kane

Professor of Law, New York University School of Law

**„Complications with source rules
in international taxation“**

*Dipl.-Juristin, Dipl.-Finanzwirtin Diana Klesen, Wiss. Mit. am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

1. Überblick über die U.S.-amerikanischen „source rules“	3
2. Kritiken bzgl. „Source“	3
2.1 Economic 1 - Das „category mistake“ Argument	3
2.2 Legal 1 - Das „What’s Source Got to Do With It?“ Argument.....	3
2.3 Economic 2- Die Verrechnungspreiskritik	4
3. Kleine Design-Probleme: Coupling Source and Allocation Determinations (Kopplung von „source“ und Zuordnungsbestimmungen).....	4
4. Mittlere Design-Probleme: Stufenweise Verbesserung der „source rules“	5
4.1 Core Coherence Claim (Behauptung, dass im Kern kohärent)	5
4.1.1 Labour income- „conditional consensus“ under labour income tax (Bedingter Konsens bei der Besteuerung von Arbeitslohn).....	6
4.1.2 Capital income- Consensus under capital income tax (Konsens bei der Besteuerung der Einkünfte aus dem Wirtschaften mit Kapital).....	7
4.2 Closed Economy Analogs	7
4.2.1 Issue 3: “Real versus financial capital“ (Realkapital ggü. Finanzkapital).....	8
4.2.2 Issue 1: “Variable value services/human capital” (Dienste mit variablem Wert/Humankapital).....	8
4.2.3 Issue 2: “The labour/Capital line”	10
5. Große Design-Probleme: Effiziente Zerlegung	12

Einleitung

Professor Seer beginnt die diesmal englischsprachige Veranstaltung mit der Vorstellung des Referenten *Professor Mitchell Kane* von der New York University School of Law (USA), der zur Zeit am Max Planck Institut in München zum internationalen Steuerrecht forscht. *Professor Seer* betont, dass er den Austausch mit internationalen Wissenschaftlern sehr schätze.

1. Überblick über die U.S.-amerikanischen „source rules“

Professor Kane problematisiert zu Beginn seines Vortrags die Frage, ob Einkommen einen Ort habe. Dabei unterscheidet er zwischen dem Ort der Einkünfte erzielenden Person, der ohne weiteres bestimmbar sei, und der problematischen Lokalisierung des Einkommens selbst.

In den USA seien einige „source rules“ (Quellenregelungen) in den Section. 851 ff. IRS (Internal Revenue Code) kodifiziert. Diese Regeln seien seit geraumer Zeit in amerikanischen Fachkreisen in die Kritik geraten. Die Regelungen würden das Einkommen zunächst in verschiedene Bemessungsgrundlagen aufteilen und dann zuordnen, ob es sich um eine amerikanische Quelle oder nicht handle, ohne jedoch auf erster Stufe die Steuerpflicht dieser Einkünfte zu regeln (sog. „disembodied source rules“). Problematisch sei die Frage, wie man den physischen Zusammenhang der Einkünfte mit den USA begründe. Bei z.B. zwei wirtschaftlich ähnlichen Transaktionen komme es im Ergebnis bei Anwendung der „source rules“ oft zu unterschiedlichen Ergebnissen, was willkürlich erscheine.

2. Kritiken bzgl. „Source“

Professor Kane stellt zunächst kritische Stimmen zu seinem Ansatz vor und versucht, diese zu entkräften. Diese Kritikpunkte gliedert er in ökonomische („economic“) und juristische („legal“) Argumente.

2.1 Economic 1 - Das „category mistake“ Argument

Ein sog. „category mistake“ (Kategorisierungsfehler) werde gemacht, wenn man einem Begriff ein Attribut zuordne, obwohl dieser mit dem Attribut nicht in Beziehung gesetzt werden könne. So verhalte es sich auch mit Ort und Einkommen. Ort sei ein Attribut, das einer Person zugeordnet werden könne, nicht dem Begriff Einkommen. *Professor Kane* kritisiert es als inkohärent, wenn dem Einkommen ein Ort zugerechnet werde. Einkommen sei etwas, das keinen Ort haben könne. Darin liege das „category mistake“ hier.

2.2 Legal 1 - Das „What’s Source Got to Do With It?“ Argument

Das „Legal-1-Argument“ baue auf dem Economic 1 Argument auf. „Source rules“ würden nicht dem Einkommen einen Ort zuweisen. Funktional würden die „source rules“ allein die Bemessungsgrundlage zwischen den Ländern aufteilen und die Einkommensteile zuordnen.

2.3 Economic 2- Die Verrechnungspreiskritik

Professor Kane führt aus, dass Ökonomen über „Source-Taxation“ (Quellenbesteuerung) denken, dass diese zumindest im Kern unproblematisch sei und Probleme nur am Rande aufträten. Dies betreffe vorwiegend das Gebiet der Verrechnungspreise.

Diese Argumente hätten ihm gezeigt, dass das Ziel der „source rules“ nicht sei, den Lebenssachverhalt so abzubilden, als hätte Einkommen einen Ort. Sie beträfen vielmehr Verteilungsfragen in grenzüberschreitenden Sachverhalten. Die Frage, wie die Verteilungsfragen abschließend geregelt würden, sei politischer Natur.

3. Kleine Design-Probleme: Coupling Source and Allocation Determinations (Kopplung von „source“ und Zuordnungsbestimmungen)

Professor Kane erläutert, dass im U.S.-amerikanischen Steuerrecht ein unabhängiger zweistufiger Ansatz existiere, der zuerst die Quellen kategorisiere und einer in- oder ausländischen Quelle zuordne („disembodied approach“) und dann besteuere bzw. ausländische Steuer anrechne („tax credits“). Dem gegenüber sei auch ein eingebetteter einstufiger Ansatz denkbar, wie er in Deutschland praktiziert würde.

Professor Kane geht in den folgenden Konstellationen davon aus, dass jeweils kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bestehe. Er stellt die Hypothese auf, dass bei dem zweistufigen Ansatz eine Doppelbesteuerung weniger wahrscheinlich sei. Dies verdeutlicht er anhand eines Beispiels zu aktivem Einkommen („active income“), erworben in einem Nicht-DBA-Staat, der meist aufgrund von komplizierten Informations- und Vollzugsanforderungen davon absehe, ab der ersten Aktivität das gesamte Welteinkommen netto zu besteuern. Meist existiert ein Schwellenwert („threshold“), der z.B. dem Betriebsstättenprinzip („permanent establishment concept“) entspreche. Es müsse dann nach einer Verbindung gesucht werden zwischen dem, was zur Überschreitung der Schwelle geführt habe und dem Einkommen, das in die Bemessungsgrundlage einfließe.

Beispiel: Ein U.S.-amerikanisches Unternehmen („Mutterunternehmen“) expandiere nach Brasilien und Brasilien habe geringe Anforderungen an das Überschreiten des Schwellenwertes („threshold“), um eine höhere Bemessungsgrundlage zu schaffen. Sofern dort die einkunftsrelevante Tätigkeit („foreign source“) oberhalb der Schwelle („threshold“) liege und Steuer anfallen würde, würden die USA einen sog. „foreign tax credit“ gewähren (Anrechnung ausländischer Steuer). Die USA würden die Einkünfte dabei als ausländische behandeln („foreign source“) unabhängig davon, ob Brasilien dies im umgekehrten Fall gleich täte.

Würde sich dasselbe allerdings bei einem deutschen Mutterunternehmen in Brasilien abspielen, würde nach Einschätzung von *Professor Kane* in Deutschland weder eine Freistellung, noch eine Anrechnung erfolgen, da auch im umgekehrten Fall („inbound-case“) mangels deutscher Betriebsstätte eine solche nicht gewährt würde.

Die Frage aus dem *Publikum*, ob im U.S.-amerikanischen Recht unterschiedliche „source rules“ für „inbound“- und „outbound-Fälle“ gelte, bejaht *Professor Kane* im Ergebnis. Er räumt aber ein, dass es im „inbound“-Fall zwar eine inländische Quelle sei, es aber zur Besteuerung auf das Vorhandensein eines U.S.-Trader-Business ankomme, andernfalls würde nicht besteuert. Im „outbound“-Fall werde hingegen ein „tax credit“ gewährt. Durch die deutsche Vorgehensweise werde hingegen Druck auf Brasilien aufgebaut, ein DBA abzuschließen, was zu mehr Dynamik führe als das U.S.-amerikanische System. Dynamisch wirke sich in diesem Sinne auch das britische Recht aus. Aus dem *Publikum* wird angemerkt, dass durch das U.S.-amerikanische Verhalten ggf. durch fehlenden Anreiz der Abschluss von DBAs verhindert würde.

Professor Seer wirft die Frage auf, was eine faire Verteilung der Bemessungsgrundlage sei und ob das Betriebsstättenprinzip das richtige Mittel sei oder ob es allein vor dem Hintergrund des Steuervollzugs gerechtfertigt sei. Er überlegt, welcher Ansatz vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips („ability to pay principle“) geeignet sei.

4. Mittlere Design-Probleme: Stufenweise Verbesserung der „source rules“

Professor Kane stellt sodann Möglichkeiten vor, die „source rules“ zu verbessern. Als Hypothese führt *Professor Kane* aus, dass er den zuvor erläuterten „category mistake“ nicht als die Wurzel vieler oder der meisten Probleme im Zusammenhang mit den „source rules“ sehe und dieses im Ergebnis zurückweise. Zumindest im Kern sei es kohärent, von einer Verknüpfung zwischen Einkommen und Ort zu sprechen. Er schlussfolgert, dass die „source rules“ ungeachtet des „category mistakes“ verbessert werden könnten. Die Verteilungs- und anderen Probleme der „source rules“ seien jedoch in den verschiedenen innerstaatlichen Rechtssystemen ähnlich gelagert.

4.1 Core Coherence Claim (Behauptung, dass im Kern kohärent)

Professor Kane wirft die Frage in den Raum, ob die „source“-Problematik nicht ein reines „coordination game“ sei, ähnlich wie bei der Frage, auf welcher Straßenseite man fahren müsse - rechts oder links („What side of the road to drive on?“-Problem). Dabei sei das Ergebnis (rechts oder links) willkürlich und egal, solange nur Kollisionen vermieden werden könnten, indem eben alle auf derselben Seite führen (alle rechts oder alle links). *Professor Kane* möchte

den „category mistake“ darauf reduzieren, dass die Verteilungsfrage im Sinne eines „What side of the road to drive on“-Problem, also als „coordination game“ zu verstehen sei. Denn „source rules“ oder Verteilungsnormen würden die Kollision im Sinne einer internationalen Doppelbesteuerung auf internationaler Ebene verhindern. Der Koordinationsmechanismus sei dabei möglicherweise reiner Bestandteil des positiven Rechts. Doppelbesteuerung könnte nach dieser Hypothese nur durch einen Blick auf die positiv geregelten Normen anderer Staaten verhindert werden, ohne dass die Regeln sich aus einer Naturgesetzlichkeit („Pre-legal reality“) ergäben. Gegen letztere Behauptung wendet sich *Professor Kane* jedoch mit der Aussage, dass es weltweit unabhängig von den positiv gesetzlichen Regelungen Gemeinsamkeiten hinsichtlich der Antwort auf die Frage gebe, wo Einkommen generiert werde und wie es zu verteilen sei. Es gebe insoweit einen Konsens darüber, nach welchen Maßstäben Verteilungen vorzunehmen seien, um Doppelbesteuerung zu vermeiden. Damit würde auch das „category mistake“-Argument widerlegt werden. Bezüglich der Suche nach internationalem Konsens sei zwischen Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit („labour income“) und Einkommen aus dem Wirtschaften mit Kapital („capital income“) zu unterscheiden.

4.1.1 Labour income- „conditional consensus“ under labour income tax (Bedingter Konsens bei der Besteuerung von Arbeitslohn)

Auf den ersten Blick sehe es bei „labour income“ aus wie ein reines „coordination game“. Als Beispiel führt er einen Arbeitnehmer an, der in Deutschland arbeite, Lohn beziehe, aber in Frankreich wohne und auch nur dort konsumiere. „Capital income“ habe er nicht. Bei der Besteuerung gehe es, ähnlich wie bei der Umsatzsteuer („Value added tax“=VAT), um die Frage des Ursprungslandprinzips („origin principle“) oder Bestimmungslandprinzips („destination principle“), also um ein Koordinationsproblem. Diese Frage könne auch nicht damit beantwortet werden, dass die Frage nach dem Ort des Einkommens beantwortet werde, sondern sei von politischer Natur.

Professor Seer hinterfragt kritisch, ob wirklich die Besteuerung am Ursprungsort sinnvoll sei, obwohl der Konsum näher zum Bestimmungsort erfolge. Letzteres erscheine ihm logischer vor dem Hintergrund, dass es Ziel des harmonisierten Umsatzsteuersystems sei, den Konsum zu besteuern. *Professor Kane* stimmt dem nicht zu. Mit der Besteuerung von Konsum würde auch der Arbeitslohn besteuert. *Professor Seer* widerspricht dieser Aussage und will zwischen (einkommensteuerpflichtiger) Einkommenserzielung und Einkommensverwendung (Phase des umsatzsteuerpflichtigen Konsums) unterscheiden. Dem stimmt daraufhin auch *Professor Kane* zu und weist darauf hin, dass „conditional consensus“ (bedingter Konsens) bedeute, dass man sich

für ein System „origin“ oder „destination principle“ entschieden haben müsse. Die meisten Länder hätten sich bei der Einkommensteuer für eine Ursprungslandbesteuerung entschieden, was auch administrative Ursachen, wie z.B. Lohnsteuerabzug, habe. Dies führe zu einer koordinierten Einkommensbesteuerung in Bezug auf „labour income“. Damit werde das Ziel erreicht, länderübergreifenden Konsens in der Besteuerung zu erlangen, ohne auf die jeweiligen geschriebenen Regelungen zu blicken.

4.1.2 Capital income- Consensus under capital income tax (Konsens bei der Besteuerung der Einkünfte aus dem Wirtschaften mit Kapital)

Bezüglich der Besteuerung des „capital income“ sei *Professor Kane* noch nicht abschließend von den Argumenten überzeugt. Es unterscheide sich jedoch insofern von der Besteuerung des „labour income“, als dass dort zwischen Ort der Einkommenserzielung und Ort des Konsums unterschieden werde, während hier zwischen „saving versus production“ zu differenzieren sei. Es könne dabei auf den Vorgang des Sparens („savings“) abgestellt werden, oder auf das Arbeiten der Bank mit dem Geld auf dem Bankkonto („capital investment“/„production“). Dabei vertritt *Professor Kane* die Auffassung, dass das Ersparte keinen Ort habe, da es sich um eine Entscheidung zum späteren Konsum oder Nicht-Konsum handele. Jedenfalls sei vor dem Hintergrund der Einkommensteuer als Periodensteuer der Ort der Besteuerung des Ersparten nicht mit Blick auf den Ort des möglicherweise später erfolgenden Konsums zu finden.

4.2 Closed Economy Analogs

Aus dem Publikum wird vorgeschlagen, dass aus Vereinfachungsgründen Zinsen am Wohnort der Person versteuert werden sollten. *Professor Kane* stimmt dem zu und führt aus, dass es sein Ziel sei, sich auf Prinzipien (i.S.e. „pre-legal consensus“) im Zusammenhang mit „source rules“ zu verständigen, die über dem positiven nationalen Recht der verschiedenen Staaten stünden. Er wolle im Folgenden hinterfragen, inwieweit die beiden zuvor erörterten Prinzipien: „conditional consensus about labour income/wages“ und „(unconditional) consensus about capital income“ mit einigen schwierigen Problemen der „source rules“ in Beziehung stehen. Diese Probleme seien in der geschlossenen Volkswirtschaft vervielfältigt und würden nicht die örtliche Lage des Einkommens betreffen. Als schwerwiegende Probleme nennt *Professor Kane* insb. Issue 1: „Variable value services/human capital“ (Dienste mit variablem Wert/Humankapital) und Issue 3: „Real versus financial capital“ (Realkapital ggü. Finanzkapital).

4.2.1 Issue 3: “Real versus financial capital“ (Realkapital ggü. Finanzkapital)

Auf diesen Problempunkt, so *Professor Kane*, habe sich die jüngste Frage aus dem Publikum bezogen. Der Konsens bzgl. „capital income“ beziehe sich auf Realkapital (z.B. Ort eines Betriebs), nicht notwendigerweise auch auf Finanzkapital (z.B. Ort der Zinsen). Dieses Problem der Lokalisierung des nicht verfolgbaren Finanzkapitals solle nicht unterschätzt werden. „Source rules“ könnten im Bezug darauf leicht willkürlich erscheinen. Auch sehe er die Problematik nicht nur im internationalen Kontext. Auch im reinen Inlandsfall gäbe es ähnliche Probleme immer dann, wenn Steuerpflichtige bei mehreren Kategorien versuchen, in eine Kategorie mit niedrigerer Steuerpflicht zu gelangen.

4.2.2 Issue 1: “Variable value services/human capital“ (Dienste mit variablem Wert/Humankapital)

Die wirklichen Verteilungsprobleme sehe *Professor Kane* im Inlandsfall. Bei dem Prinzip für „labour income“ gebe es kaum Probleme bei der Bestimmung des Ortes und auch nicht bei der periodischen Verteilung, da Arbeitnehmer zumeist stetige Einkommen erzielen würden. Verteilungsprobleme ergäben sich bei Humankapital-Fällen oder Fällen mit schwankendem Wert der Arbeit, bei denen z.B. ein Künstler oder Sportler längere Zeit nichts verdiene und dann etwa durch ein Konzert oder einen gewonnenen Wettkampf auf einen Schlag eine größere Menge in einem Land. Ein weiteres Beispiel sei die Tätigkeit eines Anwalts, der während der Ausbildung viele Aufwendungen in einem Land gehabt habe und später ggf. in einem anderen Land sein Geld durch Anwendung des im ersten Land erlernten verdiene. *Professor Kane* hält es für fair, wenn auch das erste Land an den später erwirtschafteten Einkünften partizipiere. Das Problem sei hier nicht die Bestimmung des Ortes, an dem der Dienst verrichtet werde, sondern eine Frage der Aufteilung des Einkommens im Zeitverlauf. Dies werde insbesondere bei progressiven Steuersätzen deutlich. *Professor Kane* erklärt, dass in den USA die Kosten für die juristische Ausbildung („Law School“) nicht steuerliche abzugsfähig seien, während es sich bei den Kosten für das wirtschaftswissenschaftliche Studium („Business School“) oftmals anders verhalte. Er halte dies für willkürlich, wie auch viele „source rules“. Ähnlich verhalte es sich mit „royalties“ (Lizenzgebühren) und „sales“ (Verkäufen). *Professor Seer* stimmt zu, dass es sich bei diesen Problemen und denen der „source rules“ um verschiedene Probleme handele, denke aber, dass eine Verbindung zwischen ihnen bestehe. Er bildet ein grenzüberschreitendes Beispiel eines in Deutschland ausgebildeten Studenten, der später in den USA arbeite und dort Geld verdiene. *Professor Seer* wolle das „benefit principle“ bemühen, um eine faire Verteilung des Einkommens auch auf den Ausbildungsstaat zu erreichen. Auch sehe er die Verteilungsproblematik in

zeitlicher Hinsicht. Er wirft die Frage auf, was ein angemessenes Instrument der fairen Verteilung sei. *Professor Kane* antwortet, dass es zwei Lösungsansätze gebe. Dem einen Ansatz könne man das „benefit principle“ zugrunde legen. Einem zweiten Ansatz zufolge müsse man den Ort der Ausführung der Dienste und den der aufgewendeten Ausbildungskosten identifizieren. Dies werde verkompliziert, wenn die verschiedenen Staaten Aufwendungen und Einnahmen steuerlich verschieden behandeln würden. Zudem seien in den USA die Ausbildungskosten privat vom Studenten finanziert. Es schein jedoch unfair, wenn man die z.B. in den USA aufgewendeten Ausbildungskosten in Deutschland zum Abzug zulasse. Es handele sich um ein „matching problem“ (Angleichungsproblem). Ein größeres Problem ergebe sich im umgekehrten Fall, dass das Studium in Deutschland stattgefunden habe, wo es größtenteils staatlich subventioniert sei. *Professor Seer* sagt, er sehe für dieses Problem auch keine Lösung. Das Problem der staatlichen Subventionierung des Studiums verschärfe sich innerhalb der Europäischen Union, wo der Student aufgrund der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach dem Studium oft in einem anderen EU-Staat arbeite, der Ausbildungsstaat jedoch trotz Ausbildungssubvention nicht an späterer Einkommensbesteuerung partizipiere. „Source rules“ könnten dabei nicht weiterhelfen, da sie nur eine Verteilung zu einem bestimmten Moment vornähmen und nicht überperiodisch. Gegebenenfalls müsse für dieses Problem eine Lösung außerhalb des Steuerrechts gesucht werden. *Professor Kane* gibt zu bedenken, dass bei einem rein nationalen Ausbildungsfall auch nicht das „benefit principle“ die spätere Besteuerung rechtfertige, sondern das Leistungsfähigkeitsprinzip. Auf Nachfrage aus dem *Publikum* hält *Professor Kane* fest, dass die „source rules“-Probleme seiner Meinung nach nicht allein auf dem Problem basieren würden, wo sich Sachverhalte ereignet hätten, sondern mit denselben Problemen zusammen hängen würden, die sich auch an anderen Stellen des Einkommensteuerrechts zeigen würden. Letzteres versuche er gerade anhand der Beispiele aufzuzeigen. Für diese müssten andere Lösungen gefunden werden, als für die Problemfälle hinsichtlich des Ortes.

Dr. Weckerle merkt an, dass er das Problem für eines der Periodenbesteuerung halte. Idealerweise müsse für die Besteuerung die Lebenszeit, also die Totalperiode der einkunftsrelevanten Tätigkeit berücksichtigt werden. Dies lasse sich jedoch nicht realisieren. Die Periodenbesteuerung halte er hingegen für oftmals willkürlich. Aus dem *Publikum* wird ergänzend ein Beispiel des Fußballspielertransfers angebracht. Spieler würden oftmals bei Vereinen in einem Land ausgebildet werden und später dann zu Vereinen - ggf. auch im Ausland - wechseln. Der Fußballspieler Özil habe z.B. zunächst bei Rot-Weiß Essen gespielt, später bei Werder Bremen und danach sei er zu Real Madrid gewechselt. Für den Transfer habe Real Madrid einige Millionen Euro auch an den Verein Rot-Weiß Essen zahlen müssen, der an der Ausbildung des Spielers

beteiligt gewesen sei. Auf die Nachfrage von *Professor Seer*, ob der Vorschlag auch auf die Staatsebene zu übertragen sei, wird aus dem *Publikum* entgegnet, dass dies wohl sehr viel komplizierter sei.

Professor Seer resümiert, dass man mit diesem Problem wohl leben müsse. Er stellt in Frage, ob die „source rules“ tatsächlich nur eine „what side of the road to drive on“-Frage beantworten würden, oder ob nicht doch ein „benefit-principle“ damit verknüpft sei. *Professor Kane* meint, dass das „benefit principle“ nicht notwendig sei, um Konsens zu erreichen.

4.2.3 Issue 2: “The labour/Capital line”

Um den historischen Hintergrund des „source rules“-Ansatzes verständlich zu machen, gibt *Professor Kane* ein Beispiel. Das U.S.-amerikanische Gesetz sei 1986 angepasst worden. Es gehe in dem Beispiel um die Besteuerung des Verkaufs von Eigentum einerseits und der Besteuerung von Einkünften aus „royalties“ (Lizenzgebühren) andererseits. Bei dem Verkauf von Eigentum würden grundsätzlich die „residence-of-the-seller-rule“ (Ort des Verkäufers-Regel) anwendbar sein und es werde auf den Sitz des Verkäufers abgestellt. Die „title passage rule“ (Rechtsübertragungs-Regel) sei eine Ausnahme davon. Anders verhalte es sich seit der Gesetzesänderung bei „royalties“ (Lizenzgebühren), bei denen auf den Ort des Gebrauchs oder des Schutzes des geistigen Eigentums abgestellt werde. Als Beispiel nennt er einen Künstler, der in einem „Tax Haven“-Land eine Tonaufnahme durchführe und anschließend in den USA die aufgenommenen CDs verkaufe. Wenn man es wie einen Service betrachten würde, sei der Ort nach den „source rules“ im Tax-Haven Land, wo die Aufnahme stattgefunden habe.

Vor der Gesetzesänderung in 1986 sei die Rechtslage anders gewesen. Für alle Verkäufe sei der Ort nach den „sales rules“ bestimmt worden, auch bei „contingent payments“ (ungewisse Zahlungen) anstelle eines Festbetrages. Nach der geänderten Rechtslage würden nunmehr bei „contingent payments“ nicht mehr die „sales rule“ angewendet, sondern die „royalties rule“. *Professor Kane* stellt zur Diskussion, ob die Gesetzesänderung gut sei oder nicht. Nach seiner Ansicht würden die „source rules“ sinnvollerweise zwischen „sales“ und „royalties“ unterscheiden. Dies sehe er im Zusammenhang mit der Kluft zwischen der Behandlung von „labour income“ im Gegensatz zu „capital income“. Bei „intellectual property“ (geistiges Eigentum) sei es eher wie bei „labour income“. Es müsse geschaut werden, wo die Arbeit ausgeführt worden sei. Bei Patenten sehe es eher aus wie „remote capital deployment“ (Kapitaleinsatz). Sinnvoll sei es, im Einzelfall zu betrachten, welchem Fall die Zahlung mehr ähne. Es handle sich daher eher um ein Problem der Beurteilung als „labour income/capital income“ und der Zuweisung von Ein-

kommen, als eine Frage des Ortes. Dies sei nicht mit der möglichen Zuweisung von Eigentum, das Einkünfte produziere, zu verwechseln.

Problematisch werde es, so *Professor Kane*, wenn „labour“ gebündelt mit „property rights“ (Eigentumsrechten) werde. Klassisches Beispiel sei das der „intellectual properties“. Wenn ein Erfinder im Angestelltenverhältnis eine Erfindung tätigen würde, dafür Gehalt bekäme und der Arbeitgeber die Patente behielte, könnte das Gehalt nicht Dritten (z.B. den Kindern des Erfinders) zugewiesen werden. Im Falle, dass der Erfinder die Patente selbst innehätte, könnte er sie an Dritte übertragen, die sie lizensieren könnten und denen dann die Einkünfte zuzurechnen wären. Letzteres sei möglich, da es sich nicht um die Übertragung von Einkommen, sondern um die Übertragung von einkommensproduzierendem Eigentum handle. Beide Fälle würden unterschiedlich behandelt, obwohl zur Herstellung der Patente in beiden Fällen die gleiche, im Kern als „labour“ zu qualifizierende Tätigkeit erbracht worden sei. Auch hier verdeutliche sich, dass sich die Probleme nicht bei der Feststellung des Ortes der Leistungserbringung ergäben, sondern bei der Kategorisierung in „labour income“ oder „capital income“. Vor diesem Hintergrund sei auch die Frage der Kategorisierung als „sale“ oder „royalties“ bei „contingent payments“ zu beantworten. Dabei komme es nicht auf die ergebnisorientierte Frage an, welchem Land das Besteuerungsrecht fairerweise zustehen müsse. Es müsse vielmehr erörtert werden, warum das Steuerrecht überhaupt diese Unterscheidung vornehme. Die „sales rule“, die an den Wohnort des Verkäufers anknüpfe, lasse sich bei dem Verkauf von „intellectual property“ gegen Festbetrag damit erklären, dass dieses durch „labour“ entstanden sei und der Wohnort eine geeignete Vermutung für den Ort der Arbeitsausführung zulasse. Um den Fall der Zahlung eines Festbetrags und den der „contingent payments“ richtig zu beurteilen, müsse sinnvollerweise im Einzelfall betrachtet werden, welchem Fall die Zahlung mehr ähnele, „labour income“ oder „capital income“.

Im Folgenden führt *Professor Kane* ein Zahlenbeispiel aus:

In der ersten Variante werde ein selbst erfundenes Patent für 100 \$ ins Ausland verkauft. Dabei handle es sich um U.S.-„source“ und die USA würden den Verkauf auch besteuern. Dies sei fair, da die Erfindung auch in den USA stattgefunden habe.

In einer anderen Variante werde das Patent gegen „contingent payment“ veräußert, wobei der Preis zu einer 50%-Wahrscheinlichkeit entweder 200 \$, oder 0 \$ betrage, abhängig vom Erfolg des Patents im Zielland. Die Besteuerung müsse nach *Professor Kane* fairerweise wie folgt aussehen: Würden die 200 \$ gezahlt, ergäbe sich ein Ertrag von 100 \$, bei dem Preis von 0 \$ ein Verlust in gleicher Höhe. Man müsse den Betrag von 200 \$ also aufteilen in eine „labour“- und eine „capital“-Komponenten. Dem Ertrag liege eine Gegenleis-

tung für die Arbeit in den USA i.H.v. 100 \$ zugrunde. In den erzielten 200 \$ seien jedoch auch 100 \$ für das getragene Risiko enthalten, weshalb es sich als „capital gain“ verstehe.

Bei Anwendung der bestehenden Regeln „sales rule“ oder „royalties rule“ auf den „contingent payment“-Fall würde kein korrektes Ergebnis erzielt werden. Im Folgenden wird mit dem *Publikum* über die Behandlung des „royalties“-Fall in Deutschland im Unterschied zu den USA diskutiert. *Dr. Weckerle* führt anhand eines Beispiels die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Erfindern aus, je nachdem ob diese Angestellte, Selbständige oder Privatmann seien, der die Erfindung nur zufällig getätigt habe (dann allenfalls § 23 EStG). *Professor Seer* ergänzt, dass ein weiterer Fall bei durch Erbschaft erworbenem Patent zu sehen sei.

5. Große Design-Probleme: Effiziente Zerlegung

Professor Kane gibt abschließend einen kurzen Ausblick auf das folgende Kapitel. Er stellt die Hypothese auf, dass optimale „source rules“ einvernehmliche akzeptable, nicht-überlappende „tax base“ (Besteuerungsgrundlagen) schaffen könnten und dabei verschiedene Aspekte des Steuerwettbewerbs für die einzelnen Teile der „tax base“ berücksichtigen werden müssten. Es mache Sinn, verschiedene Regeln für verschiedene Teile der „base“ anzuwenden. Sein Vorschlag sei eine Vierteilung der „tax base“ in die Bereiche:

- Location specific rent (z.B. Einkünfte von Fabriken, die nicht wegziehen könnten)
- Mobile rent (z.B. Einkünfte aus „intellectual property“; „mobile“, da dieses abwandern könnte)
- Mobile non-rent (z.B. „capital“, wobei differenziert werden müsse)
- Non-mobile, non-rent.

Auf Nachfragen aus dem *Publikum* erläutert *Professor Kane*, dass eine Aufteilung in die Kategorien „labour“ und „capital“ nicht ausreichend sei. Es müsse weiter differenziert werden. So müsse z.B. bei „capital“ weiter unterschieden werden, z.B. zwischen „factories“ (teilweise „mobile“-wenn sie wegziehen könnten, teilweise „non-mobile“) und „land“ (real property). Auf der anderen Seite sei „labour“ nicht völlig „immobile“. *Professor Kane* weist darauf hin, dass seine Überlegungen zu der Kategorisierung noch nicht abgeschlossen seien. Damit beendet er seinen Vortrag.