

26. September 2022

EINSCHREIBEN

EFTA Court
1, Rue du Fort Thüngen
1499 Luxembourg
Luxembourg

Antrag auf Erstellung eines Gutachtens (VGH 2022/033)

Sehr geehrte Damen und Herren

Der Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein hat in seiner nicht-öffentlichen Sitzung vom 23. September 2022 entschieden, das bei ihm anhängige Verwaltungsbeschwerdeverfahren zu VGH 2022/033 (Beschwerdeführer: RS; Beschwerdegegnerin: Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein) zu unterbrechen und beim EFTA-Gerichtshof einen Antrag auf Erstellung eines Gutachtens nach Art. 34 des Abkommens zwischen den EFTA-Staaten zur Errichtung einer Überwachungsbehörde und eines Gerichtshofes (ÜGA) zu stellen.

Zum Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer RS ist deutscher Staatsangehöriger und in der Schweiz ([... ...]) wohnhaft. Er arbeitete in der relevanten Zeit vom 01.01.2019 bis 31.12.2019 in Liechtenstein im öffentlichen Dienst, weshalb er gemäss dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Liechtenstein für sein in Liechtenstein erzieltes Arbeitseinkommen in Liechtenstein (beschränkt) steuerpflichtig ist.

Mit Steuerrechnung vom 11. Dezember 2020 wurde der Beschwerdeführer für das Steuerjahr 2019 mit seinem in Liechtenstein erzielten Einkommen aus unselbstständiger Tätigkeit veranlagt. Die Steuer wurde mit CHF [...] festgesetzt. Gegen diese Steuerrechnung wehrt sich der Beschwerdeführer beim Verwaltungsgerichtshof. Er bringt vor, er werde gegenüber Personen, die in Liechtenstein wohnhaft und steuerlich ansässig seien, diskriminiert (Art. 4 und Art. 28 Abs. 2 EWRA), da er einem höheren Steuersatz unterliege als in Liechtenstein ansässige Personen.

Zum liechtensteinischen Rechtsrahmen:

Zum besseren Verständnis der vom Beschwerdeführer vorgebrachten Argumente ist auch die historische Entwicklung des liechtensteinischen Rechts aufzuzeigen.

Im Jahr 2010 erliess der liechtensteinische Gesetzgeber ein neues Steuergesetz, nämlich das Gesetz vom 23. September 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), Landesgesetzblatt (LGBL.) 2010 Nr. 340. Es trat am 01. Januar 2011 in Kraft.

Natürliche Personen unterliegen der Vermögens- und Erwerbssteuer (Art. 6 ff. SteG).

Gemäss dem Steuergesetz in seiner ursprünglichen Fassung von LGBL. 2010 Nr. 340 haben alle Steuerpflichtigen, auch die beschränkt Steuerpflichtigen, sowohl eine Landessteuer als auch eine Gemeindesteuer zu entrichten. Die Landessteuer ist progressiv ausgestaltet und beträgt, je nach Höhe des steuerpflichtigen Einkommens, zwischen 0 und etwas über 20 % (Art. 19 SteG). Die Gemeindesteuer wird als Zuschlag („Gemeindezuschlag“) auf die Landessteuer erhoben. Die Höhe des Gemeindezuschlages wird von jeder der elf Gemeinden Liechtensteins selbst festgesetzt, wobei der Zuschlag 150 % nicht unterschreiten und 250 % nicht übersteigen darf (Art. 75 Abs. 3 SteG). Ist der (beschränkt) Steuerpflichtige in Liechtenstein nicht ansässig, bestimmt Art. 23 Abs. 5 SteG, welcher Gemeindezuschlag anwendbar ist. So wird bei Erwerb aus der Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlich genutzter inländischer Grundstücke und bei Erwerb aus im Inland gelegenen Betriebsstätten der Gemeindezuschlag jener Gemeinde erhoben, in dem das Grundstück bzw. die Betriebsstätte gelegen ist (Art. 23 Abs. 5 Bst. a SteG). Bei Erwerb aus im Inland ausgeübter unselbstständiger Tätigkeit wird der Gemeindezuschlag der Gemeinde, in der die Tätigkeit ausgeübt wird, erhoben (Art. 23 Abs. 5 Bst. b SteG).

Im Jahr 2014 änderte der Gesetzgeber das Steuergesetz unter anderem in Bezug auf den Gemeindezuschlag. Nunmehr wird bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht mehr ein Gemeindezuschlag, sondern ein „Zuschlag“ erhoben (LGBL. 2014 Nr. 344, das erstmals für die Veranlagung des Steuerjahres 2014 galt). Bei diesem Zuschlag handelt es sich nicht mehr um eine Gemeindesteuer, sondern eine (zusätzliche) Landessteuer. Nunmehr bestimmt Art. 23 Abs. 5 SteG, dass bei der Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen der Tarif nach Art. 19 SteG (also die herkömmliche Landessteuer) anzuwenden ist und folgender Zuschlag erhoben wird:

- a) bei Erwerb aus der Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlich genutzter inländischer Grundstücke und bei Erwerb aus im Inland gelegenen Betriebsstätten

der Gemeindegzuschlag jener Gemeinde, in der das Grundstück bzw. die Betriebsstätte gelegen ist;

- b) in den übrigen Fällen (also insbesondere auch bei Erwerb aus im Inland ausgeübter unselbstständiger Tätigkeit) ein Zuschlag von 200 %.

Art. 75 Abs. 3 SteG blieb unverändert.

Im Jahr 2019 lagen die von den Gemeinden festgesetzten Gemeindegzuschläge zwischen 150 % und 180 %. Die Mehrheit der Gemeinden erhob einen Zuschlag von 150 %.

All dies bewirkte, dass beschränkt Steuerpflichtige, wie der Beschwerdeführer, beim Erwerb aus im Inland ausgeübter unselbstständiger Tätigkeit einem gegenüber im Inland ansässigen Steuerpflichtigen höheren Steuersatz unterlagen, nämlich dem Steuersatz gemäss Art. 19 SteG zuzüglich 200 % Zuschlag, während der im Inland ansässige Steuerpflichtige „nur“ dem Steuersatz gemäss Art. 19 SteG zuzüglich einem Zuschlag zwischen 150 % und 180 % unterlag.

In einem Fall eines österreichischen Staatsangehörigen, der in Österreich wohnhaft und in Liechtenstein einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit im öffentlichen Dienst nachging und deshalb in Liechtenstein mit seinem in Liechtenstein erzielten Erwerbseinkommen beschränkt steuerpflichtig war – insoweit ist der vorliegende Fall des Beschwerdeführers mit jenem Fall vergleichbar –, beantragte der Verwaltungsgerichtshof beim Staatsgerichtshof im Rahmen eines Normenkontrollantrages die Aufhebung von Art. 23 Abs. 5 Bst. b SteG. Mit Urteil vom 01. September 2020 zu StGH 2019/095 gab der Staatsgerichtshof dem Antrag des Verwaltungsgerichtshofes Folge und hob Art. 23 Abs. 5 Bst. b SteG in der Fassung von LGBI. 2014 Nr. 344 als staatsvertragswidrig auf. Der Staatsgerichtshof kam zum Schluss, dass Art. 23 Abs. 5 Bst. b SteG in der Fassung von LGBI. 2014 Nr. 344 Staatsangehörige eines EWR-Mitgliedstaates, die in Liechtenstein für ihr in Liechtenstein erzieltes Erwerbseinkommen beschränkt steuerpflichtig sind, diskriminiert (Verstoss gegen das Diskriminierungsverbot gem. Art. 4 und Art. 28 Abs. 2 EWRA).

Der Staatsgerichtshof schob die Rechtswirksamkeit der Aufhebung der Bestimmung von Art. 23 Abs. 5 Bst. b SteG, gestützt auf Art. 19 Abs. 3 Staatsgerichtshofgesetz, um ein Jahr auf. Er führte als Begründung aus, die Herstellung einer verfassungs- bzw. staatsvertragsmässigen Rechtslage sei auf ein Tätigwerden des Gesetzgebers angewiesen, „um Rechtsunsicherheit und rechtspolitisch fragwürdige Ergebnisse zu vermeiden“. Würde der 200 %-ige Steuerzuschlag ohne Einräumung einer Frist sofort wegfallen, müssten die beschränkt Steuerpflichtigen nur noch einen Drittel der bisherigen

unter Art. 23 Abs. 5 Bst. b SteG fallenden Steuern entrichten, bis eine neue Regelung in Kraft gesetzt würde. Darüberhinaus umfasse Art. 23 Abs. 5 Bst. b SteG nicht nur das Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit, sondern auch beispielsweise Sitzungsgelder, Leistungen aus der AHV/IV, Leistungen von Einrichtungen der betrieblichen Personalvorsorge sowie Leistungen aufgrund der Auflösung einer Freizügigkeitspolice oder eines Sperrkontos.

Somit blieb die aufgehobene Gesetzesbestimmung für die Dauer der vom Staatsgerichtshof gesetzten Frist in Kraft.

Die Regierung schlug am 04. Mai 2021 dem Landtag vor (Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, BuA Nr. 37/2021), Art. 23 Abs. 5 Bst. a SteG wie bis anhin zu belassen, jedoch die vom Staatsgerichtshof aufgehobene Bestimmung von Art. 23 Abs. 5 Bst. b SteG dahingehend abzuändern, dass künftig der Landtag jährlich im Finanzgesetz den Zuschlag festsetzt und sich dabei am jeweils niedrigsten Gemeindegzuschlag orientieren soll. Für das Steuerjahr 2021 solle der Zuschlag schon in der Übergangsbestimmung des Gesetzes über die Abänderung des Steuergesetzes festgesetzt werden, nämlich mit 150 %. Der Landtag folgte der Regierung und erliess das Gesetz vom 11. Juni 2021 über die Abänderung des Steuergesetzes, LGBl. 2021 Nr. 256, kundgemacht am 20. August 2021. Es lautet wie folgt:

I. Abänderung bisherigen Rechts

Das Gesetz vom 23. September 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), LGBl. 2010 Nr. 340, in der geltenden Fassung, wird wie folgt abgeändert:

Art. 23 Abs. 5 Bst. b

5) Bei der ordentlichen Veranlagung ist der Tarif nach Art. 19 anzuwenden und es wird folgender Zuschlag erhoben:

b) in den übrigen Fällen ein jährlich im Finanzgesetz festzulegender Zuschlag.

II. Übergangsbestimmung

Für das Steuerjahr 2021 beträgt der Zuschlag nach Art. 23 Abs. 5 Bst. b 150 %.

III. Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Kundmachung in Kraft und findet erstmals auf Veranlagungen des Steuerjahres 2021 Anwendung, die nach seinem Inkrafttreten erfolgen.

Die so geschaffene Rechtslage bedeutet nun für den Beschwerdeführer, dass er im Steuerjahr 2019 einem Zuschlag von 200 %, im Steuerjahr 2020 ebenfalls einem Zuschlag von 200 %, im Steuerjahr 2021 einem Zuschlag von 150 % und in den Steuerjahren ab 2022 voraussichtlich einem Zuschlag in der Höhe des niedrigsten in Liechtenstein geltenden Gemeindegzuschlags, der sich voraussichtlich weiterhin auf 150 % belaufen wird, unterliegt.

Zum europäischen Rechtsrahmen:

Art. 4 und Art. 28 Abs. 2 EWRA verbieten jede Diskriminierung von EWR-Staatsangehörigen und unterschiedliche Behandlung der Arbeitnehmer der EWR-Staaten aus Gründen der Staatsangehörigkeit. Der Beschwerdeführer als deutscher Staatsangehöriger kann sich auf diese Bestimmungen des EWRA berufen.

Eine direkte Diskriminierung liegt zwar nicht vor, denn der steuerrechtliche „Zuschlag“ knüpft nicht an der Staatsangehörigkeit, sondern am Wohnsitz bzw. der steuerlichen Ansässigkeit an. Es liegt jedoch eine indirekte Diskriminierung vor, weil der Zuschlag von 200 % kaum einen liechtensteinischen Staatsangehörigen, wohl aber vor allem Staatsangehörige anderer EWR-Mitgliedstaaten trifft. Bei jenen Steuerpflichtigen, die im Inland ansässig und im Inland eine unselbstständige Tätigkeit im öffentlichen Dienst ausüben, handelt es sich mehrheitlich um liechtensteinische Staatsangehörige. Bei jenen (beschränkt) Steuerpflichtigen, die im Ausland ansässig, jedoch im Inland eine unselbstständige Tätigkeit im öffentlichen Dienst ausüben, handelt es sich fast ausschliesslich um Personen, die nicht liechtensteinische Staatsangehörige sind. Ein grosser Teil sind Schweizer Staatsangehörige, die Mehrheit sind jedoch Staatsangehörige eines EWR-Mitgliedstaates, vor allem Österreichs.

Zur Beurteilung der Sache durch den Verwaltungsgerichtshof und zur Fragestellung:

Die Übergangsbestimmung von LGBI. 2021 Nr. 256 ist für jene Steuerpflichtigen, die zwar im Inland (beschränkt) steuerpflichtig, jedoch im Ausland ansässig sind, gegenüber den im Inland ansässigen Steuerpflichtigen nicht diskriminierend oder sonstwie ungleichbehandelnd. Teilweise werden sie sogar bevorzugt, nämlich gegenüber jenen im Inland ansässigen Steuerpflichtigen, die einem Gemeindegzuschlag von mehr als 150 % unterliegen.

Die Bestimmung über das Inkrafttreten des Gesetzes vom 11. Juni 2021, LGBI. 2021 Nr. 256, bewirkt die Gleichbehandlung (allenfalls Besserbehandlung) von im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen für die Steuerjahre 2021 ff., sofern der Gesetzgeber im jährlichen Finanzgesetz den Zuschlag in der Höhe des niedrigsten Gemeindezuschlages festsetzen wird.

Die Inkrafttretensbestimmung beseitigt jedoch die Schlechterstellung von im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen für die Vergangenheit, also – soweit es für das beim Verwaltungsgerichtshof hängige Verfahren relevant ist – für das Steuerjahr 2019, nicht. Insoweit liegt ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot gemäss Art. 4 und Art. 28 Abs. 2 EWRA vor.

Damit stellt sich die Frage, ob eine solche Diskriminierung für die Vergangenheit, also die Steuerjahre vor 2021, im anhängigen Fall für das Steuerjahr 2019, ausnahmsweise zulässig ist.

Der Verwaltungsgerichtshof versteht die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes dahingehend, dass eine nationale Bestimmung ausnahmsweise einer unionsrechtlichen Bestimmung widersprechen darf, wenn entsprechende Gründe, insbesondere zwingende Erwägungen der Rechtssicherheit, dies gebieten, wobei nur der Europäische Gerichtshof entscheiden darf, ob ein solcher Ausnahmefall vorliegt (EuGH, Rs C-64/20, UH, Urteil vom 17. März 2021, insbesondere Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Der Verwaltungsgerichtshof sieht folgende Argumente für die Rechtfertigung einer solchen Diskriminierung und damit einem ausnahmsweisen Vorrang der nationalen Bestimmung:

Die allermeisten Steuerverfahren der in Liechtenstein beschränkt Steuerpflichtigen für die Steuerjahre 2020 und davor sind rechtskräftig abgeschlossen. Dies gilt auch für den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes vom 11. Juni 2021 über die Abänderung des Steuergesetzes, LGBI. 2021 Nr. 256, am 20. August 2021, wobei in Bezug auf das Steuerjahr 2020 der Vorbehalt zu machen ist, dass zu diesem Zeitpunkt sicherlich ein wesentlich geringerer Teil der Steuerverfahren rechtskräftig abgeschlossen war als für die Steuerjahre vor 2020. Es wäre nun gegenüber all jenen Steuerpflichtigen, deren Steuerveranlagungen am 20. August 2021 für die vergangenen Steuerjahre schon rechtskräftig abgeschlossen waren, ungleichbehandelnd, unfair und ungerecht, wenn für die wenigen Steuerpflichtigen, wie den Beschwerdeführer, deren Steuerveranlagungen für die vergangenen Steuerjahre noch nicht rechtskräftig abgeschlossen sind, nun nachträglich ein niedrigerer Steuersatz für die vergangenen Steuerjahre angewandt

würde. Dementsprechend sprach der Staatsgerichtshof in seinem oben erwähnten Urteil vom 01. September 2020 denn auch davon, dass „Rechtsunsicherheiten“ und „rechtspolitisch fragwürdige Ergebnisse“ vermieden werden sollen.

Zum Antrag:

Aus all diesen Gründen beantragt der Verwaltungsgerichtshof, der EFTA-Gerichtshof wolle die folgende Frage gutachterlich beantworten:

Sind Art. 3, 4 und 28 Abs. 2 EWRA dahin auszulegen, dass sie dem entgegenstehen, dass bei der steuerlichen Veranlagung von Staatsangehörigen eines EWR-Mitgliedstaates, die im Inland (Liechtenstein) steuerlich nicht ansässig sind, für die Steuerjahre bis 2020, soweit diese noch nicht rechtskräftig veranlagt sind, ein höherer Steuersatz bei der Besteuerung des von ihnen im Inland aus der Ausübung unselbstständiger Tätigkeit erzielten Erwerbs angewandt wird als bei Steuerpflichtigen, die im Inland (Liechtenstein) steuerlich ansässig sind?

Für Ergänzungen und Erläuterungen steht Ihnen der Verwaltungsgerichtshof gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Verwaltungsgerichtshof

lic.iur. Andreas Batliner
Präsident

cc: - Advocatur Seeger, Frick & Partner AG, Landstrasse 81, 9494 Schaan
- Steuerverwaltung, Äulestrasse 38, 9490 Vaduz