



E-11/22-14

## **SITZUNGSBERICHT**

in der Rechtssache E-11/22

ANTRAG des Verwaltungsgerichtshofs des Fürstentums Liechtenstein an den Gerichtshof gemäss Artikel 34 des Abkommens der EFTA-Staaten über die Errichtung einer EFTA-Überwachungsbehörde und eines EFTA-Gerichtshofs in der Rechtssache zwischen

**RS**

und der

### **Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein**

betreffend die Auslegung des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum, insbesondere die Artikel 3, 4 und 28.

## **I Einführung**

1. Mit Schreiben vom 26. September 2022, beim Gerichtshof am 30. September 2022 registriert, stellte der Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein einen Antrag auf Vorabentscheidung in der vor ihm anhängigen Rechtssache zwischen RS und der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein.

2. Die Rechtssache vor dem vorlegenden Gericht betrifft die Steuerrechnung für das Steuerjahr 2019, mit der RS für das in Liechtenstein aus unselbständiger Tätigkeit erzielte Einkommen veranlagt wurde. RS bringt vor, er werde gegenüber Personen, die in Liechtenstein wohnhaft und steuerlich ansässig seien, diskriminiert, da er einem höheren Steuersatz unterliege als in Liechtenstein ansässige Personen.

## II Rechtlicher Hintergrund

### *EWB-Recht*

3. Artikel 3 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (im Folgenden: EWR-Abkommen) lautet:

*Die Vertragsparteien treffen alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus diesem Abkommen ergeben.*

*Sie unterlassen alle Maßnahmen, welche die Verwirklichung der Ziele dieses Abkommens gefährden könnten.*

*Sie fördern ausserdem die Zusammenarbeit im Rahmen dieses Abkommens.*

4. Artikel 4 des EWR-Abkommens lautet:

*Unbeschadet besonderer Bestimmungen dieses Abkommens ist in seinem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten.*

5. Artikel 28 des EWR-Abkommens lautet:

*(1) Zwischen den EG-Mitgliedstaaten und den EFTA-Staaten wird die Freizügigkeit der Arbeitnehmer hergestellt.*

*(2) Sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der EG-Mitgliedstaaten und der EFTA-Staaten in bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen.*

*(3) Sie gibt – vorbehaltlich der aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigten Beschränkungen – den Arbeitnehmern das Recht,*

*a) sich um tatsächlich angebotene Stellen zu bewerben;*

*b) sich zu diesem Zweck im Hoheitsgebiet der EG-Mitgliedstaaten und der EFTA-Staaten frei zu bewegen;*

*c) sich im Hoheitsgebiet eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates aufzuhalten, um dort nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften eine Beschäftigung auszuüben;*

*d) nach Beendigung einer Beschäftigung im Hoheitsgebiet eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates zu verbleiben.*

*(4) Dieser Artikel findet keine Anwendung auf die Beschäftigung im öffentlichen Dienst.*

*(5) Die besonderen Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer sind in Anhang V enthalten.*

### *Nationales Recht*

6. Am 1. Januar 2011 trat in Liechtenstein das Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern (im Folgenden: Steuergesetz) in Kraft.

7. Dem vorliegenden Gericht zufolge sah das Steuergesetz in seiner ursprünglichen Fassung (zum 1. Januar 2011) Folgendes vor:

- Gemäss Artikel 6 des Steuergesetzes unterliegen natürliche Personen der Vermögens- und Erwerbssteuer.
- Nach Artikel 19 des Steuergesetzes 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 %.
- Laut Artikel 75 Absatz 3 des Steuergesetzes wird die Gemeindesteuer als Zuschlag („Gemeindezuschlag“) auf die Landessteuer erhoben. Die Höhe des Gemeindezuschlags wird von jeder der elf Gemeinden Liechtensteins selbst festgesetzt, wobei der Zuschlag 150 % nicht unterschreiten und 250 % nicht übersteigen darf.
- Ist der (beschränkt) Steuerpflichtige nicht in Liechtenstein ansässig, bestimmt Artikel 23 Absatz 5 des Steuergesetzes, welcher Gemeindezuschlag anwendbar ist.
- So wird nach Artikel 23 Absatz 5 Buchstabe a des Steuergesetzes bei Erwerb aus der Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlich genutzter inländischer Grundstücke und bei Erwerb aus in Liechtenstein gelegenen Betriebsstätten der Gemeindezuschlag jener Gemeinde erhoben, in der das Grundstück bzw. die Betriebsstätte gelegen ist.
- Gemäss Artikel 23 Absatz 5 Buchstabe b des Steuergesetzes wird bei Erwerb aus im Inland ausgeübter unselbstständiger Tätigkeit der Gemeindezuschlag der Gemeinde, in der die Tätigkeit ausgeübt wird, erhoben.

8. Im Jahr 2014 änderte der Gesetzgeber Artikel 23 Absatz 5 des Steuergesetzes in Bezug auf den Gemeindezuschlag. Bei beschränkt Steuerpflichtigen wurde in der Folge nicht mehr ein Gemeindezuschlag, sondern ein „Zuschlag“ erhoben, der erstmals für die Veranlagung des Steuerjahrs 2014 galt. Bei diesem Zuschlag handelt es sich nicht mehr um eine Gemeindesteuer, sondern um eine (zusätzliche) Landessteuer. Nunmehr bestimmt Artikel 23 Absatz 5 des Steuergesetzes, dass bei der Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen der Tarif nach Artikel 19 des Steuergesetzes (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 Gemeindezuschlag 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 %.

9. Mit Gesetz vom 11. Juni 2021 erliess der liechtensteinische Landtag folgende Abänderung des Steuergesetzes:

*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.*

10. Darüber hinaus sieht das Gesetz vom 11. Juni 2021 die folgende Übergangsbestimmung und Vorschriften für sein Inkrafttreten vor:

*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.*

### III Sachverhalt und Verfahren

11. Dem vorlegenden Gericht zufolge ist RS deutscher Staatsangehöriger und in der Schweiz wohnhaft. Er arbeitete im Zeitraum vom 1. Januar 2019 bis zum 31. Dezember 2019 in Liechtenstein im öffentlichen Dienst. Deshalb ist er gemäss dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Liechtenstein mit seinem in Liechtenstein erzielten Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit in Liechtenstein (beschränkt) steuerpflichtig.

12. Mit Steuerrechnung vom 11. Dezember 2020 wurde RS für das Steuerjahr 2019 mit seinem in Liechtenstein erzielten Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit veranlagt. Gegen diese Steuerrechnung wehrt sich RS in der vor dem Verwaltungsgerichtshof anhängigen Rechtssache. Er bringt vor, er werde gegenüber Personen, die in Liechtenstein wohnhaft und steuerlich ansässig seien, diskriminiert, da er einem höheren Steuersatz unterliege als in Liechtenstein ansässige Personen.

13. Für das in der gegenständlichen Rechtssache relevante Steuerjahr sah das zu diesem Zeitpunkt anwendbare liechtensteinische Recht vor, dass bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht mehr ein Gemeindegzuschlag (je nach Gemeinde zwischen 150 % und 180 %) zu erheben sei, wie bei in Liechtenstein ansässigen Personen, sondern ein Zuschlag, bei dem es sich um eine zusätzliche Landessteuer handelt. Bei Erwerb aus unselbständiger Tätigkeit wurde dieser Zuschlag für nicht in Liechtenstein ansässige Personen auf 200 % festgesetzt.

14. All dies bewirkte, dass beschränkt Steuerpflichtige, wie der Beschwerdeführer in dem Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof, bei Erwerb aus in Liechtenstein ausgeübter unselbstständiger Tätigkeit einem gegenüber in Liechtenstein ansässigen Steuerpflichtigen höheren Steuersatz unterlagen.

15. Mit Urteil vom 1. September 2020 in der Rechtssache StGH 2019/095, dem Fall eines österreichischen Staatsangehörigen, der in Österreich wohnhaft und in Liechtenstein im öffentlichen Dienst tätig war, stellte der liechtensteinische Staatsgerichtshof fest, dass Artikel 23 Absatz 5 Buchstabe b des Steuergesetzes in der Fassung von 2014 Staatsangehörige eines EWR-Mitgliedstaats, die in Liechtenstein für ihr in Liechtenstein erzieltetes Erwerbseinkommen beschränkt steuerpflichtig sind, diskriminiert (Verstoss gegen das Diskriminierungsverbot gemäss Artikel 4 und Artikel 28 Absatz 2 des EWR-Abkommens).

16. Der Staatsgerichtshof schob jedoch die Rechtswirksamkeit der Aufhebung der Bestimmung von Artikel 23 Absatz 5 Buchstabe b des Steuergesetzes, gestützt auf Artikel 19 Absatz 3 des Staatsgerichtshofgesetzes, um ein Jahr auf. Dem Antrag zufolge führte der Staatsgerichtshof 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 ein Drittel der bisherigen unter Artikel 23 Absatz 5

Buchstabe b des Steuergesetzes fallenden Steuern entrichten, bis eine neue Regelung in Kraft gesetzt würde. Darüber hinaus umfasse Artikel 23 Absatz 5 Buchstabe b des Steuergesetzes 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.

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

18. Am 20. August 2021 trat die folgende Änderung von Artikel 23 Absatz 5 Buchstabe b des Steuergesetzes in Kraft: (i) mittels Übergangsbestimmung wurde für das Steuerjahr 2021 ein Zuschlag von 150 % festgesetzt; (ii) anschliessend ist die Höhe des Zuschlags jährlich im Finanzgesetz festzulegen (was es dem liechtensteinischen Landtag erlaubt, sich bei der Festsetzung des Zuschlags am jeweils niedrigsten Gemeindezuschlag zu orientieren).

19. Dem vorliegenden Gericht zufolge bedeutet die so geschaffene Rechtslage nun für RS, 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 Gemeindezuschlags, der sich voraussichtlich weiterhin auf 150 % belaufen wird, unterliegt.

20. Vor diesem Hintergrund entschied der Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein, das Verfahren zu unterbrechen und beim Gerichtshof einen Antrag auf Vorabentscheidung zu stellen. Der Antrag vom 26. September 2022 wurde beim Gerichtshof am 30. September 2022 registriert. Der Verwaltungsgerichtshof legte dem Gerichtshof die folgende Frage vor:

**Sind Art. 3, 4 und 28 Abs. 2 des EWR-Abkommens dahin auszulegen, dass sie dem entgegenstehen, dass bei der steuerlichen Veranlagung von Staatsangehörigen eines EWR-Mitgliedstaats, 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?**

#### **IV Schriftliche Stellungnahmen**

21. Gemäss Artikel 20 der Satzung des Gerichtshofs und Artikel 90 Absatz 1 der Verfahrensordnung haben schriftliche Stellungnahmen abgegeben:

- RS, vertreten durch Nicolas Reithner und Tijana Braubach, Rechtsanwälte;
- die Regierung des Fürstentums Liechtenstein, vertreten durch Dr. Andrea Entner-Koch, Romina Schobel und Dr. Claudia Bösch, als Bevollmächtigte;
- die EFTA-Überwachungsbehörde, vertreten durch Claire Simpson, Michael Sánchez Rydelski und Melpo-Menie Joséphidès, als Bevollmächtigte; und
- die Europäische Kommission (im Folgenden: Kommission), vertreten durch Wim Roels und Cvetelina Georgieva, als Bevollmächtigte.

## **V Vorgelegte Antwortvorschläge**

RS

22. RS schlägt vor, die vorgelegte Frage zu bejahen.

*Die Regierung des Fürstentums Liechtenstein*

23. Die Regierung des Fürstentums Liechtenstein schlägt vor, die vorgelegte Frage folgendermassen zu beantworten:

*Artikel 3, 4 und 28 Absatz 2 des EWR-Abkommens sind nicht dahin auszulegen, dass sie dem entgegenstehen, dass bei der steuerlichen Veranlagung von Staatsangehörigen eines EWR-Mitgliedstaats, 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 in Liechtenstein aus der Ausübung unselbstständiger Tätigkeit erzielten Erwerbs angewandt wird als bei Steuerpflichtigen, die im Inland (Liechtenstein) steuerlich ansässig sind.*

*Die EFTA-Überwachungsbehörde*

24. Die EFTA-Überwachungsbehörde schlägt vor, die vorgelegte Frage folgendermassen zu beantworten:

*Artikel 3, 4 und 28 Absatz 2 des EWR-Abkommens sind dahin auszulegen, dass sie dem entgegenstehen, dass bei der steuerlichen Veranlagung von Staatsangehörigen eines EWR-Mitgliedstaats, die in Liechtenstein steuerlich nicht ansässig sind, für die Steuerjahre bis 2020 ein höherer Steuersatz bei der Besteuerung des von ihnen in Liechtenstein aus der Ausübung unselbstständiger Tätigkeit erzielten Erwerbs angewandt wird als bei Steuerpflichtigen, die in Liechtenstein steuerlich ansässig sind.*

*Die Kommission*

25. Die Kommission schlägt vor, die vorgelegte Frage folgendermassen zu beantworten:

*Artikel 3, 4 und 28 Absatz 2 des EWR-Abkommens sind dahin auszulegen, dass sie dem entgegenstehen, dass bei der steuerlichen Veranlagung von Staatsangehörigen eines EWR-Mitgliedstaats, 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 in Liechtenstein aus der Ausübung unselbstständiger Tätigkeit erzielten Erwerbs angewandt wird als bei Steuerpflichtigen, die im Inland (Liechtenstein) steuerlich ansässig sind.*

Páll Hreinsson  
Berichterstatter