

Aufhebung einer diskriminierenden Regelung im Steuerrecht erst ein Jahr nach höchstgerichtlicher Entscheidung ist nicht mit dem EWR-Recht vereinbar. Welche Folgen hat dieser rechtswidrige Aufschub für Betroffene und eventuell für das Fürstentum Liechtenstein?

Dr. Lukas Rattacher, Rechtsanwalt, und Mag. Celina Dobler, Rechtsanwaltsanwältin, widmen sich im nachstehenden Artikel diesen Fragen.

Art 28 des EWR-Abkommens

(EFTA-Gerichtshof, E-11/22, Urteil vom 04.07.2023)

Vaduz, 28.07.2023

1. Ausgangssachverhalt

Die Regelung des Artikel 23 Absatz 5 Buchstabe b des Steuergesetzes in der Fassung von 2014 im liechtensteinischen Steuergesetz („**SteG**“), die einen (pauschal) höheren (Landes-)Zuschlag für beschränkt Steuerpflichtige (etwa unselbständig Erwerbstätige im öffentlichen Dienst) gegenüber im Inland ansässigen Personen vorsah, führte zu einem Rechtsstreit zwischen einem Beschwerdeführer mit deutscher Staatsbürgerschaft und Wohnsitz in der Schweiz und der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein.

Im gegenständlichen Fall ging es vor allem darum, dass der Beschwerdeführer, der vom 1. Januar 2019 bis 31. Dezember 2019 in Liechtenstein im öffentlichen Dienst arbeitete, einen Zuschlag in der Höhe von 200 % als zusätzliche (Landes-)Steuer bezahlen musste, obwohl in Liechtenstein ansässige Personen in diesem Jahr lediglich einen (Gemeinde-)Zuschlag in der Höhe von 150 % bis 180 % bezahlen mussten.

2. Entscheidung des Staatsgerichtshofes aus dem Jahr 2020

Da der liechtensteinische Staatsgerichtshof (Oberstes Verfassungsgericht) 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, bereits festgestellt hatte, dass Artikel 23 Absatz 5 Buchstabe b des SteG verfassungs- und staatsvertragswidrig war, da 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), ging es im gegenständlichen Verfahren nur noch um die

Frage, ob für das Steuerjahr 2020 vom Beschwerdeführer noch der höhere (Landes-) Steuerzuschlag von 200% zu bezahlen ist.

Der Staatsgerichtshof schob nämlich die Rechtswirksamkeit der Aufhebung der Bestimmung von Artikel 23 Absatz 5 Buchstabe b des SteG, gestützt auf Artikel 19 Absatz 3 des Staatsgerichtshofgesetzes, um ein Jahr auf, da der Staatsgerichtshof zur Herstellung einer verfassungs- bzw. staatsvertragsmässigen Rechtslage auf ein Tätigwerden des Gesetzgebers angewiesen sei, 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.

Dies bedeutete in der Folge für den Beschwerdeführer, dass er in den Steuerjahren 2019 und 2020 einem Zuschlag von 200%, im Steuerjahr 2021 einem Zuschlag von 150 % und in den Steuerjahren ab 2022 einem Zuschlag in der Höhe des niedrigsten in Liechtenstein geltenden Gemeindeforschlags, der sich voraussichtlich weiterhin auf 150 % belaufen wird, unterlag. Damit wäre die Ungleichbehandlung für den Beschwerdeführer im Steuerjahr 2020 gleich geblieben, da weiterhin ein inzwischen als rechtswidrig festgestellter (Landes-)Steuerzuschlag von 200% zu bezahlen gewesen wäre.

3. Vorlageverfahren und Entscheidung des EFTA-Gerichtshofes

Im Verfahren von dem Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein, welches der nun ergangenen Entscheidung des EFTA-Gerichtshofes (Rs E-11/22) zu Grunde liegt, (das „**Vorlageverfahren**“), ging es nun um die Frage, ob die Anwendung des Artikel 23 Absatz 5 Buchstabe b SteG im Steuerjahr 2020, gestützt auf Artikel 19 Absatz 3 des Staatsgerichtshofgesetzes, rechtswidrig ist und letztlich gegen das EWR-Recht verstösst.

Die Antwort auf diese Frage ist ein eindeutiges „Ja“. Am 04.07.2023 entschied der EFTA-Gerichtshof, dass Artikel 28 des EWR-Abkommens so auszulegen ist, dass nationale Rechtsvorschriften, die in Liechtenstein ansässige und nicht ansässige Personen unterschiedlich hoch besteuern, dem EWR-Recht widersprechen. Weiters entschied der Gerichtshof, dass das nationale Gericht gemäss Protokoll 35 zum EWR-Abkommen Artikel 28 des EWR-Abkommens volle Wirksamkeit verschaffen muss, was bedeutet, dass jede nationale Vorschrift, die gegen diesen Artikel verstösst, nicht angewendet werden darf.

Der EFTA-Gerichtshof erklärte, dass eine zeitliche Begrenzung der Rechtswirkungen bei der Nichtigerklärung einer nationalen Massnahme nicht mit dem EWR-Recht vereinbar sei. EWR-

Steuerpflichtige hätten ansonsten keinen Anspruch auf Rückerstattung zu Unrecht erhobener Steuern. Daher ergibt sich als Konsequenz aus dem Verstoss gegen das EWR-Recht, dass bereits zu Unrecht erhobene Abgaben einschliesslich Zinsen zurückerstattet werden müssen. Wenn dies nicht möglich ist, ist der EWR-Staat (hier: das Fürstentum Liechtenstein) verpflichtet, den Einzelnen, wie den Beschwerdeführer im Ausgangsrechtsstreit, für den Schaden zu entschädigen, den er ihnen zugefügt hat.

4. Conclusio

Der Fall zeigt die Bedeutung der Beachtung von Diskriminierungsverboten und internationalen Rechtsvorschriften, insbesondere auch im Zusammenhang mit der Besteuerung. Die Entscheidung des EFTA-Gerichtshofes unterstreicht die Notwendigkeit, steuerliche Gleichbehandlung sicherzustellen und Rechtsunsicherheiten zu vermeiden. Das bedeutet auch, dass die Aufhebung einer festgestellten Diskriminierung nicht um ein Jahr aufgeschoben werden kann, sondern sofort umgesetzt werden muss, um eine faire und gerechte Behandlung aller Steuerpflichtigen zu gewährleisten.

Für beschränkt steuerpflichtige Personen mit Wohnsitz im Ausland folgt daraus, dass der (Landes-)Steuerzuschlag von 200% für das Jahr 2020 rechtswidrig festgesetzt wurde. Es sollten daher jedenfalls rechtliche Schritte betreffend die Veranlagung für das Steuerjahr 2020 geprüft werden.

Bei Fragen zu diesem Thema und rund um das liechtensteinische Steuerrecht stehen RA Dr. Lukas Rattacher sowie RAA Mag.^a Celina Dobler von Schwärzler Rechtsanwälte gerne zur Verfügung.

Kontaktieren Sie uns.

Schwärzler Rechtsanwälte

Dr. Lukas Rattacher
Mag.^a Celina Dobler

Austrasse 42
9490 Vaduz, Liechtenstein
T +423 239 85 40
www.s-law.com



The repeal of a discriminatory tax provision only one year after a decision of the *Staatsgerichtshof* (Supreme Constitutional Court) is not compatible with EEA law. What are the consequences of this unlawful postponement for the persons concerned and possibly for the Principality of Liechtenstein?

Dr Lukas Rattacher, attorney at law, and Celina Dobler, trainee attorney at law, address these questions in the following article.

Article 28 of the EEA Agreement

(EFTA Court, Case E-11/22, judgment of 04.07.2023)

Vaduz, 28.07.2023

1. Basic facts

The provision of Article 23(5)(b) of the Liechtenstein Tax Act (**SteG**), as amended in 2014, which provides for a (flat-rate) higher (national) surcharge for persons with limited tax liability (such as employees in the public service) compared to persons resident in Liechtenstein, gave rise to a dispute between a complainant of German nationality resident in Switzerland and the tax administration of the Principality of Liechtenstein.

The main issue in this case was that the complainant, who worked in the public service in Liechtenstein from 1 January 2019 to 31 December 2019, had to pay a surcharge of 200% as additional (national) tax, whereas persons resident in Liechtenstein only had to pay a (municipal) surcharge of 150% to 180% in that year.

2. Decision of the *Staatsgerichtshof* from 2020

Since the Liechtenstein *Staatsgerichtshof* (Supreme Constitutional Court) has ruled on 1. September 2020, in the case of an Austrian citizen residing in Austria and working in the public service in Liechtenstein (StGH 2019/095), that Article 23(5)(b) of the SteG was unconstitutional and contrary to the State Treaty, as it applied to nationals of an EEA Member State who are subject to limited tax liability in Liechtenstein, who are subject to a limited tax liability in Liechtenstein for their income earned in Liechtenstein (violation of the prohibition of discrimination pursuant to Articles 4 and 28(2) of the EEA Agreement), the present proceedings only concerned the question of whether the complainant would still have to pay the higher (national) tax surcharge of 200% for the tax year 2020.

The *Staatsgerichtshof* postponed the legal effect of the repeal of the provision of Article 23(5)(b) of the Tax Act, based on Article 19(3) of the *Staatsgerichtshof* Act, for one year, as the *Staatsgerichtshof* was required to take action by the legislature in order to create a legal situation that was consistent with the Constitution and the State Treaty, in order to avoid legal uncertainty and results that were questionable in terms of legal policy. If the 200% surcharge were abolished immediately and without any time limit, the limited taxable persons would only have to pay one third of the previous taxes covered by Article 23(5)(b) of the Tax Act until a new regulation was adopted.

As a result, the complainant would be subject to a surcharge of 200% in the tax years 2019 and 2020, a surcharge of 150% in the tax year 2021 and a surcharge in the amount of the lowest municipal surcharge applicable in Liechtenstein, which is expected to remain at 150%, in the tax years from 2022 onwards. This would have meant that the complainant would have been subject to unequal treatment in the tax year 2020, as the (national) surcharge of 200%, which had in the meantime been found to be unlawful, would still have had to be paid.

3. Judgement EFTA Court

In the proceedings before the Administrative Court of the Principality of Liechtenstein, on which the decision of the EFTA Court (Case E-11/22) was based, the question was whether the application of Article 23(5)(b) of the SteG in the tax year 2020, based on Article 19(3) of the *Staatsgerichtshof* Act, was unlawful and ultimately contrary to EEA law.

The answer to this question is an unequivocal "yes". On 4 July 2023, the EFTA Court ruled that Article 28 of the EEA Agreement is to be interpreted as meaning that national legislation taxing Liechtenstein residents and non-residents at different rates is contrary to EEA law. The Court also ruled that, in accordance with Protocol 35 to the EEA Agreement, the national court must give full effect to Article 28 of the EEA Agreement, which means that any national provision contrary to that Article may not be applied.

The EFTA Court stated that a time limit for the legal effects of the annulment of a national measure is incompatible with EEA law. Otherwise, EEA taxpayers would not be entitled to a refund of unduly levied taxes. Therefore, the consequence of the infringement of EEA law is that taxes already unduly levied must be refunded, including interest. If this is not possible, the EEA State (here: the Principality of Liechtenstein) is obliged to compensate individuals, such as the complainant in the main proceedings, for the damage caused to them.

4. Conclusion

The case shows the importance of respecting the principle of non-discrimination and international law, especially in the context of taxation. The EFTA Court's decision underlines the need to ensure equal tax treatment and to avoid legal uncertainty. This also means that the removal of an established discrimination cannot be postponed for one year but must be implemented immediately in order to ensure fair and equal treatment of all taxpayers.

For persons with limited tax liability living abroad, the 200% (provincial) tax surcharge for 2020 has been set illegally. Therefore, legal steps regarding the assessment for the tax year 2020 should be considered in any case.

If you have any questions on this topic or on Liechtenstein tax law, please do not hesitate to contact Dr. Lukas Rattacher and Mag.^a Celina Dobler of Schwärzler Attorneys at Law.

Feel free to contact us.

Schwärzler Attorneys at Law

Dr. Lukas Rattacher

Mag.^a Celina Dobler

Austrasse 42

9490 Vaduz, Liechtenstein

T +423 239 85 40

www.s-law.com

