



## URTEIL DES GERICHTSHOFS

4. Juli 2023\*

*(Artikel 28 des EWR-Abkommens – Freizügigkeit der Arbeitnehmer –  
Unterschiedliche Behandlung ansässiger und gebietsfremder Steuerpflichtiger –  
Steuergesetzgebung – Einkommensteuer – Gleichbehandlung – Protokoll 35 zum  
EWR-Abkommen – Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit – Grundsatz der  
Äquivalenz – Grundsatz der Effektivität – Staatshaftung)*

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, erlässt

**DER GERICHTSHOF**

bestehend aus Páll Hreinsson, Präsident (Berichterstatter), Bernd Hammermann, Richter, und Ola Mestad, Ersatzrichter,

Kanzler: Ólafur Jóhannes Einarsson,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

---

\* Sprache des Antrags: Deutsch. [Betrifft nur die englische Sprachfassung.]

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

unter Berücksichtigung des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen von RS, vertreten durch Tijana Braubach; der Regierung des Fürstentums Liechtenstein, vertreten durch Romina Schobel; der EFTA-Überwachungsbehörde, vertreten durch Claire Simpson; und der Kommission, vertreten durch Wim Roels, in der mündlichen Verhandlung vom 22. März 2023,

folgendes

## **Urteil**

### **I Rechtlicher Hintergrund**

#### *EWR-Recht*

- 1 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.*

- 2 Artikel 4 des EWR-Abkommens lautet:

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

3 Artikel 28 des EWR-Abkommens lautet auszugsweise:

*(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.*

...

#### *Nationales Recht*

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

5 Dem vorlegenden 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.

6 Im Jahr 2014 änderte der liechtensteinische Landtag 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 für das Steuerjahr 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 %.

7 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.*

- 8 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.*

## **II Sachverhalt und Verfahren**

- 9 Dem vorliegenden Gericht zufolge ist RS deutscher Staatsangehöriger und in der Schweiz wohnhaft. Er arbeitete von 1. Januar 2019 bis 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.
- 10 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.
- 11 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.
- 12 All dies bewirkte, dass beschränkt Steuerpflichtige, wie der Beschwerdeführer in dem Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof, bei Erwerb aus in Liechtenstein ausgeübter unselbständiger Tätigkeit einem gegenüber in Liechtenstein ansässigen Steuerpflichtigen höheren Steuersatz unterlagen.
- 13 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 Staatsgerichtshof fest, dass Artikel 23 Absatz 5 Buchstabe b des Steuergesetzes in der Fassung von 2014 verfassungs- und staatsvertragswidrig war, da er 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).

- 14 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.
- 15 Somit blieb die aufgehobene Gesetzesbestimmung für die Dauer der vom Staatsgerichtshof gesetzten Frist in Kraft.
- 16 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. Dies erlaubt es dem liechtensteinischen Landtag, sich bei der Festsetzung des Zuschlags am jeweils niedrigsten Gemeindezuschlag zu orientieren.
- 17 Laut dem vorlegenden Gericht bedeutet dies in der Folge für RS, 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 Gemeindezuschlags, der sich voraussichtlich weiterhin auf 150 % belaufen wird, unterliegt.
- 18 Vor diesem Hintergrund entschied der Verwaltungsgerichtshof, 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?*

- 19 Für eine ausführliche Darstellung des rechtlichen Hintergrunds, des Sachverhalts, des Verfahrens sowie der dem Gerichtshof vorgelegten Antwortvorschläge wird auf den Sitzungsbericht verwiesen. Auf Vorbringen der Parteien wird im Folgenden nur insoweit eingegangen, wie es für die Begründung des Gerichtshofs erforderlich ist.

### **III Antwort des Gerichtshofs**

#### *Vorüberlegungen*

- 20 Das vorliegende Gericht ersucht um Klärung, ob Artikel 28 bzw. Artikel 4 des EWR-Abkommens dahin auszulegen sind, dass sie nationalen Rechtsvorschriften wie jenen, die Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits sind, nach denen Personen, die nicht in Liechtenstein ansässig sind, höher besteuert werden als in Liechtenstein ansässige Personen, entgegenstehen.
- 21 Der Gerichtshof fest, dass der Beschwerdeführer, ein deutscher Staatsangehöriger, im massgeblichen Steuerjahr 2019 nicht in einem EWR-Staat, sondern in der Schweiz ansässig war. Zudem bezieht sich die Fragestellung nicht ausschliesslich auf die Situation des Beschwerdeführers, sondern auch allgemeiner auf die Vereinbarkeit einer nationalen Bestimmung mit dem EWR-Recht, wie vom vorlegenden Gericht ausgeführt (vgl. das Urteil in *Cilevičs u. a.*, C-391/20, EU:C:2022:638, Randnr. 32, und die zitierte Rechtsprechung).
- 22 In der gegenständlichen Rechtssache geht sowohl aus dem Antrag als auch aus den schriftlichen Stellungnahmen der Beteiligten hervor, dass das vorliegende Gericht um Klärung der Konsequenzen ersucht, die zu ziehen sind, wenn die angefochtene nationale Bestimmung gegen Artikel 28 bzw. Artikel 4 des EWR-Abkommens verstösst. Gemäss der ständigen Rechtsprechung kann der Gerichtshof dem nationalen Gericht im Interesse der Kooperation mit den nationalen Gerichten sämtliche Informationen zukommen lassen, die er für erforderlich hält, damit es aus seiner Antwort auch Nutzen ziehen kann (vgl. Rechtssache E-7/19 *Tak-Malbik*, Urteil vom 16. Juli 2020, Randnr. 45).
- 23 In diesem Zusammenhang weist das vorliegende Gericht darauf hin, dass mit einem früheren Urteil vom 1. September 2020 betreffend einen in Österreich wohnhaften EWR-Staatsangehörigen, der im Rahmen seines Rechts auf Freizügigkeit einer unselbständigen Erwerbstätigkeit in Liechtenstein nachging, der Staatsgerichtshof Artikel 23 Absatz 5 Buchstabe b des Steuergesetzes aufhob. Die Aufhebung erfolgte auf der Grundlage, dass die Bestimmung nicht ansässige EWR-Staatsangehörige diskriminierte, indem sie diese höher besteuerte als in Liechtenstein ansässige Personen.

Wie jedoch dem Antrag zu entnehmen ist, konzentriert sich die vorgelegte Frage insbesondere auf die Tatsache, dass der Staatsgerichtshof die Auffassung vertrat, die Rechtswirksamkeit der Aufhebung der nationalen Bestimmung könne für den Zeitraum aufgeschoben werden, der erforderlich war, um das Steuergesetz in Einklang mit dem EWR-Abkommen zu bringen.

- 24 In der gegenständlichen Rechtssache geht aus dem Antrag hervor, dass Artikel 23 Absatz 5 Buchstabe b des Steuergesetzes noch in Kraft war, als RS am 11. Dezember 2020 für das Steuerjahr 2019 veranlagt wurde.
- 25 Somit ersucht das vorlegende Gericht im Wesentlichen um Klärung, ob – sollte der Gerichtshof feststellen, dass Artikel 28 bzw. Artikel 4 des EWR-Abkommens einer Bestimmung des nationalen Rechts wie jener, die Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits ist, entgegenstehen – das EWR-Recht das nationale Gericht verpflichtet, in seinem Verfahren EWR-Recht und nicht die gegenständliche Bestimmung des nationalen Rechts anzuwenden; dies unbeschadet des Urteils des Staatsgerichtshofs zur Aufschiebung der Aufhebung der Rechtswirksamkeit der fraglichen Bestimmung.
- 26 Um die in Artikel 34 ÜGA vorgesehene Zusammenarbeit zu verwirklichen, ist der Antrag des vorlegenden Gerichts unter den gegebenen Umständen so aufzufassen, dass zwei Fragen beantwortet werden müssen: Erstens, ob Artikel 28 bzw. Artikel 4 des EWR-Abkommens dahin auszulegen sind, dass sie nationalen Rechtsvorschriften wie jenen, die Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits sind, mit denen ein EWR-Staat in diesem Staat Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von EWR-Staatsangehörigen, die in diesem Staat nicht steuerlich ansässig sind, höher besteuert als Einkommen von steuerlich in diesem Staat ansässigen Personen, entgegenstehen. Zweitens, wenn diese Frage bejaht wird, ersucht das vorlegende Gericht um Klärung, ob das EWR-Recht ungeachtet eines etwaigen im nationalen Recht vorgesehenen Aufschubs vorgeht.

*Steht Artikel 28 des EWR-Abkommens einer Vorschrift wie jener, die Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits ist, entgegen?*

- 27 Der Gerichtshof ruft in Erinnerung, dass das Steuersystem eines EFTA-Staats generell nicht unter das EWR-Abkommen fällt. Gleichwohl müssen die EFTA-Staaten ihre Zuständigkeit auf dem Gebiet der Steuern im Einklang mit dem EWR-Recht ausüben (vgl. Rechtssache E-15/16 *Yara International ASA*, EFTA Court Report 2017, S. 434, Randnr. 32, und die zitierte Rechtsprechung).
- 28 Zur Klärung, welche Bestimmungen des EWR-Rechts auf eine Rechtssache wie das Ausgangsverfahren anwendbar sind, ist anzumerken, dass Artikel 4 des EWR-Abkommens, der ein grundsätzliches Diskriminierungsverbot aus Gründen der Staatsangehörigkeit enthält, nur auf solche Sachverhalte selbständig Anwendung findet, die dem EWR-Recht unterliegen und für die das EWR-Abkommen keine speziellen Diskriminierungsverbote vorsieht (vgl. Rechtssache E-13/11 *Granville*, EFTA Court Report 2012, S. 400, Randnr. 36, und die zitierte Rechtsprechung). In Bezug auf die Freizügigkeit von Arbeitnehmern wird dieser Grundsatz durch Artikel 28 des EWR-



Abkommens näher geregelt und konkretisiert.

- 29 Nach Artikel 28 Absatz 2 des EWR-Abkommens umfasst die Freizügigkeit der Arbeitnehmer 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. Nach ständiger Rechtsprechung zielen sämtliche Bestimmungen des EWR-Abkommens über die Freizügigkeit darauf ab, den EWR-Staatsangehörigen die Ausübung jeder Art von Berufstätigkeit im Gebiet des EWR zu erleichtern, und stehen Massnahmen entgegen, die die EWR-Staatsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen EWR-Staats eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen (vgl. das Urteil in *Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, Randnr. 17, und die zitierte Rechtsprechung). Jeder EWR-Staatsangehörige, der vom Recht der Arbeitnehmerfreizügigkeit Gebrauch gemacht und in einem anderen EWR-Staat eine Beschäftigung ausgeübt hat, fällt in den Anwendungsbereich von Artikel 28 des EWR-Abkommens. Dies gilt auch für die Situation eines EWR-Staatsangehörigen, der in einem anderen EWR-Staat arbeitet als dem, in dem sich sein tatsächlicher Wohnsitz befindet (vgl. Rechtssache E-4/19 *Campbell*, Urteil vom 13. Mai 2020, Randnr. 50, und vgl. das Urteil in *Lakebrink*, C-182/06, oben erwähnt, Randnrn. 15 und 16, und die zitierte Rechtsprechung).
- 30 Artikel 28 Absatz 2 des EWR-Abkommens sieht die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der EWR-Staaten, insbesondere in Bezug auf die Entlohnung, vor. Gemäss ständiger Rechtsprechung würde der Grundsatz der Gleichbehandlung auf dem Gebiet der Entlohnung seiner Wirkung beraubt, wenn er durch diskriminierende nationale Vorschriften über die Einkommensteuer beeinträchtigt werden könnte (vgl. das Urteil in *Sopora*, C-512/13, EU:C:2015:108, Randnr. 22, und die zitierte Rechtsprechung).
- 31 Zudem verbieten die Vorschriften über die Gleichbehandlung nach ständiger Rechtsprechung nicht nur offene Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle verdeckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen (vgl. Rechtssache E-9/20 *ESA v Norway*, Urteil vom 15. Juli 2021, Randnr. 100, und die zitierte Rechtsprechung). Damit verbietet die Freizügigkeit der Arbeitnehmer einem EWR-Staat, eine Massnahme zu erlassen, die die Arbeitnehmer mit Wohnsitz in seinem Hoheitsgebiet begünstigt, wenn sie zu einer Begünstigung der eigenen Staatsangehörigen führt (vgl. das Urteil in *Sopora*, oben erwähnt, Randnr. 24). Solche Massnahmen sind geeignet, sich zum Nachteil von Angehörigen anderer EWR-Staaten auszuwirken, da es sich bei Personen ohne Wohnsitz im Inland in der Mehrheit der Fälle um ausländische Staatsangehörige handelt, was eine indirekte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit darstellt (vgl. Rechtssache E-8/04 *ESA v Liechtenstein*, EFTA Court Report 2005, S. 46, Randnr. 17, und die zitierte Rechtsprechung).
- 32 Der Gerichtshof hält fest, dass eine Diskriminierung nur darin bestehen kann, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden, oder

dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird (vgl. Rechtssache E-3/21 *PRA Group Europe AS*, Urteil vom 1. Juni 2022, Randnr. 31, und die zitierte Rechtsprechung). Im Hinblick auf die direkten Steuern befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation. Allerdings befindet sich der gebietsfremde Steuerpflichtige – ob er nun als Arbeitnehmer oder Selbständiger tätig ist –, der seine gesamten oder nahezu seine gesamten Einkünfte in dem Staat erzielt, in dem er seine berufliche Tätigkeit ausübt, hinsichtlich der Einkommensteuer objektiv in derselben Situation wie der in diesem Staat Ansässige, der dort die gleiche Tätigkeit ausübt. Beide werden nur in diesem Staat besteuert, und die Bemessungsgrundlage für ihre Steuer ist dieselbe (vgl. Rechtssache E-26/13 *Gunnarsson*, EFTA Court Report 2014, S. 254, Randnrn. 86 und 87, und die zitierte Rechtsprechung).

- 33 Entsprechend ist davon auszugehen, dass Gebietsfremde, wie der Beschwerdeführer im Ausgangsrechtsstreit, die ihre gesamten oder nahezu ihre gesamten weltweiten Einkünfte in Liechtenstein erzielen, hinsichtlich der auf sie anwendbaren Einkommensteuervorschriften in einer vergleichbaren Situation sind wie Personen, die in Liechtenstein leben und arbeiten. Der Umstand, dass eine Steuer von einer Gemeinde oder von der zentralen Regierung eingehoben wird, kann an dieser Schlussfolgerung nichts ändern (vgl. Rechtssache E-6/07 *HOB vln ehf.*, EFTA Court Report 2008, S. 127, Randnrn. 29 und 37, und die zitierte Rechtsprechung).
- 34 Überdies geht aus der ständigen Rechtsprechung hervor, dass der Wohnsitz bzw. fehlende Wohnsitz eines EWR-Staatsangehörigen unerheblich ist, was die Festlegung des Steuersatzes unter Umständen, die keine höhere Steuerlast für Gebietsfremde rechtfertigen, angeht (vgl. das Urteil in *Asscher*, C-107/94, EU:C:1996:251, Randnr. 62).
- 35 Die Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen, die in einem EWR-Staat arbeiten, aber dort nicht ansässig sind, und Steuerpflichtigen, die in diesem Staat sowohl arbeiten als auch ansässig sind, und die darin besteht, dass auf erstere ein höherer Steuersatz angewendet wird als auf letztere, stellt daher insoweit eine indirekte Diskriminierung aufgrund des Kriteriums des Wohnsitzes dar, und steht im Widerspruch zu Artikel 28 des EWR-Abkommens.
- 36 Daraus folgt, dass Artikel 28 des EWR-Abkommens dahin auszulegen ist, dass er nationalen Rechtsvorschriften wie jenen, die Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits sind, mit denen in diesem Staat Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von EWR-Staatsangehörigen, die in diesem Staat nicht steuerlich ansässig sind, höher besteuert werden als Einkommen von steuerlich in diesem Staat ansässigen Personen, entgegensteht.

#### *Folgen eines Verstosses gegen den Hauptteil des EWR-Abkommens*

- 37 Der Gerichtshof hält fest, dass – obwohl aus den obigen Ausführungen hervorgeht, dass das EWR-Recht einer Steuerbestimmung wie jener, die Gegenstand des Ausgangsrechtsstreit ist, entgegensteht (und tatsächlich geht das vorliegende Gericht

von der Annahme aus, dass dies der Fall ist) – das vorlegende Gericht in seinem Antrag um Klärung der Konsequenzen ersucht, die aus dem Verstoss gegen Artikel 28 des EWR-Abkommens infolge der angefochtenen nationalen Bestimmung zu ziehen sind.

- 38 Insbesondere möchte sich das vorlegende Gericht vergewissern, ob EWR-Recht der strittigen nationalen Bestimmung vorgeht, obwohl der Staatsgerichtshof die Rechtswirksamkeit der Aufhebung der Bestimmung aufgeschoben hat. Diesbezüglich merkt das vorlegende Gericht an, dass der Staatsgerichtshof in seinem Urteil vom 1. September 2020 festhielt, dass der Aufschub in Bezug auf diese Bestimmung aus Gründen der Rechtssicherheit gerechtfertigt war.
- 39 Zur Unterstützung des Vorbringens, dass eine nationale Bestimmung ausnahmsweise in Kraft bleiben darf, obwohl sie dem EWR-Recht widerspricht, wenn dies aus entsprechenden Gründen, einschliesslich der Rechtssicherheit, erforderlich ist, nimmt das vorlegende Gericht Bezug auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union in *An tAire Talmhaíochta, Bia agus Mara u. a.*, C-64/20, EU:C:2021:207.
- 40 Der Gerichtshof erinnert daran, dass Einzelpersonen und Wirtschaftsbeteiligte auf der Basis von Artikel 3 des EWR-Abkommens und Protokoll 35 zum EWR-Abkommen im Falle eines Konflikts zwischen umgesetzten EWR-Vorschriften und nationalen gesetzlichen Bestimmungen berechtigt sein müssen, sich auf nationaler Ebene auf etwaige Rechte zu berufen, die sich aus den Bestimmungen des EWR-Abkommens ableiten lassen, die Teil der jeweiligen nationalen Rechtsordnung sind oder wurden, sofern sie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind (vgl. Rechtssache E-2/12 *HOB-vín*, EFTA Court Report 2012, S. 1092, Randnr. 122, und die zitierte Rechtsprechung).
- 41 Somit ist jede Bestimmung des nationalen Rechts, die einer Bestimmung des EWR-Abkommens zuwiderläuft, welche Teil der jeweiligen nationalen Rechtsordnung ist oder geworden ist, unangewendet zu lassen, wenn die betreffende Bestimmung des EWR-Rechts unbedingt und hinreichend genau ist (vgl. Rechtssache E-1/01 *Einarsson*, EFTA Court Report 2002, S. 1, Randnrn. 53 bis 55). Es bestehen keinerlei Zweifel, dass Artikel 28 des EWR-Abkommens diese Anforderungen erfüllt. Vor diesem Hintergrund ist zu berücksichtigen, dass nationale Gerichte im Sinne des Grundsatzes der loyalen Zusammenarbeit nach Artikel 3 des EWR-Abkommens für Angelegenheiten innerhalb ihrer Zuständigkeit die uneingeschränkte Wirksamkeit des EWR-Rechts sicherzustellen haben, wenn sie in den vor ihnen anhängigen Rechtssachen Entscheidungen treffen (vgl. Rechtssache E-2/21 *Norep AS*, Urteil vom 14. Dezember 2021, Randnr. 43, und die zitierte Rechtsprechung).
- 42 Es wird darauf hingewiesen, dass die Auslegung von Bestimmungen des EWR-Rechts, die der Gerichtshof vornimmt, erläutert und erforderlichenfalls verdeutlicht, in welchem Sinn und mit welcher Tragweite diese Vorschriften seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden sind oder gewesen wären (vgl. das Urteil in *Denkavit italiana*, 61/79, EU:C:1980:100, Randnr. 16). Der Gerichtshof merkt an, dass jede andere Lösung die Garantien, dass das EWR-Recht einheitlich angewendet wird und

die dem Bürger aus dem EWR-Recht erwachsenden Rechte wirksam geschützt werden, untergraben würde.

- 43 In diesem Zusammenhang weist der Gerichtshof erstens darauf hin, dass eine wichtige Zielsetzung des EWR-Abkommens darin besteht, die Gleichbehandlung der Einzelpersonen und Marktteilnehmer sowie gleiche Wettbewerbsbedingungen und angemessene Mittel für die Durchsetzung zu gewährleisten (vgl. Rechtssache E-9/97 *Sveinbjörnsdóttir*, EFTA Court Report 1998, S. 95, Randnr. 57).
- 44 Zweitens muss, wie oben erwähnt, eine inhaltlich unbedingte und hinreichend genaue EWR-Vorschrift, die gemäss der jeweiligen Verfassungs- und Rechtstradition der EWR-Staaten in ihr einzelstaatliches Recht aufgenommen wurde, ab dem Tag, an dem der entsprechende Rechtsakt Teil des EWR-Abkommens wird, umfassend und einheitlich in allen EWR-Staaten angewendet werden. Eine solche Vorschrift versteht sich als Quelle von Rechten und Pflichten aller davon Betroffenen, ob EWR-Staaten oder Einzelpersonen. Im Einklang mit Artikel 3 des EWR-Abkommens ist es daher insbesondere die Aufgabe der nationalen Gerichte, den Rechtsschutz zu gewährleisten, den Einzelpersonen aus dem EWR-Abkommen ableiten können, und sicherzustellen, dass diese Bestimmungen uneingeschränkt wirksam sind (vgl. Rechtssache E-14/20 *Liti-Link AG*, Urteil vom 15. Juli 2021, Randnr. 74, und die zitierte Rechtsprechung).
- 45 Entsprechend hält der Gerichtshof fest, dass EWR-Staaten nur in Ausnahmefällen aufgrund des allgemeinen Grundsatzes der Rechtssicherheit in der Rechtsordnung des EWR die Wirkungen einer nationalen Vorschrift, die gegen EWR-Recht verstösst, abhängig von den Umständen im Einzelfall, vorübergehend aufrechterhalten können. Wie von der EFTA-Überwachungsbehörde und der Kommission vorgebracht, ist eine solche Beschränkung nur dann zulässig, wenn zwei grundlegende Kriterien erfüllt sind, nämlich guter Glaube der Betroffenen und die Gefahr schwerwiegender Störungen (vgl. die Urteile in *Meilicke u. a.*, C-292/04, EU:C:2007:132, Randnrn. 35 und 36, und *Herst*, C-401/18, EU:C:2020:295, Randnr. 56).
- 46 Entsprechend wurde auf eine solche vorübergehende Beschränkung nur unter ganz bestimmten Umständen zurückgegriffen, nämlich wenn zum einen die Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen bestand, die insbesondere mit der grossen Zahl von Rechtsverhältnissen zusammenhingen, die gutgläubig auf der Grundlage der als gültig betrachteten Regelung eingegangen worden waren, und sich zum anderen herausstellte, dass die Einzelnen und die nationalen Behörden zu einem mit der EWR-Regelung unvereinbaren Verhalten veranlasst worden waren, weil eine objektive, bedeutende Unsicherheit hinsichtlich der Tragweite der EWR-Bestimmungen bestand, zu der eventuell auch das Verhalten anderer EWR-Staaten, der EFTA-Überwachungsbehörde oder der Kommission beigetragen hatte (vgl. die Urteile in *Bressol u. a.*, C-73/08, EU:C:2010:181, Randnr. 93, und die zitierte Rechtsprechung; *Hein*, C-385/17, EU:C:2018:1018, Randnr. 57, und die zitierte Rechtsprechung; und *Schuch-Ghannadan*, C-274/18, EU:C:2019:828, Randnr. 61, und die zitierte Rechtsprechung). Wie von der EFTA-Überwachungsbehörde und der Kommission angemerkt, sind diese Voraussetzungen in der Rechtssache im Ausgangsrechtsstreit nicht erfüllt.

- 47 Hinsichtlich der Gefahr schwerwiegender Störungen stellt der Gerichtshof fest, dass die Angaben im Antrag nicht die Schlussfolgerung ermöglichen, dass eine grosse Zahl von Rechtsverhältnissen, die gutgläubig auf der Grundlage der angefochtenen Bestimmung eingegangen worden sind, betroffen wäre, und es in der Folge besonders schwierig wäre, die Einhaltung von Artikel 28 des EWR-Abkommens zu gewährleisten. Die blosser Geltendmachung haushalts- und verwaltungstechnischer Schwierigkeiten, die sich im Ausgangsverfahren aus der sofortigen Nichtigklärung der im Ausgangsverfahren angefochtenen Vorschriften ergeben können, kann nicht genügen, um zwingende Erwägungen der Rechtssicherheit als gegeben anzunehmen (vgl. das Urteil in *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u. a.*, C-597/17, EU:C:2019:544, Randnr. 60). Demzufolge gelangt der Gerichtshof zu dem Schluss, dass das Vorhandensein der Gefahr schwerwiegender Störungen zur Rechtfertigung der zeitlichen Begrenzung der Wirkungen von Artikel 28 des EWR-Abkommens nicht als gegeben angesehen werden kann.
- 48 Bezüglich des Kriteriums des guten Glaubens der Betroffenen verweist der Gerichtshof darauf, dass es – wie auch der Staatsgerichtshof in seinem Urteil vom 1. September 2020 festgestellt hat – aus der ständigen Rechtsprechung hervorgeht, dass die Freizügigkeitsbestimmungen einer gesetzlichen Vorschrift wie jener, die Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits ist, mit der Einkommen von nicht steuerlich ansässigen Personen höher besteuert werden als Einkommen von ansässigen Personen, entgegenstehen.
- 49 Da die kumulativen Kriterien nicht erfüllt scheinen, sind die Wirkungen von Artikel 28 des EWR-Abkommens zeitlich nicht zu begrenzen (vgl. das Urteil in *Latvijas Republikas Saeima (Strafpunkte)*, C-439/19, EU:C:2021:504, Randnr. 136).
- 50 Unter Umständen wie jenen des Ausgangsrechtsstreits muss das nationale Gericht auf der Basis von Protokoll 35 zum EWR-Abkommen Artikel 28 des EWR-Abkommens volle Wirksamkeit verschaffen und jede nationale Vorschrift oder Rechtsprechung zur Aufrechterhaltung der Rechtswirkungen von Regelungen, die gegen Artikel 28 des EWR-Abkommens verstossen, ausser Acht lassen, da eine solche Begrenzung nicht mit dem EWR-Recht vereinbar ist (vgl. Rechtssache E-1/94 *Restamark*, EFTA Court Report 1994-1995, S. 15, Randnr. 77).
- 51 An dieser Einschätzung ändert auch die Feststellung des vorlegenden Gerichts nichts, dass es ungleichbehandelnd, unfair und ungerecht gegenüber all jenen Steuerpflichtigen wäre, deren Steuerveranlagungen für die vergangenen Steuerjahre am 20. August 2021 schon rechtskräftig abgeschlossen waren, wenn für die wenigen Steuerpflichtigen, wie den Beschwerdeführer, deren Steuerveranlagungen für die vergangenen Steuerjahre noch nicht rechtskräftig abgeschlossen waren, nun nachträglich ein niedrigerer Steuersatz für die vergangenen Steuerjahre angewandt würde.
- 52 In diesem Zusammenhang verweist der Gerichtshof darauf, dass eine Gerichtsentscheidung zur zeitlichen Begrenzung der Rechtswirkungen im Zusammenhang mit einer Nichtigklärung einer nationalen Massnahme unter den oben ausgeführten Umständen die EWR-Steuerpflichtigen ihres Rechts auf Erstattung der zu

Unrecht eingehobenen Steuern beraubt. Ein solcher Schutz erweist sich daher als unvollständig und unzureichend, ist weder ein angemessenes noch ein wirksames Mittel, um der Verletzung der Rechte solcher Personen ein Ende zu setzen und mit dem EWR-Recht unvereinbar (vgl. das Urteil in *Gutiérrez Naranjo u. a.*, verbundene Rechtssachen C-154/15, C-307/15 und C-308/15, EU:C:2016:980, Randnrn. 73 und 74).

- 53 Zudem stellt nach ständiger Rechtsprechung das Recht auf Erstattung von Abgaben, die ein EWR-Staat unter Verstoss gegen die Vorschriften des EWR-Rechts erhoben hat, eine Folge und Ergänzung der Rechte dar, die den Einzelnen aus den Bestimmungen des EWR-Rechts, die solchen Abgaben entgegenstehen, erwachsen. Die EWR-Staaten sind also grundsätzlich verpflichtet, unter Verstoss gegen das EWR-Recht erhobene Abgaben zu erstatten (vgl. Rechtssache E-7/13 *Creditinfo Lánstraust*, EFTA Court Report 2013, S. 970, Randnr. 43, und die zitierte Rechtsprechung). Somit ist festzuhalten, dass Personen wie der Beschwerdeführer im Ausgangsstreit nicht aufgrund der gegenständlichen nationalen Massnahme höher besteuert werden dürfen. Vielmehr muss das vorliegende Gericht die erforderlichen Konsequenzen aus dem Verstoss gegen das EWR-Recht ziehen und im Rahmen seiner Befugnisse wirksam Abhilfe schaffen; hierzu gehört die Rückzahlung bereits unter Verstoss gegen das EWR-Recht erhobener Abgaben einschliesslich Zinsen (vgl. das Urteil in *Târșia*, C-69/14, EU:C:2015:662, Randnrn. 24 und 25, und die zitierte Rechtsprechung).
- 54 Der Gerichtshof weist darauf hin, dass auch die Steuerpflichtigen, deren Steuerveranlagungen schon rechtskräftig abgeschlossen waren, bei einem Verstoss gegen ihre Rechte nach den EWR-Vorschriften Anspruch auf Abhilfe haben, soweit dies im nationalen Verfahrensrecht vorgesehen ist (vgl. das Urteil in *Hochtief Solutions Magyarországi Fióktelepe*, C-620/17, EU:C:2019:630, Randnr. 58, und die zitierte Rechtsprechung).
- 55 In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass im Einklang mit dem Grundsatz der nationalen Verfahrensautonomie in der nationalen Rechtsordnung des einzelnen EWR-Staats mit Blick auf die Anforderungen der Äquivalenz und Effektivität Verfahrensvorschriften für das Vorgehen bei der Rückzahlung von Abgaben festzulegen sind. Dies bedeutet, dass die Verfahrensvorschriften, die den Schutz der den Steuerpflichtigen aus dem EWR-Recht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, nicht weniger günstig gestaltet sein dürfen als solche, wie sie für einzelstaatliche Verfahren gelten (Grundsatz der Äquivalenz) und die Ausübung der durch das EWR-Recht verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermässig erschweren dürfen (Grundsatz der Effektivität). Es ist Sache des vorlegenden Gerichts zu prüfen, ob die fraglichen nationalen Vorschriften die Grundsätze der Äquivalenz und Effektivität einhalten (vgl. Rechtssache E-6/17 *Fjarskipti hf.*, EFTA Court Report 2018, S. 78, Randnr. 31, und vgl. das Urteil in *i-21 Germany und Arcor*, verbundene Rechtssachen C-392/04 und C-422/04, EU:C:2006:586, Randnr. 57).
- 56 Allerdings ist unbeschadet der obigen Ausführungen hervorzuheben, dass das EWR-Recht im Einklang mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit nicht verlangt, dass eine Verwaltungsbehörde grundsätzlich verpflichtet ist, eine nach Ablauf angemessener

Klagefristen oder nach Ausschöpfung der Rechtsmittel bestandskräftige Verwaltungsentscheidung zurückzunehmen. Die Beachtung dieses Grundsatzes erlaubt es somit, zu verhindern, dass Handlungen der Verwaltung, die Rechtswirkungen entfalten, unbegrenzt in Frage gestellt werden (vgl. das Urteil in *Grossmania*, C-177/20, EU:C:2022:175, Randnr. 52, und die zitierte Rechtsprechung). EWR-Staaten können, gestützt auf den Grundsatz der Rechtssicherheit, verlangen, dass ein Antrag auf Überprüfung und Korrektur einer bestandskräftigen Verwaltungsentscheidung, die gegen das EWR-Recht in seiner späteren Auslegung durch den Gerichtshof verstösst, bei der zuständigen Verwaltungsbehörde innerhalb einer angemessenen Frist gestellt wird (vgl. das Urteil in *Kempter*, C-2/06, EU:C:2008:78, Randnr. 59).

- 57 Der Gerichtshof stellt weiter fest, dass – wenn das vorliegende Gericht nicht in der Lage ist, im Rahmen seiner Befugnisse wirksam Abhilfe zu schaffen – ein EWR-Staat, welcher das EWR-Recht verletzt, verpflichtet ist, nach dem Grundsatz der Staatshaftung, der ein integraler Bestandteil des EWR-Abkommens ist, den Schaden zu ersetzen, den er Einzelnen und Wirtschaftsteilnehmern zugefügt hat (vgl. Rechtssache E-1/07 *Strafverfahren gegen A*, EFTA Court Report 2007, S. 246, Randnr. 42, und die zitierte Rechtsprechung).
- 58 Wie zuvor ausgeführt, lautet die Antwort auf die vorgelegte Frage, dass Artikel 28 des EWR-Abkommens dahin auszulegen ist, dass er nationalen Rechtsvorschriften wie jenen, die Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits sind, mit denen ein EWR-Staat in diesem Staat Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von EWR-Staatsangehörigen, die in diesem Staat nicht steuerlich ansässig sind, höher besteuert als Einkommen von steuerlich in diesem Staat ansässigen Personen, entgegensteht. Zudem sind Protokoll 35 zum EWR-Abkommen und Artikel 28 des EWR-Abkommens dahin auszulegen, dass sie der Anwendung einer Bestimmung wie jener, die Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits ist, und die als unvereinbar mit Artikel 28 des EWR-Abkommens erachtet wird, durch einen EWR-Staat entgegenstehen.
- 59 Darüber hinaus dürfen Personen wie der Beschwerdeführer im Ausgangsrechtsstreit nicht aufgrund einer nationalen Massnahme wie jener, die Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits ist, höher besteuert werden. Das vorliegende Gericht muss die erforderlichen Konsequenzen aus dem Verstoss gegen das EWR-Recht ziehen und im Rahmen seiner Befugnisse wirksam Abhilfe schaffen; hierzu gehört die Rückzahlung bereits unter Verstoss gegen das EWR-Recht erhobener Abgaben einschliesslich Zinsen. Ist dies nicht möglich, ist der EWR-Staat verpflichtet, nach dem Grundsatz der Staatshaftung den Schaden zu ersetzen, den er Einzelnen, wie dem Beschwerdeführer im Ausgangsrechtsstreit, zugefügt hat.

#### **IV Kosten**

- 60 Da es sich bei diesem Verfahren um einen Zwischenstreit in einem beim nationalen Gericht anhängigen Rechtsstreit handelt, ist die Kostenentscheidung betreffend die Parteien dieses Verfahrens Sache dieses Gerichts. Die Auslagen im Zusammenhang mit

der Abgabe von Stellungnahmen vor dem Gerichtshof sind – mit Ausnahme der Kosten dieser Parteien – nicht erstattungsfähig.



Aus diesen Gründen erstellt

DER GERICHTSHOF

in Beantwortung der ihm vom Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein vorgelegten Frage folgendes Gutachten:

- 1. Artikel 28 des EWR-Abkommens ist dahin auszulegen, dass er nationalen Rechtsvorschriften wie jenen, die Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits sind, mit denen ein EWR-Staat in diesem Staat Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von EWR-Staatsangehörigen, die in diesem Staat nicht steuerlich ansässig sind, höher besteuert als Einkommen von steuerlich in diesem Staat ansässigen Personen, entgegensteht.**
- 2. Protokoll 35 zum EWR-Abkommen und Artikel 28 des EWR-Abkommens sind dahin auszulegen, dass sie der Anwendung einer Bestimmung wie jener, die Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits ist, und die als unvereinbar mit Artikel 28 des EWR-Abkommens erachtet wird, durch einen EWR-Staat entgegenstehen.**
- 3. Personen wie der Beschwerdeführer im Ausgangsrechtsstreit dürfen nicht aufgrund einer nationalen Massnahme wie jener, die Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits ist, höher besteuert werden. Das vorliegende Gericht muss die erforderlichen Konsequenzen aus dem Verstoss gegen das EWR-Recht ziehen und im Rahmen seiner Befugnisse wirksam Abhilfe schaffen; hierzu gehört die Rückzahlung bereits unter Verstoss gegen das EWR-Recht erhobener Abgaben einschliesslich Zinsen. Ist dies nicht möglich, ist der EWR-Staat verpflichtet, nach dem Grundsatz der Staatshaftung den Schaden zu ersetzen, den er Einzelnen, wie dem Beschwerdeführer im Ausgangsrechtsstreit, zugefügt hat.**

Páll Hreinsson

Bernd Hammermann

Ola Mestad

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 4. Juli 2023.

Ólafur Jóhannes Einarsson  
Kanzler

Páll Hreinsson  
Präsident