



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 21/2024
vom 8. Februar 2024
Geschäftsverzeichnissrn. 7973 und 7980
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 275⁵ des Einkommensteuergesetzbuches 1992, gestellt vom Kassationshof.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten L. Lavrysen und P. Nihoul, und den Richtern J. Moerman, S. de Bethune, E. Bribosia, W. Verrijdt und K. Jadin, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten L. Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren

a. In seinem Entscheid vom 24. März 2023, dessen Ausfertigung am 11. April 2023 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Kassationshof folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 275⁵ des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der auf den Streitfall anwendbaren Fassung, wenn er dahin ausgelegt wird, dass die Anwendung der Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs wegen Schichtarbeit voraussetzt, dass der Umfang der geleisteten Arbeit die gleiche ist, was die aufeinander folgenden Schichten, nicht aber die einzelnen Arbeitnehmer betrifft, gegen den in den Artikeln 10 und 11 der koordinierten Verfassung verankerten Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, indem ein nicht gerechtfertigter Behandlungsunterschied eingeführt wird zwischen Unternehmen, in denen die verschiedenen Schichten nach dem Prinzip der Fließbandarbeit immer eine Arbeit desselben Umfangs leisten und die die Befreiung genießen, und Unternehmen, in denen der Arbeitsumfang der Schichten nach je Stoß- und Nebenzeiten schwankt und die von der Befreiung ausgeschlossen werden, im Lichte der durch die Maßnahme verfolgten Zielsetzung, den zusätzlichen Kosten für die Arbeitgeber, die mit einem Schichtsystem arbeiten, Rechnung zu tragen, sowie der Antwort der Europäischen Kommission, dass die Befreiungsmaßnahme keine verbotene staatliche Beihilfe darstelle, insofern fast alle Wirtschaftssektoren erfasst würden? ».

b. In seinem Entscheid vom 31. März 2023, dessen Ausfertigung am 20. April 2023 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Kassationshof folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 275⁵ § 2 Nr. 1 des EStGB 1992 in der für das Steuerjahr 2012 geltenden Fassung gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem Unternehmen, in denen die Arbeit in mindestens zwei Schichten mit mindestens zwei Arbeitnehmern geleistet wird, die sowohl in Bezug auf Inhalt als auch auf Umfang die gleiche Arbeit leisten und sich im Laufe des Tages ablösen, ohne dass es eine Unterbrechung zwischen den aufeinander folgenden Schichten gibt und ohne dass die Überschneidung mehr als ein Viertel ihrer täglichen Arbeit beträgt, als ‘ Unternehmen, in denen Schichtarbeit geleistet wird ’ im Sinne des vorerwähnten Artikels betrachtet werden können und demzufolge eine teilweise Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs genießen können, während Unternehmen, deren Schichten in Bezug auf Umfang eine ähnliche Arbeit leisten und die im Übrigen dieselben Anforderungen erfüllen, nicht als ‘ Unternehmen, in denen Schichtarbeit geleistet wird ’ im Sinne dieses Artikels betrachtet werden können und demzufolge nicht eine teilweise Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs genießen können? ».

Diese unter den Nummern 7973 und 7980 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfragen beziehen sich auf Artikel 275⁵ des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992).

Diese Bestimmung sieht für Unternehmen, in denen Schicht- oder Nacharbeit geleistet wird, eine teilweise Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs vor, das heißt des Vorschusses, den Arbeitgeber in Bezug auf die Steuer auf das Berufseinkommen von Arbeitnehmern einbehalten.

B.1.2. Artikel 275⁵ des EStGB 1992 sieht in der Fassung seiner Anwendung in den vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan anhängigen Rechtssachen, insbesondere in der für das Steuerjahr 2012 geltenden Fassung, vor:

« § 1. Unternehmen, in denen Schichtarbeit oder Nachtarbeit geleistet wird und die eine Schichtzulage zahlen oder zuerkennen und aufgrund von Artikel 270 Nr. 1 Schuldner des Berufssteuervorabzugs auf diese Zulage sind, sind davon befreit, der Staatskasse einen Berufssteuervorabzugsbetrag zuzuführen, der 15,6 Prozent der steuerpflichtigen Entlohnungen entspricht, Schichtzulagen einbegriffen, unter der Bedingung, dass sie die Gesamtheit des vorerwähnten Vorabzugs auf diese Entlohnungen und Zulagen einbehalten.

In vorhergehendem Absatz erwähnte steuerpflichtige Entlohnungen, Schichtzulagen einbegriffen, sind gemäß Artikel 31 Absatz 2 Nr. 1 und 2 bestimmte steuerpflichtige Entlohnungen von Arbeitnehmern ausschließlich Urlaubsgeld, Jahresendprämie und ausstehende Entlohnungen.

Um die in Absatz 1 erwähnte Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs zu erhalten, muss der Arbeitgeber bei seiner Erklärung zum Berufssteuervorabzug den Nachweis erbringen, dass die Arbeitnehmer, für die die Befreiung beantragt wird, in dem Zeitraum, auf den die Erklärung zum Berufssteuervorabzug sich bezieht, Schichtarbeit verrichtet haben. Der König bestimmt die Modalitäten der Erbringung dieses Nachweises.

Diese Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs wird nur für Arbeitnehmer bewilligt, die gemäß der Arbeitsregelung, der sie unterliegen, in dem Monat, für den der Vorteil beantragt wird, während mindestens einem Drittel ihrer Arbeitszeit Schicht- oder Nachtarbeit verrichten. Für die Anwendung dieser Norm werden im Zähler nicht nur die tatsächlichen Arbeitsleistungen, sondern auch die Aussetzungen der Erfüllung des Arbeitsvertrags mit Lohnfortzahlung berücksichtigt. Die Zeiträume der Aussetzung der Erfüllung des Arbeitsvertrags ohne Lohnfortzahlung werden im Nenner nicht berücksichtigt.

§ 2. Für die Anwendung von § 1 versteht man unter:

1. Unternehmen, in denen Schichtarbeit geleistet wird: Unternehmen, in denen die Arbeit in mindestens zwei Schichten mit mindestens zwei Arbeitnehmern geleistet wird, die sowohl in Bezug auf Inhalt als auch auf Umfang die gleiche Arbeit leisten und sich im Laufe des Tages ablösen, ohne dass es eine Unterbrechung zwischen den aufeinander folgenden Schichten gibt und ohne dass die Überschneidung mehr als ein Viertel ihrer täglichen Arbeit beträgt:

a) entweder von Arbeitnehmern der Kategorie 1 erwähnt in Artikel 330 des Programmgesetzes (I) vom 24. Dezember 2002

b) oder von statutarisch angestellten Arbeitnehmern bei folgenden autonomen öffentlichen Unternehmen: der öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaft Belgacom, der öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaft bpost, der öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaft NGBE-Holding, der öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaft NGBE und der öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaft Infrabel,

2. Unternehmen, in denen Nachtarbeit geleistet wird: Unternehmen, in denen Arbeitnehmer gemäß der im Unternehmen anwendbaren Arbeitsordnung zwischen 20 Uhr und 6 Uhr Leistungen erbringen, ausschließlich der Arbeitnehmer, die nur zwischen 6 Uhr und 24 Uhr Leistungen erbringen, und der Arbeitnehmer, die gewöhnlich ab 5 Uhr zu arbeiten beginnen. Die hier erwähnten Arbeitnehmer sind:

a) entweder Arbeitnehmer der Kategorie 1 erwähnt in Artikel 330 des Programmgesetzes (I) vom 24. Dezember 2002

b) oder statutarisch angestellte Arbeitnehmer bei folgenden autonomen öffentlichen Unternehmen: der öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaft Belgacom, der öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaft bpost, der öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaft NGBE-Holding, der öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaft NGBE und der öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaft Infrabel,

3. Schichtzulage die Zulage, die anlässlich der in Nr. 1 erwähnten Schichtarbeit oder der in Nr. 2 erwähnten Nachtarbeit zuerkannt wird.

4. Für Aushilfsarbeit zugelassene Unternehmen, die in den Nummern 1 und 2 erwähnten Unternehmen Aushilfsarbeitnehmer zur Verfügung stellen und diese Aushilfsarbeitnehmer in einem System von Schicht- oder Nachtarbeit in der Funktion eines Arbeitnehmers der Kategorie 1 beschäftigen, sind in Bezug auf die Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs auf steuerpflichtige Entlohnungen dieser Aushilfsarbeitnehmer, in denen Schichtzulagen einbegriffen sind, diesen Unternehmen gleichgestellt ».

B.2. Dem Gerichtshof werden zwei Vorabentscheidungsfragen gestellt, die sich beziehen auf die in der fraglichen Bestimmung enthaltene Definition für « Unternehmen, in denen Schichtarbeit geleistet wird » (Artikel 275⁵ § 2 Nr. 1 des EStGB 1992).

Mit der ersten Vorabentscheidungsfrage (Rechtssache Nr. 7973) wird der Gerichtshof gefragt, ob die in Rede stehende Bestimmung, dahin ausgelegt, dass die Anwendung der Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs wegen Schichtarbeit voraussetzt, dass der Arbeitsumfang der gleiche ist, was die aufeinander folgenden Schichten, nicht aber die einzelnen Arbeitnehmer betrifft, mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar ist, insofern ein « Behandlungsunterschied eingeführt wird zwischen Unternehmen, in denen die verschiedenen Schichten nach dem Prinzip der Fließbandarbeit immer eine Arbeit desselben Umfangs leisten und die die Befreiung genießen, und Unternehmen, in denen der Arbeitsumfang der Schichten nach je Stoß- und Nebenzeiten schwankt und die von der Befreiung ausgeschlossen werden ».

Mit der zweiten Vorabentscheidungsfrage (Rechtssache Nr. 7980) wird der Gerichtshof gefragt ob die in Rede stehende Bestimmung mit den Artikeln 10, 11 und 172 Absatz 1 der Verfassung vereinbar ist, « indem Unternehmen, in denen die Arbeit in mindestens zwei Schichten mit mindestens zwei Arbeitnehmern geleistet wird, die sowohl in Bezug auf Inhalt als auch auf Umfang die gleiche Arbeit leisten und sich im Laufe des Tages ablösen, ohne dass es eine Unterbrechung zwischen den aufeinander folgenden Schichten gibt und ohne dass die

Überschneidung mehr als ein Viertel ihrer täglichen Arbeit beträgt, als ‘ Unternehmen, in denen Schichtarbeit geleistet wird ’ im Sinne des vorerwähnten Artikels betrachtet werden können und demzufolge eine teilweise Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs genießen können, während Unternehmen, deren Schichten in Bezug auf Umfang eine ähnliche Arbeit leisten und die im Übrigen dieselben Anforderungen erfüllen, nicht als ‘ Unternehmen, in denen Schichtarbeit geleistet wird ’ im Sinne dieses Artikels betrachtet werden können und demzufolge nicht eine teilweise Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs genießen können ».

B.3.1. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.3.2. Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung enthaltenen Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

B.4.1. Kraft Artikel 172 Absatz 2 der Verfassung kann der Gesetzgeber eine Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung gewähren.

Wenn er zugunsten gewisser Steuerpflichtiger eine Steuerbefreiung einführt, darf er jedoch den Gleichheits- und Nichtdiskriminierungsgrundsatz nicht missachten.

B.4.3. Es ist Sache des Gesetzgebers, die Befreiung oder Ermäßigung hinsichtlich einer Steuer festzulegen. Er verfügt insoweit über einen weiten Ermessensspielraum. Steuerliche Maßnahmen sind nämlich ein wesentlicher Teil der sozioökonomischen Politik. Sie sorgen nicht nur für einen wesentlichen Teil der Einkünfte, die die Verwirklichung dieser Politik

ermöglichen sollen, sondern sie erlauben es dem Gesetzgeber auch, lenkend und korrigierend aufzutreten und auf diese Weise die sozioökonomische Politik zu gestalten.

Die gesellschaftlichen Entscheidungen, die beim Sammeln und Verwenden von Mitteln getroffen werden müssen, fallen in die Befugnis des Gesetzgebers. Der Gerichtshof darf solche politischen Entscheidungen sowie die ihnen zugrunde liegenden Gründe nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie unvernünftig wären.

B.5.1. Nach dem fraglichen Artikel 275⁵ § 1 des EStGB 1992 werden Unternehmen, in denen Schichtarbeit geleistet wird und die eine Schichtzulage zahlen oder zuerkennen und Schuldner des Berufssteuervorabzugs auf diese Zulage sind, davon befreit, der Staatskasse einen Berufssteuervorabzugsbetrag zuzuführen, der 15,6 % der Gesamtheit der steuerpflichtigen Entlohnungen, Schichtzulagen einbegriffen, entspricht, unter der Bedingung, dass sie die Gesamtheit des vorerwähnten Vorabzugs auf diese Entlohnungen und Zulagen einbehalten. Um die Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs zu erhalten, muss der Arbeitgeber bei seiner Erklärung zum Berufssteuervorabzug den Nachweis erbringen, dass die Arbeitnehmer, für die die Befreiung beantragt wird, in dem Zeitraum, auf den diese Erklärung sich bezieht, Schichtarbeit verrichtet haben. Die Befreiung wird nur für Arbeitnehmer bewilligt, die gemäß der Arbeitsregelung, der sie unterliegen, in dem Monat, für den der Vorteil beantragt wird, während mindestens eines Drittels ihrer Arbeitszeit Schichtarbeit verrichtet haben.

B.5.2. Unter « Unternehmen, in denen Schichtarbeit geleistet wird » ist nach Artikel 275⁵ § 2 Nr. 1 des EStGB 1992 zu verstehen: Unternehmen, in denen die Arbeit in mindestens zwei Schichten mit mindestens zwei Arbeitnehmern geleistet wird, die sowohl in Bezug auf Inhalt als auch auf Umfang die gleiche Arbeit leisten und sich im Laufe des Tages ablösen, ohne dass es eine Unterbrechung zwischen den aufeinander folgenden Schichten gibt und ohne dass die Überschneidung mehr als ein Viertel ihrer täglichen Arbeit beträgt.

B.6. Die dem Gerichtshof gestellten Vorabentscheidungsfragen beziehen sich auf die in der vorerwähnten Definition für « Unternehmen, in denen Schichtarbeit geleistet wird » enthaltenen Worte « die [...] in Bezug auf [...] Umfang die gleiche Arbeit leisten ».

B.7.1. In der in der Rechtssache Nr. 7973 gestellten Vorabentscheidungsfrage wird die fragliche Bestimmung in dem Sinne ausgelegt, dass « in Bezug auf [...] Umfang die gleiche

Arbeit leisten » im Rahmen der aufeinander folgenden Schichten und daher nicht im Rahmen der einzelnen Arbeitnehmer beurteilt werden muss. Diese Auslegung beruht auf einer wortwörtlichen Deutung von Artikel 275⁵ § 2 Nr. 1 des EStGB 1992 und geht insbesondere aus der Formulierung in der französischen Sprachfassung dieser Bestimmung hervor, bei der sich das Wort « lesquelles » nur auf das Wort « équipes » und daher nicht auf das Wort « travailleurs » beziehen kann.

In dieser Auslegung setzt die Anwendung der Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs mithin voraus, dass der Umfang der von den aufeinander folgenden Schichten geleisteten Arbeit der gleiche ist. Wenn der Umfang der Arbeit, die von einem einzelnen Arbeitnehmer geleistet wird, der Teil einer Schicht ist, der gleiche ist wie der Umfang der Arbeit, die von einem einzelnen Arbeitnehmer einer anderen Schicht geleistet wird, aber der Umfang der von den aufeinander folgenden Schichten geleisteten Arbeit nicht der gleiche ist, hat das betreffende Unternehmen in der vorerwähnten Auslegung der fraglichen Bestimmung keinen Anspruch auf die Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs.

B.7.2. Aus der Begründung der Vorlageentscheidung in der Rechtssache Nr. 7980 ergibt sich, dass die fragliche Bestimmung vom vorlegenden Rechtsprechungsorgan ebenfalls in dem Sinne ausgelegt wird, dass « in Bezug auf [...] Umfang die gleiche Arbeit leisten » im Rahmen der aufeinander folgenden Schichten beurteilt werden muss. Ferner wird die fragliche Bestimmung in dieser Rechtssache in dem Sinne ausgelegt, dass die Anwendung der Befreiung voraussetzt, dass der Umfang der Arbeit der Schichten der gleiche ist, und dass ein vergleichbarer Umfang der Arbeit demnach nicht ausreicht.

B.7.3. In den vorerwähnten Auslegungen führt die fragliche Bestimmung nach Ansicht des vorlegenden Rechtsprechungsorgans dazu, dass Unternehmen, in denen die Schichten eine Arbeit desselben Umfangs, wie in der Industrie, leisteten, die Befreiung genießen, während Unternehmen, in denen der Arbeitsumfang der Schichten je nach Stoß- und Nebenzeiten schwanke, und Unternehmen, deren Schichten in Bezug auf Umfang eine ähnliche Arbeit leisteten, wie es in anderen Sektoren der Fall sein könne, von der Befreiung ausgeschlossen würden.

B.8. Nach Auffassung des Ministerrates bedürften die Vorabentscheidungsfragen keiner Antwort, da es für die Anwendung der fraglichen Bestimmung wesentlich sei, dass es um Arbeit

gehe, die von den Arbeitnehmern, die die Schicht bildeten, gemeinsam verrichtet werde. Er ist der Ansicht, dass die Pannendienstmitarbeiter der « VAB » AG (Rechtssache Nr. 7973) und die Fahrer der « Autobussen De Reys » AG (Rechtssache Nr. 7980) nicht gemeinsam, sondern jeweils einzeln eine Arbeitsleistung erbrächten, weshalb die Beantwortung der gestellten Vorabentscheidungsfragen nach seiner Auffassung für die Lösung der vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan anhängigen Streitfälle nicht sachdienlich ist.

B.9.1. In der Regel obliegt es dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan zu beurteilen, ob die Antwort auf die Vorabentscheidungsfrage zur Lösung des Streitfalls sachdienlich ist. Nur wenn dies eindeutig nicht der Fall ist, kann der Gerichtshof beschließen, dass die Frage keiner Antwort bedarf. Ebenso obliegt es in der Regel dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan, die Bestimmungen, die es anwendet, auszulegen, vorbehaltlich einer offensichtlich falschen Lesart der fraglichen Bestimmung.

B.9.2. In den Vorlageentscheidungen hat sich das vorlegende Rechtsprechungsorgan nicht zu der Frage geäußert, ob die Anwendung der fraglichen Bestimmung voraussetzt, dass die von einer Schicht geleistete Arbeit von den Arbeitnehmern, die die Schicht bilden, gemeinsam verrichtet wird.

In der Annahme, dass das vorlegende Rechtsprechungsorgan davon ausgeht, dass die Anwendung der fraglichen Bestimmung nicht voraussetzt, dass die von einer Schicht geleistete Arbeit von den Arbeitnehmern, die die Schicht bilden, gemeinsam verrichtet wird, können die gestellten Vorabentscheidungsfragen nicht als Fragen eingestuft werden, die auf einer offensichtlich falschen Auslegung der fraglichen Bestimmung beruhen. Diese Bestimmung enthält nämlich keine ausdrückliche und nicht auslegungsfähige Regelung in Bezug auf das etwaige gemeinsame Arbeiten der Arbeitnehmer, die die Schicht bilden.

In der Annahme, dass das vorlegende Rechtsprechungsorgan davon ausgeht, dass die Anwendung der fraglichen Bestimmung voraussetzt, dass die von einer Schicht geleistete Arbeit von den Arbeitnehmern, die die Schicht bilden, gemeinsam verrichtet wird, ist es Sache des zuständigen Rechtsprechungsorgans und nicht des Gerichtshofs, zu beurteilen, ob es in den vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan anhängigen Rechtssachen um Arbeit geht, die von den Arbeitnehmern, die die Schicht bilden, gemeinsam verrichtet wird.

B.9.3. Die Einrede wird abgewiesen.

B.10. In der Auslegung des vorlegenden Rechtsprechungsorgans führt die fragliche Bestimmung zu einem Behandlungsunterschied zwischen einerseits Unternehmen, in denen der Arbeitsumfang der Schichten der gleiche ist, sowie andererseits Unternehmen, in denen der Arbeitsumfang der Schichten je nach Stoß- und Nebenzeiten schwankt, und Unternehmen, in denen der Arbeitsumfang der Schichten nicht der gleiche, sondern vergleichbar ist.

B.11.1. Der Ministerrat macht geltend, dass die vorerwähnten Kategorien von Unternehmen nicht vergleichbar seien, erstens weil es bei der ersten Kategorie von Unternehmen um Arbeitnehmer einer Schicht gehe, die in dieser Schicht gemeinsam arbeiteten, während es bei der zweiten Kategorie von Unternehmen um Arbeitnehmer einer Schicht gehe, die individuelle Arbeit leisteten, zweitens weil bei der ersten Kategorie von Unternehmen die Kontinuität der Arbeit bei der Organisation der Schichtarbeit Vorrang habe, während das bei der zweiten Kategorie von Unternehmen nicht der Fall sei, und drittens weil bei der ersten Kategorie von Unternehmen die Kontinuität der Arbeit eine technische Notwendigkeit sei, während das bei der zweiten Kategorie von Unternehmen nicht der Fall sei.

B.11.2. Unterschied und Nichtvergleichbarkeit dürfen nicht miteinander verwechselt werden. Die vom Ministerrat angeführten, zwischen den beiden Kategorien von Unternehmen zu unterscheidenden Elemente können zwar gegebenenfalls Elemente bei der Beurteilung des angemessenen Charakters des Behandlungsunterschieds sein, sie reichen aber nicht aus, um die Nichtvergleichbarkeit dieser Unternehmen anzunehmen, andernfalls würde die Prüfung anhand des Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung jeglichen Inhalts beraubt.

B.12. Der in B.10 erwähnte Behandlungsunterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich der Frage, ob der Arbeitsumfang, der von den Schichten geleistet wird, identisch ist oder nicht.

B.13.1. Die in Rede stehende Bestimmung ist auf Artikel 301 des Programmgesetzes zurückzuführen.

In den Vorarbeiten zu diesem Gesetz heißt es:

« Dans le cadre de la conférence pour l'emploi, tous les partenaires sociaux ont demandé au gouvernement de prévoir une mesure qui puisse compenser les frais supplémentaires liés au travail en équipe.

[...]

Le travail en équipe a lieu dans tous les secteurs et types d'entreprises. C'est en effet souvent la seule réponse qu'une entreprise puisse offrir à la globalisation toujours croissante de l'économie et à la flexibilité y liée.

Le travail en équipe confronte les employeurs à des frais supplémentaires à l'égard de ses travailleurs en comparaison avec d'autres travailleurs. Le fait de prévoir par exemple un transport public ou une garde d'enfant à des heures atypiques est beaucoup moins probable ou même inexistant. Cela implique pour l'employeur des frais supplémentaires.

Cette mesure essaie d'aller à l'encontre de cela. Les entreprises sont dispensées de verser au Trésor une partie évaluée à une base forfaitaire du précompte professionnel retenu sur les primes d'équipe » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DOC 51-0473/001 und 51-0474/001, SS. 152-153).

B.13.2. Daraus ergibt sich, dass die fragliche Bestimmung anlässlich eines von allen Sozialpartnern im Rahmen einer 2003 organisierten Beschäftigungskonferenz formulierten Anliegens, Maßnahmen zu ergreifen, die die Zusatzkosten im Zusammenhang mit Schichtarbeit kompensieren können, zustande gekommen ist. Diese Kosten setzen sich in der Regel aus der Zahlung einer Schichtzulage an die betreffenden Arbeitnehmer zusammen, mit der die Unannehmlichkeiten und die Nachteile im Rahmen der Schichtarbeit, wie die, die sich aus der geringeren Verfügbarkeit öffentlicher Verkehrsmittel und von Kinderbetreuung zu ungewöhnlichen Arbeitszeiten ergeben, ausgeglichen werden sollen.

B.13.3. In den Vorarbeiten zum Gesetz vom 3. Juli 2005 « zur Festlegung verschiedener Bestimmungen in Bezug auf die soziale Konzertierung » (nachstehend: Gesetz vom 3. Juli 2005) und zum Gesetz vom 23. Dezember 2005 « über den Solidaritätspakt zwischen den Generationen » (nachstehend: Gesetz vom 25. Dezember 2005), die die ursprüngliche Fassung der fraglichen Bestimmung abgeändert haben, indem unter anderem der darin festgelegte Prozentsatz der Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs erhöht wurde, wird jedoch ausgeführt, dass die Maßnahme insbesondere auf einer allgemeineren Zielsetzung als der des Ausgleichs der im Rahmen von Schichtarbeit entstehenden Zusatzkosten beruht.

In den Vorarbeiten zum Gesetz vom 3. Juli 2005 heißt es:

« Le Gouvernement s'est engagé à concrétiser les accords entre les partenaires sociaux réalisés lors des discussions en matière d'accord interprofessionnel [2005-2006].

Le texte de l'accord interprofessionnel qui a obtenu l'approbation de la plupart des partenaires sociaux, contient entre autres deux volets avec des mesures fiscales spécifiques. Il s'agit en particulier de :

' [...]

3) Travail en équipe

L'exonération du versement du précompte à concurrence de 1 % de la masse salariale passera à 2,5 %.

Eu égard à cette réduction des charges, les partenaires sociaux confirment l'engagement qu'ils ont pris lors de la conférence pour l'emploi d'octobre 2003 de consacrer les réductions des charges au renforcement durable de la compétitivité des entreprises vis-à-vis de nos partenaires commerciaux et à l'amélioration de la position de certains groupes cibles sur le marché du travail. '

Les textes soumis respectent cette demande » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2004-2005, DOC 51-1767/001, S. 17).

In den Vorarbeiten zum Gesetz vom 23. Dezember 2005 heißt es:

« À cause du handicap occasionné par les coûts salariaux si l'on compare la Belgique à d'autres pays, la dispense de versement du précompte professionnel sur les salaires des travailleurs en équipes sera, en même temps que son insertion dans le CIR 92, portée à 5,63 p.c. du salaire de référence.

Dans la même philosophie, l'opportunité est créée pour que le Roi porte la dispense de versement à 10,7 p.c. maximum. Le gouvernement espère qu'un accord social sera conclu entre les partenaires sociaux et l'industrie avec un effet aussi important. Ceci est réglé par le nouvel alinéa dans l'article 275⁵, § 1er, CIR 92 » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2005-2006, DOC 51-2128/001, S. 60).

B.13.4. Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass der Gesetzgeber unter Zugrundelegung des « Lohnkosten-Handicaps Belgiens im Vergleich zu anderen Ländern » mit der fraglichen Bestimmung die Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen, die Schichtarbeit einsetzen, steigern und die Position mancher Zielgruppen auf dem Arbeitsmarkt verbessern wollte, indem die Zusatzkosten im Rahmen von Schichtarbeit kompensiert werden.

Wie der Ministerrat anführt, kann die fragliche Bestimmung nicht ohne den betreffenden Kontext gesehen werden, insbesondere den Kontext der Restrukturierungen, die in den 2000ern beim Autobauer Ford in Genk durchgeführt wurden, bei dem die Tätigkeit später an nicht belgische Standorte des Autobauers verlagert wurde, und hat sich die Beschäftigungskonferenz von 2003 mithin im Wesentlichen für eine steuerlich günstigere Behandlung von Schichtarbeit ausgesprochen, um die Verlagerung von Unternehmen aus der Industrie zu vermeiden, wobei sich der Gesetzgeber dem später angeschlossen hat.

B.14.1. Obwohl der Gesetzgeber mit der fraglichen Bestimmung folglich in erster Linie offenbar die Schichtarbeit in der Industrie vor Augen hatte, hat er sich trotzdem ausdrücklich dafür entschieden, den Anwendungsbereich der Maßnahme nicht auf diesen Sektor zu begrenzen. Das ergibt sich nicht nur aus dem allgemeinen Charakter der Kriterien, mit denen der Gesetzgeber den Begriff « Unternehmen, in denen Schichtarbeit geleistet wird » definiert hat, sondern auch aus den in B.13.1 angeführten Vorarbeiten, in denen betont wird, dass « Schichtarbeit [...] praktisch in allen Sektoren und Unternehmensarten vor[kommt] ».

B.14.2. Dass der Gesetzgeber den Anwendungsbereich der Maßnahme nicht auf die Industrie begrenzen wollte, ergibt sich ebenfalls aus der Antwort der Europäischen Kommission vom 20. April 2004 auf die Notifizierung, nach den damaligen Artikeln 87 und 88 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (nunmehr die Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union), der in der fraglichen Bestimmung festgelegten Maßnahme durch den belgischen Staat, wobei auf diese Antwort auch ausdrücklich in der in der Rechtssache Nr. 7973 gestellten Vorabentscheidungsfrage verwiesen wird.

Nachdem sie festgestellt hat, dass die in der fraglichen Bestimmung geregelte Befreiung « einen unleugbaren Vorteil » darstellt, hat die Europäische Kommission ausgeführt:

« 15. Sur la question de savoir si cet avantage est sélectif, la Commission remarque un certain nombre d'éléments :

- Afin de définir les notions de ‘ travail en équipe ’ et de ‘ travail de nuit ’, les autorités belges ont eu recours à des définitions existant déjà dans le droit du travail belge. Il s’agit donc de définitions objectives, qui n’ont pas été spécialement élaborées pour que la mesure bénéficie à une entreprise ou un secteur économique particulier. Toutes les entreprises ayant recours à une forme d’organisation du travail correspondant à l’une de ces définitions objectives bénéficient de la mesure, sans qu’il y ait exercice d’un pouvoir discrétionnaire de la part des autorités belges.

[...]

- Il n'apparaît pas non plus que cette mesure a une sélectivité sectorielle. En droit, tous les secteurs peuvent en bénéficier, à l'exception du secteur non-marchand, essentiellement celui de la santé. Cette exception, justifiée par le fait que ce secteur bénéficie déjà du Maribel social, n'est toutefois pas suffisante pour conférer une sélectivité sectorielle à la mesure. De plus, les autorités belges ont démontré qu'une vaste palette de secteurs économiques a effectivement recours au travail en équipe. La Commission a déjà conclu dans le passé que le fait qu'une mesure bénéficie plus à certains secteurs économiques qu'à d'autres n'est pas nécessairement constitutif d'une sélectivité sectorielle de fait. Par exemple, dans la communication sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, elle a déterminé que les mesures visant à alléger la fiscalité du travail avaient certes un effet plus important pour les industries à forte intensité de main d'oeuvre que pour les industries à forte intensité en capital, mais qu'elles ne constituaient nécessairement pas pour autant des aides d'Etat. Les mêmes conclusions s'appliquent au cas présent : le travail en équipe étant utilisé dans la quasi-totalité des secteurs économiques, la présente mesure n'a pas de sélectivité sectorielle de fait.

16. Pour l'ensemble de ces raisons, la Commission peut conclure que la présente mesure a le caractère d'une mesure générale et ne constitue donc pas une aide d'Etat au sens de l'article 87 (1) du traité CE » (Europäische Kommission, C(2004)1357fin).

B.15.1. Wie die Europäische Kommission angemerkt hat, hat der Gesetzgeber den Begriff « Unternehmen, in denen Schichtarbeit geleistet wird » anhand objektiver Kriterien definiert, die es erlauben, dass jedes Unternehmen, das die Arbeit in einer Art organisiert, die mit diesen Kriterien übereinstimmt, die fragliche Maßnahme beanspruchen kann.

Dass der Gesetzgeber bei der Annahme der fraglichen Bestimmung in erster Linie die Industrie vor Augen hatte, führt folglich nicht dazu, dass Unternehmen aus anderen Sektoren, die die Kriterien erfüllen, die Bestandteil der Definition des Begriffs « Unternehmen, in denen Schichtarbeit geleistet wird » sind, von der in der fraglichen Bestimmung vorgesehenen Befreiung ausgeschlossen werden. Die Europäische Kommission war dabei der Ansicht, dass aus dem bloßen Umstand, dass eine Maßnahme für bestimmte wirtschaftliche Sektoren geeigneter sei als für andere, nicht zwingend abgeleitet werden könne, dass diese Maßnahme sektoral selektiv sei.

B.15.2. Da der Anwendungsbereich der fraglichen Maßnahme nicht auf Unternehmen in der Industrie, in denen Schichtarbeit geleistet wird, begrenzt ist, gilt diese Maßnahme im Gegensatz zu dem, was die Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Nr. 7973 anzudeuten

scheint, nicht ausschließlich für Unternehmen, in denen die aufeinander folgenden Schichten « Fließbandarbeit » leisten.

B.15.3. Die Anwendung der fraglichen Bestimmung setzt gleichwohl voraus, dass die Schichten « in Bezug auf [...] Umfang die gleiche Arbeit leisten », wobei diese Voraussetzung zur Folge hat, dass nicht jede Form der Arbeitsorganisation mittels Schichten für die Anwendung dieser Bestimmung in Betracht kommt. Da der Gesetzgeber nicht verdeutlicht hat, anhand welcher Kriterien « der Umfang » der Arbeit beurteilt werden muss, ist dies eine Tatsachenfrage, die von den zuständigen Rechtsprechungsorganen unter Berücksichtigung der konkreten Art der von den Schichten geleisteten Arbeit beurteilt werden muss. Da der Gesetzgeber ausdrücklich vorhatte, den Anwendungsbereich der fraglichen Bestimmung nicht auf Unternehmen in der Industrie zu begrenzen, in denen die Schichten Fließbandarbeit leisten, kann das Erfordernis betreffend « in Bezug auf [...] Umfang die gleiche Arbeit leisten » bei einer solchen Beurteilung nicht auf das Verrichten der gleichen Arbeit mittels rigider und routinemäßiger Handlungen beschränkt werden.

B.15.4. Es kann angenommen werden, dass das Erfordernis betreffend « in Bezug auf [...] Umfang die gleiche Arbeit leisten » unter anderem auf dem Wunsch beruht, dass verhindert wird, dass Arbeitgeber bloß aufgrund des mit der fraglichen Bestimmung verbundenen Steuervorteils ihre Arbeitsorganisation so umstrukturieren, dass die Arbeit in Schichten geleistet wird.

Außerdem kann davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber mit diesem Erfordernis die mit der Maßnahme verbundenen Kosten begrenzen wollte. Aus einem Bericht des Rechnungshofs an das föderale Parlament vom 27. März 2019 ergibt sich, dass die Maßnahme der Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs wegen Schicht- und Nachtarbeit eine erhebliche budgetäre Belastung zur Folge hat und dass diese Belastung im Laufe der Jahre stark zugenommen hat. Während die mit der Maßnahme verbundenen Kosten 2005 101,15 Millionen Euro betragen, sind diese Kosten 2010 auf 920,81 Millionen Euro, 2015 auf 1,0615 Milliarden Euro und 2017 auf 1,4376 Milliarden Euro gestiegen (Rechnungshof, « Befreiungen von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs - eine komplexe Regelung zur Unterstützung von Arbeitgebern », 27. März 2019, www.ccrek.be, S. 13). 2022 betragen die Kosten 1,969 Milliarden Euro für 19 278 Unternehmen, die die fragliche Bestimmung

angewandt haben (*Fragen und Antworten*, Kammer, 2022-2023, 21. April 2023, QRVA 55-109, SS. 176-177).

B.16. Bei der Beurteilung, ob eine Maßnahme sachlich gerechtfertigt ist, muss berücksichtigt werden, dass der Gesetzgeber, wie in B.4.2 erwähnt, bei der Festlegung von Steuerbefreiungen über eine weite Beurteilungsfreiheit verfügt. Das gilt erst recht, wenn er wie vorliegend mit diesen Befreiungen korrigierend und lenkend im sozioökonomischen Bereich auftreten möchte und, wie sich aus den in B.13.1 angeführten Vorarbeiten ergibt, ein Anliegen « aller Sozialpartner » umsetzen möchte.

B.17.1. Aus den Ausführungen in B.13.1 bis B.15.4 ergibt sich, dass der Gesetzgeber die Definition für « Unternehmen, in denen Schichtarbeit geleistet wird » und das in dieser Definition enthaltene Kriterium « in Bezug auf [...] Umfang die gleiche Arbeit leisten » angewandt hat, um einerseits die von ihm anvisierten Unternehmen auf eine nicht sektoral selektive Weise zu beschreiben sowie andererseits die Kosten der Maßnahme zu begrenzen und den Missbrauch dieser Maßnahme zu verhindern. Er wollte ebenfalls die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen steigern, die Schichtarbeit einsetzen und die im Vergleich zu anderen Ländern vor allem unter einem Lohnkosten-Handicap leiden. Die fragliche Maßnahme soll außerdem die Position bestimmter spezifischer Zielgruppen auf dem Arbeitsmarkt verbessern.

B.17.2. Die vorerwähnten Ziele sind legitim.

Der Gesetzgeber durfte vernünftigerweise den Standpunkt einnehmen, dass die betreffenden Unternehmen einen Wettbewerbsnachteil haben sowie dass die betreffenden Zielgruppen mit besonderen Schwierigkeiten auf dem Arbeitsmarkt zu kämpfen haben. Er durfte auch die Auffassung vertreten, dass das gewählte Unterscheidungskriterium es ermöglicht, einerseits zu verhindern, dass der eine Wirtschaftssektor gegenüber dem anderen bevorzugt wird, und andererseits die Auswirkungen auf den Haushalt zu begrenzen. Daraus ergibt sich, dass das Unterscheidungskriterium sachdienlich ist.

B.18. Unter Berücksichtigung der weiten Beurteilungsfreiheit, über die der Gesetzgeber verfügt, der von ihm verfolgten Ziele und des Umstands, dass die fragliche Maßnahme nicht sektoral selektiv ist, beruhen die vorliegend in Frage stehenden und vom Gesetzgeber gewählten politischen Rahmenbedingungen nicht auf einem offensichtlichen Fehler und ist es

nicht unangemessen, dass Unternehmen, in denen der Arbeitsumfang der Schichten der gleiche ist, die Anwendung der in der fraglichen Bestimmung geregelten Befreiung beanspruchen können, während das nicht der Fall ist für Unternehmen, in denen der Arbeitsumfang der Schichten je nach Stoß- und Nebenzeiten schwankt, und auch nicht für Unternehmen, in denen der Arbeitsumfang der Schichten nicht der gleiche, sondern vergleichbar ist. Die fraglichen Behandlungsunterschiede sind nicht sachlich ungerechtfertigt.

B.19. Insofern Artikel 275⁵ § 2 Nr. 1 des EStGB 1992 für die Anwendung der teilweisen Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs wegen Schichtarbeit verlangt, dass die Schichten sowohl in Bezug auf Inhalt als auch auf Umfang die gleiche Arbeit leisten, ist diese Bestimmung mit den Artikeln 10, 11 und 172 Absatz 1 der Verfassung vereinbar.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 275⁵ § 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der für das Steuerjahr 2012 anwendbaren Fassung verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 Absatz 1 der Verfassung, insofern er für die Anwendung der teilweisen Befreiung von der Zahlung des Berufssteuervorabzugs wegen Schichtarbeit verlangt, dass die Schichten sowohl in Bezug auf Inhalt als auch auf Umfang die gleiche Arbeit leisten.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 8. Februar 2024.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) L. Lavrysen