

Sebastian Bergmann\*)

## Steuerhinterziehungs- und Missbrauchsterminologie im europäischen Steuerrecht

### EVASION AND ABUSE TERMINOLOGY IN EUROPEAN TAX LAW

The European tax directives, in particular the German-language versions, contain various terms describing fraudulent or abusive behaviour patterns. However, this terminological diversity can cause misunderstandings in practice. Sebastian *Bergmann*, therefore, tries to fathom the relation between the relevant terms.

#### I. Babylonische Sprachverwirrung

Das europäische Steuerrecht ist von einer uneinheitlichen Steuerhinterziehungs- und Missbrauchsterminologie geprägt. In den deutschen Sprachfassungen der Mutter-Tochter-RL,<sup>1)</sup> der Fusions-RL,<sup>2)</sup> der Zinsen-Lizenzgebühren-RL,<sup>3)</sup> der Sparzinsen-RL,<sup>4)</sup> der Amtshilfe-RL,<sup>5)</sup> der MwStSyst-RL,<sup>6)</sup> der MwSt-Zusammenarbeits-VO,<sup>7)</sup> der Energiesteuer-RL<sup>8)</sup> und der Alkoholsteuer-RL<sup>9)</sup><sup>10)</sup> sind u. a. die Termini „*Steuerhinterziehung*“<sup>11)</sup>

\*) Dr. Sebastian *Bergmann*, LL.M., ist Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

1) Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 225 vom 20. 8. 1990, S. 6, i. d. F. der Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20. November 2006, ABl. Nr. L 363 vom 20. 12. 2006, S. 129.

2) Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (kodifizierte Fassung), ABl. Nr. L 310 vom 25. 11. 2009, S. 34.

3) Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 157 vom 26. 6. 2003, S. 49, i. d. F. der Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20. November 2006, ABl. Nr. L 363 vom 20. 12. 2006, S. 129.

4) Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. Nr. L 157 vom 26. 6. 2003, S. 38.

5) Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABl. Nr. L 336, vom 27. 12. 1977, S. 15, i. d. F. der Richtlinie 2004/106/EG des Rates vom 16. November 2004, ABl. Nr. L 359 vom 4. 12. 2004, S. 30.

6) Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. Nr. L 347 vom 11. 12. 2006, S. 1.

7) Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92, ABl. Nr. L 264 vom 15. 10. 2003, S. 1.

8) Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABl. Nr. L 283 vom 31. 10. 2003, S. 51.

9) Richtlinie 92/83/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke, ABl. Nr. L 316 vom 31. 10. 1992, S. 21, i. d. F. ABl. Nr. L 19 vom 27. 1. 1995, S. 52.

10) Zollrechtliche Vorschriften werden nicht berücksichtigt, weil Zölle nicht unter den Steuerbegriff des AEUV fallen (vgl. *Lohse*, Verwirrende Begriffsvielfalt im Gemeinschaftsrecht – am Beispiel von Steuerbetrug, -umgehung und -missbrauch sowie ähnlichen Begriffen, in *Kirchhof/Nieskens* (Hrsg.), FS Reiß [2008] 645 [645 FN 1]). Keine Erwähnung einschlägiger Termini enthält die Kapitalansammlungs-RL (Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, ABl. Nr. L 249 vom 3. 10. 1969, S. 25).

11) Art. 1 Abs. 2 Mutter-Tochter-RL; Art. 15 Abs. 1 lit. a und 13. Erwägungsgrund Fusions-RL; Art. 5 Abs. 2 Zinsen-Lizenzgebühren-RL; 4. Erwägungsgrund Sparzinsen-RL; 1. und 3. Erwägungsgrund Amtshilfe-RL; Art. 11 Abs. 2, Art. 19 Abs. 2, Art. 80 Abs. 1, Art. 131, Art. 158 Abs. 2, Art. 394 und Art. 395 Abs. 1 sowie 27., 42, 55. und 59. Erwägungsgrund MwStSyst-RL; Art. 35 Abs. 4 sowie 1., 2., 13. und 15. Erwägungsgrund MwSt-Zusammenarbeits-VO; Art. 14 und Art. 20 Energiesteuer-RL; 22. Erwägungsgrund Alkoholsteuer-RL.

## Evasion and Abuse Terminology in European Tax Law

„Steuerbetrug“,<sup>12)</sup> „Betrug“,<sup>13)</sup> „Missbrauch“,<sup>14)</sup> „Steuerumgehung“,<sup>15)</sup> „Steuervermeidung“,<sup>16)</sup> „Steuerflucht“,<sup>17)</sup> „Steuerverkürzung“<sup>18)</sup> und „Steuerersparnis“<sup>19)</sup> vorzufinden, ohne dass diese Begriffe definiert bzw. voneinander abgegrenzt werden. In den anderen, gleichermaßen verbindlichen<sup>20)</sup> Sprachfassungen stehen diesen Begriffen wiederum uneinheitliche Übersetzungen gegenüber („*babylonische Sprachverwirrung*“<sup>21)</sup>). Im Folgenden soll versucht werden, das terminologische Verhältnis der gegenständlichen Begriffe zueinander auszuloten.

### II. Die einzelnen Begriffsgruppen

#### 1. Steuerhinterziehung, Steuerbetrug und Betrug

Dem Begriff „*Steuerhinterziehung*“ stehen in der englischen Sprachfassungen des steuerlichen Sekundärrechts wahlweise die Begriffe „*fraud*“,<sup>22)</sup> „*evasion*“<sup>23)</sup> und „*tax evasion*“<sup>24)</sup> gegenüber. Umgekehrt entsprechen dem englischen Begriff „*fraud*“ in den deutschen Sprachfassungen die Begriffe „*Betrug*“<sup>25)</sup> und „*Steuerhinterziehung*“<sup>26)</sup> bzw. dem Begriff „*tax evasion*“ die Begriffe „*Steuerbetrug*“<sup>27)</sup> und „*Steuerhinterziehung*“.<sup>28)</sup> Die französischen Sprachfassungen bedienen sich hingegen einheitlich des Begriffs „*fraude*“. Daraus kann abgeleitet werden, dass die Begriffe „*Steuerhinterziehung*“, „*Steuerbetrug*“ und „*Betrug*“ terminologisch synonym zu verstehen sind.<sup>29)</sup> Gleiches muss freilich auch für die englischsprachigen Begriffe „*fraud*“, „*evasion*“ und „*tax evasion*“ gelten.

Dieser Eindruck wird auch durch die deutschsprachigen Übersetzungen einschlägiger EuGH-Judikatur bekräftigt, wo die gegenständlichen Termini ebenfalls synonym herangezogen werden. So hat sich der Gerichtshof z. B. in der Rs. *Kittel*<sup>30)</sup> des Begriffs „*Mehrwert-*

<sup>12)</sup> Art. 343 MwStSyst-RL.

<sup>13)</sup> Art. 5 Abs. 1 und 6. Erwägungsgrund Zinsen-Lizenzgebühren-RL.

<sup>14)</sup> Art. 1 Abs. 2 Mutter-Tochter-RL; Art. 5 Abs. 1 und Abs. 2 sowie 6. Erwägungsgrund Zinsen-Lizenzgebühren-RL; 4. Erwägungsgrund Sparzinsen-RL; Art. 131 und Art. 158 Abs. 2 MwStSyst-RL; Art. 14 und Art. 20 Energiesteuer-RL; 22. Erwägungsgrund Alkoholsteuer-RL.

<sup>15)</sup> Art. 15 Abs. 1 lit. a und 13. Erwägungsgrund Fusions-RL; Art. 5 Abs. 2 Zinsen-Lizenzgebühren-RL; 2. Erwägungsgrund Amtshilfe-RL; Art. 11 Abs. 2, Art. 19 Abs. 2, Art. 80 Abs. 1, Art. 131, Art. 158 Abs. 2, Art. 394 und Art. 395 Abs. 1 sowie 27., 42. und 59. Erwägungsgrund MwStSyst-RL; Art. 35 Abs. 4 und 1. Erwägungsgrund MwSt-Zusammenarbeits-VO.

<sup>16)</sup> Art. 14 und Art. 20 Energiesteuer-RL.

<sup>17)</sup> 1., 2. und 3. Erwägungsgrund Amtshilfe-RL; 22. Erwägungsgrund Alkoholsteuer-RL.

<sup>18)</sup> Art. 4 und 6. Erwägungsgrund Amtshilfe-RL.

<sup>19)</sup> Art. 4 und 6. Erwägungsgrund Amtshilfe-RL.

<sup>20)</sup> EuGH 6. 10. 1986, Rs. C-283/81, *CILFIT*, Slg. 1981, 3431, Rn. 18.

<sup>21)</sup> Vgl. *Gassner*, Der Methodenwechsel zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen (§ 10 Abs. 3 KStG), in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 331 (339) FN 28.

<sup>22)</sup> Art. 1 Abs. 2 Mutter-Tochter-RL; 4. Erwägungsgrund Sparzinsen-RL; 13. und 15. Erwägungsgrund MwSt-Zusammenarbeits-VO.

<sup>23)</sup> Art. 131 und Art. 158 Abs. 2 MwStSyst-RL; Art. 14 und Art. 20 Energiesteuer-RL; 22. Erwägungsgrund Alkoholsteuer-RL.

<sup>24)</sup> Art. 15 Abs. 1 lit. a und 13. Erwägungsgrund Fusions-RL; Art. 5 Abs. 2 Zinsen-Lizenzgebühren-RL; 1. und 3. Erwägungsgrund Amtshilfe-RL; Art. 11 Abs. 2, Art. 19 Abs. 2, Art. 80 Abs. 1, Art. 394 und Art. 395 Abs. 1 sowie 27., 42., 55. und 59. Erwägungsgrund MwStSyst-RL; Art. 35 Abs. 4 sowie 1. und 2. Erwägungsgrund MwSt-Zusammenarbeits-VO.

<sup>25)</sup> Art. 5 Abs. 1 und 6. Erwägungsgrund Zinsen-Lizenzgebühren-RL.

<sup>26)</sup> Art. 1 Abs. 2 Mutter-Tochter-RL; 4. Erwägungsgrund Sparzinsen-RL; 13. und 15. Erwägungsgrund MwSt-Zusammenarbeits-VO.

<sup>27)</sup> Art. 343 MwStSyst-RL.

<sup>28)</sup> Art. 15 Abs. 1 lit. a und 13. Erwägungsgrund Fusions-RL; Art. 5 Abs. 2 Zinsen-Lizenzgebühren-RL; 1. und 3. Erwägungsgrund Amtshilfe-RL; Art. 11 Abs. 2, Art. 19 Abs. 2, Art. 80 Abs. 1, Art. 394 und Art. 395 Abs. 1 sowie 27., 42., 55. und 59. Erwägungsgrund MwStSyst-RL; Art. 35 Abs. 4 sowie 1. und 2. Erwägungsgrund MwSt-Zusammenarbeits-VO.

<sup>29)</sup> Ebenso *Thömmes*, Missbrauch und Missbrauchsverhütung aus EG-rechtlicher Sicht, in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.), FS Wassermeyer (2008) 207 (224); *Lohse* in *Kirchhof/Nieskens*, FS Reiß, 647, 652, 655.

<sup>30)</sup> EuGH 6. 7. 2006, verb. Rs. C-439/04, C-440/04, *Kittel und Recolta Recycling*, Slg. 2006, I-6161 Rn. 27 ff., 51 ff.

## Steuerhinterziehungs- und Missbrauchsterminologie im europäischen Steuerrecht

„steuerhinterziehung“ bedient, während er in der Rs. *Optigen*<sup>31)</sup> von „Mehrwertsteuerbetrug“ spricht. In den französischen Urtexten lauten die entsprechenden Termini hingegen jeweils einheitlich „*fraude à la TVA*“.

## 2. Missbrauch, Steuerumgehung, Steuervermeidung und Steuerflucht

Die synonymen Begriffe der Steuerhinterziehung, des Steuerbetrugs und des Betrugs bilden regelmäßig in unterschiedlichen Varianten ein Begriffspaar mit den Begriffen „*Missbrauch*“ (englisch: „*abuse*“, französisch: „*abus*“) oder „*Steuerumgehung*“ (englisch: „*avoidance*“, französisch: „*évasion*“). Es wäre daher naheliegend, auch den beiden letzteren Begriffen eine terminologisch synonyme Bedeutung beizumessen. Eine solche Sichtweise scheint jedoch zunächst bei isolierter Betrachtung von Art. 5 Abs. 2 Zinsen-Lizenzgebühren-RL sowie Art. 131 und Art. 158 Abs. 2 MwStSyst-RL unzutreffend zu sein, die sich anstatt der üblichen Begriffspaare der dreigliedrigen Kombination „*Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch*“ bedienen und damit die gegenständlichen Begriffe nebeneinander anführen.

Dennoch scheint der EuGH die Begriffe ohne inhaltliche Differenzierung synonym zu verwenden. So hat er etwa in der Rs. *Kofoed* ausgeführt, dass Art. 15 (vormals Art. 11) Abs. 1 lit. a der Fusions-RL, wonach die Mitgliedstaaten zum Entzug der Richtlinienbegünstigungen berechtigt sind, wenn eine Umstrukturierung als einen der hauptsächlichen Beweggründe die „*Steuerhinterziehung oder -umgehung*“ hat, den allgemeinen Grundsatz zum Ausdruck bringe, dass eine „*betrügerische oder missbräuchliche*“ Berufung auf die Normen des Unionsrechts nicht gestattet ist.<sup>32)</sup> Da die Begriffe „*Missbrauch*“ und „*Steuerumgehung*“ auch sonst ohne erkennbare Systematik alternativ verwendet werden, ist m. E. trotz der genannten (insofern überschießenden) dreigliedrigen Bestimmungen davon auszugehen, dass auch die Begriffe „*Missbrauch*“ und „*Steuerumgehung*“ terminologisch synonym zu verstehen sind. Davon dürften auch die Kommission<sup>33)</sup> und das jüngere Schrifttum<sup>34)</sup> ausgehen. Gleiches muss wiederum für die englischen Begriffe „*abuse*“ und „*avoidance*“ bzw. die französischen Begriffe „*abus*“ und „*évasion*“ gelten.

Terminologisch ebenfalls gleichbedeutend ist der in Art. 14 und Art. 20 der Energiesteuer-RL verwendete Begriff „*Steuervermeidung*“. Das ergibt einerseits bereits ein Blick auf die englische und französische Sprachfassung („*avoidance*“ bzw. „*évasion*“) sowie andererseits eine nach allgemeinem Sprachgebrauch erfolgte Übersetzung des englischen Begriffs „*avoidance*“, dem im Deutschen gleichermaßen die Bedeutung von „*Umgehung*“ und „*Vermeidung*“ zukommt.<sup>35)</sup>

Die deutschsprachigen Fassungen der Amtshilfe-RL und der Alkoholsteuer-RL bedienen sich darüber hinaus ausnahmsweise des Begriffs „*Steuerflucht*“. Im 1. und 3. Erwägungsgrund der Amtshilfe-RL findet sich dieser jeweils in einem Begriffspaar mit der „*Steuerhin-*

<sup>31)</sup> EuGH 12. 1. 2006, verb. Rs. C-355/03, 484/03, *Optigen u. a.*, Slg. 2006, I-483, Rn. 29 ff., 51 ff.

<sup>32)</sup> EuGH 5. 7. 2007, Rs. C-321/05, *Kofoed*, Slg. 2007, I-5795, Rn. 37 f.; vgl. weiters EuGH 28. 6. 2007, Rs. C-73/06, *Planzer*, Slg. 2007, I-5655, Rn. 44 ff.

<sup>33)</sup> Mitteilung der Kommission zur „Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer)“, KOM (2007) 785 endg., 2.

<sup>34)</sup> Vgl. nur *Schön*, Rechtsmissbrauch und Europäisches Steuerrecht, in *Kirchhof/Nieskens*, FS Reiß, 571 (575); *Kofler/Tumpel*, „Abuse“ in Direct and Indirect Community Tax Law: A Convergence of Standards? in *Lang/Meiz/Kristoffersson* (Hrsg.), Value Added Tax and Direct Taxation (2009) 471 (471). Vgl. hingegen noch a. A. *Rädler/Lausterer/Blumenberg*, Steuerlicher Mißbrauch und EG-Recht, DB Beilage 3/96, 11, nach denen unter die Steuerumgehung sowohl das unangemessene (und somit missbräuchliche) als auch das angemessene Vermeiden von Steuerbelastungen zu subsumieren sei; ebenso *Michielse*, Anti-Avoidance Provisions in the EC Directives, in *Shipwright* (Hrsg.), Tax Avoidance and the Law (1997) 349 (351).

<sup>35)</sup> Hingegen sei der Begriff nach Ansicht von *Lohse* unrichtig und daher durch den Begriff der „*Steuerumgehung*“ zu berichtigen (*Lohse* in *Kirchhof/Nieskens*, FS Reiß, 653).

## Evasion and Abuse Terminology in European Tax Law

*terziehung*“, im 2. Erwägungsgrund mit dem Begriff „*Steuerumgehung*“. Die englisch- und französischsprachigen Fassungen der Richtlinie bedienen sich hingegen jeweils einheitlich der Wendungen „*tax evasion and avoidance*“ bzw. „*fraude et l'évasion fiscales*“. Die Alkoholsteuer-RL enthält in ihrem 22. Erwägungsgrund die Kombination „*Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Mißbrauch*“. Die englisch- und französischsprachigen Fassungen enthalten hierfür die Wendungen „*evasion, avoidance or abuse*“ bzw. „*fraude, l'évasion ou les abus*“.

Dem Begriff „*Steuerflucht*“ stehen somit in den gleichermaßen verbindlichen englisch- und französischsprachigen Fassungen des 1. und 3. Erwägungsgrundes der Amtshilfe-RL sowie des 22. Erwägungsgrundes der Alkoholsteuer-RL durchgehend die Begriffe „*avoidance*“ bzw. „*évasion*“ gegenüber, während der „*Steuerflucht*“ im 2. Erwägungsgrund der Amtshilfe-RL ausnahmsweise die Begriffe „*evasion*“ bzw. „*fraude*“ entsprechen. Aus dem überwiegenden Gegenüberstehen mit den Begriffen „*avoidance*“ und „*évasion*“ sowie aus einer nach allgemeinem Sprachgebrauch erfolgten Übersetzung des Begriffs „*Steuerflucht*“ mit der französischen Wendung „*évasion fiscale*“ ergibt sich m. E., dass wohl auch die „*Steuerflucht*“ als terminologisches Synonym der Begriffe „*Missbrauch*“, „*Steuerumgehung*“ und „*Steuervermeidung*“ zu verstehen ist.<sup>36)</sup> Auch in den deutschsprachigen Übersetzungen der EuGH-Judikatur finden sich die Begriffe in synonyme Verwendung.<sup>37)</sup>

Da dem Begriff „*Steuerflucht*“ im 2. Erwägungsgrund der Amtshilfe-RL hingegen ausnahmsweise keine synonyme Bedeutung mit dem Begriff *Steuerumgehung* beigemessen werden kann, weil dies inhaltlich zu einem tautologischen Nebeneinander von „*Steuerumgehung und Steuerumgehung*“ führen würde, liegt hier in der deutschsprachigen Fassung ein redaktionelles Versehen vor. Der Begriff „*Steuerflucht*“ ist dort deshalb durch jenen der „*Steuerhinterziehung*“ zu berichtigen.<sup>38)</sup>

### 3. *Steuerverkürzung*

Der im 6. Erwägungsgrund und Art. 4 der Amtshilfe-RL verwendete Begriff „*Steuerverkürzung*“ ist m. E. aufgrund der englischen Sprachfassung („*where tax has been or may be evaded or avoided*“) sowie in Hinblick auf die in den sonstigen Erwägungsgründen der Richtlinie verwendeten Begriffskombinationen als ein die *Steuerhinterziehung* und die *Steuerflucht* bzw. deren Synonyme gemeinsam umfassender Überbegriff zu verstehen.<sup>39)</sup> In diesem Sinne hat sich auch der EuGH in der Rs. *W. N.* anstatt des Begriffs „*Steuerverkürzung*“ der Begriffskombination „*Steuerhinterziehung und Steuerflucht*“ bedient.<sup>40)</sup>

<sup>36)</sup> A. A. Rädler, Do National Anti-Abuse Clauses Distort the Internal Market? ET 1994, 311 (311), und Michielse in *Shipwright*, Tax Avoidance, 351, nach denen die „*Steuerflucht*“ mit dem englischen Begriff „*tax evasion*“ gleichbedeutend ist.

<sup>37)</sup> Vgl. etwa EuGH 11. 3. 2004, Rs. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, Slg. 2004, I-2409, Rn. 50: „*der Steuerflucht [...] zur Umgehung des französischen Steuerrechts*“. Vgl. weiters die uneinheitlichen Übersetzungen in EuGH 18. 7. 2007, Rs. C-231/05, *Oy AA*, Slg. 2007, I-6373, Rn. 46, 51 und 58 ff.; 9. 11. 2006, Rs. C-433/04, *Kommission/Belgien*, Slg. 2006, I-10653, Rn. 35; 30. 1. 2007, Rs. C-150/04, *Kommission/Dänemark*, Slg. 2007, I-1163, Rn. 51. Siehe jedoch auch EuGH 13. 12. 2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837, Rn. 57, wo die Begriffe „*Steuerumgehung*“ und „*Steuerflucht*“ in der deutschen Übersetzung entgegen dem französischen Urtext nebeneinander verwendet werden.

<sup>38)</sup> So auch Lohse in *Kirchhof/Nieskens*, FS Reiß, 648, 650, nach dessen Ansicht der Begriff „*Steuerflucht*“ jedoch durchgehend unrichtig sei und daher auch im 1. und 3. Erwägungsgrund der Amtshilfe-RL sowie im 22. Erwägungsgrund der Alkoholsteuer-RL (durch den Begriff der „*Steuerumgehung*“) zu berichtigen sei.

<sup>39)</sup> Wohl a. A. Schön, Gestaltungsmissbrauch im europäischen Steuerrecht, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, 4, der die „*Steuerverkürzung*“ als Synonym der „*Steuerhinterziehung*“ zu verstehen scheint.

<sup>40)</sup> EuGH 13. 4. 2000, Rs. C-420/98, *W. N.*, Slg. 2000, I-2847, Rn. 23 f.

**4. Steuerersparnis**

Der schließlich im 6. Erwägungsgrund und Art. 4 der Amtshilfe-RL verwendete Begriff „*Steuerersparnis*“ dürfte darüber hinaus als neutraler Begriff neben der Steuerhinterziehung und Steuerflucht bzw. deren Synonymen auch eine durch zulässige Steuerplanung erzielte Reduktion der Steuerbelastung mitumfassen. Das ergibt m. E. ein Umkehrschluss der vom EuGH in der Rs. *W. N.* vorgenommenen Charakterisierung der „*Steuerverkürzung*“ als „*nicht gerechtfertigte Steuerersparnis*“.<sup>41)</sup>

**5. Übersicht**

Steuerhinterziehung Steuerbetrug Betrug	Steuerverkürzung	(nicht zulässige und zulässige) Steuerersparnis
Missbrauch Steuerungsbefreiung Steuerumgehung Steuerflucht		
(zulässige) Steuerplanung	(zulässige) Steuerplanung	

**III. Conclusio**

Das europäische Steuerrecht ist von einer uneinheitlichen Steuerhinterziehungs- und Missbrauchsterminologie geprägt. So sind in den steuerlichen Sekundärrechtsakten u. a. die Termini „*Steuerhinterziehung*“, „*Steuerbetrug*“, „*Betrug*“, „*Missbrauch*“, „*Steuerungsbefreiung*“, „*Steuerumgehung*“ und „*Steuerflucht*“ vorzufinden. Ein gebotener Vergleich mit den gleichermaßen verbindlichen, sich teilweise einer höheren terminologischen Einheitlichkeit bedienenden englischen und französischen Sprachfassungen sowie die undifferenzierte Verwendung der gegenständlichen Termini durch den EuGH ergeben m. E. jedoch, dass sowohl die Begriffe „*Steuerhinterziehung*“, „*Steuerbetrug*“ und „*Betrug*“ einerseits als auch die Begriffe „*Missbrauch*“, „*Steuerungsbefreiung*“, „*Steuerumgehung*“ und „*Steuerflucht*“ andererseits als terminologische Synonyme zu verstehen sind. Die terminologische Gleichwertigkeit bedeutet jedoch aufgrund der voneinander abweichenden Zielsetzungen der einzelnen steuerlichen Sekundärrechtsakte nicht automatisch, dass den Begriffen auch materiell in ihrem jeweiligen Kontext dieselbe Bedeutung zukommt (somit also etwa das Missbrauchskonzept des direkten europäischen Steuerrechts mit jenem des indirekten übereinstimmen würde).<sup>42)</sup>

Durch die fortdauernde uneinheitliche Verwendung terminologisch synonymen Begriffe wurden vom Unionsgesetzgeber bei Erlassung des jüngeren steuerlichen Sekundärrechts die Leitlinien<sup>43)</sup> zur Verbesserung der Rechtssetzung und zur Gewährleistung von Klarheit und Wirtschaftlichkeit des Sekundärrechts missachtet.<sup>44)</sup>

<sup>41)</sup> EuGH 13. 4. 2000, Rs. C-420/98, *W. N.*, Slg. 2000, I-2847, Rn. 23 f.; wohl a. A. *Fischer*, Die Umgehung des Steuergesetzes – Zu den Bedingungen einer Bewahrung der Steuerrechtsordnung „aus eigener Kraft“, DB 1996, 644 (646).  
<sup>42)</sup> Vgl. dazu weiterführend *Bergmann*, Missbrauch im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie, StuW 2010, 246 (247 ff.).  
<sup>43)</sup> Interinstitutionelle Vereinbarung vom 22. Dezember 1998 – Gemeinsame Leitlinien für die redaktionelle Qualität der gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften, ABl. Nr. C 73 vom 17. 3. 1999, S. 1; weiters die Interinstitutionelle Vereinbarung vom 28. November 2001 über die systematischere Neufassung von Rechtsakten, ABl. Nr. C 77 vom 28. 3. 2002, S. 1.  
<sup>44)</sup> Vgl. *Lohse* in *Kirchhof/Nieskens*, FS Reiß, 650.