

HOHENWARTER | KIRCHMAYR
KRONBERGER | MAYR (HG)

Handbuch zur Globalen Steuerreform

Handbuch zur Globalen Steuerreform

herausgegeben von

Dr. Daniela Hohenwarter, LL.M.

Universitätsprofessorin in Wien

Dr. Sabine Kirchmayr

Universitätsprofessorin in Wien und Steuerberaterin

Mag. Dr. Ralf Kronberger

Abteilungsleiter in der Wirtschaftskammer Österreich,
Abteilung für Finanz- und Steuerpolitik und Lehrbeauftragter an der WU

DDr. Gunter Mayr

Sektionschef im Bundesministerium für Finanzen
und Universitätsprofessor in Wien

Wien 2023

facultas

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Angaben in diesem Fachbuch erfolgen trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr, eine Haftung der Autoren oder des Verlages ist ausgeschlossen.

© 2023 Facultas Verlags- und Buchhandels AG
facultas, Stolberggasse 26, 1050 Wien, Österreich

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und der Verbreitung sowie der Übersetzung, sind vorbehalten.

Druck: Facultas Verlags- und Buchhandels AG

Printed in Austria

ISBN 978-3-7089-2342-0

Vorwort

Das Konzernsteuerrecht befindet sich im globalen Umbruch: Ausgangspunkt dafür war die Frage der angemessenen Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Auf Ebene der OECD wurde die Diskussion breit angelegt und mit über 140 Staaten weltweit die Konzeption einer globalen Steuerreform erarbeitet. Im Jahre 2019 wurde eine „Zweisäulenstrategie“, *Pillar One & Pillar Two*, präsentiert. Während sich *Pillar One* weiterhin an der digitalen Wirtschaft orientiert, sieht *Pillar Two* eine globale Mindestbesteuerung von 15 % vor. Die Überlegungen gehen damit über die bisherigen BEPS-Maßnahmen hinaus und sollen ein – möglichst umfassendes – körperschaftsteuerliches Mindestniveau von 15 % einführen. Zur globalen Mindestbesteuerung wurde im Dezember 2022 schließlich eine EU-Richtlinie verabschiedet, die es auch in Österreich bis Ende 2023 umzusetzen gilt.

Dieses Handbuch entstand aus einer Kooperation der Universität Wien mit der Wirtschaftskammer Österreich und beleuchtet die globale Steuerreform aus unterschiedlichen Blickwinkeln. Ein Teil der Beiträge basiert auf den Vorträgen, die am 2. Mai 2022 im Rahmen des Konzernsteuertags zur globalen Steuerreform am Juridicum Wien gehalten wurden.

Expertinnen und Experten aus der Wissenschaft, der Wirtschaftskammer, der Finanzverwaltung und Beratungspraxis behandeln umfassend:

- *Pillar One* und die Zukunft der österreichischen Digitalsteuer;
- *Pillar Two* in Konzeption, Fragestellungen und Umsetzungsüberlegungen;
- *Pillar Two* im Lichte des Unionsrechts;
- Aufkommenseffekte der globalen Steuerreform sowie die österreichische KöSt im internationalen Vergleich.

Projekte wie diese brauchen für ihr Gelingen den Einsatz vieler: Unser Dank gilt daher den Autor:innen für das Verfassen ihrer Beiträge, den Mitarbeiter:innen unserer Institute für ihre Unterstützung in der Organisation des Konzernsteuertags und der Vorbereitung dieses Handbuchs sowie dem Verlag facultas für die hervorragende Betreuung der Publikation.

Wien, im April 2023

Die Herausgeber:innen

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Autorenverzeichnis	9
1. Amount A – Überblick und Umsetzungsüberlegungen	11
<i>(Veronika Daurer)</i>	
2. Pillar One: Von der digitalen Wirtschaft bis zu den nationalen Digitalsteuern	25
<i>(Gunter Mayr)</i>	
3. Von der Besteuerung der digitalen Wirtschaft zur neuen Weltsteuerordnung Das OECD/G20 Zwei-Säulen-Modell – Eine Chronologie	35
<i>(Claudia Anselmi / Veronika Rauner-Andrae)</i>	
4. Globale Mindestbesteuerung (Pillar Two): Von den GloBE-Mustervorschriften der OECD/G20 über die EU-Richtlinie zur nationalen Ergänzungssteuer	63
<i>(Martin Riedler)</i>	
5. Pillar Two: IIR/UTPR und österreichisches Konzernsteuerrecht	83
<i>(Sabine Kirchmayr / Christoph Schlager / Stella Müller)</i>	
6. GloBE / Pillar II: Praktische Auswirkungen auf Unternehmen in Österreich	97
<i>(Christoph Marchgraber / Kasper Dziurdz / Hans Zöchling)</i>	
7. Globale Mindeststeuer aus unionsrechtlicher Sicht	113
<i>(Daniela Hohenwarter-Mayr)</i>	
8. Welches zusätzliche Steueraufkommen bringt die globale Mindeststeuer wirklich?	167
<i>(Marliese Wolf / Ralf Kronberger)</i>	
9. Körperschaftsteuerlast in Österreich im internationalen Vergleich	185
<i>(Christoph Reithofer / Christoph Schmid)</i>	

Autorenverzeichnis

- Mag. Dr. *Claudia Anselmi*, Wirtschaftskammer Österreich, Abteilung für Finanz- und Steuerpolitik
- Dr. *Veronika Daurer*, LL.B. (WU), stellvertretende Leiterin der Abteilung für internationales Steuerrecht im Bundesministerium für Finanzen und Österreichs Delegierte in der Task Force on the Digital Economy, die für die technische Ausarbeitung von *Amount A* zuständig ist
- Prof. Dr. *Kasper Dziurdz*, Maastricht University und Steuerberater, zuvor Senior Tax Manager bei KPMG in Wien
- Univ.-Prof. Dr. *Daniela Hohenwarther-Mayr*, LL.M., stellvertretende Vorständin des Instituts für Recht der Wirtschaft an der Universität Wien
- Univ.-Prof. Dr. *Sabine Kirchmayr-Schliesselberger*, Vorständin des Instituts für Finanzrecht an der Universität Wien und Steuerberaterin
- Mag. Dr. *Ralf Kronberger*, Abteilungsleiter in der Wirtschaftskammer Österreich, Abteilung für Finanz- und Steuerpolitik und Lehrbeauftragter an der WU
- Priv.-Doz. Dr. *Christoph Marchgraber*, Partner bei KPMG in Wien, Mitglied des Fachsenats für Steuer- und Sozialrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sowie externer Lektor an der WU sowie der Universität Wien
- Univ.-Prof. DDr. *Gunter Mayr*, Sektionschef für Steuerpolitik und Steuerrecht im Bundesministerium für Finanzen und Universitätsprofessor am Institut für Finanzrecht an der Universität Wien
- Mag. *Stella Müller*, Universitätsassistentin am Institut für Finanzrecht an der Universität Wien
- Mag. *Veronika Rauner-Andrae*, Wirtschaftskammer Österreich, Abteilung für Finanz- und Steuerpolitik
- Mag. *Martin Riedler*, Mitarbeiter der Zentralen Fachstelle des Bundesministeriums für Finanzen und Mitglied des Leitungsausschusses der *OECD Working Party on Aggressive Tax Planning*, welche die GloBE-Mustervorschriften ausgearbeitet hat
- Christoph Reithofer*, MSc., MA., Referent in der Wirtschaftskammer Österreich, Abteilung für Statistik, Themengebiete Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Öffentliche Finanzen, Steuerstatistik
- Mag. *Christoph Schlager*, Leiter der Gruppe IV/C Direkte Steuern und Verfahrensrecht sowie der Abteilung Einkommen- und Körperschaftsteuer im Bundesministerium für Finanzen und Lektor

Mag. *Christoph Schmid*, Volkswirt in der Wirtschaftskammer Österreich, Abteilung für Finanz- und Steuerpolitik. Ersatzmitglied des Fiskalrates

Marliese Wolf, MSc., Mitarbeiterin in der Abteilung für Steuerökonomie und Steuer-schätzung im Bundesministerium für Finanzen

DDr. *Hans Zöchling*, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Er war viele Jahre Partner bei KPMG in Wien. Er ist Vorsitzender der Arbeitsgruppe Körperschaftsteuer des Fachsenats für Steuer- und Sozialrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Amount A – Überblick und Umsetzungsüberlegungen

Veronika Daurer*

Übersicht:

1. Einleitung
2. *Amount A* – Anwendungsbereich und Überblick
3. In welchen Staaten kommt es zu neuen Besteuerungsrechten?
4. Wie viel kann im Marktstaat besteuert werden?
5. Wer muss verzichten?
6. Sonstige Bausteine von *Amount A* – Administration, Steuersicherheit und Streitbeilegung
7. Umsetzung und Ausblick

1. Einleitung

Im Rahmen der 13. Sitzung des OECD/G20 *Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS IF)* am 8. Oktober 2021 einigten sich 136 der 140 Staaten des BEPS IF, darunter auch Österreich, endgültig auf die so genannte Zwei-Säulen-Lösung zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen im Zusammenhang mit der Digitalisierung der Wirtschaft und somit auch auf den auf die Neuverteilung von Besteuerungsrechten ausgerichteten *Amount A*.¹ Seit der Veröffentlichung dieses October Statements wird an den technischen Details der einzelnen Bausteine von *Amount A* gearbeitet, die auch sukzessive zur Begutachtung veröffentlicht wurden. Zwar konnte das ursprüngliche Ziel einer Unterzeichnung eines multilateralen Abkommens Mitte 2022 nicht eingehalten werden. Es wurde jedoch im Juli 2022 ein Fortschrittsbericht („July Progress Report“) veröffentlicht, in dem – unter Berücksichtigung der Stellungnahmen aus den einzelnen Begutachtungen – die wesentlichen Bausteine von *Pillar One* konsolidiert als Musterregeln dargestellt werden.² Die Autorin gibt einen Überblick über die im July Progress Report enthalte-

* Dr. Veronika Daurer, LL.B. (WU) ist stellvertretende Leiterin der Abteilung für internationales Steuerrecht im Bundesministerium für Finanzen und Österreichs Delegierte in der Task Force on the Digital Economy, die bei der OECD für die technische Ausarbeitung von *Amount A* zuständig ist.

¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 8.10. 2021 („October Statement“); <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (Zugriff am 25.4.2023).

Pillar One umfasst auch den nicht in diesem Beitrag behandelten *Amount B*, durch den eine standardisierten Verrechnungspreisermittlung für bestimmte marketing- und vertriebsbezogene Routinefunktionen eingeführt werden soll, um die bestehenden Verrechnungspreisvorschriften in diesem Bereich zu vereinfachen.

² OECD (2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit

nen Musterregeln und den Status Quo der Arbeiten an *Amount A*, welche mit der Unterzeichnung eines multilateralen Abkommens im Juli 2023 ihren Abschluss finden sollen.

2. *Amount A* – Anwendungsbereich und Überblick

Amount A dient der Neuverteilung von Besteuerungsrechten im Lichte neuer (digitaler) Geschäftsmodelle und hat das Ziel, die Besteuerungsrechte von Marktstaaten auszuweiten. Der Anwendungsbereich soll grundsätzlich alle multinationalen Unternehmensgruppen (MNE Gruppen) umfassen, deren Umsätze 20 Mrd Euro und deren Gewinnmarge 10 % (im Sinne einer Umsatzrentabilität) übersteigen.³ Abhängig von der erfolgreichen Implementierung von *Amount A* soll die Umsatzschwelle auf 10 Mrd Euro abgesenkt werden, wobei die Evaluierung sieben Jahre nach dem Inkrafttreten des Abkommens starten und innerhalb eines Jahres durchgeführt werden soll.⁴

Eine Einschränkung des Anwendungsbereichs auf bestimmte Branchen oder Geschäftstätigkeiten ist nicht (mehr) vorgesehen; lediglich regulierte Finanzdienstleistungen⁵ und die Rohstoffindustrie⁶ sollen von *Amount A* ausgenommen werden.

Ein wichtiger Eckpunkt bei der Ausgestaltung von *Amount A* ist die möglichst einfache Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen. Daher soll die Bemessungsgrundlage von *Amount A* weitgehend aus bereits bestehenden (und verlässlichen) „Informationsquellen“ abgeleitet werden: nämlich aus dem veröffentlichten konsolidierten Konzernabschluss der MNE Gruppe.⁷ Auch die Gewinnzuordnung, also die Aufteilung der Bemessungsgrundlage (des angepassten Ergebnisses vor Steuern) auf die verschiedenen Marktjurisdiktionen, soll möglichst einfach ausgestaltet werden

Shifting Project („July Progress Report“); <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf> (Zugriff am 25.4.2023).

³ Vgl Titel 1 Artikel 1 Abs 2 der Musterregeln („Covered Group“). Die Musterregelungen für den Anwendungsbereich (ohne Ausnahmen) gingen am 4.4.2022 in Begutachtung; OECD, Public Consultation Document Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-scope.pdf> (Zugriff am 25.4.2023).

⁴ Vgl OECD, Public Consultation Document on Scope, Fußnote 1.

⁵ Vgl Titel 1 Artikel 1 Abs 4 und Anhang C der Musterregeln. Die Musterregelungen für die Ausnahme für regulierte Finanzdienstleistungen gingen am 6.5.2022 in Begutachtung; OECD, Public Consultation Document Pillar One – Amount A: Regulated Financial Services Exclusion, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-regulated-financial-services-exclusion.pdf> (Zugriff am 25.4.2023).

⁶ Vgl Titel 1 Artikel 1 Abs 3 und Anhang B der Musterregeln. Die Musterregelungen für die Ausnahme für die Rohstoffindustrie gingen am 14.4.2022 in Begutachtung; OECD, Public Consultation Document Pillar One – Amount A: Extractives Exclusion, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-extractives-exclusion.pdf> (Zugriff am 25.4.2023).

⁷ Vgl Titel 2 Artikel 2 („Charge to tax“) sowie Titel 4 Artikel 5 („Determination of the Adjusted Profit Before Tax of a Group“) der Musterregeln.

und bedient sich einer simplen Aufteilungsformel: ein Viertel (25 %) der Gewinne, die die 10%ige Umsatzprofitabilität übersteigen, sollen als marktbezogene Residualgewinne nach einem umsatzbasierten Verteilungsschlüssel umverteilt werden.⁸

3. In welchen Staaten kommt es zu neuen Besteuerungsrechten?

3.1. Der neue Nexusbegriff

Die neue steuerliche Anknüpfung soll einzig auf die in einer Jurisdiktion erzielten Umsätze abstellen, wobei sich deren Quelle nach den Umsatzzuordnungsregelungen richtet. Bei Überschreiten der folgenden Schwellen wird die MNE Gruppe in der relevanten Jurisdiktion steuerpflichtig (Titel 3 Artikel 3 der Musterregeln – „Nexus Test“):

- Ab 1 Mio Euro Umsatz in einer Jurisdiktion bzw
- ab 250.000 Euro bei kleinen Jurisdiktionen mit einem Bruttoinlandsprodukt von weniger als 40 Mrd Euro.

3.2. Die Umsatzzuordnungsregelungen

Die Umsatzzuordnungsregelungen (Titel 3 Artikel 4 der Musterregeln – „Revenue Sourcing Rules“) sind ein zentrales Element von *Amount A* und bilden das Herzstück für die Neuverteilung der Besteuerungsrechte.⁹ Neuartig ist bei der Zuteilung von Besteuerungsrechten nach *Amount A* nicht nur, dass die Umsätze maßgeblich sein sollen, sondern auch die Art und Weise, wie festgestellt wird, woher ein Umsatz stammt. Es soll nämlich nicht darauf ankommen, wo sich die zahlende Person befindet, wie das etwa bei den Quellenregeln in verschiedenen DBA-Bestimmungen der Fall ist.¹⁰ Vielmehr sollen die Umsätze zum „Endmarkt“, also zu jener Jurisdiktion, in der sich der Endkonsument eines Produkts befindet, zurückzuverfolgen sein. Dies soll grundsätzlich gleichermaßen bei Transaktionen direkt mit dem Endkonsumenten als auch bei solchen mit anderen Unternehmen, also im B2B-Bereich gelten.

Die Umsatzzuordnungsregelungen unterscheiden zwischen verschiedenen Umsatzkategorien (siehe Abb 1) und legen für jede einzelne ein Zuordnungsprinzip fest, anhand dessen die Umsatzquelle bestimmt werden soll. Je Umsatzkategorie werden Indikatoren vorgegeben, die dem jeweiligen Prinzip entsprechen, bzw bestimmte Aufteilungsschlüssel vorgesehen. Die MNE Gruppe soll eine verlässliche

⁸ Vgl Titel 4 Artikel 6 („Allocation of profit“) der Musterregeln.

⁹ Die Musterregelungen für Nexus und Umsatzzuordnung gingen zuerst am 4.2.2022 in Begutachtung; OECD, Public Consultation Document, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing (<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-nexus-revenue-sourcing.pdf>, Zugriff am 25.4.2023).

¹⁰ Siehe etwa Artikel 11 OECD-MA oder Artikel 12A UN-MA.

Methode, also einen verlässlichen Indikator oder – sofern zulässig – einen Aufteilungsschlüssel anwenden müssen, um alle Umsätze zuzuordnen. Sofern Umsätze unter mehr als eine Kategorie fallen, müssen sie gemäß Artikel 4 Abs 3 der Musterregeln nach dem Überwiegen zugeordnet werden; ergänzende Transaktionen können nach den Regeln für jene Umsatzkategorie zugeordnet werden, die sie ergänzen.



Abb 1: Die verschiedenen Umsatzkategorien.

Abschnitt 2 von Anhang E der Musterregeln definiert, was als verlässliche Methode gelten soll. Demnach sind Indikatoren verschiedene Informationen, die der MNE Gruppe zur Verfügung stehen. Welcher der möglichen Indikatoren zu verwenden ist, soll im Einzelfall zu beurteilen sein und sich nach den spezifischen Umständen der jeweiligen MNE Gruppe richten. Dabei ist es nicht nur möglich, die in der jeweiligen Umsatzzuordnungsregelung aufgezählten Indikatoren („Enumerated Reliable Indicator“) zu verwenden, sondern auch sonstige Datenpunkte („Another Reliable Indicator“) heranzuziehen, die gleichermaßen verlässlich sind und die die MNE Gruppe zB für unternehmerische Zwecke oder aus regulatorischen Gründen verwendet. Schließlich sollen auch alternative Indikatoren („Alternative Reliable Indicator“) zulässig sein, wenn die MNE Gruppe ein Verfahren für Steuersicherheit¹¹ beantragt, die alternativen Indikatoren im Zuge dessen dokumentiert und deren Verlässlichkeit im konkreten Einzelfall darlegt.

Außerdem sehen manche Umsatzkategorien die Möglichkeit vor, anstelle konkreter Indikatoren Aufteilungsschlüssel zu verwenden. Damit wird der Tatsache Rechnung getragen, dass nicht bei allen Umsatzarten verlässliche Informationen darüber vorhanden sind, welche Jurisdiktion der Endmarkt ist. Dies setzt jedoch voraus, dass zunächst versucht werden muss, einen aufgezählten („enumerated“) verlässlichen Indikator anzuwenden. Erst wenn dies scheitert, soll der Aufteilungsschlüssel für die jeweilige Umsatzkategorie zur Anwendung gelangen. Ein Aufteilungsschlüssel soll durch die sogenannte Knockout-Regelung („Knock-out Rule“) auf solche Länder eingeschränkt werden können, von denen angenommen werden kann, dass dort tatsächlich Umsätze erzielt werden – dh es werden jene Länder von der Aufteilung ausgeschlossen, in denen die MNE Gruppe (nachweislich) keine

¹¹ Siehe dazu unten Kapitel 6.

Umsätze erzielt. Lediglich bei Transportdienstleistungen soll immer der vorgesehene Aufteilungsschlüssel verwendet werden müssen.

Schließlich wird als letztes Mittel, wenn sowohl die Anwendung eines Indikators als auch eines spezifischen Aufteilungsschlüssels scheitert, vorgesehen, dass die Umsatzzuordnung im Wege von Aufteilungsschlüsseln auf Basis makroökonomischer Daten (Konsumausgaben je Jurisdiktion oder Bruttoinlandsprodukt) zu erfolgen hat.¹² Zur Sicherstellung einer korrekten Anwendung der verschiedenen Indikatoren und Aufteilungsschlüssel soll jede von *Amount A* erfasste MNE Gruppe ein internes Kontrollsystem implementieren müssen, welches die für die Umsatzzuordnung notwendige Informationsbeschaffung sowie eine entsprechende Überprüfung ermöglicht.¹³

3.3. Beispiele für die Zuordnung von Umsätzen

Die folgenden Beispiele dienen der Veranschaulichung der Funktionsweise der Umsatzzuordnungsregelungen:

- **Warenverkäufe (Finished Goods)**

Das Zuordnungsprinzip für Umsätze aus Warenverkäufen, die direkt an Endkonsumenten ausgeführt werden, lautet gemäß Abschnitt 3A Abs 1 von Anhang E der Musterregeln, dass die Umsätze dorthin zugeordnet werden, wo die finale Lieferung an den Endkonsumenten stattfindet. Der Lieferort wird anhand folgender Indikatoren bestimmt: Lieferadresse, Adresse des Verkaufslokals, andere oder alternative verlässliche Indikatoren. Die Verwendung eines Aufteilungsschlüssels ist nicht vorgesehen.

Werden die Waren nicht direkt, sondern über unabhängige Distributoren verkauft, gilt gemäß Abschnitt 3B Abs 1 von Anhang E der Musterregeln zwar dasselbe Grundprinzip wie bei Direktverkäufen und es sind gemäß Abschnitt 3B Abs 2 lit a auch dieselben Indikatoren relevant. Da eine MNE Gruppe jedoch von einem unabhängigen Distributor nicht immer die notwendigen Detailinformationen in Hinblick auf den Endkonsumenten (Lieferadresse oder Adresse des Verkaufslokals) zur Verfügung gestellt bekommt, ist gemäß Abschnitt 3B Abs 2 lit b auch der Ort des Distributors als Indikator für den Lieferort zulässig, wenn der Distributor vertraglich daran gebunden ist, nur in dieser Jurisdiktion zu verkaufen, oder es anderweitig nachvollziehbar erscheint, dass sich die Endkonsumenten in dieser Jurisdiktion befinden. Sollte auch dieser Indikator nicht zuverlässig sein und gibt es auch keinen anderen oder alternativen zuverlässigen Indikator, ist gemäß Abschnitt 3B Abs 3 die Anwendung von Aufteilungsschlüsseln erforderlich: entweder der regionale Aufteilungsschlüssel, durch den die Umsätze innerhalb bestimmter Regionen proportional zu den Konsumausgaben aufgeteilt werden, oder nachrangig der „LIJ“ (low-income jurisdictions) Aufteilungsschlüssel, durch den die restlichen („tail-end“) Umsätze

¹² Vgl Anhang E Abschnitt 2, Abs 7 und 8 der Musterregeln.

¹³ Vgl Anhang E Abschnitt 2, Abs 9 der Musterregeln.