

Prof. Dr. Guido Förster, StB, und Dr. Klaus-Jörg Dehne, RA

# Rechnungslegungsfragen bei der Umsetzung der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie

Am 15.12.2022 hat der Rat der Europäischen Union die Mindestbesteuerungsrichtlinie (MinBestRL) beschlossen und am 10.7.2023 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) den Referentenentwurf (Ref-E) eines Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (MinBestRL-UmsG) veröffentlicht. Die globale Mindestbesteuerung begründet ein eigenes Besteuerungssystem, welches stark auf der Konzernrechnungslegung der betroffenen Unternehmensgruppe und den erforderlichen Vorstufen basiert und das zahlreiche Fragen aufwirft. Der nachfolgende Beitrag behandelt den Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder -Jahresfehlbetrag als Ausgangspunkt der erforderlichen Berechnungen, die Auswirkungen konzerninterner Umstrukturierungen und latente Steuern aufgrund von Ergänzungssteuern.

## I. Einführung

Am 15.12.2022 hat der Rat der Europäischen Union die MinBestRL zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung beschlossen.<sup>1</sup> Die Richtlinie lehnt sich eng an die am 20.12.2021 veröffentlichten Model Rules<sup>2</sup> (MR) des Inclusive Framework (IF) on Base Erosion Profit Shifting (BEPS) der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) und der G20 an und soll sicherstellen, dass diese von den Mitgliedstaaten in einer kohärenten und koordinierten Weise umgesetzt werden.<sup>3</sup> Bei der Auslegung der Richtlinie sollten die Model Rules sowie die weiteren vom IF und dem Global Anti-Base Erosion (GloBE) Implementation Framework herausgegebenen Erläuterungen – einschließlich des Kommentars,<sup>4</sup> der Beispiele<sup>5</sup> und der Safe-Harbour-Regelungen<sup>6</sup> – herangezogen werden, soweit sie mit der Richtlinie und dem Unionsrecht vereinbar sind, um eine einheitliche Anwendung in allen Mitgliedstaaten zu gewährleisten.<sup>7</sup> Gleiches dürfte auch für die weiteren Konkretisierungen und Anwendungsregelungen gelten, die als Ergebnis der Diskussionen im IF und im GloBE Implementation Framework erwartet werden – einschließlich der am 2.2.2023 veröffentlichten Agreed Administrative Guidance<sup>8</sup>, welche den Kommentar zu den Model Rules modifiziert.

Die MinBestRL ist gem. Art. 56 von den Mitgliedstaaten bis zum 31.12.2023 umzusetzen und auf Geschäftsjahre betroffener Unternehmen anzuwenden, die ab dem 31.12.2023 beginnen. Im Hinblick auf die Regelungen zur Undertaxed Payments Rule (UTPR) verschiebt sich der Anwendungszeitpunkt auf Geschäftsjahre, die ab dem 31.12.2024 beginnen.

Zur Umsetzung der MinBestRL hat das BMF am 20.3.2022 den Diskussionsentwurf (Disk-E)<sup>9</sup> und am 10.7.2023 den Referentenentwurf (Ref-E)<sup>10</sup> eines Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (MinBestRL-UmsG) veröffentlicht. Das offizielle Gesetzgebungsverfahren soll mit einem Regierungsentwurf im August 2023<sup>11</sup> beginnen und Ende 2023 abgeschlossen sein.

Kernstück des MinBestRL-UmsG ist das Mindeststeuergesetz (MinStG).<sup>12</sup> Es orientiert sich am Aufbau der MinBestRL, ohne die Begrifflichkeiten der deutschen Fassung allerdings vollständig zu übernehmen. So werden etwa die Begriffe Primärerergänzungssteuer (Income Inclusion Rule – IIR), Sekundärerergänzungssteuer (UTPR), Nationale Ergänzungssteuer (Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax – QDMTT) und angepasste erfasste Steuern (Adjusted Covered Taxes) aus der Richtlinie übernommen, während die Richtlinienbegriffe „maßgeblicher Gewinn oder Verlust“ (GloBE Income or Loss) und „Ergänzungssteuer“ (Top-up Tax) durch „Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust“ und „Steuererhöhungsbetrag“ ersetzt werden. Dies kann später zu Auslegungsschwierigkeiten führen. Wie für die Richtlinie auch, sollen zur Auslegung des MinStG die Model Rules und der zugehörige Kommentar sowie die weiteren internationalen Arbeiten im Rahmen des GloBE Implementation Framework herangezogen werden.<sup>13</sup>

Für die Berechnung der Ergänzungssteuern (IIR, UTPR, QDMTT) greift der Ref-E MinStG auf Größen aus der Konzernrechnungslegung der betroffenen Unternehmensgruppe zurück und folgt damit der MinBestRL und den Model Rules. Dieser Beitrag behandelt den Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder -Jahresfehlbetrag als Ausgangspunkt der erforderlichen Berechnungen, die Auswirkungen konzerninterner Umstrukturierungen und latente Steuern aufgrund von Ergänzungssteuern.

1 Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (MinBestRL), ABIEU vom 22.12.2022, L 328, 1, berichtigt in ABIEU vom 16.1.2023, L 13, 9.

2 OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Paris 2021.

3 MinBestRL (Fn. 1), ErWG (3)–(6).

4 OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Paris 2022.

5 OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples, Paris 2022.

6 OECD, Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Paris 2022.

7 MinBestRL (Fn. 1), ErWG 24; *Rieck/Fehling*, IStR 2023, 79.

8 OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Paris 2023.

9 Bundesministerium der Finanzen, Diskussionsentwurf eines Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRL-UmsG), Bearbeitungsstand: 17.3.2023 (Disk-E MinBestRL-UmsG), abrufbar unter [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/20\\_Legislaturperiode/2023-03-20-MinBestRL-UmsG/1-Diskussionsentwurf.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2023-03-20-MinBestRL-UmsG/1-Diskussionsentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=2) (Abruf: 26.6.2023), S. 1, 80.

10 Bundesministerium der Finanzen, Referentenentwurf eines Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union und die Umsetzung weiterer Begleitmaßnahmen (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRL-UmsG), 7.7.2023, abrufbar unter [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/20\\_Legislaturperiode/2023-03-20-MinBestRL-UmsG/1-Referentenentwurf.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2023-03-20-MinBestRL-UmsG/1-Referentenentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=3) (Abruf 11.7.2023).

11 Vgl. *Geberth*, GmbHR 2023, R 121 f.

12 Ref-E MinBestRL-UmsG (Fn. 10), Art. 1.

13 Vgl. Ref-E MinBestRL-UmsG (Fn. 10), S. 93.

## II. Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder -Jahresfehlbetrag

### 1. Verzicht auf eine Handelsbilanz II

Angelehnt an MR 3.1.2 werden gem. Art. 15 Abs. 1 MinBestRL die „maßgeblichen Gewinne oder Verluste“ einer Geschäftseinheit ausgehend von den „bilanziellen Nettoerträge[n] oder -verluste[n]“ berechnet.

In Umsetzung dieser Vorgabe ist gem. § 15 Abs. 1 Ref-E MinStG der „Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust“ einer Geschäftseinheit ausgehend vom Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder -Jahresfehlbetrag zu ermitteln, d. h. dem „für Konsolidierungszwecke aus den Rechnungslegungsdaten der jeweiligen Geschäftseinheit abgeleitete[n] und an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichen[n] Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen“. Der Ref-E verzichtet somit auf einen eigenständigen Abschluss in Form einer Handelsbilanz II als Ausgangspunkt der Berechnungen. Er trägt damit der vielfach geäußerten Kritik am Disk-E Rechnung und vermeidet den erheblichen Mehraufwand, der mit der Erstellung eigenständiger Abschlüsse nur für Zwecke der Mindestbesteuerung verbunden gewesen wäre.<sup>14</sup> Zugleich entspricht die jetzt gefundene Regelung den Vorgaben der MinBestRL und der Model Rules, die keinen eigenständigen Abschluss fordern, sondern an das Ergebnis der jeweiligen Geschäftseinheit anknüpfen.

Die Anpassung etwaig vorhandener Einzelabschlüsse von Geschäftseinheiten an konzerneinheitliche Regelungen zur Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder -Jahresfehlbetrags muss daher organisatorisch nicht durch eine Handelsbilanz II<sup>15</sup> vollzogen werden, sondern kann durch sog. Reporting Packages erfolgen,<sup>16</sup> welche regelmäßig durch den Konzernabschlussprüfer überprüft werden.<sup>17</sup> Dies hat vor allem für Unternehmensgruppen Bedeutung, die ihren Konzernabschluss, nicht aber die Jahresabschlüsse nach IFRS aufstellen.

Die Gesetzesformulierung, wonach der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder -Jahresfehlbetrag aus „den Rechnungslegungsdaten“ abzuleiten ist, stellt aber auch klar, dass Einzelabschlüsse von Geschäftseinheiten nicht erforderlich sind, sondern der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder -Jahresfehlbetrag durch geeignete Anpassungen direkt aus den Rechnungslegungsdaten entwickelt werden kann. Dies hat insbesondere Bedeutung für Betriebsstätten, die zwar Geschäftseinheiten sind, für die aber vielfach keine Einzelabschlüsse vorliegen.

### 2. Vereinfachungen und Konsolidierungsbuchungen

In den Reporting Packages werden nicht selten Vereinfachungen im Hinblick auf die nachfolgenden Konsolidierungsmaßnahmen bei der Aufstellung des Konzernabschlusses vorgenommen. So kann eine Zwischenergebniseliminierung entfallen und der Prozess der Konzernabschlusserstellung ohne Informationsverlust erheblich verschlankt werden, soweit konzerninterne Leasingverhältnisse in den Reporting Packages der Geschäftseinheiten nicht erfasst werden oder die konzerninterne Übertragung von Vermögensgegenständen zu Buchwerten erfolgt.<sup>18</sup> Denkbar ist auch, dass im Rahmen der Erstkonsolidierung eines Tochterunternehmens der gem. § 301 Abs. 1 S. 2 HGB bzw. IFRS 3.18 erforderliche Ansatz der Bilanzposten mit beizulegenden Zeitwerten einschließlich der zugehörigen latenten Steuern bereits in das Reporting Package einfließt (push down accounting).<sup>19</sup>

Sowohl Art. 15 Abs. 1 MinBestRL als auch die Model Rules schreiben vor, dass der Ausgangspunkt für die Ermittlung der maßgebenden Ge-

winne oder Verluste das Ergebnis der Geschäftseinheit vor etwaigen Anpassungen zur Konsolidierung gruppeninterner Transaktionen ist. Dem folgt auch der Referentenentwurf (§ 15 Abs. 1 Ref-E MinStG).

Dies bedeutet, dass für Zwecke der Mindestbesteuerung die bisherigen Vereinfachungen grundsätzlich aus den Reporting Packages zu eliminieren sind. Hieraus können erhebliche Kosten resultieren.<sup>20</sup> So sind die den Reporting Packages zugrunde liegenden Konzernbilanzierungsrichtlinien anzupassen, zusätzliche Arbeitsschritte in den Prozess einzufügen, Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter zu schulen und prozessbegleitende Kontrollen zu etablieren.<sup>21</sup>

Eine Einschränkung kann sich allerdings aus dem Grundsatz der (Konzern-)Wesentlichkeit ergeben, der auch für Zwecke der Mindestbesteuerung zu beachten ist.<sup>22</sup> Danach werden aus Konzernsicht unwesentliche Verzerrungen in der Ausgangsgröße für die Ermittlung des maßgebenden Gewinns oder Verlusts bzw. des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts hingenommen. Nach dem Vorschlag des DRSC soll eine Anpassung von Reporting Packages in folgenden Fällen unterbleiben können:<sup>23</sup>

- Reporting Packages unwesentlicher Geschäftseinheiten,
- Reporting Packages anderer Geschäftseinheiten in Bezug auf Transaktionen mit Geschäftseinheiten derselben Jurisdiktion (arg. Jurisdictional Blending),
- Reporting Packages anderer Geschäftseinheiten in Bezug auf nicht wesentliche Geschäftsvorfälle.

Ein anderer Weg zur Vermeidung der Anpassung der Konzernrechnungslegungsprozesse kann zumindest bei der innerkonzernlichen Übertragung von Vermögensgegenständen und Schulden sowie bei innerkonzernlichen Lieferungen darin bestehen, die aus der Zwischenergebniseliminierung und einem Push Down Accounting resultierenden latenten Steuern im Reporting Package der Geschäftseinheit mit zu berücksichtigen. In diesem Fall entsteht durch das Zusammenwirken von tatsächlichen und latenten Steuern eine vergleichbare effektive Steuerbelastung bei der Geschäftseinheit, wie sie sich ohne Vereinfachungen des Reporting Package ergeben würde.<sup>24</sup>

14 Vgl. AK Steuern der Schmalenbach-Gesellschaft, Stellungnahme zum Disk-E MinBestRL-UmsG, abrufbar unter [https://www.schmalenbach.org/images/stories/Publikationen/Stellungnahmen/AK\\_Steuern\\_Stellungnahme\\_MinBestRL-UmsG-E\\_2023\\_04\\_21.pdf](https://www.schmalenbach.org/images/stories/Publikationen/Stellungnahmen/AK_Steuern_Stellungnahme_MinBestRL-UmsG-E_2023_04_21.pdf) (Abruf: 9.6.2023), Tz. 2.3.2, 2.3.3; BStBK, Stellungnahme zum Disk-E MinBestRL-UmsG, abrufbar unter [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/20\\_Legislaturperiode/2023-03-20-MinBestRL-UmsG/Stellungnahme-04-BStBK.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2023-03-20-MinBestRL-UmsG/Stellungnahme-04-BStBK.pdf?__blob=publicationFile&v=2) (Abruf 9.6.2023), 7–9; DRSC, Stellungnahme zum Disk-E MinBestRL-UmsG, abrufbar unter [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/20\\_Legislaturperiode/2023-03-20-MinBestRL-UmsG/Stellungnahme-01-Spitzenverbaende-der-Deutschen-Wirtschaft.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2023-03-20-MinBestRL-UmsG/Stellungnahme-01-Spitzenverbaende-der-Deutschen-Wirtschaft.pdf?__blob=publicationFile&v=3) (Abruf 9.6.2023), 10f.; *Behrendt*, GmbHR 2023, R132.

15 Zum Charakter der Handelsbilanz II vgl. *Störk/Kliem/Walkenbach*, in: Grottel u.a. (Hrsg.), *Beck'scher Bilanz-Kommentar* 13. Aufl. 2022, § 300 HG, Rn. 22; IDW (Hrsg.), *WP-Handbuch*, 18. Aufl. 2023, Rn. G 288; *Benzinger/Hachmeister*, ISR 2023, 111, 117.

16 So bereits zum Disk-E MinBestRL-UmsG DRSC (Fn. 14), 4; Zentralverbände der deutschen Wirtschaft (Fn. 14), Besonderer Teil, 10.

17 Vgl. IDW (Fn. 15), Rn. L 1401 f.; AK Steuern (Fn. 14), Tz. 2.3.2; DRSC (Fn. 14), 4.

18 Vgl. AK Steuern (Fn. 14), Tz. 2.3.2; DRSC (Fn. 14), S. 5; Zentralverbände der deutschen Wirtschaft (Fn. 14), S. 11.

19 Vgl. AK Steuern (Fn. 14), Tz. 2.3.2; DRSC (Fn. 14), S. 5; *Benzinger/Hachmeister*, ISR 2023, 111, 118.

20 Vgl. AK Steuern (Fn. 14), Tz. 2.3.2; DRSC (Fn. 14), S. 5.

21 Vgl. AK Steuern (Fn. 14), Tz. 2.3.2.

22 Vgl. OECD (Fn. 4), Art. 3.1.2, Rn. 12; MinBestRL (Fn. 1), ErwG 24; Ref-E MinBestRL-UmwG, S. 93; DRSC (Fn. 14), S. 5 f.; *Benzinger/Hachmeister*, ISR 2023, 111, 119. Kritisch *H. Kirsch*, DStZ 2022, 624, 631.

23 Vgl. DRSC (Fn. 14), S. 6 f. Ebenso Zentralverbände der deutschen Wirtschaft (Fn. 14), S. 11.

24 Vgl. AK Steuern (Fn. 14), Tz. 2.3.2.

So erhöht bspw. der konzerninterne Verkauf von Anlagegegenständen zu Buchwerten den maßgebenden Gewinn bzw. Mindeststeuer-Gewinn der abgebenden Geschäftseinheit nicht. Gleichzeitig ist der betreffende Sachverhalt aber regelmäßig auf der Grundlage von Fremdvergleichspreisen steuerpflichtig. Dies hebt isoliert betrachtet die Effective Tax Rate (ETR) der abgebenden Geschäftseinheit an. Würde nun die aus einer Zwischenergebniseliminierung bei einer Einzelbetrachtung abzugrenzende aktive latente Steuer bei der abgebenden Geschäftseinheit berücksichtigt, stünde dem (niedrigeren) maßgebenden Gewinn bzw. Mindeststeuer-Gewinn auch eine entsprechend verringerte Steuerbelastung gegenüber. Verbleibende Unterschiede hätten regelmäßig unwesentliche Auswirkungen auf die Mindeststeuer.<sup>25</sup>

### III. Konzerninterne Umstrukturierungen

Veränderungen von Märkten, Technologien und regulatorischen Rahmenbedingungen sowie strategische Neuausrichtungen, eine Neuordnung von Entscheidungsstrukturen oder Veränderungen der Unternehmensgröße können eine Anpassung der Struktur der Unternehmensgruppe erforderlich machen.<sup>26</sup> Typische Bausteine für eine Restrukturierung sind die Ausgliederung von Geschäftsbereichen in Tochtergesellschaften, die Verschmelzung und die Spaltung bestehender Einheiten sowie die Übertragung von Beteiligungen.<sup>27</sup>

Gemäß Art. 35 Abs. 2 MinBestRL sind MR 6.3.1 folgend Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten in den maßgeblichen Gewinn oder Verlust der abgebenden Geschäftseinheit einzubeziehen, und die erwerbende Geschäftseinheit hat ihren maßgeblichen Gewinn oder Verlust auf der Grundlage der Anschaffungskosten zu bestimmen. Dabei ist der für die Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft maßgebende Rechnungslegungsstandard zugrunde zu legen. Diese Regel gilt unabhängig davon, ob der Veräußerer und der Erwerber derselben Unternehmensgruppe angehören oder nicht.<sup>28</sup>

Etwas anderes gilt allerdings gem. Art. 35 Abs. 1, 3 MinBestRL, MR 6.3.2 für Reorganisationen. Etwaige Veräußerungsgewinne und -verluste sind dann nicht in die Berechnung des maßgeblichen Gewinns oder Verlusts einzubeziehen, und die erwerbende Geschäftseinheit führt die Buchwerte der veräußernden Geschäftseinheit fort, soweit nicht im Rahmen einer Reorganisation ausnahmsweise steuerpflichtige Gewinne entstehen (Art. 35 Abs. 4 MinBestRL, MR 6.1.3). Da für die Ermittlung des maßgeblichen Gewinns oder Verlusts grundsätzlich auf den für die Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft maßgebenden Rechnungslegungsstandard abzustellen ist, sind nicht die steuerlichen Buchwerte fortzuführen, sondern die nach dem Rechnungslegungsstandard ermittelten Buchwerte – ggf. erhöht um ausnahmsweise steuerpflichtige Gewinne im Rahmen der Reorganisation.

Die entsprechenden Vorgaben werden durch § 63 Abs. 1–3, 5, 6 Ref-E MinStG umgesetzt.

Die Normen gehen grundsätzlich davon aus, dass Übertragungsvorgänge im Rahmen der Rechnungslegungsvorschriften zu Gewinnen oder Verlusten führen, die in die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts eingehen.<sup>29</sup> Dagegen werden Mindeststeuer-Reorganisationen im Rahmen der Mindestbesteuerung zu Buchwerten abgebildet<sup>30</sup> – unabhängig davon, ob sie national oder grenzüberschreitend vollzogen werden. Voraussetzung ist gem. § 63 Abs. 5 Nr. 2

und 3 Ref-E MinStG, dass der Gewinn oder Verlust aus den übertragenen Vermögenswerten ganz oder zum Teil nicht besteuert worden ist, und die steuerrechtlichen Bestimmungen des Belegenheitsstaats der übernehmenden Geschäftseinheit eine Buchwertfortführung verlangen, angepasst um etwaige nicht begünstigte Gewinne oder Verluste der Transaktion.

Zu beachten ist allerdings, dass Vermögensübertragungen im Rahmen von konzerninternen Umstrukturierungen in den Einzelabschlüssen und den Handelsbilanzen II der beteiligten Geschäftseinheiten auch dann zu Buchwerten abgebildet werden können, wenn die Reorganisation nach dem einschlägigen nationalen Steuerrecht nicht steuerneutral ist.

– Bei der *Einbringung* von Vermögen im Wege der Einzelrechtsnachfolge oder durch Ausgliederung gem. § 123 Abs. 3 UmwG in eine Tochtergesellschaft gegen Gewährung von Anteilen hat der Einbringende nach den Tauschgrundsätzen des § 255 Abs. 1 HGB ein Wahlrecht: Die erhaltenen Anteile dürfen mit dem Buchwert des hingegebenen Vermögens, aber auch dessen Zeitwert angesetzt werden.<sup>31</sup> Die übernehmende Gesellschaft hat das erhaltene Vermögen mit dem Ausgabebetrag der gewährten Anteile zu bewerten (Nennbetrag zzgl. Agio).<sup>32</sup> Insoweit besteht ein faktisches Wahlrecht, das übergehende Vermögen zum Buchwert anzusetzen. In den Fällen der Ausgliederung ergibt sich das Recht zur Buchwertfortführung zudem aus § 24 UmwG.

Auch nach den IFRS besteht ein Wahlrecht, bei konzerninternen Einbringungen die erhaltenen Anteile im Einzelabschluss und der Handelsbilanz II des Einbringenden mit den Buchwerten anzusetzen und bei der übernehmenden Gesellschaft die Buchwerte fortzuführen (predecessor accounting).<sup>33</sup> Weder der IFRS 3 für Unternehmenszusammenschlüsse noch der IFRS 2 für anteilsbasierte Vergütungen sind auf Vermögensübertragungen unter gemeinsamer Beherrschung anzuwenden (IFRS 3.2 (e); IFRS 2.5.). Vielmehr besteht insoweit eine Regelungslücke.<sup>34</sup>

– Bei einer *Verschmelzung* hat die übertragende Gesellschaft gem. § 17 Abs. 2 S. 2 UmwG in der handelsrechtlichen Schlussbilanz zwingend die Buchwerte fortzuführen.<sup>35</sup> Der übernehmende Rechtsträger darf gem. § 24 UmwG die Buchwerte der übertragenden Gesellschaft fortführen oder das übernommene Vermögen mit den Anschaffungskosten, dem Ausgabebetrag der dafür gewährten

25 Vgl. AK Steuern (Fn. 14), Tz. 2.3.2.

26 Vgl. Herzig, in: Herzig (Hrsg.), Steuerorientierte Umstrukturierung von Unternehmen, 1997, S. 1; Förster, DStR 2020, 865.

27 Vgl. Förster (Fn. 26); Prinz, in: Prinz/Desens (Hrsg.), Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2023, Fn. 1.2.

28 Vgl. OECD (Fn. 4), Art. 6.3, Rn. 70.

29 Vgl. Ref-E MinBestRL-UmsG (Fn. 10), S. 244. Ebenso OECD (Fn. 4), Art. 6.3, Rn. 71; OECD (Fn. 8), 2.1.1., Rn. 1.

30 Vgl. Ref-E MinBestRL-UmsG (Fn. 10), S. 245.

31 Vgl. IDW RS HFA 42, IDW-FN 2012, 701, Rn. 46; ADS, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilbd. 1, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB, Rn. 89f.; Störk/Deubert, in: Grottel u. a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl. 2022, § 301 HGB, Rn. 22, 23, 291. Zur Ausgliederung vgl. IDW RS HFA 43, IDW-FN 2012, 714, Rn. 21; Rödder, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, Anh. 2, Rn. 80.

32 Vgl. ADS (Fn. 31), Rn. 97; Störk/Schellhorn, in: Deubert/Förschle/Störk (Hrsg.), Sonderbilanzen, 6. Aufl. 2021, D 191–193; Störk/Deubert (Fn. 31), Rn. 22, 291; kritisch Kahle, in: Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht, Stand: Dez. 2021, § 255 HGB, Rn. 35–37.

33 Vgl. IDW RS HFA 2, IDW Life 2017, 632, und 2018, 809, Rn. 16–22; IDW RS HFA 50 IFRS 3-M2, IDW Life 2018, 892 (jeweils aus der Sicht von Teilkonzernen); Andrejewski, BB 2005, 1436; Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, IFRS-Kommentar, 21. Aufl. 2023, § 31, Rn. 205; Senger/Brune, in: Brune u. a. (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch, 6. Aufl. 2020, § 34, Rn. 26, 27; Meyer, in: Thiele/v. Keitz/Brücks (Hrsg.), Internationales Bilanzrecht, Stand: April 2022, IFRS 3, Rn. 138, 141.

34 Vgl. Andrejewski (Fn. 33); Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Fn. 33); Meyer (Fn. 33), Rn. 138.

35 Vgl. Biilietewski/Roß/Weiser, WPg 2014, 13, 16; Deubert/Heckel, in: Deubert/Förschle/Störk (Hrsg.), Sonderbilanzen, 6. Aufl. 2021, H 116f.; Rödder (Fn. 31), Rn. 12, 15.

Anteile, bewerten.<sup>36</sup> In den Fällen eines Upstream-Merger können als Anschaffungskosten der Buchwert, der Zeitwert oder ein erfolgsneutraler Zwischenwert der untergehenden Anteile an der übertragenden Gesellschaft angesetzt werden.<sup>37</sup>

Auch die IFRS eröffnen bei konzerninternen Verschmelzungen ein Wahlrecht, die Vermögensübertragung im Einzelabschluss und der Handelsbilanz II der beteiligten Gesellschaften zu Buchwerten abzubilden.<sup>38</sup> Weder der IFRS 3 für Unternehmenszusammenschlüsse noch der IFRS 2 für anteilsbasierte Vergütungen und IFRIC 17 für Sachdividenden sind auf Vermögensübertragungen unter gemeinsamer Beherrschung anzuwenden (IFRS 3.2 (e); IFRS 2.5; IFRIC 17.5.).

– Bei einer *Aufspaltung* oder *Abspaltung* gem. § 123 Abs. 1 und 2 UmwG hat der übertragende Rechtsträger das übertragene Vermögen in der handelsrechtlichen Schlussbilanz<sup>39</sup> zwingend mit den Buchwerten anzusetzen (§§ 125, 17 Abs. 2 S. 2 UmwG). Der übernehmende Rechtsträger darf gem. § 24 UmwG die Buchwerte der übertragenden Gesellschaft fortführen oder das übernommene Vermögen mit dem Ausgabebetrag der dafür gewährten Anteile bewerten.<sup>40</sup>

Auch nach den IFRS darf die konzerninterne Transaktion zu Buchwerten abgebildet werden.<sup>41</sup>

Werden konzerninterne Übertragungen zwischen Geschäftseinheiten in verschiedenen Steuerjurisdiktionen *außerhalb* einer Mindeststeuer-Reorganisation in den Handelsbilanzen II der beteiligten Geschäftseinheiten zu Buchwerten abgebildet, ist für die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts der übertragenden Geschäftseinheit gem. § 16 Abs. 1 Ref-E MinStG, Art. 16 Abs. 4 Unterabs. 1 MinBestRL, MR 3.2.3 eine Anpassung an den Fremdvergleichspreis vorzunehmen.<sup>42</sup> Die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts wird damit an die steuerliche Behandlung angeglichen. U.E. sind in diesem Fall auch latente Steuern aus Buchwertdifferenzen zwischen der Handelsbilanz II und den steuerlichen Werten zu korrigieren. Ungeklärt ist noch die Behandlung der erwerbenden Geschäftseinheit. Die OECD hat hierfür weitere Arbeiten angekündigt, um etwaige Doppelbesteuerungsrisiken zu vermeiden.<sup>43</sup>

Aus der fehlenden Deckungsgleichheit der Rechnungslegungsregeln mit den steuerlichen Reorganisationsvorschriften können sich jedoch in nationalen Fällen Verwerfungen ergeben, welche die ETR-Berechnung beeinflussen:

## Beispiel:

Die in den Niederlanden (NL) ansässige oberste Muttergesellschaft (MG) ist mit 100 % an der deutschen Tochterkapitalgesellschaft A (TG A) beteiligt. Die gesamte Unternehmensgruppe fällt in den Anwendungsbereich der Mindeststeuer. Der Konzernabschluss wird nach IFRS aufgestellt. Es wird davon ausgegangen, dass die NL eine etwaige primäre Ergänzungssteuer erheben.

Im Jahr 01 überträgt TG A durch Ausgliederung gem. § 123 Abs. 3 UmwG Vermögensgegenstände auf eine neu gegründete Tochterkapitalgesellschaft B (TG B), die ebenfalls in Deutschland ansässig ist. In dem eingebrachten Vermögen befinden sich stille Reserven i.H.v. 50 Mio. Euro in selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zehn Jahre beträgt. TG A und TG B gehen davon aus, dass ein Teilbetrieb gem. § 20 Abs. 1 UmwStG eingebracht wurde. TG B stellt einen Buchwertantrag und setzt das übertragene Vermögen mit dem Buchwert an. TG A bewertet die erhaltenen Anteile an TG B ebenfalls mit dem Buchwert (§ 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG). In den Einzelabschlüssen und bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder -Jahresfehlbetrags von TG A und TG B wird die Ausgliederung zu Buchwerten abgebildet.

Im Jahr 03, zum Zeitpunkt der Erstellung des Mindeststeuer-Berichts gem. § 72 Ref-E MinStG (GloBE Information Return) und der Mindeststeuer-Erklärung gem. § 90 Ref-E MinStG wird davon ausgegangen, dass in 01 eine Reorganisation gem. § 63 Abs. 3 Ref-E MinStG vorgelegen hat.

Im Jahr 07 kommt die Betriebsprüfung bei TG A aufgrund abweichender Würdigung (zutreffend) zu der Auffassung, dass ein Teilbetrieb nicht vorlag und steuerlich die stillen Reserven aufzudecken waren.

## Lösung:

Bei TG A wird für das Jahr 01 ein Gewinn von 50 Mio. Euro und eine Steuer von 15 Mio. Euro festgesetzt, die im Einzelabschluss und bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder -Jahresfehlbetrags des Jahres 07 der TG A als periodenfremder Steueraufwand berücksichtigt wird.

Der Steuermehraufwand geht in voller Höhe im Jahr 07 in die ETR-Berechnung für Deutschland ein (§ 49 Abs. 1 Ref-E MinStG, Art. 25 Abs. 1 Unterabs. 1 MinBestRL, MR 4.6.1 S. 1).

Fraglich ist, ob sich aufgrund der nicht steuerneutralen Reorganisation auch der Mindeststeuer-Gewinn der TG A erhöht. Zwar geht der Ref-E MinStG in Übereinstimmung mit der MinBestRL und den Model Rules davon aus, dass außerhalb einer steuerneutralen Reorganisation eine Gewinnrealisierung hinsichtlich des übertragenen Vermögens nach dem für den Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft maßgebenden Rechnungslegungsstandard stattfindet, jedoch ist dies – wie gezeigt – bei den IFRS und dem HGB nicht der Fall. Hier ist vielmehr eine Buchwertfortführung des übertragenen Vermögens auch außerhalb einer steuerneutralen Reorganisation zulässig. Diese Möglichkeit wird in der Administrative Guidance ausdrücklich anerkannt.<sup>44</sup> Geht man davon aus, dass die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns akzessorisch in Bezug auf den maßgebenden Rechnungslegungsstandard ist, erhöht sich folglich der Mindeststeuer-Gewinn nicht.

Daran ändert auch die Norm des § 63 Abs. 3, 6 Ref-E MinStG nichts. Nach dieser Vorschrift werden nicht-begünstigte Gewinne im Rahmen einer Mindeststeuer-Reorganisation bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts berücksichtigt. Im vorliegenden Fall fehlt es jedoch an einer Mindeststeuer-Reorganisation, da die Einbringung nicht zumindest teilweise steuerneutral ist.

TG B kann ab 01 entsprechend höhere Abschreibungen in der Steuerbilanz geltend machen, soweit die Geschäftsjahre noch nicht bestandkräftig veranlagt sind.

In den Einzelabschlüssen und bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder -Jahresfehlbetrags der Jahre 01–06 ergeben sich grundsätzlich keine Änderungen, sofern TG B die Ausgliederung nach IFRS zutreffend zu Buchwerten abgebildet hat. Ein Bilanzierungs- oder Bewertungsfehler i.S.d. § 23 Abs. 1 Ref-E MinStG, Art. 16 Abs. 2 Bst. h) MinBestRL, MR 3.2.1 (h) liegt insoweit nicht vor.

Im Einzelabschluss und bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder -Jahresfehlbetrags des Jahres 07 ist die aus den steuerrechtlichen Mehrab-

36 Vgl. IDW RS HFA 42 (Fn. 31), Rn. 43; ADS (Fn. 31), Rn. 97–100; *Bilitewski/Roß/Weiser*, WPG 2014, 73, 75 f.; *Deubert/Hoffmann*, in: *Deubert/Förschle/Störk* (Hrsg.), *Sonderbilanzen*, 6. Aufl. 2021, K 44; *Kahle* (Fn. 32), Rn. 43, 46 (keine Begrenzung der AK auf Ausgabebetrag); *Rödter* (Fn. 31), Rn. 28 f. Zur Buchwertfortführung in der HB II vgl. *Ebeling*, in: *Baetge/Kirsch/Thiele* (Hrsg.), *Bilanzrecht*, Stand: Okt. 2020, § 304 HGB, Rn. 92. Zwingender Zeitwertansatz *Hörtnagl*, in: *Schmitt/Hörtnagl* (Hrsg.), *UmwG/UmwStG*, 9. Aufl. 2020, § 24 UmwG, Rn. 31.

37 Vgl. IDW RS HFA 42 (Fn. 31), Rn. 46; *Bilitewski/Roß/Weiser* (Fn. 36), 73, 75; *Rödter* (Fn. 31), Rn. 34.

38 Vgl. IDW RS HFA 2 (Fn. 33), Rn. 33 ff. (aus der Sicht von Teilkonzernen); *Andrejewski* (Fn. 33); *Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg* (Fn. 33), Rn. 209; *Senger/Brune* (Fn. 33); *Meyer* (Fn. 33), Rn. 138, 144. Zwingender Buchwertansatz *Langecker*, in: *Böcking u. a.* (Hrsg.), *Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung*, Stand: Mai 2010, B 776, Rn. 333.

39 Vgl. dazu IDW RS HFA 43 (Fn. 31), Rn. 7–9; *Rödter* (Fn. 31), Rn. 72 f.

40 Vgl. IDW RS HFA 43 (Fn. 31), Rn. 24; *Deubert/Hoffmann* (Fn. 36); *Rödter* (Fn. 31), Rn. 82–85 (auch zu weiteren Fällen).

41 Vgl. *Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg* (Fn. 33), Rn. 205, 211, 213; *Senger/Brune* (Fn. 33); *Meyer* (Fn. 33), Rn. 138, 144.

42 Vgl. OECD (Fn. 4), Art. 6.3, Rn. 73.1 i. d. F. durch OECD (Fn. 8), 2.1.1., Rn. 4.

43 Vgl. OECD (Fn. 4), Art. 6.3, Rn. 73.1.

44 Vgl. OECD (Fn. 8), 2.1.1., Rn. 1.

schreibungen resultierende Steuererminderung der Jahre 01–06 als periodenfremder Steuerertrag anzusetzen. Die Steuererminderungen sind jedoch für Zwecke der Mindestbesteuerung nicht dem Jahr 07 zuzuordnen, sondern gem. § 49 Abs. 2 Ref-E MinStG den Jahren 01–06. Hierdurch sinkt die ETR dieser Jahre nachträglich, und es kann ein zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag gem. § 54 Abs. 1 Ref-E MinStG für das Jahr 07 entstehen.

In 07 sind zudem aktive latente Steuern von (50 Mio. Euro x 4/10 x 30% =) 6 Mio. Euro ertragswirksam einzubuchen, die allerdings für Zwecke der Mindestbesteuerung mit einem Steuersatz von 15% neu zu berechnen sind (§ 47 Abs. 1 Ref-E MinStG, Art. 22 Abs. 2 Unterabs. 2 MinBestRL, MR 4.4.1 = 3 Mio. Euro). Von den neu berechneten latenten Steuern ist bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern des Jahres 07 ein Betrag von (50 Mio. Euro x 1/10 x 15% =) 0,75 Mio. Euro aufwandswirksam aufzulösen. Der Steuerertrag (netto) 2,25 Mio. Euro ist u. E. für Zwecke der Mindestbesteuerung im Jahre 07 zu berücksichtigen. Eine Minderung der Steuerschuld „für ein vorangegangenes Geschäftsjahr“ gem. § 49 Abs. 2 Ref-E MinStG, Art. 25 Abs. 1 Unterabs. 2 MinBestRL, MR 4.6.1 S. 2 liegt nicht vor, da die latente Steuer künftige Steuerentlastungen abbildet.

Bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern der Jahre 08–10 sind die neu berechneten aktiven latenten Steuern jeweils mit 0,75 Mio. Euro aufwandswirksam aufzulösen, was die ETR für Deutschland in diesen Jahren erhöht; allerdings reicht die Erhöhung wegen der Neubewertung der latenten Steuern nicht aus, um den steuermindernden Effekt aus den steuerlichen Mehrabschreibungen auszugleichen.

Im Ergebnis führt der vorstehende Sachverhalt zu erheblichen Schwankungen der deutschen ETR:

In den Jahren 01–06 sinkt die deutsche ETR aufgrund der rückwirkend zu berücksichtigenden Steuererminderungen aus steuerlichen Mehrabschreibungen ab, während sie im Jahr 07 steigt und sich in den Jahren 08–10 wieder verringert. Die Schwankungen der ETR beruhen zum einen darauf, dass die steuererhöhenden und steuermindernden Effekte aus der nachträglichen Versagung der Steuerneutralität gem. § 49 Ref-E MinStG, Art. 25 Abs. 1 MinBestRL, MR 4.6.1, unterschiedlichen Perioden zugeordnet werden, zum anderen beruhen sie auf der Neubewertung der latenten Steuern mit 15%.

#### IV. Latente Steuern aufgrund von Ergänzungssteuern

Die Rechnungslegungsregeln für latente Steuern in §§ 274, 306 HGB und IAS 12 finden grundsätzlich auch auf Sachverhalte Anwendung, die sich aus Ergänzungssteuern (Top-up Taxes) und nationalen Ergänzungssteuern (QDMTT) ergeben.<sup>45</sup> Gleichwohl bestehen erhebliche Unsicherheiten zur konkreten Anwendung beider Normenkreise auf Mindeststeuersachverhalte: Unklar ist bspw., ob latente Steuern auch für Ergänzungssteuern abzugrenzen sind, wenn die zugrunde liegenden Sachverhalte außerhalb der Reporting Group angefallen sind, wie dies z. B. bei einer Partially-Owned Parent Entity (POPE) möglich ist. Unklar ist auch, ob Ergänzungssteuern zu neuen temporären Differenzen führen können, ob bestehende latente Steuern dem Grunde oder der Höhe nach verändert werden können, welcher Steuersatz der Bewertung der latenten Steuern zugrunde zu legen ist und ob der Nutzen einer entsprechenden Abgrenzung die Komplexität und die Kosten rechtfertigt.<sup>46</sup>

Der IASB hat daher eine vorübergehende Ausnahme von der Pflicht vorgeschrieben, aktive und/oder passive latente Steuern gem. IAS 12 auf Ergänzungssteuer-Sachverhalte abzugrenzen und offenzulegen.<sup>47</sup> Berichtspflichtige Einheiten, welche die Ausnahme in Anspruch nehmen, haben dies allerdings offenzulegen.<sup>48</sup> Offenzulegen ist darüber

hinaus der Betrag tatsächlicher Mindeststeuern<sup>49</sup> sowie für Jurisdiktionen, die Mindeststeuern eingeführt oder in Wesentlichen eingeführt haben, welche aber noch nicht in Kraft getreten sind, Informationen über die zu erwartende Betroffenheit durch Ergänzungssteuern.<sup>50</sup>

Äußerungen zu einer temporären Ausnahme von der Pflicht zur Abgrenzung latenter Steuern nach §§ 274, 306 HGB fehlen bisher. Da dieselben Unsicherheiten, die zur Ausnahme bei IAS 12 geführt haben, auch für *HGB-Bilanzierer* gelten, sollte eine entsprechende Ausnahme ebenfalls zugelassen werden.<sup>51</sup>

#### V. Zusammenfassung

1. Bei der Lösung bestehender Zweifelsfragen des MinStG sind auch die Model Rules sowie die weiteren vom Inclusive Framework und dem GloBE Implementation Framework herausgegebenen Erläuterungen heranzuziehen.
2. Ausgangspunkt für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts ist der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder -Jahresfehlbetrag der jeweiligen Geschäftseinheit. Dieser kann auch durch ein Reporting Package ermittelt werden. Erforderlich sind jedoch weitere Erleichterungen im Hinblick auf die in Reporting Packages regelmäßig enthaltenen Vereinfachungen.
3. Die Annahme, dass außerhalb steuerneutraler Reorganisationen die Übertragung von Vermögenswerten nach den Rechnungslegungsnormen des HGB und der IFRS zwischen verschiedenen Geschäftseinheiten zur Aufdeckung der stillen Reserven führt, trifft insbesondere bei konzerninternen Umstrukturierungen nicht zu. Hierdurch können sich Auswirkungen auf die ETR-Berechnung bei Umstrukturierungen innerhalb einer Jurisdiktion ergeben.
4. Im Hinblick auf die Abgrenzung latenter Steuern aufgrund von Ergänzungssteuern bestehen noch erhebliche Zweifelsfragen. Der IASB hat daher eine temporäre Ausnahme in IAS 12.4A vorgeschrieben, gekoppelt mit Offenlegungserfordernissen. Eine entsprechende Ausnahme sollte auch im HGB verankert werden.

**Prof. Dr. Guido Förster** ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf. Er ist u. a. Mitglied im Arbeitskreis Steuern der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaftslehre e. V. und der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST).



**Dr. Klaus-Jörg Dehne**, RA, ist Head of Quality Legal & Tax bei der Baker Tilly Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Düsseldorf.



<sup>45</sup> Vgl. IAS 12.4A i. d. F. des IASB, International Tax Reform – Pillar Two Model Rules, Amendments to IAS 12, May 2023.

<sup>46</sup> Vgl. IAS 12.BC99 (Fn. 45); DRSC (Fn. 14), S. 2.

<sup>47</sup> Vgl. IAS 12.4A (Fn. 45).

<sup>48</sup> Vgl. IAS 12.88A (Fn. 45).

<sup>49</sup> Vgl. IAS 12.88B (Fn. 45).

<sup>50</sup> Vgl. IAS 12.88C, 12.88D (Fn. 45).

<sup>51</sup> Vgl. DRSC (Fn. 14), S. 2 f.