

Fristenstillstand beim Erwerb eigener Aktien – Neuigkeiten zum Begriff des ursprünglichen kausalen Zusammenhangs

Prof. Dr. oec. Peter Athanas*/lic. oec. Patrick Jurt**

Inhalt

1	Einleitung
2	Überblick über den Inhalt des Zirkulars Nr. 7023
2.1	Vorbemerkungen
2.2	Anerkennung des ursprünglich kausalen Zusammenhangs
2.3	Potentielles Widmungssubstrat
2.4	Verneinung des ursprünglich kausalen Zusammenhangs
2.5	Umsatzabgaberechtliche Aspekte
2.6	Fristen und übergangsrechtliche Aspekte
3	Würdigung
4	Schlussbemerkungen

Am 1. Dezember 2000 hat die Schweizerische Bankiervereinigung das Zirkular Nr. 7023 zur Thematik des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte veröffentlicht. Darin wird aufgezeigt, wie der im Kreisschreiben Nr. 5 vom 19. August 1999 (KS Nr. 5) geforderte «ursprüngliche kausale Zusammenhang» zwischen Rückkauf und Rückkaufszweck (Wandel-, Optionsanleihe oder Mitarbeiterbeteiligungsplan) vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist, damit die steuerliche Weiterveräußerungsfrist von sechs Jahren im Sinne von Art. 4a Abs. 2 und 3 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG) stillsteht. Die im Zirkular Nr. 7023 dargelegte Auslegung des KS Nr. 5 ist das Ergebnis von Gesprächen der Schweizerischen Bankiervereinigung mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Die geschilderte Praxis gilt per 1. Juli 2000 mit einer Übergangsfrist bis 31. März 2001!

1 Einleitung

Im Rahmen der Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 wurde die steuerliche Behandlung des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte auf Gesetzesstufe geregelt¹. Sodann hat die ESTV am 19. August 1999 das KS Nr. 5 zur Neuregelung des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte erlassen.

Die Bestimmung von Art. 4a VStG enthält die Grundsätze der Besteuerung des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte. Zentral an den neuen Regelungen war die Ausweitung der Haltefrist von vormals zwei auf nunmehr sechs Jahre, ohne dass die steuerlichen Folgen einer Teilliquidation eintreten, sowie der Umstand, dass die Steuerforderung erst mit Ablauf der Haltefrist entsteht². Zusätzlich steht die sechsjährige Frist zur Weiterveräußerung gemäss Art. 4 Abs. 3 VStG längstens sechs Jahre still, falls eine Gesellschaft oder Genossenschaft eigene Beteiligungsrechte aus Anlass von Verpflichtungen erworben hat, die auf einer Wandelanleihe, einer Optionsanleihe oder einem Mitarbeiterbeteiligungsplan beruhen. Im KS Nr. 5 wird betreffend diesem Gesetzesartikel unter Ziff. 2.2 u.a.

* Partner und Leiter der Steuer- und Rechtsberatung Schweiz der Arthur Andersen AG

** Manager in der Steuer- und Rechtsberatung der Arthur Andersen AG, Zürich

1 Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG, Art. 7 Abs. 1^{bis} StHG sowie Art. 4a, Art. 12 Abs. 1^{bis}, Art. 70a VStG.

2 Zur allgemeinen steuerlichen Behandlung des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte siehe ausführlich STEPHAN KUHN/RETO GERBER, ST 1998, 287 ff.

folgendes präzisiert: «Aus dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 3 VStG folgt, dass zwischen einer Wandel- oder Optionsanleihe oder einem Mitarbeiterbeteiligungsplan und dem Erwerb eigener Beteiligungsrechte ein ursprünglicher kausaler Zusammenhang bestehen muss, damit die Gesellschaft oder Genossenschaft in den Genuss des Stillstands der Weiterveräusserungsfrist kommt. Der Erwerb der eigenen Beteiligungsrechte muss von Anfang an den Verpflichtungen aus Anleihe/Mitarbeiterbeteiligungsplan verhaftet sein; eine nachträgliche Umqualifizierung (zur Erstreckung der Sechsjahresfrist) ist nicht möglich. Dieser notwendige Zusammenhang ist von der Gesellschaft oder Genossenschaft nachzuweisen.»

Aufgrund der oben erwähnten Formulierung im KS Nr. 5 und den damit sich für die beteiligungserwerbenden Gesellschaften oder Genossenschaften stellenden Interpretationsfragen, insbesondere wie der «ursprüngliche kausale Zusammenhang» zwischen Beteiligungsrückkauf und Rückkaufszweck nachzuweisen sei, hat die Schweizerische Bankiervereinigung die Problematik mit der ESTV besprochen und die diesbezüglichen Ergebnisse den Mitgliedbanken im Zirkular Nr. 7023 vom 1. Dezember 2000 mitgeteilt.

Die nachfolgenden Ausführungen sollen in erster Linie aufzeigen, wie die ESTV (gemäss Zirkular Nr. 7023) den Begriff des «ursprünglichen kausalen Zusammenhangs» auslegt und unter welchen Voraussetzungen eine Gesellschaft oder Genossenschaft in den Genuss des Stillstands der Weiterveräusserungsfrist gelangen kann. Dabei soll auch dargelegt werden, was eine Gesellschaft oder Genossenschaft, welche bereits eigene Aktien besitzt, bis zum Ende der Übergangsfrist per 31. März 2001 allenfalls vorzukehren hat, damit sie vom Fristenstillstand profitieren kann. Schliesslich nehmen die Autoren zum vorliegenden Zirkular kritisch Stellung.

2 Überblick über den Inhalt des Zirkulars Nr. 7023

2.1 Vorbemerkungen

Wie einleitend schon angemerkt, ist die Interpretation und Auslegung betreffend des vom Steuerpflichtigen nachzuweisenden ursprünglichen kausalen Zusammenhangs zwischen Rückkauf eigener Beteiligungsrechte und Rückkaufszweck zur Erlangung des Fristenstillstandes gemäss Art. 4a Abs. 3 VStG von der ESTV auf Anfrage der Schweizerischen Bankiervereinigung vorgenommen worden. In dieser Hinsicht enthält das Zirkular Nr. 7023 auch einige bankenspezifische Ausführungen, welche sich insbesondere auch auf gewerbmässige Effekthändler beziehen, die gemäss

Art. 14 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben (StG) einen Handelsbestand halten können.

Brisanterweise enthält das Zirkular Nr. 7023 aber auch zahlreiche Informationen und Ausführungen, welche für Unternehmungen ausserhalb des Banken- und Finanzbereichs von zentraler Bedeutung sein können. Dies betrifft einerseits Unternehmungen, welche Wandel- oder Optionsanleihen ausgeben, und andererseits aber insbesondere auch – wie vor allem im Abschnitt 3 dieses Aufsatzes noch näher zu würdigen sein wird – die grosse Anzahl von Unternehmungen, welche Mitarbeiterbeteiligungspläne unterhalten.

2.2 Anerkennung des ursprünglichen kausalen Zusammenhangs

Ein ursprünglicher kausaler Zusammenhang im Sinne von Art. 4a Abs. 3 VStG wird gemäss Zirkular stets angenommen, wenn die zurückkaufende Gesellschaft oder Genossenschaft eigene Beteiligungsrechte zur Erfüllung von Verpflichtungen aus einer Wandel- oder Optionsanleihe oder einem Mitarbeiterbeteiligungsplan erwirbt und folgende zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

– Bestand der Verpflichtungen im Rückkaufszeitpunkt

Im Zeitpunkt des Rückkaufs eigener Beteiligungsrechte müssen die Verpflichtungen aus Wandel- oder Optionsanleihen oder aus einem Mitarbeiterbeteiligungsplan bereits bestehen. Mit anderen Worten müssen die Wandel- oder Optionsanleihen im Rückkaufszeitpunkt schon begeben bzw. der Mitarbeiterbeteiligungsplan bereits aufgelegt sein.

– Verbuchung auf separatem Einzelkonto

Als weitere (formelle) Voraussetzung gilt, dass die eigenen Titel auf einem separaten Konto – einem sog. Einzelkonto – pro Wandel- oder Optionsanleihe oder pro Mitarbeiterbeteiligungsplan verbucht worden sind.

Bei kumulativem Vorliegen der beiden genannten Voraussetzungen wird der ursprüngliche kausale Zusammenhang vorbehaltlos anerkannt, und die eigenen Beteiligungsrechte kommen sofort – d.h. ab Zukaufszeitpunkt – in den Genuss des Fristenstillstandes gemäss Art. 4a Abs. 3 VStG. Der Bestand an eigenen Beteiligungsrechten auf dem Einzelkonto wird als definitiv zweckbestimmt bezeichnet. Während des Fristenstillstands sind Umsätze auf dem Einzelkonto nur im Rahmen des Delta-Hedgings möglich.

2.3 Potentielles Widmungssubstrat

Ein ursprünglicher kausaler Zusammenhang wird von der ESTV ebenfalls angenommen, wenn eine Gesellschaft oder Genossenschaft eigene Beteiligungsrechte im Hinblick auf eine mögliche zukünftige Emission von

Wandel- oder Optionsanleihen zurückkauft. Für die Gewährung des Fristenstillstandes nach Art. 4a Abs. 3 VStG müssen dabei allerdings folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

– *Verbuchung auf separatem Sammelkonto: potentielle Widmung*

Die im Hinblick auf zukünftige Verpflichtungen aus Wandel- oder Optionsanleihen zurückgekauften Beteiligungsrechte müssen auf einem – vom Handelsbestand separaten – Sammelkonto verbucht werden, wobei für jede Transaktion die Anzahl der Titel sowie das Rückkaufsdatum zu erfassen ist. Der Bestand an eigenen Beteiligungsrechten auf dem Sammelkonto wird vorerst als voraussichtlich zweckbestimmt bezeichnet und stellt somit sog. potentielles Widmungssubstrat dar.

– *Ausschliesslichkeit von Zukäufen auf dem Sammelkonto*

Auf dem Sammelkonto dürfen keine andern Umsätze getätigt werden als der Ankauf von eigenen Beteiligungsrechten im Hinblick auf die künftige Emission von Wandel- oder Optionsanleihen sowie die Ausbuchung von Überbeständen (über den Handelsbestand).

– *Umbuchung auf separates Einzelkonto: definitive Widmung*

Des Weiteren sind die eigenen Beteiligungsrechte spätestens im Zeitpunkt der Liberierung der Wandel- oder Optionsanleihe en bloc von diesem Sammelkonto auf ein dieser Anleihe gewidmetes separates Einzelkonto umzubuchen. Mit dieser En-bloc-Überführung bzw. -Umbuchung wird der voraussichtlich zweckbestimmte Bestand zum definitiv zweckbestimmten Bestand. Das Zirkular Nr. 7023 spricht auch von der sog. definitiven Widmung.

Es ist in diesem Fall zu beachten, dass die Sechsjahresfrist gemäss Art. 4a Abs. 2 VStG ab dem Zeitpunkt des jeweiligen Rückkaufs und der Verbuchung auf dem separaten Sammelkonto der eigenen Beteiligungsrechte zu laufen beginnt. In den Genuss des Fristenstillstandes nach Art. 4a Abs. 3 VStG kommen die entsprechenden Beteiligungsrechte aber erst im Zeitpunkt einer allfälligen Umbuchung auf ein separates Einzelkonto, welche wie erwähnt spätestens im Zeitpunkt der Liberierung der Anleihe vorgenommen werden muss. Die Wiederveräusserungsfrist von Art. 4a Abs. 2 VStG steht somit für die entsprechenden Beteiligungsrechte ab dem Zeitpunkt der Umbuchung solange still, bis die Verpflichtungen aus der Wandel- oder Optionsanleihe erloschen sind (höchstens aber sechs Jahre). Werden die auf dem separaten Einzelkonto angehäuften eigenen Beteili-

gungsrechte nicht für die Erfüllung der entsprechenden Verpflichtungen genutzt, beginnt ab Wegfall dieser Verpflichtung die Sechsjahresfrist von Art. 4a Abs. 2 VStG weiterzulaufen. Ein entsprechender Überschuss übernimmt somit den Fristigkeitsstatus der en bloc vom Sammelkonto auf das Einzelkonto überführten Beteiligungsrechte, wobei das FIFO-Prinzip³ zur Anwendung gelangt. Unter Berücksichtigung dieser Berechnungsmodalitäten wird nun auch klar, weshalb bei der ursprünglichen Verbuchung auf das separate Sammelkonto bei den einzelnen Transaktionen die Anzahl der Titel sowie das Rückkaufsdatum zu erfassen sind. Befinden sich nach Ablauf der Frist gemäss Art. 4a Abs. 2 VStG, welche sich somit ab dem Rückkaufsdatum der eigenen Beteiligungsrechte unter Berücksichtigung des Fristenstillstandes berechnet, noch eigene Beteiligungsrechte im Besitz der Gesellschaft oder Genossenschaft, treten die Folgen der Teilliquidation im Sinne von Art. 4a Abs. 1 VStG ein.

Eine wiederholte Widmung derselben eigenen Beteiligungsrechte für Verpflichtungen aus einer Wandel- oder Optionsanleihe ist ausgeschlossen. Konsequenterweise dürfen nach Ablauf dieser Verpflichtungen überschüssige eigene Beteiligungsrechte nicht auf das Sammelkonto zurückübertragen werden, sondern sind – über den Handelsbestand – auszubuchen.

2.4 Verneinung des ursprünglichen kausalen Zusammenhangs

Kein ursprünglicher kausaler Zusammenhang liegt vor, wenn eine Gesellschaft oder Genossenschaft eigene Beteiligungsrechte zurückgekauft hat und diese weder direkt auf ein Einzelkonto noch auf ein separates Sammelkonto verbucht hat und diese spätestens im Zeitpunkt der Liberierung der Anleihe en bloc auf ein dieser Anleihe gewidmetes Einzelkonto umgebucht hat und sie diese Beteiligungsrechte somit der Erfüllung einer Verpflichtung einer erst nach dem Rückkauf emittierten Wandel- oder Optionsanleihe widmen will. Eine solche steuerliche Umqualifizierung ist unzulässig, und der Fristenstillstand gemäss Art. 4a Abs. 3 VStG wird nicht gewährt. Dasselbe gilt auch, wenn eine Gesellschaft oder Genossenschaft zurückgekauft eigene Beteiligungsrechte einer nach dem Rückkauf begründeten Verpflichtung aus einem Mitarbeiterbeteiligungsplan widmen will.

2.5 Umsatzabgaberechtliche Aspekte

Die Rückkäufe eigener Beteiligungsrechte folgen den ordentlichen umsatzabgaberechtlichen Regelungen. Dabei haben insbesondere gewerbsmässige Effekten-

3 Das Prinzip «first in, first out» wird schon im KS Nr. 5 Ziff. 2.1 statuiert.

händler, welche gemäss Art. 14 Abs. 3 StG einen Handelsbestand halten können, zu beachten, dass der definitiv zweckbestimmte Bestand auf dem Einzelkonto umsatzabgaberechtlich Anlagebestand darstellt, wogegen der voraussichtlich zweckbestimmte Bestand auf dem separaten Sammelkonto als Handelsbestand qualifiziert. Die Umbuchung im Rahmen der definitiven Widmung, d.h. die En-bloc-Übertragung eigener Beteiligungsrechte vom Sammelkonto auf das separate Einzelkonto, stellt bei gewerbsmässigen Effekthändlern folglich eine steuerbare Übertragung im Sinne von Art. 25a Abs. 5 der Verordnung zum Bundesgesetz über die Stempelabgaben dar (StV).

2.6 Fristen und übergangsrechtliche Aspekte

Gemäss Zirkular Nr. 7023 werden die oben beschriebenen Regelungen von der ESTV bereits ab 1. Juli 2000 angewandt. Die Gesellschaften und Genossenschaften haben allerdings bis zum 31. März 2001 Zeit, bereits zurückgekaufte eigene Beteiligungsrechte, welche den Verpflichtungen einer zukünftigen Wandel- oder Optionsanleihe dienen sollen, auf ein entsprechendes separates Sammelkonto zu buchen.

3 Würdigung

Aus Sicht der steuerpflichtigen Gesellschaft oder Genossenschaft ist es nicht zuletzt im Sinne der Rechtssicherheit grundsätzlich zu begrüssen, dass die ESTV den aus Art. 4a Abs. 3 VStG abgeleiteten und im KS Nr. 5 explizit geforderten ursprünglichen kausalen Zusammenhang zwischen Beteiligungsrückkauf und Rückkaufszweck näher zu erläutern versucht hat und ihre Auslegung betreffend Anforderungen an die Erbringung des Nachweises durch die rückkaufende Gesellschaft oder Genossenschaft entsprechend dargelegt hat.

Allerdings ist auch anzumerken, dass insbesondere mit Bezug auf eigene Beteiligungsrechte, welche im Hinblick auf Verpflichtungen aus Mitarbeiterbeteiligungsplänen zurückgekauft wurden, diverse Fragen unbeantwortet geblieben sind:

So wird beispielsweise lediglich erwähnt, dass bei vor Begründung einer Verpflichtung aus Mitarbeiterbeteiligungsplan zurückgekauften eigenen Beteiligungsrechten der kausale Zusammenhang nachträglich nicht mehr hergestellt werden kann und eine allfällige Umqualifizierung steuerlich – wie auch bei Verpflichtungen aus Wandel- oder Optionsanleihen – nicht zulässig ist. Unklar bleibt allerdings, ob die Regelungen betreffend das potentielle Widmungssubstrat, wie sie für Verpflichtungen aus Wandel- oder Optionsanleihen erwähnt werden, auch im Rahmen von

Mitarbeiterbeteiligungsplänen zur Anwendung gelangen. Es stellt sich mit anderen Worten die Frage, ob eigene Beteiligungsrechte, welche vor Begründung der Verpflichtung aus Mitarbeiterbeteiligungsplan zurückgekauft wurden, ebenfalls auf ein separates Sammelkonto verbucht – bzw. im Rahmen der Übergangsregelung bis spätestens 31. März 2001 umgebucht – werden können und somit bei Begebung des Mitarbeiterbeteiligungsplanes im Sinne der definitiven Widmung en bloc auf ein separates Einzelkonto umzubuchen sind. Eine Verweigerung dieser «Grosszügigkeit» für Aktien, die im Zusammenhang eines vorgesehenen Mitarbeiterbeteiligungsplanes zurückgekauft worden sind, wäre kaum begründbar.

Ferner ist im Zirkular Nr. 7023 nicht explizit geregelt, wie eigene Beteiligungsrechte im Hinblick auf einen Fristenstillstand zu behandeln sind, bei welchem im Rückkaufszeitpunkt zwar die entsprechende Verpflichtung bereits bestand, die Verbuchung jedoch nicht auf einem separaten Einzelkonto erfolgte. Denkbar ist zum Beispiel, dass eine Gesellschaft oder Genossenschaft in ihrem Kontenplan nur ein Konto «Eigene Aktien» aufweist, auf welchem eigene Aktien für mehrere Mitarbeiterbeteiligungspläne verbucht worden sind oder zusätzlich auch eigene Aktien im Hinblick auf das Eingehen von künftigen strategischen Allianzen gehalten werden. Für solche Fälle wird nicht ausdrücklich erwähnt, ob eine separate Verbuchung auf das Einzelkonto nachträglich vorzunehmen ist, um der Nachweispflicht des ursprünglichen kausalen Zusammenhangs gerecht zu werden, und die Praxis der ESTV somit auch rückwirkend, auf vor dem 1. Juli 2000 erworbene Beteiligungsrechte, angewendet wird. Obwohl im Zirkular Nr. 7023 nicht explizit erwähnt, muss der steuerpflichtigen Gesellschaft oder Genossenschaft jedoch auf jeden Fall bis mindestens 31. März 2001 Gelegenheit gegeben werden, eine entsprechende Umbuchung auf ein separates Einzelkonto auch in diesem Zusammenhang vornehmen zu können, um in den Genuss des Fristenstillstandes nach Art. 4a Abs. 3 VStG zu kommen.

Schliesslich enthält das Zirkular keine Konkretisierung des Begriffs Verpflichtung, insbesondere im Zusammenhang mit Mitarbeiterbeteiligungsplänen. Bei Mitarbeiterbeteiligungsplänen ist häufig typisch, anders als bei Wandelanleihen, dass sich der Bedarf an eigenen Aktien nur kurzfristig bestimmen lässt, da er von der Performance der Unternehmung bzw. ihrer Mitarbeiter in einer bestimmten Periode (z.B. Geschäftsjahr) abhängig ist. Eine einengende Definition des Begriffes Verpflichtung würde bedeuten, dass nur für diese Aktien eine Verpflichtung aus Mitarbeiteraktienplan besteht. Einer solchen einschränkenden Auslegung steht die Tatsache entgegen, dass Unternehmen dazu

neigen, in günstigen Zeiten, d.h. wenn die Aktien tief bewertet sind, den absehbaren Aktienbedarf unter einem Mitarbeiterbeteiligungsplan für längere Perioden abzudecken. Eine restriktive Auslegung des Begriffes Verpflichtung müsste dazu führen, dass solche nicht kurzfristig benötigte Aktien nie in den Genuss des Fristenstillstandes kommen könnten. Dies wäre zweifellos zweckwidrig.

Auf der anderen Seite scheint es unumgänglich, dass die ESTV den Begriff der Verpflichtung insbesondere im Zusammenhang mit Mitarbeiterbeteiligungsplänen quantitativ konkretisiert bzw. beschränkt. Dies besonders deshalb, weil gemäss vorliegendem Zirkular den überschüssigen, einem Einzelkonto gutgeschriebenen und damit definitiv gewidmeten Aktien nachträglich nicht das Privileg des Fristenstillstandes aberkannt werden soll. In solchen Fällen gilt, wie weiter vorne beschrieben, dass die normale Sechsjahresfrist zu laufen beginnt bzw. weiterläuft. Es ist zu hoffen, dass die ESTV sich in diesem Zusammenhang zu einer grosszügigen Lösung durchzuringen vermag, bedeutet doch die steuerliche Behandlung eigener Aktien für börsennotierte Gesellschaften ohnehin eine unnötige und wenig zeitgemässe Einschränkung des wirtschaftlichen Handlungsspielraumes.

Problematisch erscheint schliesslich die Tatsache, dass eine von der ESTV seit 1. Juli 2000 angewandte und mit einer kurzen Übergangsfrist bis 31. März 2001 ausgestattete Praxis, welche grundsätzlich einen sehr breiten Adressatenkreis von Steuerpflichtigen betrifft, lediglich der Schweizerischen Bankiervereinigung zugänglich gemacht wird, welche bekanntlich ausschliesslich ihre Mitgliedbanken auf dem Wege eines Zirkulars informiert. Insbesondere aber im Bereiche der Mitarbeiterbeteiligungspläne, welche sich in einer Zeit der zunehmenden Bedeutung des «Shareholder-Value-Ansatzes» und leistungsabhängiger Entlohnungssysteme einer immer grösseren Beliebtheit und Verbreitung erfreuen⁴, sind von der oben dargelegten Praxis – zumindest potentiell – eine Vielzahl von Gesellschaften und Genossenschaften betroffen, welche ausserhalb des Banken- und Finanzbereichs anzusiedeln sind. In diesem Sinne wäre nach Ansicht der Autoren – angesichts des breiten Adressatenkreises von Steuerpflichtigen – ein Kreisschreiben die adäquate formelle Publikationsform gewesen.

4 Schlussbemerkungen

Obwohl die Präzisierung und Interpretation betreffend die Erbringung des Nachweises des aus Art. 4a Abs. 3

VStG abgeleiteten und im KS Nr. 5 explizit geforderten ursprünglichen kausalen Zusammenhangs zwischen Rückkauf und Rückkaufszweck im Sinne der Rechtssicherheit zu begrüssen ist, lässt die im vorliegenden Zirkular vorgenommene Konkretisierung der ESTV noch immer zahlreiche Fragen offen. Abgesehen davon erscheint insbesondere das gewählte Kommunikationsinstrument mehr als problematisch, werden doch Zirkulare der Schweizerischen Bankiervereinigung nur einem sehr engen Adressatenkreis zur Verfügung gestellt.

Aufgrund der Vernachlässigung der rechtzeitigen Information aller Steuerpflichtigen mittels Kreisschreibens erscheint ein Festhalten an der kurzen Übergangsfrist bis zum 31. März 2001 kaum verantwortbar.

4 Hans-Joachim Jaeger/Lars-Olaf Timmermann, StR 1998, 319 f.