

Schriften zum Steuerrecht

Band 202

Sperrfristen nach § 22 UmwStG

**Grundtatbestand, Ersatztatbestände
und Ausnahmen**

Von

Laurin Kühn



Duncker & Humblot · Berlin

LAURIN KÜHN

Sperrfristen nach § 22 UmwStG

Schriften zum Steuerrecht

Band 202

Sperrfristen nach § 22 UmwStG

Grundtatbestand, Ersatztatbestände
und Ausnahmen

Von

Laurin Kühn



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität Münster
hat diese Arbeit im Jahr 2025 als Dissertation angenommen.

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.

D6

Alle Rechte vorbehalten
© 2026 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: 3w+p GmbH, Rimpf
Druck: Prime Rate Kft., Budapest, Ungarn

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-19743-9 (Print)
ISBN 978-3-428-59743-7 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Verlagsanschrift: Duncker & Humblot GmbH, Carl-Heinrich-Becker-Weg 9,
12165 Berlin, Germany | E-Mail: info@duncker-humblot.de
Internet: <https://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2025 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Münster als Dissertation angenommen. Die mündliche Prüfung fand am 28. Oktober 2025 statt. Die Arbeit entspricht dem Stand zum Zeitpunkt ihrer Einreichung im November 2024.

Mit dieser Arbeit konnte ich mein wissenschaftliches Interesse am Umwandlungssteuerrecht gezielt verfolgen. Für die Möglichkeit hierzu danke ich meinem Doktorvater und Erstgutachter Prof. Dr. Joachim Englisch, der sich von Beginn an offen für das von mir gewählte Thema zeigte. Anerkennung und Dank verdienen darüber hinaus seine Offenheit gegenüber neuen Thesen und abweichenden Meinungen, die großzügige Freiheit, die er mir bei der Ausgestaltung der Arbeit eingeräumt hat, sowie seine wertvollen Hinweise zu meinem Erstentwurf.

Herzlich danken möchte ich weiterhin meinen Freunden und ehemaligen Kollegen Dr. Lars Micker und – in besonderem Maße – Debbie Breuer für ihre fachliche Durchsicht meiner Arbeit und ihre stetige Bereitschaft zum Austausch. Die Diskussionen mit ihnen haben mir wichtige Impulse gegeben und zur Weiterentwicklung meiner Arbeit beigetragen.

Mein tiefster Dank gilt meiner Familie, die mich auf dem Weg zu dieser Arbeit stets unterstützt und begleitet hat. Besonders meiner Ehefrau Julia Kühn möchte ich danken: Für ihr Vertrauen in mich, ihre liebevolle Unterstützung und dafür, dass sie mir auch in herausfordernden Phasen immer den Raum gegeben hat, den ich für diese Arbeit brauchte. Ihre Rückendeckung war für mich von unschätzbarem Wert.

Kamp-Lintfort, im November 2025

Laurin Kühn

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	13
I. Untersuchungsgegenstand	13
II. Gang der Untersuchung	14
B. Grundlagen	16
I. Grundkonzeption der Sperrfristen	16
1. Die Grundkonzeption in Literatur und Rechtsprechung	16
2. Eigene Ansicht zur Grundkonzeption	18
a) Grundlegende Einordnung	18
b) Abbildung im gesetzlichen Tatbestand	19
aa) § 22 Abs. 1 UmwStG	19
bb) § 22 Abs. 2 UmwStG	20
cc) Gemeinsame Tatbestandsmerkmale beider Sperrfristen	22
c) Keine Exkulpationsmöglichkeit	22
II. Missbrauchsverhinderungsvorschrift	23
1. Einordnung als Missbrauchsverhinderungsvorschrift in Literatur und Rechtsprechung	24
a) Grundlegende Einordnung	24
aa) Anerkennung als Missbrauchsverhinderungsvorschrift	24
bb) Ablehnung der Eigenschaft als Missbrauchsverhinderungsvorschrift	25
cc) Eigener Besteuerungstatbestand und Missbrauchsverhinderungsvorschrift als Gegenstücke	25
b) Normkritik in der Literatur	27
aa) § 22 Abs. 1 UmwStG	27
bb) § 22 Abs. 2 UmwStG	28
2. Sperrfrist – kein eigener Besteuerungstatbestand	29
a) Abgrenzung zur Einordnung als Missbrauchsverhinderungsvorschrift	29
b) Eigene Gewinnermittlungsvorschrift mit Abschmelzung des Einbringungsgewinns	30
c) Wertaufstockung bei der übernehmenden Gesellschaft	33
d) Nachträgliche Anschaffungskosten beim Einbringenden	33
e) Einordnung als rückwirkendes Ereignis, Gesetzgebungshistorie und Wortlaut	35
f) Verweise auf § 16 EStG	35
aa) Anknüpfung an den Einbringungsvorgang	36

bb) Unvereinbarkeit mit der Annahme eines eigenen Besteuerungstatbestandes	39
g) Kein rückwirkender Wegfall des § 22 UmwStG bei Anknüpfung an den Einbringungsvorgang	40
h) Ergebnis	41
3. Eigene Ansicht zur Einordnung als Missbrauchsverhinderungsvorschrift ...	43
a) Wille des Gesetzgebers	43
b) Missbräuchlichkeit der zu verhindernden Gestaltung	46
aa) Missbrauchsriterien	46
bb) Gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil	47
cc) Vorbereitung einer steuergünstigeren Veräußerung	50
(1) Maßgebende Betrachtung	50
(2) Statusverbesserungen unabhängig von Verdopplung stiller Reserven	51
(3) Erzielbarkeit eines Steuervorteils ausreichend	53
(4) Statusverbesserung in Fällen des § 22 Abs. 1 UmwStG	54
(a) Nutzung des Teileinkünfteverfahrens bzw. des § 8b KStG ...	54
(b) Nutzung eines DBA-Vorteils bzw. einer Nichtbesteuerung im Inland	57
(c) Unbeachtlichkeit anderer möglicher Steuervorteile	58
(d) Ergebnis § 22 Abs. 1 UmwStG	64
(5) Statusverbesserung in Fällen des § 22 Abs. 2 UmwStG	64
(a) Nutzung des § 8b KStG, eines DBA-Vorteils oder einer Nichtbesteuerung im Inland	64
(b) Unbeachtlichkeit anderer möglicher Steuervorteile und der Nichterfassung anderer Fälle	69
(c) Ergebnis § 22 Abs. 2 UmwStG	73
dd) Unbeachtlichkeit des temporären Charakters und der Systemimmanenz des Steuervorteils	73
c) Ergebnis	75
4. Folgen der Einordnung als Missbrauchsverhinderungsvorschrift	76
a) Bedeutung des § 8b Abs. 7, 8 KStG	77
b) Bedeutung des temporären Charakters und der nur eingeschränkten Erzielbarkeit eines Steuervorteils	80
aa) Bloß temporärer Charakter des Steuervorteils	80
bb) Eingeschränkte Erzielbarkeit eines Steuervorteils	81
(1) Gesetzeslücke	81
(2) Planwidrigkeit der Gesetzeslücke	82
(a) Keine Einzelfallbetrachtung	84
(b) Systematisches Überschießen	85

C. Sperrfristverletzung	87
I. Veräußerung als Grundtatbestand	87
1. Veräußerungsbegriff in Literatur und Rechtsprechung	87
a) Begriffsverständnis im Ausgangspunkt: Entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums	87
b) Abgrenzung zur entgeltlichen Übertragung nach § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 2 1. HS UmwStG	89
aa) § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 2 UmwStG als reine Ausnahme zum Grundtatbestand	89
bb) Punktuelle Ausgrenzung der Fälle des § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 2 UmwStG aus dem Veräußerungsbegriff im Grundtatbestand	90
cc) Leerlaufen des § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 2 UmwStG	92
c) Typusbegriff oder klassifikatorischer Begriff und die Bedeutung tauschähnlicher Vorgänge	93
aa) Veräußerung als Typusbegriff und Erfassung tauschähnlicher Vorgänge	93
bb) Klassifikatorischer Veräußerungsbegriff	94
d) Normspezifischer Veräußerungsbegriff	95
aa) Einschränkung auf Grundlage des Telos	96
(1) Keine Nutzung der Statusverbesserung	96
(2) Erreichbarkeit der Zielstruktur auf anderem Weg	96
(3) Abgrenzung: Keine Einschränkung bei anteiliger Nutzung der Statusverbesserung	97
(4) Methodik der Einschränkung	97
bb) Einschränkung auf Grundlage des systematischen Zusammenhangs mit den Ersatztatbeständen	98
cc) Argumente gegen eine Einschränkung	99
(1) Wortlaut und Systematik	99
(2) Erfordernis einer weiteren Sperrfristbehauptung	100
(3) Subjektbindung stiller Reserven	100
dd) Erweiterung auf Grundlage des Telos	101
2. Eigene Ansicht zur Bedeutung des Veräußerungsbegriffs	101
a) Allgemeines ertragsteuerliches Begriffsverständnis nicht zwingend	101
b) Eigener missbrauchs-teleologischer Veräußerungsbegriff	105
aa) Reichweite des Wortlauts als Auslegungsgrenze	105
(1) Die Veräußerung im Zivilrecht	105
(2) Kein Primat des Zivilrechts	106
(3) Schlussfolgerung	106
bb) Missbrauchs-teleologische Erwägungen	107
(1) Realisationswirkung als Tatbestandsmerkmal	107
(2) Keine Überschreitung von Auslegungsgrenzen	108

(3) Schlussfolgerung	109
cc) Systematische Erwägungen	110
(1) Verhältnis zu § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 1 UmwStG und § 22 Abs. 6 UmwStG	110
(a) Keine Ableitung eines Entgeltlichkeitserfordernisses	110
(b) Inkonsistentes Bild der Gesetzgebungshistorie	112
(2) Verhältnis zu § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 2, 4, 5 UmwStG	113
(3) Sinngehalt von § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 1, 2 UmwStG	116
(a) Sinngehalt des § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 1 UmwStG	116
(aa) Teleologische Würdigung des präventiven Charakters	119
(bb) Systematische Würdigung des präventiven Charakters	121
(cc) Kein Erfordernis eines Regimewechsels	123
(dd) Teleologische Reduktion bei Rückübertragung auf den Einbringenden	125
(b) Sinngehalt des § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 2 UmwStG	126
(4) Verhältnis zu § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 3 UmwStG	126
(a) Ableitung eines Übertragungserfordernisses	126
(b) Inhalt des Übertragungserfordernisses	128
(5) Verhältnis zu § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG	131
(a) Grundsätzliches	131
(b) Aktuelle Entwicklung durch das Jahressteuergesetz 2024	134
(6) Verhältnis zu § 8b Abs. 2 KStG	135
(7) Verhältnis zu den Ersatztatbeständen in ihrer Gesamtheit	137
dd) Ergebnis der Auslegung	139
c) Keine Erweiterung im Wege der Rechtsfortbildung	142
d) Einschränkung im Wege der Rechtsfortbildung	142
II. Ersatztatbestände und Ausnahmen	146
1. Geltungsumfang	146
a) Anwendung bei doppelter Sperrfristbehaftung gemäß § 22 Abs. 1 S. 5 2. HS UmwStG	146
b) Anwendung bei Sperrfrist gemäß § 22 Abs. 2 UmwStG	147
2. Unentgeltliche Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft	151
a) Verhältnis zum Grundtatbestand	151
b) Erfordernis der Übertragung der sperrfristbehafteten Anteile	153
3. Entgeltliche Übertragung und Ausnahmen für Buchwerteinbringung in Kapitalgesellschaften	156
a) Verhältnis zum Grundtatbestand	156
b) Erfordernis der Übertragung der sperrfristbehafteten Anteile	158
c) Ausnahme für Buchwerteinbringung in Kapitalgesellschaften	160
d) Ausnahme auch bei Zwischenwertansatz und teilweise schädlicher sonstiger Gegenleistung	162

4. Einschränkung der Ersatztatbestände § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 1, 2 UmwStG im Wege der Rechtsfortbildung	166
5. Abwicklung, Kapitalrückzahlung und Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto	169
a) Teleologische Rechtfertigung der Ersatztatbestände	170
aa) Diskussionsstand	170
(1) Gesamtbetrachtung	170
(2) Auflösung und Abwicklung	171
(3) Einlagenrückgewähr	171
bb) Eigene Ansicht zur teleologischen Rechtfertigung des Ersatztatbestands der Auflösung und Abwicklung	172
cc) Eigene Ansicht zur teleologischen Rechtfertigung des Ersatztatbestands der Kapitalherabsetzung und der Einlagenrückgewähr	174
(1) Rechtfertigung im System des § 22 UmwStG	174
(2) Keine Begrenzung sonstiger Gegenleistungen	176
b) Maßgebende Gesellschaft und maßgebende Anteile	177
c) Auflösung und Abwicklung	181
d) Kapitalherabsetzung und -rückzahlung sowie Einlagenrückgewähr	181
aa) Begrenzung auf beteiligungskongruente Kapitalherabsetzungen	181
bb) Zu betrachtende Kapitalbestände und Bestände des steuerlichen Einlagekontos	182
(1) Diskussionsstand	182
(2) Eigene Ansicht	184
cc) Buchwertverrechnung	186
(1) Möglichkeit der Buchwertverrechnung	186
(2) Keine Wechselwirkung mit dem zu versteuernden Einbringungsgewinn	190
dd) Umfang der Sperrfristverletzung	191
(1) Diskussionsstand	191
(2) Eigene Ansicht	193
6. Weitereinbringung mit anschließender Verfügung über die eingebrachten oder erhaltenen Anteile	196
a) Systematische Einordnung	196
b) Ausnahme bei Buchwertansatz	198
7. Ausscheiden aus dem persönlichen Anwendungsbereich	201
a) Teleologische Ausrichtung der Ersatztatbestände	201
aa) Diskussionsstand	201
bb) Eigene Ansicht	202
b) Umfang des Verweises auf § 1 Abs. 4 UmwStG	205

c) Zu betrachtender Rechtsträger	207
aa) Sperrfrist gemäß § 22 Abs. 1 UmwStG	207
(1) Erfassung übernehmender Gesellschaften bei Folgeeinbringungen	208
(2) Keine Verdrängung der Erfassung des Einbringenden bei Folge-	
einbringungen	209
bb) Sperrfrist gemäß § 22 Abs. 2 UmwStG	212
III. Suspendierung des Einbringungsgewinns II	212
1. Anwendbarkeit von Ersatztatbeständen	213
a) Grundsätzliches	213
b) Besonderheiten bei Folgeeinbringungen	215
2. Normspezifischer Veräußerungsbegriff	218
a) Ausgangslage aufgrund bisheriger Erkenntnisse	218
b) Keine weitergehende Betrachtung der tatsächlichen Besteuerung	219
c) Keine Ausschließlichkeit der Orientierung an der Realisationswirkung ...	220
d) Systematische Erwägungen	221
aa) Bedeutung von Folgeeinbringungen	221
bb) Keine Modifikation des Veräußerungsbegriffs	223
3. Zeitpunkt der Suspendierung des Einbringungsgewinns II	224
IV. Nachweispflichten	226
1. Nachweisfrist	227
a) Nachweisstichtag und Zeitpunkt der Nachweiserbringung	227
aa) Nachweisstichtag	227
bb) Zeitpunkt der Nachweiserbringung	228
b) Keine Ausschlussfrist	232
2. Veräußerungsfiktion bei Verletzung der Nachweispflicht	235
a) Diskussionsstand	235
b) Eigene Ansicht	237
D. Zusammenfassung und Schlussbetrachtung	244
Literaturverzeichnis	252
Stichwortverzeichnis	269

A. Einleitung

I. Untersuchungsgegenstand

Umstrukturierungen sind fester Bestandteil des Wirtschaftslebens. Die wirtschaftlichen Gründe für Umstrukturierungen sind dabei vielfältig. Sie können zum Beispiel durch Markteinflüsse, strategische Entscheidungen oder rechtliche Rahmenbedingungen indiziert sein. Um steuerliche Hemmnisse für betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen zu beseitigen, ermöglichen die Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes – unter bestimmten Voraussetzungen – eine steuerneutrale Durchführung von Umwandlungsvorgängen.¹

Entsprechende Regelungen bestehen etwa für Einbringungen in Kapitalgesellschaften, einschließlich Anteilstauschvorgängen, gemäß §§ 20, 21 UmwStG. Allerdings lösen Einbringungen, die nach diesen Vorschriften unterhalb des gemeinen Werts erfolgen, regelmäßig Sperrfristen gemäß § 22 UmwStG aus. Diese sollen verhindern, dass die Steuerbegünstigung einer Einbringung ausgenutzt wird, um anschließend Statusverbesserungen in Anspruch zu nehmen, die sich in Folge der steuerbegünstigten Einbringung ergeben.² Zu diesem Zweck wird für den Fall einer Sperrfristverletzung eine rückwirkende Besteuerung unter Berücksichtigung des gemeinen Werts des Einbringungsgegenstandes vorgeschrieben.³

Diese Sperrfristen des § 22 UmwStG sind Gegenstand der vorliegenden Untersuchung. Sie wurden durch das SEStEG⁴ eingeführt und bestehen seither im Wesentlichen unverändert fort. Es wurden lediglich geringfügige Änderungen durch das JStG 2009⁵, das StÄndG 2015⁶ und das Brexit-StBG⁷ vorgenommen.⁸

¹ Vgl. BT-Drs. 16/2710, 25.

² Siehe ausführlich zu dieser Grundkonzeption B. I.

³ Statt aller *Stangl*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 22 UmwStG Rn. 28.

⁴ Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 07. Dezember 2006, BGBl. I 2006, S. 2782, ber. BGBl. I 2007, S. 68.

⁵ Jahressteuergesetz 2009 vom 19. Dezember 2008, BGBl. I 2008, S. 2794.

⁶ Steueränderungsgesetz 2015 vom 02. November 2015, BGBl. I 2015, S. 1834.

⁷ Gesetz über steuerliche und weitere Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union vom 25. März 2019, BGBl. I 2019, S. 357.

⁸ Siehe den Überblick bei *Stangl*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 22 UmwStG Rn. 40 ff.

Gleichwohl besteht eine Vielzahl bislang ungeklärter, rechtsdogmatischer Auslegungsfragen zu den Sperrfristregelungen. Diese beschäftigen seit vielen Jahren die Literatur und nun auch die Rechtsprechung in anhaltend hohem Maße. Dennoch sind selbst grundlegende Fragen, wie diejenige nach dem Inhalt des Veräußerungsbegriff in § 22 UmwStG, bislang nicht abschließend geklärt. Diese Frage steht vielfach im Fokus, da das Gesetz die Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile als Grundtatbestand einer Sperrfristverletzung vorsieht. Aber auch das Verständnis der daneben bestehenden Ersatztatbestände und Ausnahmen ist umstritten. Dies gilt umso mehr für die Frage nach dem systematischen Zusammenspiel des Grundtatbestands, der Ersatztatbestände und der Ausnahmen.

Vor diesem Hintergrund bedarf es einer wissenschaftlichen Befassung mit den Sperrfristen des § 22 UmwStG und insbesondere mit den soeben geschilderten Fragestellungen. Dem widmet sich die vorliegende Arbeit. Sie soll primär untersuchen, wie der Grundtatbestand der Sperrfristverletzung sowie die ergänzenden Ersatz- und Ausnahmetatbestände auszulegen sind und wie diese zueinander im Verhältnis stehen. Denn nur unter Berücksichtigung dieses Zusammenspiels als inneres System der Norm lässt sich die teleologische Auslegung der einzelnen Tatbestände zutreffend vornehmen und ein in der Gesamtschau zweckgerechtes Ergebnis erreichen.

Zur Klärung der Frage nach dem Verhältnis der einzelnen Tatbestände zueinander werden diese jeweils auf ihr Begriffsverständnis und ihre Wirkung untersucht. Dazu werden die in der Literatur, Rechtsprechung und Finanzverwaltung vertretenen Ansätze umfassend ausgewertet und unter Berücksichtigung der anerkannten juristischen Auslegungsmethoden kritisch gewürdigt. Bei der Lösungsfindung wird stets im Blick behalten, inwieweit ein mögliches Normverständnis sich zweckgerecht in das innere System der Sperrfristregelungen einfügt.

Verfassungs- und unionsrechtliche Fragestellungen werden dabei nur in den Blick genommen, soweit sie für die Auslegung und Rechtsfortbildung von Bedeutung sind. Eine darüberhinausgehende Untersuchung der Verfassungs- und Unionsrechtskonformität des § 22 UmwStG wird nicht vorgenommen. Zudem werden mittelbare Übertragungen aus der Untersuchung ausgeklammert, um den Blick fokussiert auf den Untersuchungsgegenstand zu richten.

II. Gang der Untersuchung

Einführend wird die Grundkonzeption der Sperrfristen des § 22 UmwStG beleuchtet.⁹ Darauf aufbauend wird sodann die Einordnung dieser Norm als Missbrauchsverhinderungsvorschrift ausführlich untersucht. In diesem Zuge werden der maßgebende Besteuerungstatbestand und insbesondere das Normtelos herausgear-

⁹ Siehe B. I.

beitet.¹⁰ Ein entsprechendes Grundverständnis ist erforderlich, um die maßgebenden Rechtsprobleme zu erkennen und zutreffend zu lösen. So werden auch bereits grundlegende Folgen der missbrauchsteleologischen Einordnung herausgestellt, die einen direkten Bezug zu den dargestellten Grundlagen aufweisen.¹¹

Daran anschließend wird das Verständnis der Veräußerung als Grundtatbestand der Sperrfristverletzung ausführlich in den Blick gefasst.¹² Die besondere Bedeutung für das innere System ergibt sich daraus, dass durch die Auslegung des Veräußerungsbegriffs bereits der Grundstein gelegt wird, inwieweit der Grundtatbestand eingreift und inwieweit es zu einer Anwendung von Ersatz- und Ausnahmetatbeständen kommen kann.

Insbesondere soll daher das normspezifische Begriffsverständnis untersucht werden. Hierzu wird im Anschluss an teleologische Erwägungen unter Rückgriff auf die zuvor dargestellten Grundlagen eine umfassende Untersuchung systematischer Zusammenhänge vorgenommen. Daher werden schon in diesem Zuge einige Ersatztatbestände und Ausnahmen näher beleuchtet.

Im Anschluss erfolgt eine tiefergehende Betrachtung dieser Tatbestände, insbesondere, soweit sie nicht von Bedeutung für das Verständnis des Grundtatbestands sind.¹³ Hierbei werden diverse Zweifelsfragen wissenschaftlich fundierten Lösungen zugeführt. Das Verhältnis der einzelnen Ersatz- und Ausnahmetatbestände untereinander sowie zum Grundtatbestand wird dabei stets im Blick behalten, sodass auch in der Gesamtbetrachtung ein schlüssiges und zweckgerechtes Ergebnis erreicht wird. Ebenfalls in die Betrachtung einbezogen wird die Suspendierung des Einbringungsgewinns II nach Maßgabe des § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG.¹⁴

Im Weiteren erfolgt eine wissenschaftliche Auseinandersetzung mit den zur Überwachung der Sperrfristen normierten Nachweispflichten. Hierbei werden ausgewählte Zweifelsfragen der Nachweispflicht erörtert und es erfolgt eine Untersuchung der für den Fall einer Nichterbringung der Nachweise vorgesehenen Veräußerung als Ersatztatbestand.¹⁵

Abschließend erfolgt eine zusammenfassende Gesamtbetrachtung des Systems von Grundtatbestand, Ersatztatbeständen und Ausnahmen mit einer Einordnung der einzelnen Tatbestände in dieses System.¹⁶

¹⁰ Siehe B. II. 1. bis B. II. 3.

¹¹ Siehe B. II. 4.

¹² Siehe C. I.

¹³ Siehe C. II.

¹⁴ Siehe C. III.

¹⁵ Siehe C. IV.

¹⁶ Siehe C. V.