

1. Überblick zur Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG

1.1 Regelungsbereich/Abgrenzung zu anderen Vorschriften

Die Regelungen in § 24 UmwStG begünstigen in ertragsteuerlicher Hinsicht (nur) die Einbringung betrieblicher (Funktions-)Einheiten (nämlich Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteile) in eine Personengesellschaft (genauer: steuerliche Mitunternehmerschaft) gegen Erwerb oder Erweiterung einer Mitunternehmerstellung als Gegenleistung an den Einbringenden (§ 24 Abs. 1 UmwStG). § 24 UmwStG erfasst nur die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer (s. BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 01.01; zu **gewerbesteuerlichen** Folgen der Einbringung s. Patt, Checkliste Besonderheiten bei der Gewerbesteuer in Umwandlungs- und Einbringungsfällen). **Zur Umsatzsteuer** s. Patt in D/P/M, § 23 UmwStG Tz. 160 ff.

Der Steuerbegünstigung des § 24 UmwStG liegt die Erkenntnis zugrunde, dass hier durch den Erwerb einer Mitunternehmerstellung an der Übernehmerin der Einbringende sein unternehmerisches Engagement fortsetzt. In diesem Fall sieht der Gesetzgeber keine Notwendigkeit, die stillen Reserven des Betriebsvermögens aufzudecken und zu versteuern, weil die Sachherrschaft über das eingebrachte Betriebsvermögen in Form einer gesamthänderischen Berechtigung weitergeführt wird. Im Grunde genommen bedeutet die Einbringung i.S.d. § 24 Abs. 1 UmwStG die Veräußerung der dort genannten (Funktions-)Einheiten (d.h. Betriebsveräußerung), weil sie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an der Übernehmerin erfolgt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH vom 20.09.2007, BStBl II 2008, 265 unter III. 3 a). Daher erfolgt die Einbringung gem. § 24 Abs. 1 UmwStG im Spannungs- und Konkurrenzverhältnis zu den Regelungen der §§ 6 Abs. 5 Satz 3 und 16 Abs. 1 EStG. Die speziellen Bestimmungen des § 24 UmwStG gehen diesen (allgemeineren) Regelungen vor (zu § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG s. BMF vom 08.12.2011, BStBl I 2011, 1279 unter Rn. 12). Ist eine Kapitalgesellschaft bei einem Vorgang gem. § 24 Abs. 1 UmwStG einbringende Person oder Mitunternehmerin der aufnehmenden Personengesellschaft, sind im Fall der Entreicherung oder Bereicherung der Kapitalgesellschaft die Regelungen der verdeckten Gewinnausschüttung bzw. verdeckten Einlage vorrangig anzuwenden (vgl. Schaubild unter 3.1.1; zur verdeckten Einlage s. Frotscher/Maas, § 24 UmwStG Rn. 86). Eine einheitliche Einbringung kann aber auch die Tatbestände der §§ 24 UmwStG und 16 EStG nebeneinander vereinigen (z.B., wenn als Gegenleis-

tung für die Einbringung sowohl neue Gesellschaftsrechte als auch weitere Geldzahlungen oder Wirtschaftsgüter geleistet werden; vgl. Schaubilder unter 1.4 und 2.2).

1.2 Vorgänge der Einbringung nach § 24 UmwStG

Die Vorgänge, die den Einbringungstatbestand gem. § 24 Abs. 1 UmwStG erfüllen, sind vielfältig (vgl. 1.3). Folgende »Kategorien« fallen (z.B.) in den Anwendungsbereich:

Checkliste: Die Umstrukturierung eines (Einzel-)Betriebs in eine Personengesellschaft liegt in den folgenden Fällen vor

	Geprüft	
	Ja	Nein
Der Einzelunternehmer (aus dem In- oder Ausland) bringt seinen gesamten inländischen Betrieb in eine neu gegründete oder bereits bestehende Personengesellschaft (z.B. GmbH & Co. KG) durch Einzelübertragung des zivilrechtlichen und/oder wirtschaftlichen Eigentums an den Wirtschaftsgütern ein (auch durch Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen gegen Einlage oder Zusammenschluss mehrerer Einzelunternehmer zu einer Personengesellschaft; BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 01.47 unter aa).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Der Einzelunternehmer bringt seine gesamte freiberufliche Praxis in eine bestehende oder neu gegründete Sozietät teils durch Übertragung des zivilrechtlichen und/oder wirtschaftlichen Eigentums und teils durch Nutzungsüberlassung an die Personengesellschaft (d.h. Bildung von Sonderbetriebsvermögen) ein.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Der Einzelkaufmann überträgt durch handelsrechtliche Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG) das gesamte Vermögen seines Einzelunternehmens in eine neu gegründete GmbH & Co KG.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	Geprüft	
	Ja	Nein
Errichtung einer atypisch stillen Beteiligung am Unternehmen einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft (steuerliche Mitunternehmerschaft) durch Vermögenseinlage (z.B. Geldbetrag) in das Vermögen der Inhaberin des Handelsgeschäfts (BFH vom 24.04.2014, IV R 34/10, BStBl II 2017, 233 unter Rz. 31 zur Personengesellschaft und BFH vom 01.03.2018, IV R 38/15, BStBl II 2018, 587 unter Rz. 37 zur Kapitalgesellschaft). Hier bringt die Personengesellschaft/Kapitalgesellschaft ihren gesamten Betrieb in die stille (Innen-) Gesellschaft (steuerlich: Mitunternehmerschaft) ein.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Der Einzelunternehmer überträgt das Betriebsvermögen auf eine Kapitalgesellschaft und erhält im Gegenzug dafür eine atypisch stille Beteiligung am Betrieb der Kapitalgesellschaft (hier liegen zwei Betriebseinbringungen i.S.d. § 24 Abs. 1 UmwStG in die Mitunternehmerschaft »atypisch stille Beteiligung« vor).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Unentgeltliche Aufnahme eines oder mehrerer Angehöriger in ein Einzelunternehmen zur Bildung einer Personengesellschaft (s.u. im Anschluss an die Listen).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Checkliste: Änderungen in der participationsstruktur in einer bestehenden Personengesellschaft liegen in den folgenden Fällen vor

	Geprüft	
	Ja	Nein
In eine bestehende Personengesellschaft wird ein weiterer Gesellschafter gegen Geldeinlage in das Gesellschaftsvermögen oder Einlage eines anderen bilanzierungsfähigen Wirtschaftsguts (d.h. nicht bloße Arbeitsleistung im Dienste der Personengesellschaft) aufgenommen (BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 01.47 unter aa).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	Geprüft	
	Ja	Nein
In einer Personengesellschaft werden die Beteiligungsverhältnisse entgeltlich durch einseitige Kapitalerhöhung (d.h. gegen Einlage eines angemessenen Entgelts oder Sachen in das Gesellschaftsvermögen; disquotale Kapitalerhöhung) geändert (BFH vom 25.04.2006, BStBl II 2006, 847 und vom 17.09.2014, BStBl II 2015, 717 unter Rn. 19). Im Fall einer Kapitalerhöhung ohne Änderung der Beteiligungshöhe (quotenentsprechende Einlagen) ist kein Fall des § 24 UmwStG gegeben (s. Diers/Diers, DB 2017, 1053).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Checkliste: Die Errichtung von Tochter-Personengesellschaften/ doppelstöckige Strukturen, Schwester-Personengesellschaften oder die Zusammenführung von Personengesellschaften liegt in den folgenden Fällen vor

	Geprüft	
	Ja	Nein
Verschmelzung von gewerblichen Personengesellschaften oder Partnerschaftsgesellschaften auf eine bestehende Personengesellschaft oder zur Neugründung (BFH vom 12.05.2016, IV R 29/13, BFH/NV 2016, 1489 unter Rn. 19).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Einbringung des Betriebsvermögens eines/r Teilbetriebs/ Teilpraxis oder einer 100 %-igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft einer Personengesellschaft, eines Einzelunternehmers oder einer Kapitalgesellschaft auf eine bestehende oder neu gegründete Tochter-Personengesellschaft durch Einzelübertragung und ggf. Nutzungsüberlassung (mit Bildung von Sonderbetriebsvermögen bei der Untergesellschaft) oder durch handelsrechtliche Ausgliederung gem. § 123 Abs. 3 UmwG (Errichtung einer doppelstöckigen Personengesellschaft); bei einer Teilbetriebsausgliederung durch eine Kapitalgesellschaft sind die §§ 2-18 UmwStG nicht anwendbar, s. § 1 Abs. 1 Satz 2	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	Geprüft	
	Ja	Nein
UmwStG; die Regeln des § 6 Abs. 5 Satz 2 und 3 EStG sind hier nachrangig; BMF vom 08.12.2011, BStBl I 2011, 1279, Rn. 12 Satz 1 i.V.m. Rn. 6 und Rn. 12 Satz 2).		
Einbringung des Betriebsvermögens eines/r Teilbetriebs/ Teilpraxis einer Personengesellschaft (Personenhandelsgesellschaft, PartG oder GbR) auf eine bestehende oder neu gegründete Schwester-Personengesellschaft durch Einzelübertragung und Gewährung der neuen Gesellschaftsrechte an der aufnehmenden Gesellschaft an die Mitunternehmer der übertragenden Gesellschaft.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Aufspaltung (§ 123 Abs. 1 UmwG) einer Personenhandelsgesellschaft oder PartG durch Übergang von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen auf eine (oder mehrere) andere (bestehende oder neu gegründete) Personengesellschaft(en).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Das Betriebsvermögen eines steuerlichen Teilbetriebs einer Personenhandelsgesellschaft oder PartG wird auf eine bestehende oder neu gegründete (beteiligungsidentische) Schwester-Personengesellschaft im Wege der handelsrechtlichen Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG) übertragen (BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 01.47 unter bb).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Errichtung einer atypisch stillen Unterbeteiligung am Mitunternehmeranteil an einer Personengesellschaft (Begründung einer doppelstöckigen Personengesellschaft, bei der die aus Hauptbeteiligtem und Unterbeteiligtem bestehende Innengesellschaft steuerlich Obergesellschaft und zugleich Übernehmerin i.S.d. § 24 Abs. 1 UmwStG ist). Es ist eine Einbringung gem. § 24 UmwStG gegeben, soweit der Hauptbeteiligte seinen Mitunternehmeranteil für eigene Rechnung in die Unterbeteiligungsgesellschaft einbringt (str. ist, ob dies auch dann gilt, wenn der Hauptbeteiligte über funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen verfügt; dazu s. Bodden, KÖSDI 2020, 21925).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	Geprüft	
	Ja	Nein
Der Betrieb oder Teilbetrieb oder der Mitunternehmeranteil einer inländischen Personengesellschaft wird gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine ausländische (nach deutschem Steuerrecht vergleichbare) „Personengesellschaft“ eingebracht (s. Prinz, FR 2013, 1).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Alle Gesellschafter einer Personengesellschaft treten ihre Beteiligung zugleich an eine andere Personengesellschaft (Übernehmerin) gegen Erwerb einer Mitunternehmerstellung ab. Als Folge der Anteilsvereinigung in der Hand der Übernehmerin geht die ursprüngliche Personengesellschaft unter und das gesamte Gesellschaftsvermögen wächst der Übernehmerin an.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Die Verwaltung vertrat die Auffassung, im Fall der unentgeltlichen Aufnahme von Angehörigen in ein Einzelunternehmen zur Bildung einer Personengesellschaft sei einzig § 6 Abs. 3 EStG anzuwenden. Die Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 EStG gelte danach für alle beteiligten Personen (BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 01.47 letzter Satz). Der BFH hat diese Beurteilung für die Person des ehemaligen Betriebsinhabers zurückgewiesen. Auf den Vorgang finden die Vorschriften des § 6 Abs. 3 EStG (soweit Dritten unentgeltlich eine Mitunternehmerstellung zugewendet wird) und § 24 UmwStG (soweit der Einzelunternehmer auf eigene Rechnung einbringt) nebeneinander Anwendung (BFH vom 18.09.2013, X R 42/10, BStBl II 2016, 639). Mit Veröffentlichung des BFH-Urteils wird die Rechtsprechung auch von der Finanzverwaltung angewendet.

Hinweis!

Die Beurteilung des Vorgangs teilweise nach § 24 UmwStG führt dazu, dass der Betriebsinhaber, soweit er selbst gegen Gewährung eines Mitunternehmeranteils den Betrieb überträgt, stille Reserven teilweise oder vollständig aufdecken kann (im Fall des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG ist eine Buchwertfortführung zwingend). Soll allerdings – wie in den meisten Fällen – der Vorgang insgesamt steuerneutral erfolgen, muss die »aufnehmende« Personengesellschaft einen (wirksamen) Antrag gem. § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG auf Buchwertansatz stellen. Ohne diesen Antrag sind sämtliche stillen Reserven wegen des Ansatzes des gemeinen Werts gem. § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG aufzudecken und zu versteuern, soweit der Einzelunternehmer an der übernehmenden Personengesellschaft beteiligt ist und ggf. hinsichtlich des zurückbehaltenen Betriebsvermögens, welches Sonderbetriebsvermögen der bei der Übernehmerin wird (bei § 6 Abs. 3 EStG ist die Buchwertfortführung antragsungebunden).

1.3 Wirtschaftliche Bedeutung

§ 24 UmwStG ist diejenige Vorschrift des UmwStG mit dem größten Anwendungsspektrum. Sie ermöglicht als einzige Bestimmung des UmwStG eine steuerneutrale Einbringung in eine Gesellschaft, die keine Handelsgesellschaft ist und auch nicht zu den (aufnehmenden) Rechtsträgern des UmwG gehört. Insbesondere im freiberuflichen Bereich beim Aufbau und der Erweiterung/Fusion von Sozietäten ist die Steuervergünstigung von größter Bedeutung. Auch die »Internationalisierung« und die »Person der Übernehmerin« tragen zum weiten Regelungsbereich bei. Aufnehmende »Personengesellschaft« i.S.d. § 24 Abs. 1 UmwStG kann jede Innen- oder Außen-Personengesellschaft oder auch andere vergleichbare Gemeinschaft sein, bei der der Gesellschafter steuerlich als Mitunternehmer anzusehen ist. Diese Personengesellschaft kann sowohl im Inland im EU-/EWR-Ausland oder gar in einem Drittstaat ansässig sein (globaler Anwendungsbereich, s. Prinz, FR 2013, 1). Gleiches gilt für den Einbringenden. Die für die anderen Vorschriften des UmwStG geltenden persönlichen Einschränkungen der Ansässigkeit auf den EU-/EWR-Bereich sind gerade bei § 24 UmwStG nicht anzuwenden (§ 1 Abs. 4 Satz 2 UmwStG).

1.4 Schaubild zum Einbringungstatbestand

Das nachfolgende Schaubild gibt einen Überblick über die Tatbestandsmäßigkeit der Einbringung i.S.d. § 24 Abs. 1 UmwStG. Nur in diesem Fall sind die besonderen (Bewertungs-)Regeln der Absätze 2 bis 5 sowie Absatz 6 des § 24 UmwStG anwendbar.

