

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 ESt, KSt und GewSt (s. BMF vom 02.01.2025, BStBl I 2025, 92, Rn. 01.01). Zur **Umsatzsteuer** s. Patt in D/P/M, § 23 UmwStG Tz. 160 ff.; zur Entstehung jungen Verwaltungsvermögens für Zwecke der **ErbSt/SchenkSt** bei Einbringungen nach § 24 UmwStG s. Erlasse der Bundesländer vom 13.10.2022, BStBl I 2022, 1517 und Christoffel, ErbBstG 2023, 68 mit einem Zahlenbeispiel zur Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co KG.

Der Steuerbegünstigung des § 24 UmwStG liegt die Erkenntnis zugrunde, dass in den von § 24 Abs. 1 UmwStG erfassten Einbringungsfällen 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 20.9.2007, BStBl II 2008, 265 unter III. 3 a) und BFH vom 1.3.2018, BStBl II 2018, 587 unter Rn. 47). 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 8.12.2011, BStBl I 2011, 1279 unter Rn. 12; zu § 16 EStG s. BFH vom 1.3.2018, BStBl II 2018, 587 unter Rn. 47).

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 3.1.2.2; h.A., z.B. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, 9. Aufl., § 24 UmwStG Rn. 136-138).

Eine einheitliche Einbringung kann aber auch die Tatbestände der §§ 24 UmwStG und 16 EStG nebeneinander vereinigen (z.B., wenn als Gegenleistung 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 Anwendungsbe-
reich:

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 (inländische oder ausländische) 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 02.01.2025, BStBl I 2025, 92, Rn. 01.47 unter aa).	☐	☐
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.	☐	☐
Der Einzelkaufmann überträgt durch handelsrechtliche Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG) das gesamte Vermögen seines Einzelunternehmens in eine neu gegründete GmbH & Co KG.	☐	☐
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 24.4.2014, IV R 34/10, BStBl II 2017, 233 unter Rn. 31 zur Personengesellschaft und BFH vom 1.3.2018, IV R 38/15, BStBl II 2018, 587 unter Rn. 37 zur Kapitalgesellschaft). Hier bringt die Personengesellschaft/Kapitalgesellschaft ihren gesamten Betrieb in die stille (Innen-)Gesellschaft (steuerlich: Mitunternehmerschaft) ein.	☐	☐

2.2 Einbringung gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile

2.2.1 Erwerb oder Erweiterung einer Mitunternehmerstellung und ggf. sonstige Gegenleistung (Mischentgelt)

Die Einbringung der Sachgesamtheiten i.S.d. § 24 Abs. 1 UmwStG ist nur begünstigt, wenn diese im Gegenzug mit der erstmaligen Einräumung oder Erweiterung einer Mitunternehmerstellung bei der Übernehmerin erfolgt. Nur dann wird nämlich das unternehmerische Engagement des Einbringenden weiterführt (s. 1.1). Bilanziell wird die Gewährung einer Mitunternehmerstellung für den Einbringenden dadurch gekennzeichnet, dass das eingebrachte Betriebsvermögen dem (Eigen-)Kapitalkonto des Einbringenden als Gesellschafter der aufnehmenden Personengesellschaft gutgeschrieben wird, das für die Beteiligung am Gewinn und Vermögen maßgebend ist (zum Begriff des Kapitalkontos s. BMF vom 11.7.2011, BStBl I 2011, 713 und insbesondere bei Mehrkontenmodellen s. Vfg. der OFD Niedersachsen vom 21.2.2017, DB 2017, 579; ebenso s. Dorn/Niesmann, Ubg 2023, 177). Bei einem Mehrkontenmodell ist dies üblicherweise das sog. Festkapitalkonto oder Kapitalkonto I (s. BFH vom 23.3.2023, IV R 2/20, BFH/NV 2023, 895 unter Rn. 22).

Im Fall des Ausweises (auch) eines Darlehens durch die übernehmende Personengesellschaft (**Einbringung gegen Mischentgelt**) ist insoweit die Anwendung des § 24 UmwStG ausgeschlossen, als die Einbringung vor dem 1.1.2015 beschlossen worden ist (BFH vom 18.9.2013, BStBl II 2016, 639 unter II. 2.). Eine Gewinnrealisierung ist bezogen auf das Gesellschafterdarlehen als sonstige Gegenleistung allerdings nicht in allen Fällen zwingend. Es entsteht ein Gewinn erst dann, wenn die Summe aus dem eingeräumten Kapitalkonto und dem Wert der Darlehensforderung den steuerlichen Buchwert des Einbringungsgegenstands übersteigt (Beurteilung nach der sog. Einheitstheorie; BFH vom 01.02.2024, IV R 9/20, BStBl II 2025, 309 mit Hinweis auf BFH vom 18.9.2013, BStBl II 2016, 639).

Durch das StÄndG 2015 ist § 24 Abs. 2 UmwStG geändert worden. Nach § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG ist eine Buchwerteinbringung unzulässig, soweit der Wert einer von der übernehmenden Personengesellschaft gewährten sonstigen Gegenleistung 25 % des Buchwerts des eingebrachten Vermögens oder 500.000 €, höchstens jedoch den Buchwert des Einbringungsgegenstands, nicht überschreitet (dazu s. BMF vom 02.01.2025, BStBl I 2025, 92, Rn. 24.07 i.V.m. Rn. 20.19a sowie Patt in D/P/M, Tz. 129 ff. zu § 24 UmwStG und Richter, DStR 2016, 840; Bünning, BB 2017, 171). Nach § 24 Abs. 2 Satz 4 UmwStG ist als Untergrenze der Bewertung mindestens der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistung anzusetzen. Diese Regelungen zur Einschränkung der Buchwertfortführung von Einbringungen mit sonstigen Gegenleistungen

(und somit Entstehung eines Einbringungsgewinns) gelten für alle Einbringungen, bei denen der Umwandlungsbeschluss/Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2014 geschlossen worden ist (§ 27 Abs. 14 UmwStG). Sonstige Gegenleistungen sind alle Leistungen, die die übernehmende Personengesellschaft neben den Gesellschaftsrechten gewährt (z.B. Darlehensforderung, Geldzahlung; Gewährung von Sachen oder Übernahme einer Schuld des Einbringenden, die nicht zum Einbringungsgegenstand gehört). Überschreiten die sonstigen Gegenleistungen die absolute oder relative Grenze des § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG nicht, ist mit Inkrafttreten von § 24 Abs. 2 UmwStG i.d.F. des StÄndG 2015 die Rechtsprechung des BFH zur Einheitstheorie (s.o.) gesetzlich abgesichert.

Erfolgt eine Gewinnrealisierung durch eine sonstige Gegenleistung, kann diese nicht durch eine negative Ergänzungsbilanz neutralisiert werden.

Checkliste: Gutschrift des eingebrachten Vermögens und Anwendung von § 24 UmwStG

Gutschrift des eingebrachten Betriebsvermögens	Steuerliche Einordnung der Gegenleistung	Anwendung von § 24 UmwStG	Geprüft	
			Ja	Nein
ausschließlich auf einem Festkapitalkonto (sog. Kapitalkonto I) der Personengesellschaft	Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten	ja (Gewährung oder Erweiterung eines Mitunternehmeranteils)	☐	☐
ausschließlich auf einem Kapitalkonto in der Sonderbilanz des Mitunternehmers	keine Gewährung von Gesellschaftsrechten, unentgeltliche Überführung	nein (unentgeltliche Überführung, Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 EStG – analog –, FG Düsseldorf vom 30.4.2003, EFG 2003, 1180)	☐	☐
teilweise auf einem Festkapitalkonto und einem Rücklagenkonto	Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten	ja (insgesamt entgeltliche Übertragung); Bewertungseinschränkung des § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG ist unbeachtlich, da Zuführung zum Rücklagenkonto keine sonstige Gegenleistung ist (ständige Rechtsprechung, BFH)	☐	☐

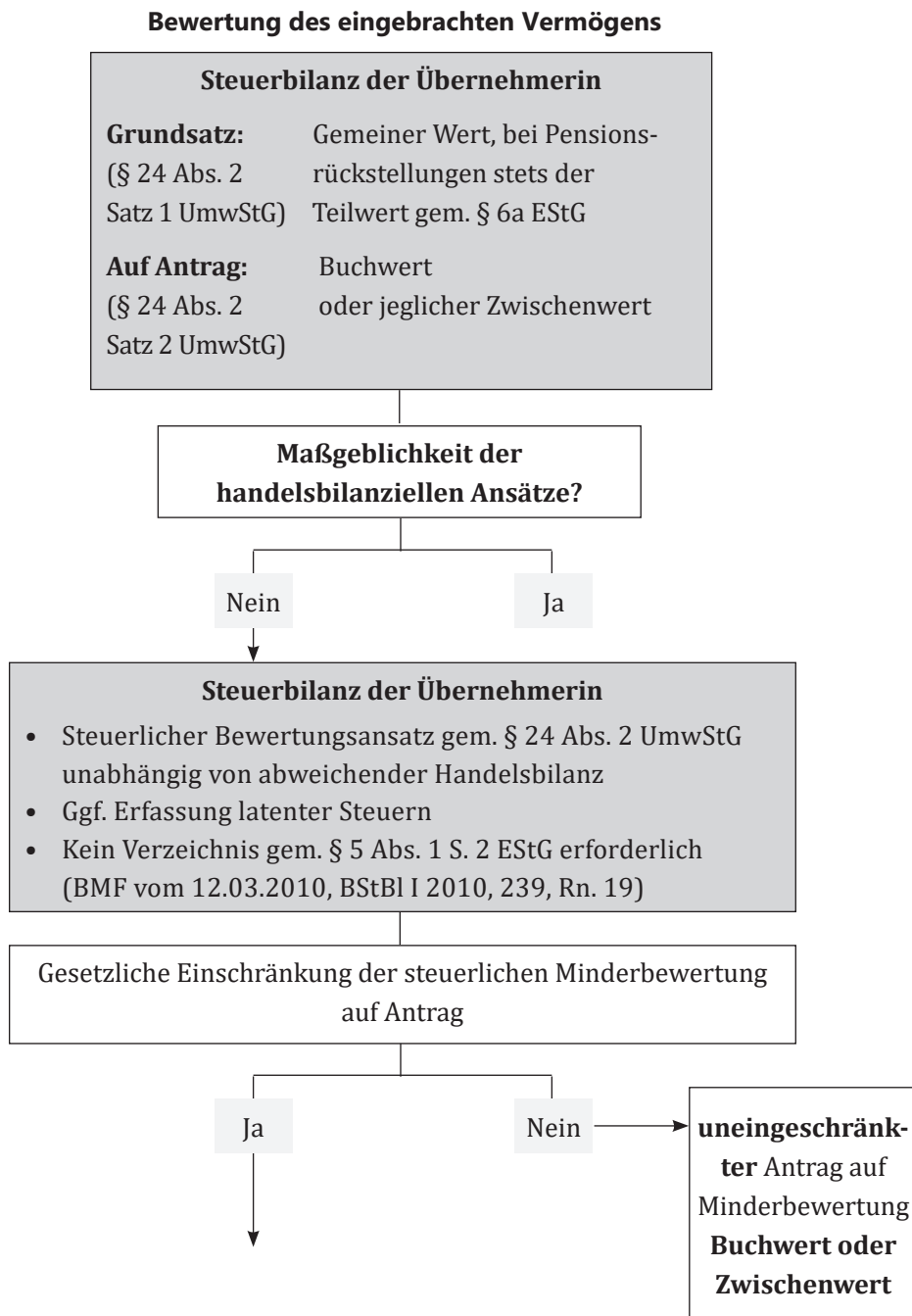
3.1.2 Überblick der Bewertung nach dem UmwStG

3.1.2.1 Besteuerung bestimmter Einkünfte und Anwendung von DBA (§ 50i EStG)

Bei Umwandlungen/Einbringungen mit einem Umwandlungsbeschluss/Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2013 (s. § 52 Abs. 48 Satz 4 EStG a.F.) waren in dem Sonderfall des § 50i EStG (Umwandlung von/Einbringung durch gewerblich infizierte(n)/geprägte(n) Personengesellschaften bei Beteiligung von Steuerausländern) die Bewertungsregeln nach § 24 Abs. 2 UmwStG nicht anwendbar. Das eingebrachte Betriebsvermögen war gem. § 50i Abs. 2 Satz 1 EStG (a.F.), der für alle Einbringungssachverhalte des UmwStG galt, stets mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Um eine überschießende Wirkung der Vorschrift abzumildern, hatte die Finanzverwaltung eine allgemeine sachliche Billigkeitsregelung getroffen (BMF vom 21.12.2015, BStBl I 2016, 7). Bei Einbringungen nach § 24 UmwStG sollte § 50i Abs. 2 Satz 1 EStG auf übereinstimmenden Antrag des Einbringenden und der Übernehmerin nicht angewendet werden, soweit das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der laufenden Einkünfte sowie des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (BMF vom 21.12.2015, BStBl I 2016, 7 unter 2.1.2 mit Beispiel; dazu s. Benz/Böhmer, DStR 2016, 145; Heinlein/Euchner, BB 2016, 795; Liekenbrock, DB 2016, 436 und van Lishaut/Hannig, FR 2016, 50).

Durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen ist § 50i Abs. 2 EStG neu gefasst worden. Durch die Änderung wird der Wortlaut der Vorschrift in Einklang mit ihrer eigentlichen Zielsetzung gebracht, nämlich Steuergestaltungsstrategien über § 20 UmwStG zur Umgehung des Tatbestandes des § 50i Abs. 1 EStG zu verhindern. § 50i Abs. 2 EStG ordnet daher eine Bewertungseinschränkung für die Einbringung nach § 24 UmwStG nicht länger an. § 50i Abs. 2 EStG n.F. ist (rückwirkend) erstmals auf Einbringungen anzuwenden, bei denen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2013 geschlossen worden ist (s. § 52 Abs. 48 S. 4 EStG n.F.). Die neue Anwendungsregelung »bewirkt, dass § 50i Abs. 2 EStG i.d.F. des Kroatien-AnpG durch den neugefassten § 50i Abs. 2 EStG rückwirkend und umfassend ersetzt wird. Die Rückwirkung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Vorschrift ist verfassungsrechtlich zulässig, weil es sich um eine begünstigende rückwirkende Änderung handelt« (aus der Gesetzesbegründung, s. BT-Drucks. 18/10506, 83; ebenso s. BMF vom 5.1.2017, BStBl I 2017, 32 mit Aufhebung der o.g. Billigkeitsregelung). **§ 50i Abs. 2 EStG ist daher zu keiner Zeit auf die Einbringung nach § 24 UmwStG anzuwenden.**

3.1.2.2 Überblick der Bewertung nach dem UmwStG



4.2 Mittelbare Folgen der Einbringung auf andere Vorgänge

Jeder Einbringungstatbestand gem. § 24 Abs. 1 UmwStG bedeutet die Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens im Wege eines tauschähnlichen Vorgangs (vgl. 1.1). Gerade Veräußerungsvorgänge können zu »Nachsteuertatbeständen« führen, wenn Steuervergünstigungen Sperr-, Behalte- oder Verbleibensfristen enthalten. Daher sind Gestaltungen im Vorfeld der Einbringung daraufhin zu untersuchen, ob die Übertragung von Betriebsvermögen nach § 24 Abs. 1 UmwStG nachträgliche Steuerbelastungen auslösen könnte (Beispiele s. nachfolgende Checkliste; ausführlichere Übersicht s. Patt in D/P/M, § 24 UmwStG Tz. 240).

Checkliste: Auswirkungen von § 24 UmwStG auf vorangegangenen Betriebsvermögenstransfer (Beispiele)

Prüfungspunkt	Hinweise	Geprüft	
		Ja	Nein
Einbringung eines Mitunternehmeranteils, der unter Zurückbehaltung wesentlichen Sonderbetriebsvermögens unentgeltlich erworben worden ist, § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG?	Einbringung gem. § 24 UmwStG zum Zwischenwert oder zum gemeinen Wert ist eine »schädliche« Veräußerung i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG. Dies gilt bei einer Buchwerteinbringung nicht, wenn der Einbringende den erhaltenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren – beginnend mit der ursprünglichen unentgeltlichen Übertragung des Mitunternehmeranteils – nicht veräußert oder aufgibt und die (übernehmende) Personengesellschaft den eingebrachten Mitunternehmeranteil oder die eingebrachten Wirtschaftsgüter innerhalb der genannten Frist nicht veräußert (BMF vom 20.11.2019, BStBl I 2019, 1291, Rn. 29).	☐	☐

Prüfungspunkt	Hinweise	Geprüft	
		Ja	Nein
Sind im Vermögen der Personengesellschaft, deren (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil eingebracht wird, Wirtschaftsgüter enthalten, die gem. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG zum Buchwert übertragen worden sind?	Einbringung gem. § 24 UmwStG innerhalb von drei Jahren nach Abgabe der Steuererklärung für die unentgeltliche Übertragung führt gem. § 6 Abs. 5 S. 4 EStG zum nachträglichen Teilwertansatz bei der unentgeltlichen Übertragung (s. BMF vom 8.12.2011, BStBl I 2011, 1279 unter Tz. 33; unabhängig von der Bewertung nach § 24 Abs. 2 UmwStG; d.h. auch bei Buchwerteinbringung). Hinweis! Die Rechtsprechung folgt der Verwaltungsauffassung nicht. § 6 Abs. 5 S. 4 EStG erfasse nur die Veräußerung der zum Buchwert übertragenen Wirtschaftsgüter selbst. Werden diese nur als Bestandteil einer Sachgesamtheit (z.B. Mitunternehmeranteil) übertragen, sei § 6 Abs. 5 S. 4 EStG nicht einschlägig (BFH vom 15.7.2021, IV R 36/18, BFH/NV 2021, 1588 unter Rn. 50 und BFH vom 18.8.2021, XI R 43/20, BFH/NV 2022, 459 unter Rn. 24 ff.).	☐	☐