

---

**Datum:** 02.10.2019  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 3. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 3 K 719/18 E  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2019:1002.3K719.18E.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

---

**Tatbestand**

1

Streitig ist, ob Rechts- und Steuerberatungskosten, die anlässlich eines fehlgeschlagenen Anteilsverkaufs entstanden sind, steuerlich berücksichtigt werden können.

2

Der Kläger war zunächst als Kommanditist zu 75 % an der E-GmbH & Co. KG (E-GmbH & Co. KG) beteiligt. Weiterer Kommanditist war sein Sohn, O. S., mit einer Beteiligung von 25 %. Die E-GmbH & Co. KG wurde durch Beschluss vom 27.08.2008 im Wege des Formwechsels in die E-GmbH (E-GmbH) umgewandelt. Die Umwandlung erfolgte auf Basis der Bilanz zum 31.12.2007 als Schlussbilanz bzw. Eröffnungsbilanz im Innenverhältnis mit Wirkung zum 31.12.2007 (24:00 Uhr). Steuerlich sollten sämtliche Geschäfte ab dem 01.01.2008 (0:00 Uhr) für die E-GmbH vorgenommen werden. Das Stammkapital der E-GmbH betrug 4.000.000 EUR, wovon der Kläger einen Geschäftsanteil im Nennwert von 3.000.000 EUR und sein Sohn einen Geschäftsanteil im Nennwert von 1.000.000 EUR hielten. Die Umwandlung erfolgte steuerlich zu Buchwerten (§§ 20 Abs. 2 Satz 2, 25 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes – UmwStG –).

3

Im Dezember 2008 brachten die Gesellschafter ihre Anteile an der E-GmbH in die E-Holding-GmbH ein. Das Stammkapital der E-Holding-GmbH wurde dabei von 25.000 EUR auf 4.025.000 EUR erhöht. Gesellschafter der E-Holding-GmbH waren der Kläger mit

4

Geschäftsanteilen im Nennwert von 2.798.750 EUR und 18.750 EUR, die Klägerin mit einem Geschäftsanteil im Nennwert von 201.250 EUR und O. S. mit Geschäftsanteilen im Nennwert von 1.000.000 EUR und 6.250 EUR. Die Einbringung erfolgte steuerlich zu Buchwerten. Der Kläger hielt seine Anteile an der E-Holding-GmbH im steuerlichen Privatvermögen.

Im Jahr 2013 führten die Kläger mit der Q. Engineering & Manufacturing Corp. Verhandlungen über den Verkauf der Anteile an der E-Holding-GmbH. Die Verhandlungen mündeten in einer „Absichtserklärung“ („Letter of Intent“), in der die Verhandlungspartner die bisherigen Verhandlungsergebnisse unverbindlich festhielten. Wegen der Einzelheiten wird auf die Erklärung Bezug genommen. 5

Im Zuge der Verkaufsverhandlungen fielen Rechts- und Steuerberatungskosten an, die der E-Holding-GmbH in Höhe von 55.685,05 EUR (Rechnung vom 31.10.2013) und 52.038,70 EUR (Rechnung vom 30.11.2013) in Rechnung gestellt wurden. 6

Mit dem gegen die Einkommensteuerfestsetzung 2013 gerichteten Einspruch machten die Kläger die Beratungsaufwendungen als Betriebsausgaben geltend. Sie führten aus, die der E-Holding-GmbH erteilten Rechnungen seien zu Lasten der Darlehenskonten der Gesellschafter bezahlt worden. Im Rahmen der internen Abrechnung sei das Darlehenskonto des Klägers mit insgesamt 94.715,08 EUR belastet worden. Die Aufwendungen seien nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu berücksichtigen, da sie auch im Falle einer erfolgreichen Veräußerung als Veräußerungskosten hätten geltend gemacht werden können. Nach dem Teileinkünfteverfahren seien 60 % der Aufwendungen – mithin ein Betrag von 56.829,05 EUR – zu berücksichtigen. 7

Der Beklagte führte in der abschlägigen Einspruchsentscheidung vom 09.02.2018 an, dass Kosten für eine fehlgeschlagene Veräußerung nicht abziehbar seien. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 17.04.1997 (VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102) scheidet ein Abzug aus, weil der Besteuerungstatbestand des § 17 EStG mangels Veräußerung nicht verwirklicht sei. 8

Mit der dagegen gerichteten Klage machen die Kläger geltend, es treffe zwar zu, dass die Kosten einer fehlgeschlagenen Veräußerung weder als Veräußerungskosten nach § 17 EStG noch als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen seien. Der BFH habe allerdings in seiner Entscheidung vom 17.04.1997 VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102 darauf hingewiesen, dass im Rahmen des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG – also bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen – Aufwendungen im Zusammenhang mit letztlich erfolglos gebliebenen Verkaufsbemühungen als laufende Betriebsaufwendungen berücksichtigt werden könnten. Hier sei es so, dass die zum 31.12.2013 geplante Veräußerung der Anteile an der E-Holding-GmbH einen sog. Einbringungsgewinn I nach § 22 UmwStG ausgelöst hätte. Denn die formwechselnde Umwandlung der E-GmbH & Co. KG in die E-GmbH sei nach § 20 Abs. 2 UmwStG zu Buchwerten erfolgt, was zur Folge habe, dass die Anteile an der E-GmbH einer siebenjährigen Sperrfrist unterlägen. Bei einer Veräußerung innerhalb dieser Sperrfrist entstehe – zeitanteilig – ein Einbringungsgewinn I, welcher der Besteuerung nach § 16 EStG unterliege. Da hier eine Veräußerung zum 31.12.2013 geplant gewesen sei, seien 2/7 der geltend gemachten Aufwendungen – mithin ein Betrag von 27.061,45 EUR (2/7 von 94.715,08 EUR) – als nachträgliche negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb für den Veranlagungszeitraum 2013 anzusetzen. 9

Maßgeblich sei allein, dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit Einkünften aus Gewerbebetrieb anfielen. Dies sei vorliegend der Fall, da im Falle der Veräußerung ein Veräußerungsgewinn angefallen wäre. Der BFH habe entschieden, dass 10

Veräußerungskosten auch dann bei der Ermittlung des nach §§ 34, 16 EStG begünstigten Veräußerungsgewinns abzuziehen seien, wenn sie bereits im Veranlagungszeitraum vor dem Entstehen des Veräußerungsgewinns angefallen seien (BFH-Urteil vom 06.10.1993 I R 97/92, BStBl. II 1994, 287).

Die Kläger beantragen, 11

den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 06.02.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.02.2018 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb weitere Betriebsausgaben in Höhe von 27.061,45 EUR anerkannt werden, 12

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 13

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

Ergänzend zu seinen Ausführungen in der Einspruchsentscheidung führt er an, § 22 UmwStG sei lediglich eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift, welche verhindern solle, dass eine Personengesellschaft zunächst zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt werde und sodann die Anteile an der Kapitalgesellschaft unter Geltung des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 EStG veräußert werden könnten. § 22 UmwStG sei kein eigener Besteuerungstatbestand und setze zwingend eine Veräußerung von Anteilen voraus. Zudem sei die Veräußerung nur das auslösende Moment, besteuert werde dagegen die vorausgegangene Einbringung. Hiermit stünden die Veräußerungskosten nicht im Zusammenhang. Das von den Klägern zitierte BFH-Urteil vom 06.10.1993 I R 97/92, BStBl. II 1994, 287 sei nicht übertragbar, da im Streitfall gerade keine Anteile veräußert worden seien. 16

Der Senat hat die Sache am 02.10.2019 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 17

## **Entscheidungsgründe** 18

Die Klage ist unbegründet. Der Einkommensteuerbescheid 2013 vom 06.02.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.02.2018 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der Beklagte hat die geltend gemachten Beratungsaufwendungen zu Recht nicht im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung 2013 berücksichtigt. 19

**I. Die Beratungskosten können nicht bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 16 EStG i. V. m. § 22 Abs. 1 UmwStG angesetzt werden. 20**

Die Kläger weisen zwar zutreffend darauf hin, dass die Anteile an der E-GmbH aufgrund des zu Buchwerten durchgeführten Formwechsels einer siebenjährigen Sperrfrist nach §§ 22 Abs. 1, 25 UmwStG unterliegen. Auch dürfte sich diese Sperrfrist auf die Anteile an der E-Holding-GmbH erstrecken, da auch die Einbringung der Anteile an der E-GmbH in die E-Holding-GmbH zu Buchwerten erfolgt ist (vgl. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 und 5 UmwStG). Demnach hätte die Veräußerung der Anteile an der E-Holding-GmbH einen sog. Einbringungsgewinn I nach §§ 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG ausgelöst. 21

Die Besteuerung des Einbringungsgewinns I erfolgt nach § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG allerdings dadurch, dass der Gewinn aus der Einbringung – hier des Formwechsels – rückwirkend im Wirtschaftsjahr der Einbringung als Gewinn im Sinne von § 16 EStG zu 22

versteuern ist. Einbringungsgewinn I ist nach § 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG der Betrag, um den der gemeine Wert des eingebrachten Betriebsvermögens im Einbringungszeitpunkt nach Abzug der Kosten für den Vermögensübergang den Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft dieses eingebrachte Betriebsvermögen angesetzt hat, übersteigt, vermindert um jeweils ein Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr.

Demnach scheidet ein Abzug der Beratungskosten im Streitjahr 2013 bereits deshalb aus, 23  
weil der Einbringungsgewinn I nicht im Jahr der Veräußerung, sondern im Wirtschaftsjahr des Formwechsels hätte versteuert werden müssen. Besteuert wird nicht die Veräußerung, sondern – rückwirkend – die vorangegangene Einbringung. Die Veräußerung ist lediglich das den Einbringungsgewinn I auslösende Moment.

Ferner können die Beratungsaufwendungen nicht im Rahmen des Einbringungsgewinns I 24  
berücksichtigt werden, weil nach § 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG lediglich „Kosten für den Vermögensübergang“ abzugsfähig sind. Dabei gehören zu den „Kosten des Vermögensübergangs“ lediglich anlässlich der Einbringung entstandene Kosten, nicht hingegen Kosten, die für die nachfolgende Anteilsübertragung angefallen sind. Derartige Veräußerungskosten mindern den durch die Anteilsübertragung entstehenden Veräußerungsgewinn und wären mithin im Rahmen des § 17 EStG zu berücksichtigen (Widmann in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 22 UmwStG Rn. 155).

Schließlich geht der Senat davon aus, dass ein Einbringungsgewinn I nur dann anzusetzen 25  
ist, wenn die sperrfristbehafteten Anteile tatsächlich veräußert werden. Eine lediglich geplante Veräußerung reicht nicht aus (so bereits FG Baden-Württemberg Urteil vom 14.12.2010 2 K 1413/07, EFG 2011, 952 zu § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG a. F.). Der Beklagte weist zutreffend darauf hin, dass § 22 Abs. 1 UmwStG als Missbrauchsvermeidungsvorschrift verhindern soll, dass mit einer Buchwerteinbringung die steuergünstige Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen nach dem Teileinkünfteverfahren vorbereitet werden kann (Schrameyer in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 22 UmwStG, Rn. 1). Da die Vergünstigungen des Teileinkünfteverfahrens nur im Falle einer tatsächlichen Veräußerung zum Tragen kommen, ist bei einer lediglich beabsichtigten Veräußerung kein Einbringungsgewinn I zu versteuern.

Nichts anderes ergibt sich aus der Rechtsprechung des BFH zu § 16 EStG. Danach können 26  
Kosten einer fehlgeschlagenen Veräußerung zwar grundsätzlich als laufende Betriebskosten abgezogen werden. Der Abzug erfolgt dabei aber gerade nicht im Rahmen des § 16 Abs. 2 EStG, sondern im Rahmen der laufenden Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 bzw. Abs. 3 EStG (BFH-Urteil vom 06.10.1993 I R 97/92, BStBl. II 1994, 287). § 16 Abs. 2 EStG regelt eine stichtagsbezogene, keine laufende Gewinnermittlung und setzt einen Veräußerungsvorgang zwingend voraus (FG Baden-Württemberg Urteil vom 14.12.2010 2 K 1413/07, EFG 2011, 952). Im Streitfall scheidet ein Abzug als laufende Betriebsausgaben aus, da die Kläger die Anteile im steuerlichen Privatvermögen halten und daher kein laufender Gewinn zu ermitteln ist.

II. Die Beteiligten gehen zutreffend davon aus, dass Kosten für eine fehlgeschlagene 27  
Anteilsveräußerung auch im Rahmen des § 17 EStG bzw. des § 20 EStG nicht berücksichtigt werden können (BFH-Urteil vom 17.04.1997 VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102).

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 28

Die Revision war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht 29  
vorliegen.

