
Datum: 01.06.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 545/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0601.14K545.14.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IX R 27/16

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

- Tatbestand** 1
- Die Beteiligten streiten über die Entstehung und die Höhe steuerpflichtiger Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft. 2
- Die Kläger sind zur Einkommensteuer zusammenveranlagte Ehegatten. Der Kläger beteiligte sich mit der Beitrittserklärung vom 20.08.1999 zum 31.10.1999 mittelbar über die A und Treuhand GmbH ... (nachfolgend A) als Treuhandkommanditistin mit einer teilweise fremdfinanzierten Kommanditeinlage von 50.000 DM (25.564,59 EUR) zuzüglich Agio von 5% an der B Verwaltungs-GmbH & Co KG – C für Deutschland (nachfolgend C-KG). Komplementäre der C-KG waren zu diesem Zeitpunkt Herr D (ohne Kapitalbeteiligung) und die B Verwaltungs GmbH mit einer Beteiligung von 2.000 DM. Außer der Treuhandkommanditistin A war die ... Beteiligungs- und Vertriebsgesellschaft der E mbH (nachfolgend C-GmbH), ein 100%-Tochterunternehmen der F der E GmbH (nachfolgend F), Kommanditistin und zugleich Geschäftsführerin der C-KG. Unter deren Firmennamen erschien der Fondsprospekt vom ...1999 (Hefter als Anlage zum Schreiben der Bevollmächtigten der Kläger im Vorverfahren vom 09.01.2013). 3
- Gesellschaftszweck der C-KG war der Erwerb, die Errichtung und die Verwertung von Immobilien. Aufgrund dieses Zwecks errichtete im Mai 1999 die C-KG einen 4

(vermögensverwaltenden) als „C-Fonds ...“ bezeichneten geschlossenen Immobilienfonds, an dem sich mehrere Tausend Anleger beteiligten. Den Anlegern wurden Renditen von zwischen 5,5% und 7,0 % in Aussicht gestellt. Zu den Fondsgrundstücken im Eigentum der C-KG gehörten die in § 2 Nr. 3 des Gesellschaftsvertrags der C-KG aufgeführten 48 Grundstücke von Supermärkten, Baumärkten, Nahversorgungszentren, Einkaufszentren, Senioren- und Pflegeheimen sowie Tankstellen in ganz Deutschland. Die Anschaffungen der Grundstücke waren im Wesentlichen durch Darlehen fremdfinanziert. Die Grundstücke waren vermietet bzw. verpachtet. Zudem verfügte der Fonds über Kapitalanlagen, aus denen Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt wurden.

Die Anleger wurden im Innenverhältnis zur C-KG und den anderen Anlegern wie unmittelbar beteiligte Kommanditisten mit eigenen Stimm- und Gewinnbezugsrechten (Entnahme-, Ausschüttungsrechten) behandelt (§ 2 des Treuhandvertrags; § 4 des Gesellschaftsvertrags der C-KG). Für jeden Gesellschafter sollten ein Kapitalkonto und ein Verrechnungskonto geführt werden. 5

Den Anlegern wurden verschiedene Garantien durch Konzernunternehmen der E gewährt, so eine Mietgarantie, eine Höchstpreisgarantie und eine Endfinanzierungsgarantie. Weiter wurden ihnen von der F sog. „Anteilsandienungsrechte“ eingeräumt, wonach ihnen garantiert wurde, dass sie die Fondsanteile nach 25jähriger Laufzeit für 100% des Nominalbetrags bzw. nach 30jähriger Laufzeit für 115% des Nominalbetrags an die F übertragen konnten. 6

Mit der Klageschrift vom 28.12.2004 erhob der Kläger als einer von 478 Sammelklägern Klage gegen die G-Bank – ..., die (zu diesem Zeitpunkt als Immobilien Beteiligungs- und Vertriebsgesellschaft der K Gruppe mbH firmierende) C-GmbH als deren „Fondstochter“ mit dem Begehren, an den Kläger 16.115,72 EUR nebst 4 % Zinsen vom 01.01.2000 bis zur Rechtshängigkeit auf 11.504,07 EUR und 5 % Zinsen über dem Basiszinssatz der Europäischen Zentralbank auf 16.115,72 EUR seit Rechtshängigkeit zu zahlen sowie den Kläger und die Klägerin aus den Verpflichtungen aus dem Bankdarlehen zur Finanzierung der Beteiligung freizustellen Zug um Zug gegen Übertragung seiner Beteiligung an der C-KG. Weiter beehrten die Sammelkläger festzustellen, dass die Beklagten dieser Klage verpflichtet seien, sie von Zahlungsansprüchen bis zur Höhe aller im Zeitpunkt der Inanspruchnahme erhaltenen Ausschüttungen freizustellen, die Gläubiger der C-KG „aufgrund des Auflebens der Kommanditistenhaftung gem. § 172 Abs. 4 HGB unmittelbar gegen die Kläger geltend machen“, sowie „sämtliche finanziellen Schäden zu ersetzen, die über die bezifferten Schäden und Freistellungsansprüche hinausgehen“. Der Streitwert der Klage betrug bezüglich des Klägers 37.084,19 EUR. 7

Die Klage war auf vertragliche und deliktische Schadensersatzansprüche und einen Einwendungsdurchgriff nach dem Verbraucherkreditgesetz (VerbrKrG) gestützt. Der Fondsprospekt habe vielfach erhebliche unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht bzw. nachteilige Umstände nicht dargestellt, so zu den Anschaffungskosten der Immobilien, zu Sanierungsverpflichtungen, zu Leerständen und Mietrückständen, zur mangelnden Solvenz von Mietern, zu Zwischenfinanzierungen, zu den Anlegern belasteten Provisionen und Vergütungen innerhalb des Konzerns. Der Fonds sei ohne die Garantien, deren Erfüllung aber nicht beabsichtigt sei, überschuldet. 8

Als Schaden machten der Kläger und die anderen Sammelkläger den Betrag der Einlage zuzüglich Agio von 5% sowie die Finanzierungskosten der Beteiligung und entgangene Zinsen für den Eigenkapitalanteil abzüglich aller erhaltenen Ausschüttungen geltend. Durch die Anlage erlangte Steuervorteile seien u.a. deshalb nicht im Wege des Vorteilsausgleichs schadensmindernd zu berücksichtigen, weil die Ersatzleistung gegen Rückübertragung ein 9

privates Veräußerungsgeschäft i.S. des § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG darstelle und deshalb der Veräußerungsgewinn zu versteuern sei (S. 210 der Sammelklageschrift). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Kopie der Sammelklageschrift vom 28.12.2004 Bezug genommen.

Nachdem der Kläger ein 2005 unterbreitetes Rückkaufangebot der C-GmbH nicht
angenommen hatte, kam aufgrund eines neuen Angebots vom 01.12.2008 und dessen
Annahme durch den Kläger am 23.12.2008 ein als „Vergleichsvertrag“ bezeichneter Vertrag
zwischen der C-GmbH, bezeichnet als Anspruchsgegner, und dem Kläger, bezeichnet als
Kläger, zustande, der u.a. folgende Regelungen enthält: 10

„Vorbemerkung 11

..... Der Kläger und der Antragsgegner wollen anhängige Prozesse vergleichen, in diesem
Zusammenhang will der Kläger seine Beteiligung an der Fondsgesellschaft auf den
Anspruchsgegner übertragen. Dieser Vertrag umfasst die gesamte Beteiligung, die der
Kläger hält. 12

Mit diesem Vergleich überträgt der Kläger die Beteiligung auf den Anspruchsgegner;
gleichzeitig verzichtet der Kläger auf etwaige Schadensersatzansprüche und verwandte
Rechte, die ihm gegenüber dem Anspruchsgegner und bestimmten sonstigen Parteien im
Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligung zustehen können. 13

Dies vorausgeschickt, vereinbaren die Parteien hiermit was folgt: 14

§ 1 15

Vom Anspruchsgegner zu zahlender Vergleichsbetrag 16

- 1. Der vom Antragsgegner zu zahlende Vergleichsbetrag beträgt 91,8 % des auf die
Beteiligung des Klägers entfallenden Nominalkapitals (ohne Agio). Er erhöht sich um
einen Erhöhungsbetrag (i) und mindert sich um einen Abzugsbetrag (ii). 1178

(i) Der Vergleichsbetrag erhöht sich um 2,38 % p.a. für die Zeit ab 01.01.2009 bis
zum Fälligkeitstag (**Erhöhungsbetrag**). 19

(ii) Der **Abzugsposten** besteht aus dem Gesamtbetrag 20

a) der Ausschüttungen, die die Fondsgesellschaft im Zeitraum zwischen dem 01.01.2009
und dem Fälligkeitsstichtag auf die Beteiligung leistet, sowie 21

b) der anteiligen Quellensteuer (z.B. Zinsabschlagsteuer, Kapitalertragsteuer und
Solidaritätzuschlag), die im Zeitraum zwischen dem 01.01.2009 und dem Fälligkeitsstichtag
im Zusammenhang mit der Beteiligung gutgeschrieben werden..... 22

- 2. Der Vergleichsbetrag wird fällig am Fälligkeitsstichtag. „**Fälligkeitsstichtag**“ im Sinne
dieses Vertrags ist der erste Quartalsultimo, der mindestens sechs Wochen nach dem
Annahmetag liegt 224

..... 25

§ 2	26
Gegenleistung des Klägers	27
1. Der Kläger überträgt hiermit seine Beteiligung einschließlich aller nach dem Übertragungsstichtag (Abs. 2) auszuschüttenden Beträge, auch soweit diese einem Zeitraum vor dem Übertragungszeitraum zuzuordnen sind, sowie einschließlich seiner Ansprüche auf Beteiligung an einem Liquidationsüberschuss an bzw. auf den dies annehmenden Anspruchsgegner. Hierfür gilt:	289
(i) Hält der Kläger am Übertragungsstichtag (Abs. 2) die Beteiligung als Treugeber über die A, so überträgt der Kläger an bzw. auf den dies annehmenden Anspruchsgegner seine sämtlichen Rechte und – im Wege der befreienden Schuldübernahme – seine sämtlichen Pflichten gegenüber der A und der Fondsgesellschaft	30
(ii)	31
2. Die Übertragung der Beteiligung wird rechtswirksam mit Wirkung zum Ablauf des Übertragungsstichtages. „Übertragungsstichtag“ im Sinne dieses Vertrags ist der erste Quartalsultimo nach dem Zahlungsabgang.	323
.....	34
§ 4	35
Gewährleistungen	36
1. Der Kläger gewährleistet dem Antragsgegner hiermit in Form eines selbständigen Garantieversprechens, dass die folgenden Aussagen sowohl am Annahmestichtag als auch am Übertragungsstichtag zutreffend sind:	338
(i) Der Kläger ist alleiniger Inhaber der Beteiligung und der mit ihr zusammenhängenden mitgliedschaftlichen Rechte.	39
(ii) Der Kläger ist in seiner Verfügung über die Beteiligung nicht beschränkt	40
(iii) Die auf die Fondsbeteiligung entfallende Einlage ist in voller Höhe geleistet worden	41
.....	42
§ 5	43
Verzicht auf etwaige Ansprüche des Klägers im Zusammenhang mit der Beteiligung	44
1. Der Kläger verzichtet hiermit – mit Wirkung zum Annahmetag – gegenüber	446
	47

(i)	dem Antragsgegner,	
(ii)	sämtlichen Gesellschaften, die verbundene Unternehmen des Antragsgegners sind, u.a. (<i>Aufzählung</i>),	48
(iii)	sämtlichen Mit- und Gründungsgesellschaftern der Fondsgesellschaft,	49
(iv)	der Fondsgesellschaft,	50
(v)	Banken und/oder Sparkassen, die in die Finanzierung (des Erwerbs) der Beteiligung des Klägers eingeschaltet waren oder sind,	51
(vi)	sämtlichen Vertriebspartnern,	52
(vii)	dem ... und der H-Bank ...	53
	auf sämtliche etwaigen gegenwärtigen und zukünftigen Ansprüche, Einwendungen und Einreden, die mit der Beteiligung des Klägers und/oder der Finanzierung ihres Erwerbs im Zusammenhang stehen, gleich aus welchem Rechtsgrund und gleich ob dem Kläger originär oder aus abgeleitetem Recht zustehend und ob bereits rechtshängig oder nicht (z.B. etwaige Schadensersatzansprüche aus Prospekthaftung im engeren oder weiteren Sinne, Verschulden beim Vertragsschluss, fehlerhafter Anlageberatung, Verletzung des Treuhandvertrags und fehlerhafter Fondsgeschäftsführung,)	54
	2. Der Kläger verpflichtet sich gegenüber dem Antragsgegner und im Wege eines echten Vertrages zugunsten Dritter gegenüber den in Abs. 1 (ii) bis (vii) genannten Parteien, erhobene Klagen unverzüglich auf eigene Kosten zurückzunehmen.	556
	§ 6	57
	Weitere Verpflichtungen; Kosten	58
		59
	3. Der Anspruchsgegner stellt hiermit den Kläger im Wege der Erfüllungsübernahme von einer etwaigen persönlichen Haftung gegenüber Gläubigern der Fondsgesellschaft frei, soweit diese Haftung darauf beruht, dass der Kläger aus dem Vermögen der Fondsgesellschaft die regulären allen Gesellschaftern gewährten Ausschüttungen erhalten hat.	601
		62
	7. Werden Prospekthaftungsklagen zurückgenommen, wird der Antragsgegner keinen Kostenantrag stellen	63
	§ 7	64
	Befristung und Bedingungen des Angebots	65
	•	667

1. Der Text dieses Vertrags wird dem Kläger vom Antragsgegner als befristets unwiderrufliches Vertragsangebot mit der Maßgabe vorgelegt, dass letztmöglicher Annahmetag der 30.06.2010 ist.

- 2. Der Kläger kann das Angebot zum Abschluss dieses Vertrages nur dann wirksam annehmen, wenn

(i) Alle etwaigen Klagen wirksam auf Kosten des Klägers zurückgenommen worden sind (aufschiebende Bedingung).

.....“

Aufgrund des Vertrags nahm der Kläger seine Klage gegen die C-GmbH und die G?Bank zurück.

In der Feststellungserklärung für 2009 der C-KG wurde der Kläger noch als Gesellschafter berücksichtigt und ihm wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von - 179,87 EUR und Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 4,83 EUR zugerechnet, die entsprechend im Feststellungsbescheid vom 27.10.2011 und der hierzu ergangenen Mitteilung des Finanzamts T für den Kläger berücksichtigt wurden.

Mit Schreiben vom 12.04.2012 teilte die C-GmbH dem Kläger mit, das Finanzamt T sei über die Veräußerung der Beteiligung an der C-KG an die C-GmbH als privates Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 EStG wie folgt unterrichtet worden.

Auszahlungsbetrag:	23.603,19 EUR	
Anteilige Verbindlichkeiten:	<u>66.662,87 EUR</u>	
Gesamter Veräußerungspreis	90.266,06 EUR	
Anteiliger Veräußerungspreis der Immobilien 76,85%		69.372,81 EUR
Anteilige steuerliche Buchwerte der Immobilien		<u>- 56.262,32 EUR</u>
Veräußerungsgewinn		13.010,49 EUR

Das FA T teilte unter Hinweis darauf, dass es sich nicht um einen Grundlagenbescheid handle, dem Beklagten mit, dass der Kläger Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft aus der Veräußerung der Anteile an der C-KG in Höhe von 13.010,49 EUR erhalten habe. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 14.09.2012 setzte der Beklagte dem folgend Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften an.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren machen die Kläger mit der Klage geltend, sie hätten kein privates Veräußerungsgeschäft abgeschlossen, sondern die Beteiligung im Rahmen eines Rückabwicklungsverhältnisses aufgrund eines Schadensersatzprozesses übertragen. Der „Vergleichsvertrag“ sei gleichlautend mit den Fondsgesellschaftern geschlossen worden. Aus mehreren Stellen des Vertragstextes gehe hervor, dass der Vertrag geschlossen worden

sei, um den Schadensersatzprozess zu beenden. Dies folge auch aus der Bezeichnung „Vergleichsvertrag“. Auch habe ohne eine Schadensersatzverpflichtung kein Grund für die ...bank bestanden, die Anteile an dem „maroden Immobilienfonds“, der Schrottimmobilien aus fehlgeschlagenen Kreditengagements der E enthalten habe, aufzukaufen. Der Ausgleich von Schadensersatzansprüchen sei alleiniger Sinn und Zweck des Vergleichsvertrags gewesen. Es handele sich nicht um einen marktoffenen Vorgang, sondern um den Abschluss eines Zivilprozesses. Das marktoffene Geschäft unterscheide sich vom nicht marktoffenen in der Preisfindung und hinsichtlich der Beteiligten. Am offenen Markt werde erwerbswirtschaftlich unter Berücksichtigung von Erwerbschancen und stiller Reserven gehandelt, bei nicht marktoffenen Vorgängen gehe es nur um die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands.

In der Rechtsprechung und im Schrifttum (Hinweis u.a. auf Urteile des BGH vom 17. November 2005 III ZR 350/04; BFH vom 14. Dezember 1982 VIII R 54/81, BStBl II 1983, 315; vom 27. Juni 2006 IX R 47/04, BStBl II 2007, 162; FG Rheinland-Pfalz vom 02. September 2004 – 4 K 1144/03, DStRE 2005, 156; Hessischen FG vom 02. Juli 2007 – 11 K 283/06; Beschluss des FG München vom 10. Februar 2013 – 13 V 3809/09, Juris) und auch durch die Finanzverwaltung (Hinweis auf Verfügung d. bayerischen Landesamts für Steuern – LfSt Bayern – vom 23. November 2007 S2256 – 33 St 32/St 33; H 23 EStH 2007) sei anerkannt, dass derartige Vorgänge nur einen Teilakt im Rahmen einer schadensersatzrechtlichen Rückabwicklung und kein Veräußerungsgeschäft darstellten. Dies treffe für die Rückabwicklung eines Vertragsverhältnisses im Rahmen der Schadensabwicklung wegen irreparabler Vertragsstörungen sowie aufgrund eines Rücktritts vom Vertrag stets zu. Wenn der Kläger seinen Schadensersatzprozess fortgeführt hätte, wäre es zu einem nicht steuerbaren Rückabwicklungsverhältnis gekommen. Es könne nichts anderes gelten, wenn das Verfahren wie im Streitfall durch einen Vergleich beendet werde. Der Umstand, dass der Schadensersatzanspruch nicht gerichtlich festgestellt sei, stehe einem Rückabwicklungsverhältnis nicht entgegen. Ebenso wenig spreche gegen eine Rückabwicklung, dass die Beteiligung nicht von der C-GmbH oder der G-Bank zurückerworben worden sei. Der Begriff der Rückabwicklung sei, wie aus der Rechtsprechung folge, nicht eng auszulegen.

77

Sofern ein privates Veräußerungsgeschäft angenommen werde, sei die Höhe des Veräußerungsgewinns fehlerhaft ermittelt. Der Beklagte habe in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht unzutreffend den Veräußerungspreis um die Freistellung von Verbindlichkeiten erhöht. Der Kläger sei nicht von Verbindlichkeiten befreit worden. Es habe sich um Verbindlichkeiten der Fondsgesellschaft gehandelt, die von dem Übertragungsvorgang nicht berührt worden seien. Der erworbene und rückübertragene Gesellschaftsanteil des Klägers sei auf der Aktivseite mit Grundvermögen und auf der Passivseite mit Verbindlichkeiten ausgestattet gewesen. Die Übertragung habe deshalb die Verbindlichkeiten nicht berührt. Er habe auch nicht für Verbindlichkeiten zu haften gehabt, da er die Hafteinlage vollständig erbracht habe. Er habe demzufolge bezüglich der Verbindlichkeiten keinen Vorteil erlangt.

78

Die Ermittlung verstoße auch gegen die abschließende Sonderregelung des § 23 Abs. 3 EStG. Bei Beteiligungen an Personengesellschaften werde jedes einzelne Wirtschaftsgut der Gesellschaft betrachtet. Dies seien nur aktive Wirtschaftsgüter. § 23 Abs. 3 EStG erwähne Verbindlichkeiten nicht. In den Veräußerungspreis könnten Verbindlichkeiten nur einbezogen werden, soweit der Kläger hiervon befreit worden sei, was aber mangels Haftung des Klägers nicht der Fall sei. Die Ansicht des Beklagten führe zu einer Doppelbesteuerung, da die Darlehensvaluten wegen der Möglichkeit des Erwerbs höherpreisiger Immobilien zu einer höheren AfA-Bemessungsgrundlage und damit höheren AfA führten. Deren Zurechnung nach

79

§ 23 Abs. 3 Satz 4 EStG führe wiederum zu einer Gewinnerhöhung.

Ausgehend von der Ansicht des Beklagten, dass die Befreiung von Verbindlichkeiten hinzuzurechnen sei, wären die Anschaffungskosten fehlerhaft ermittelt, weil dann die Aufnahme des Darlehens als Teil des Anschaffungsvorgangs anzusehen sei. Denn wenn der „Verkauf“ der Verbindlichkeiten zu einem steuerpflichtigen Ertrag führe, müssten auch die Anschaffungskosten für die Verbindlichkeit berücksichtigt werden. 80

Hilfsweise wende er ein, dass auch die Gegenleistung des Klägers im Rahmen des Vergleichs fehlerhaft ermittelt sei. Die Klage gegen die G-Bank sei auf einen höheren Schadensersatz gerichtet gewesen. Auf einen Teil seiner Forderungen habe der Kläger verzichtet. Die erhaltene Zahlung sei dementsprechend aufzuteilen und entfalle in Höhe von 36,35 % (Streitwert: 37.084,91 EUR = 100 %; Auszahlungsbetrag: 23.603,19 EUR = 63,65 %; Verzicht: 13.481,72 EUR = 36,35 %) auf den Verzicht auf Schadensersatz. Es sei also lediglich von einem Veräußerungsgewinn in Höhe von 6.413,60 EUR auszugehen. 81

Die Kläger beantragen, 82

den Einkommensteuerbescheid vom 14.09.2012 in der Weise zu ändern, dass die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften des Klägers unberücksichtigt bleiben, 83

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 84

Der Beklagte beantragt, 85

die Klage abzuweisen, 86

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 87

Der Beklagte ist der Ansicht, es liege kein Rückabwicklungsverhältnis, sondern ein Rückkauf vor, der als privates Veräußerungsgeschäft zu qualifizieren sei. Eine Rückabwicklung im Wege der Leistung von Schadensersatz scheide mangels Schadensersatzanspruchs gegen die C-GmbH oder der Ausübung von Gestaltungsrechten aus. Der Vergleichsvertrag entspreche einem schuldrechtlichen Kaufvertrag incl. Kaufpreisregelung und enthalte auch die dingliche Einigung. Aus den Regelungen, wie z.B. der Gewährleistung, werde deutlich, dass es sich um einen eigenständigen Vertrag handle. Die Marktoffenheit liege vor, da der Kläger sich im Rahmen der Vertragsfreiheit freiwillig zum Abschluss des Vertrags entschlossen habe. Hypothetische Abläufe seien für die Besteuerung unerheblich. 88

Entscheidungsgründe 89

I. Die Sache ist entscheidungsreif. 90

1. Das Gericht brauchte die Sache nicht im Hinblick auf den in der mündlichen Verhandlung vom Bevollmächtigten der Kläger beantragten Schriftsatznachlass zur Frage der wertmäßigen Berücksichtigung des Verzichts auf Schadensersatzansprüche des Klägers als Gegenleistung des Klägers zu vertagen. Nach § 155 FGO i. V. m. § 227 Abs. 1 Satz 1 ZPO kann eine Verhandlung aus erheblichen Gründen vertagt werden. Erhebliche Gründe sind insbesondere nicht die mangelnde Vorbereitung eines Beteiligten, wenn nicht der Beteiligte dies genügend entschuldigt (§ 155 FGO i. V. m. § 227 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 ZPO). Der Antrag auf Schriftsatznachlass ist auf den Hinweis des Vorsitzenden in der mündlichen Verhandlung hin erfolgt, dass der Wert eines Verzichts auf Schadensersatzansprüche – den Charakter einer Gegenleistung unterstellt – steuerrechtlich nicht nach der nominellen Höhe der 91

Forderung, sondern nach deren Wert zum Zeitpunkt des Verzichts zu bemessen sei. Dieser könne weniger als der Nominalwert betragen und liege bei 0,00 EUR, wenn eine Forderung nicht realisierbar sei.

Dieser Hinweis rechtfertigte schon deshalb keine Vertagung, weil die dargestellte Rechtsauffassung im Ergebnis nicht entscheidungserheblich war. Unabhängig davon drängte sich die Frage des Zuflusses und der steuerlichen Bewertung im Falle des Forderungsverzichts ausgehend von der Rechtsauffassung der Kläger angesichts der langjährigen Rechtsprechung hierzu (grundlegend Beschluss des Großen Senats des BFH vom 27.07.1997 GrS 1/94, BStBl II 1998, 307) auf. Damit handelte es sich nicht, wenn auch dieser Gesichtspunkt von beiden Beteiligten nicht aufgegriffen wurde, um einen neuen rechtlichen Aspekt, auf den die Kläger sich nicht hätten vorbereiten können und sollen. 92

Aus demselben Grund war es auch unter dem Gesichtspunkt der Gewährung rechtlichen Gehörs nicht geboten, den Klägern einen – in der FGO nicht vorgesehenen – Schriftsatznachlass einzuräumen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 10. Dezember 2012 VI B 135/12, BFH/NV 2013, 569; vom 27. Januar 2016 IX B 115/15, BFH/NV 2016, 770). 93

2. Das Verfahren war nicht nach § 74 FGO auszusetzen, um im Feststellungsverfahren der C-KG zu klären, ob die Beteiligung des Klägers rückabgewickelt wurde. 94

a) Die Rückabwicklung eines Gesellschaftsverhältnisses könnte, soweit sie mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Begründung des Gesellschaftsverhältnisses (ex tunc) erfolgt, ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO sein (vgl. BFH-Urteil vom 25. Juni 2009 IX R 13/07, BFH/NV 2009, 1801) mit der Folge, dass die nur im Feststellungsverfahren der C-KG zu klärende Frage des Gesellschafterbestandes und damit der Feststellungsbeteiligten betroffen wäre. Die Kläger haben indessen einen Sachverhalt, aus dem sich ein rückwirkendes Entfallen der Gesellschafterstellung des Klägers ergeben könnte, nicht behauptet. 95

Allerdings könnten sich auch, soweit ein Gesellschaftsverhältnis mit Wirkung ab der Geltendmachung des Rechts bzw. Abschluss einer entsprechenden Vereinbarung (ex nunc) erfolgt, rechtliche Auswirkungen ergeben, die nur im Rahmen des Feststellungsverfahrens zu berücksichtigen wären. Denn auch in diesem Fall stände fest, dass der Gesellschafter im Ergebnis keine Herstellungs- oder Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft getragen hat und ihm deshalb im Jahr der Rückabwicklung keine (anteiligen) Absetzungen für Abnutzung (AfA) zuzurechnen wären (vgl. BFH-Urteil vom 19. Dezember 2007 IX R 50/06, BFHE 220, 261, BStBl II 2008, 480 zum Fall eines Aufhebungsvertrags eines Grundstückskaufvertrags). Auch dies hätte im Rahmen des Feststellungsbescheids geschehen müssen, in dessen Rahmen damit incident über die Frage der Rückabwicklung des Gesellschaftsverhältnisses entschieden würde. Indessen haben die Kläger auch keine Aufhebung des Gesellschaftsverhältnisses oder anderweitige Rückabwicklung des Gesellschaftsverhältnisses mit Wirkung ex nunc geltend gemacht. Vielmehr ergibt sich aus dem vorgelegten Vergleichsvertrag, dass die Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses erst zu einem zukünftigen Zeitpunkt erfolgen sollte. Es ist nicht ersichtlich, dass dies zu einer Änderung des Feststellungsbescheids hätte führen können. 96

b) Die Streitfrage, ob der Kläger aufgrund des Vergleichsvertrags den Einkünftebestand des § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verwirklicht hat, war schließlich nicht im Rahmen der Gewinnfeststellung der C-KG zu klären, da es sich nicht um Einkünfte handelt, an denen mehrere Personen beteiligt sind (s. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO, BFH-Urteile vom 13. Juli 1994 X R 7/91, BFH/NV 1995, 303; vom 21. Januar 2014 IX R 9/13, 97

c) Aus den unter a) und b) dargelegten Gründen folgt, dass es keiner weiteren Feststellungen dazu bedurfte, ob der Feststellungsbescheid für die C-KG für das Streitjahr, der den Kläger noch als Beteiligten aufführt und ihm Einkünfte zurechnet, den der Kläger indessen nicht angefochten hat, überhaupt noch änderbar ist. 98

II. Die Klage ist unbegründet. 99

Der Beklagte hat dem Kläger dem Grunde und der Höhe nach zu Recht die streitigen Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften bei Grundstücken zugerechnet. 100

1. Sonstige Einkünfte sind unter anderem gemäß § 22 Nr. 2 EStG Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23 EStG. Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG sind private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nr. 2 EStG) Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z.B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht), bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft gilt nach § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter. 101

a) Als Anschaffung und Veräußerung werden im Regelfall der entgeltliche Erwerb und die entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsgutes auf eine andere Person aufgefasst (vgl. BFH-Urteile vom 10. September 2003 XI R 26/02, BFHE 203, 448, BStBl II 2004, 218; vom 8. April 2003 IX R 1/01, BFH/NV 2003, 1171; vom 27. Juni 2006 IX R 47/04, BFHE 214, 267, BStBl II 2007, 162). Darüber hinaus können aber auch andere marktoffenbare Vorgänge als Veräußerung i.S. von § 23 Abs. 1 EStG zu beurteilen sein, etwa der Tausch eines Fremdwährungsguthabens (BFH-Urteil vom 2. Mai 2000 IX R 73/98, BFHE 192, 435, BStBl II 2000, 614) oder das Glattstellungsgeschäft, mit dem ein Optionsberechtigter sich von seiner Option, die er nach den Handelsbedingungen der Börse nicht an Dritte veräußern kann, trennt und dadurch auf dem einzig möglichen Vertragsweg die Werterhöhungen des Wirtschaftsgutes realisiert (BFH-Urteil vom 24. Juni 2003 IX R 2/02, BFHE 202, 351, BStBl II 2003, 752). 102

b) Eine Veräußerung i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG liegt nicht vor, wenn sich das ursprüngliche Anschaffungsgeschäft lediglich in ein Abwicklungsverhältnis verwandelt (gefestigte Rechtsprechung, grundlegend BFH-Urteil in BFHE 214, 267, BStBl II 2007, 162; zuletzt BFH-Urteil vom 16. Juni 2015 IX R 21/14, BFH/NV 2015, 1567, jeweils m.w.N.). Denn die Herausgabe des zuvor angeschafften Wirtschaftsgutes stellt hierbei keinen gesonderten marktoffenbaren Vorgang, sondern nur einen notwendigen Teilakt im Rahmen der Rückabwicklung dar (BGH-Urteil vom 17. November 2005 III ZR 350/04, NJW 2006, 499, BFH/NV 2006, Beilage 2, 187). 103

aa) Der Begriff der Rückabwicklung ist kein Gesetzesbegriff und wird auch durch die Rechtsprechung nicht definiert. Allerdings lassen sich wesentliche Begriffsmerkmale aus den entschiedenen Fällen gewinnen. Danach darf die Übertragung sich nicht als im Kern entgeltlicher Leistungsaustausch darstellen, bei dem das Wirtschaftsgut auf Gegenleistungsbasis übertragen wird. Vielmehr ist wesentliches Merkmal einer Rückabwicklung in diesem Sinne, dass die Rechtsfolgen eines früheren Rechtsgeschäfts rückgängig gemacht werden. Typischerweise erfolgt die Rückgängigmachung dabei mit Wirkung ex tunc oder zumindest ex nunc. Demnach ist eine Rückabwicklung gegeben, wenn 104

das ursprüngliche Anschaffungsgeschäft wegen der Anfechtung der zugrunde liegenden Willenserklärung zumindest einer Vertragspartei nach §§ 119 ff. BGB mit Wirkung ex tunc (s. § 142 BGB) entfällt oder von Anfang an nichtig war und die Vertragsparteien sich die Leistungen deshalb zurückgewähren. Ebenso gilt dies, wenn die Rückgewähr darauf beruht, dass das der ursprünglichen Anschaffung zugrunde liegende Rechtsgeschäft durch Aufhebungsvertrag aufgehoben wird (BFH-Urteil in BFHE 214, 267, BStBl II 2007, 162) oder wenn aufgrund eines vertraglich oder gesetzlich eröffneten Rücktritts vom Vertrag ein Rückgewährschuldverhältnis nach § 346 Abs. 1 BGB begründet wird. Eine Rückabwicklung liegt auch vor, wenn der Erwerber des Wirtschaftsguts im Falle der Leistungsstörung seine ursprüngliche Gegenleistung im Wege des Schadensersatzes zurückerhält und Zug um Zug aufgrund des Prinzips der Naturalrestitution und des damit verbundenen schadensrechtlichen Bereicherungsverbots bzw. aufgrund seiner Schadensminderungspflicht das erworbene Wirtschaftsgut dem Veräußerer zurücküberträgt (BFH-Urteil in BFHE 214, 267, BStBl II 2007, 162; BGH-Urteil in NJW 2006, 499).

bb) Dabei ist es nicht in jedem Fall zwingend, dass die Rückabwicklung unmittelbar zwischen 105 den ursprünglichen Vertragsparteien vollzogen wird. Sie kann auch vorliegen, wenn sie gegenüber einem Dritten vollzogen wird, soweit dieser in die Rechtsstellung eines Vertragspartners eingetreten ist. So ist die Rückabwicklung auch angenommen worden, wenn die Schadensersatzleistung von einem Bürgen erbracht wurde und diesem im Gegenzuge das Wirtschaftsgut Zug um Zug übertragen wurde, wobei dies auch gilt, wenn die Wirtschaftsgüter in KG-Anteilen verkörpert waren und dann diese Anteile (rück-)übertragen wurden (BGH-Urteil in NJW 2006, 499).

cc) Demgegenüber liegt im Falle des Rückkaufs des Wirtschaftsguts durch den 106 ursprünglichen Veräußerer oder an seine Stelle tretenden Dritten keine Rückabwicklung sondern ein (neues) Veräußerungsgeschäft vor. Bei der Abgrenzung des (neuen) Veräußerungsgeschäfts von der Rückabwicklung einer früheren Anschaffung sind die Gesamtumstände der (erneuten) Übertragung des Wirtschaftsguts nach der (ursprünglichen) Anschaffung maßgebend (ebenso FG München, Urteil vom 16. April 2015 – 13 K 2956/11, EFG 2015, 1447, Rdn. 40). Dabei kommt, soweit die (erneute) Übertragung auf einer vertraglichen Grundlage beruht, den vertraglichen Vereinbarungen besonderes Gewicht zu, gerade wenn diese zwischen fremden Dritten getroffen sind. Auch wenn die Voraussetzungen für eine Rückabwicklung aufgrund einer nicht behebbaren Leistungsstörung vorliegen, unterliegt es der Vertragsfreiheit der Parteien, statt der Rückabwicklung einen Rückkauf zu vereinbaren.

2. Der Kläger ist der C-KG mit Beitrittserklärung vom 20.08.1999 mit Wirkung zum 107 31.10.1999 beigetreten. Mit der damit erfolgten Anschaffung der – aufgrund der Einschaltung eines Treuhandkommanditisten mittelbaren – Beteiligung an einer Personengesellschaft hat er damit aufgrund der Fiktion des § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG zugleich anteilig die zum Vermögen der KG gehörenden Wirtschaftsgüter angeschafft. Zu diesen gehörten die in § 2 Nr. 3 des Gesellschaftsvertrags der C-KG aufgeführten Grundstücke.

3. Der Kläger hat die KG-Anteile und damit kraft der Fiktion des § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG die 108 auf seine Beteiligung entfallenden Grundstücksanteile aufgrund des Vergleichsvertrags vom 23.12.2008 mit Wirkung zum Übertragungsstichtag (Ende des ersten Quartals 2009) an die C-GmbH und damit innerhalb der Zehnjahresfrist des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG veräußert. Unter Beachtung der unter 1.b dargelegten Grundsätze liegt im Streitfall bei Würdigung des Gesamtergebnisses des Verfahrens entgegen der Ansicht der Kläger keine Rückabwicklung der ursprünglichen Anschaffung vor.

- a) Allerdings ist den Klägern einzuräumen, dass die Sammelklage, an der der Kläger als Kläger zu 260 beteiligt war, auf Leistung von Schadensersatz Zug um Zug gegen Übertragung der Beteiligung und damit auf Rückabwicklung der Beteiligung an der C?KG im Sinne der dargestellten Grundsätze gerichtet war. Dies gilt jedenfalls, wenn unterstellt wird, dass die Beklagten des Sammelklageverfahrens an die Stelle der ursprünglichen Vertragsbeteiligten bei der Begründung der Beteiligung des Klägers getreten sind. Die Übertragung wäre dann nach dem Klagebegehren nur notwendiger Teilakt des Schadensausgleiches im Wege der Naturalrestitution bzw. aufgrund des schadensersatzrechtlichen Bereicherungsverbots gewesen. 109
- b) Die Übertragung der KG-Beteiligung des Klägers an die C-GmbH erfolgte indessen nicht entsprechend dem Klagebegehren der Sammelklage. Vielmehr liegt der Rückübertragung der hiervon abweichende „Vergleichsvertrag“ aufgrund des Angebots der C-GmbH vom 01.12.2008 zugrunde, das der Kläger am 23.12.2008 angenommen hat. Die Regelungen dieses Vertrags und ihre Umsetzung sind für die steuerrechtliche Beurteilung der Übertragung maßgebend, da diese sich nach dem tatsächlich realisierten und nicht nach dem angestrebten, aber gleichwohl nicht realisierten Lebenssachverhalt zu richten hat. Der Klage und ihrer Begründung kann allenfalls im Rahmen der Auslegung des Vergleichsvertrags Bedeutung zukommen. Nach den Regelungen des Vergleichsvertrags, die auch vereinbarungsgemäß umgesetzt worden sind, handelt es sich bei der Übertragung der KG-Beteiligung nicht um eine Rückübertragung im dargelegten Sinn. 110
- aa) Nach dem Vergleichsvertrag ist die Übertragung nicht lediglich ein notwendiger Teilakt im Rahmen der Rückgängigmachung der Rechtsfolgen des ursprünglichen Anschaffungsgeschäfts. Vielmehr ist die Übertragung die vom Kläger zu erbringende Hauptleistung. Sie allein ist demgemäß in § 2 des Vergleichsvertrags als Gegenleistung des Klägers genannt. 111
- Die weiteren vom Kläger eingegangenen Verpflichtungen haben demgegenüber nur den Charakter von Nebenleistung oder Klarstellungen. So enthält § 4 mit der Überschrift „Gewährleistungen“ die Versicherung der Rechteinhaberschaft des Klägers bzw. der Einzahlung der Einlage lediglich eine Zustandsbeschreibung und begründet damit keine Leistungspflicht. Die Regelung über den „Verzicht auf etwaige Ansprüche“ in § 6 bzw. in Abs. 2 der Vorbemerkung des Vergleichsvertrags hat ebenfalls nicht den Charakter einer Gegenleistung, jedenfalls nicht einer Hauptleistung. Dies folgt schon daraus, dass die Vertragsbeteiligten, wie die Wortwahl „etwaige“ zeigt, die aufgeführten Ansprüche nicht als bestehend feststellen. Die Regelung hat lediglich Befriedungsfunktion, indem sie weiteren oder künftigen Streit verhindert. Es handelt sich damit lediglich um eine vertragliche Modalität und nicht um eine Gegenleistungspflicht (vgl. FG München, Urteil in EFG 2015, 1447, Rdn. 46). Entsprechendes gilt für die vom Kläger übernommene Haftungsfreistellung in § 6 Nr. 4 des Vergleichsvertrags. 112
- Bei der Verpflichtung zur Klagerücknahme mag es sich zwar um eine vertragliche Hauptpflicht des Klägers aus dem Vergleichsvertrag handeln. Dafür spricht schon, dass die Rücknahme nach § 7 Nr. 2 des Vergleichsvertrags Wirksamkeitsvoraussetzung und damit Vorbedingung der weiteren vertraglichen Vereinbarungen war. Indessen war die Klagerücknahme als solche nicht auf Rückgängigmachung der Rechtsfolgen der ursprünglichen Anschaffung der KG-Anteile gerichtet und damit kein Teilakt einer Rückabwicklung. 113
- Bei der vereinbarten Übernahme der eigenen Verfahrenskosten und der Gerichtskosten durch den Kläger handelt es sich, wenn ihr nicht lediglich im Hinblick auf die 114

Kostentragungspflicht als gesetzliche Rechtsfolge der Klagerücknahme (s. § 269 Abs. 3 Satz 2 ZPO) Klarstellungsfunktion zukommt, um eine Nebenleistung.

bb) Auch die Zahlungsverpflichtung der C-GmbH ist nach dem zugrunde liegenden § 1 des Vergleichsvertrags nicht lediglich als Teil einer Rückabwicklung geregelt. Die Zahlungsverpflichtung ist zwar nicht als Kaufpreis bezeichnet sondern als „Vergleichssumme“. Damit wird zwar wie auch mit der angestrebten Prozessbeendigung der Zusammenhang mit der Schadensersatzklage verdeutlicht. Gleichwohl folgt daraus nicht, dass eine Schadensersatzleistung vereinbart worden ist. Dies ist weder dem Wortlaut und Wortsinn des § 1 sowie der anderen Regelungen des Vertrags noch anderen Umständen zu entnehmen. Der Begriff des Schadensersatzes findet bezüglich der Gegenleistung der C-GmbH keine Verwendung. Vielmehr folgt aus Absatz 2 der Vorbemerkung sowie aus § 5 des Vergleichsvertrags, wonach der Kläger auf „etwaige Schadensersatzansprüche“ verzichtet, dass die Vertragsparteien bewusst zwischen der Vergleichssumme und Schadensersatzansprüchen differenziert haben und die Vergleichssumme danach gerade nicht als Schadensersatzleistung angesehen werden sollte. 115

Es ist auch nicht ersichtlich, dass die Vergleichssumme nach schadensersatzrechtlichen Gesichtspunkten ermittelt worden wäre. Die Zahlungsverpflichtung der C-GmbH wurde nicht an den ursprünglichen Anschaffungskosten nebst weiterer Aufwendungen des Klägers, sondern am Nominalkapital ohne Agio bemessen und insoweit mit einem Teilbetrag von 91,8 % festgelegt. Zudem waren nach § 1 Nr. 1 (i) und (ii) des Vergleichsvertrags ein Erhöhungsbetrag und ein Abzugsposten für Ausschüttungen und Quellensteuer für den Zeitraum zwischen dem Jahresbeginn 2009 und dem vertraglichen Fälligkeitsstichtag vorgesehen. Demgegenüber war mit der Sammelklage der Betrag der Einlage zuzüglich Agio und Finanzierungskosten und entgangener Zinsen abzüglich erhaltener Ausschüttungen geltend gemacht worden. Die Kläger tragen selbst vor, dass mit der vereinbarten und gezahlten Vergleichssumme ihrem Schadensersatzbegehren nicht in vollem Umfang entsprochen worden sei (vgl. zur Maßgeblichkeit der Ermittlung des Zahlungsanspruchs nach Schadensersatzkriterien auch FG Münster, Urteil vom 13. Dezember 2012 – 6 K 2989/10 E, EFG 2013, 356, Rdn. 21; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 1. Oktober 2015 – 2 K 2085/11, EFG 2015, 641, Rdn. 67 f.). 116

Der Umstand, dass, wie die Kläger vortragen, Sinn und Zweck der Vergleichsvereinbarung gewesen sei, die Schadensersatzansprüche glattzustellen, steht dem nicht entgegen. Dies konnte auch durch Abschluss eines Rückkaufvertrags geschehen. Jedenfalls haben die Parteien des Zivilprozesses und zugleich Vertragsparteien des Vergleichsvertrags es bewusst und gewollt unterlassen, in dem Vertrag Schadensersatzansprüche in Form einer Zahlungsverpflichtung der Beklagten des Prozesses zu regeln. Offenbar entsprach es deren Anliegen, die aus ihrer Sicht zwar lästige Klage durch Leistung von Zahlungen loszuwerden, dabei jedoch eine Schadensersatzpflicht gerade nicht anzuerkennen. Dafür spricht außer der Nichteinbeziehung der „etwaigen Schadensersatzansprüche“ in die Vergleichssumme auch der Umstand, dass die C-GmbH auch im Vorfeld, nämlich im Jahr 2005, ein Rückkaufangebot abgegeben und nicht etwa eine Schadensersatzverpflichtung zugestanden hatte. Es lag auch nahe, dass die Beklagten des Zivilprozesses das Eingeständnis einer solchen Verpflichtung vermeiden und den Vorgang als Kaufgeschäft am Markt regeln wollten, weil ein solches Eingeständnis viel eher als ein Kaufgeschäft die Gefahr in sich trug, dass weitere Anleger Ansprüche geltend machen würden. 117

Demgegenüber war es für die Sammelkläger im Rahmen des Zivilprozesses ohne Bedeutung, ob die Zahlung als Schadensersatz oder als Gegenleistung eines Anteilsverkaufs 118

qualifiziert wurde. Für sie stand es vielmehr im Vordergrund, eine möglichst hohe Zahlung zu erhalten. Die zu differenzierenden steuerlichen Rechtsfolgen bei Rückverkauf einerseits und Rückabwicklung andererseits, die zu einer anderen Betrachtung hätten Anlass geben können, waren ihnen offenbar nicht bewusst. Vielmehr sind sie ausweislich der Sammelklageschrift (Seite 210) davon ausgegangen, dass auch die Schadensersatzleistung gegen Rückübertragung der KG-Beteiligung ein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 EStG darstelle. Einen Rückkauf in Betracht zu ziehen war für die Beteiligten des Sammelklageverfahrens auch aufgrund des – wenn auch auf einen späteren Zeitpunkt bezogenen – Andienungsrechts naheliegend. Der Umstand, dass ein wirtschaftliches Ziel auf unterschiedliche Weise verfolgt werden kann, im Streitfall also Rückverkauf oder Rückabwicklung, führt nicht dazu, den verwirklichten Sachverhalt steuerrechtlich so zu werten, als wäre der nicht verwirklichte steuerlich günstigere Weg realisiert worden.

cc) Der Annahme eines Rückabwicklungsverhältnisses steht weiter entgegen, dass die Vereinbarung nicht, wie es für eine Rückabwicklung typisch wäre, mit Wirkung ex tunc oder ex nunc ab Rechtshängigkeit der Sammelklage bzw. zumindest mit Wirkung ab dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erfolgt ist, sondern erst mit Wirkung ab einem in der Zukunft liegenden Zeitpunkt getroffen wurde. Maßgeblicher Zeitpunkt der Übertragung der KG-Anteile war der in § 2 Nr. 2 des Vergleichsvertrags festgelegte Übertragungsstichtag. Dies war grundsätzlich das Quartalsende nach dem Zahlungsabgang. Sofern der Zahlungsabgang zum Fälligkeitsstichtag zum ersten Quartalsende 2009 (§ 1 Nr. 2 des Vergleichsvertrags) erfolgt war, war dieses zugleich Übertragungsstichtag. Bis zu diesem Stichtag bestand die Gesellschafterstellung des Klägers mit allen Rechtswirkungen fort. Eine erst auf einen zukünftigen Zeitpunkt wirkende Veräußerung ist aber regelmäßig keine Rückabwicklung. 119

dd) Unerheblich ist, ob der „Vergleichsbetrag“ tatsächlich den Marktwert der vom Kläger veräußerten Beteiligung an der C-KG widerspiegelt. Die Bestimmung von Leistung und Gegenleistung im Rahmen eines Austauschvertrags obliegt auch der Höhe nach der Bestimmung der Vertragsparteien im Rahmen der Vertragsfreiheit. Dafür, dass die Gegenleistung nur zum Schein als solche für die Übertragung der Beteiligung vereinbart worden wäre oder eine missbräuchliche Gestaltung vorliegen könnte, gibt es keine Anhaltspunkte. Zwar haben die Kläger geltend gemacht, die Beteiligung sei wertlos, da sie „Schrottimmobilien“ umfasse. Dies ergibt sich jedoch weder aus der Sammelklage noch aus sonstigen Umständen. Die Sammelklage wird im Wesentlichen darauf gestützt, dass der Immobilienfonds nicht die im Prospekt versprochenen Erträge erbracht hat und weiterhin nicht erbringen wird. Daraus folgt nicht, dass die Immobilien wertlose „Schrottimmobilien“ sind, sondern lediglich, dass ihr Wert geringer als angegeben war. Dagegen spricht auch, dass mit der Sammelklage lediglich 478 von mehreren Tausend Anlegern Schadensersatzansprüche geltend gemacht haben. Ein möglicherweise den Marktwert übersteigender Preis kann auch deshalb erzielt worden sein, weil die Beklagten aus ihrer Sicht lästige Gesellschafter der C-KG loswerden wollten. Einem Rückkauf stände dies nicht entgegen. 120

ee) Zu Unrecht wenden die Kläger auch ein, dass auch deshalb kein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne von § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG vorliege, weil es an den von der BFH-Rechtsprechung geforderten Kriterium der „Marktoffenheit“ fehle. Ein solches Kriterium wird von der Rechtsprechung nicht vorausgesetzt. Vielmehr stellt die Rechtsprechung auf die „Marktoffenbarkeit“ ab (z.B. BFH-Urteile in BFHE 192, 435, BStBl II 2000, 614; in BFHE 202, 351, BStBl II 2003, 752). Die Ausführungen der Kläger zu den ihrer 121

Ansicht nach hohen Anforderungen der Marktoffenheit gehen deshalb ins Leere. Die Anforderungen an die „Marktoffenbarkeit“ im Sinne der BFH-Rechtsprechung sind lediglich gering. So hat der BFH ein marktoffenbares Geschäft schon dann angenommen, wenn bei einem Fremdwährungsguthaben eine Umschreibung des Guthabens in einen DM-Betrag erfolgt ist (Urteil in BFHE 192, 435, BStBl II 2000, 614). Hierbei handelt es sich, da der Vorgang ausschließlich dem kontoführenden Institut und dem Kontoinhaber bekannt geworden ist, offensichtlich nicht um einen marktoffenen Vorgang. Für den Streitfall bedeutet dies, dass schon die vollzogene Übertragung der KG-Anteile gegen Entgelt nach Maßgabe des Vergleichsvertrags einen marktoffenbaren Vorgang im Sinne der BFH-Rechtsprechung darstellt.

4. Der Beklagte hat den Veräußerungsgewinn der Höhe nach zutreffend mit 13.010 EUR berücksichtigt. 122

a) Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist der Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits (§ 23 Abs. 3 Satz 1 EStG). Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindern sich um Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG abgezogen worden sind (§ 23 Abs. 3 Satz 4 EStG). Die Ermittlung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften ist wirtschaftsgutbezogen vorzunehmen. Dies gilt auch im Falle des § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG bei der Anschaffung und Veräußerung von Beteiligungen an Personengesellschaften für die Anteile an den Wirtschaftsgütern. 123

b) Zu Unrecht wenden die Kläger ein, der Beklagte haben entgegen der gesetzlichen Regelung Verbindlichkeiten gewinnerhöhend hinzugerechnet. Der Beklagte hat zutreffend die Schulden, die auf Grundstücksanteile entfielen, die mit der Anschaffung der KG-Beteiligung nach der Fiktion des § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG als angeschafft galten, dem Veräußerungspreis hinzugerechnet. 124

aa) Der Veräußerungspreis für ein Wirtschaftsgut muss nicht mit dem Betrag übereinstimmen, der an den Veräußerer ausbezahlt wird (Verkaufserlös, Auszahlungsbetrag). Denn zum Veräußerungspreis rechnen neben dem Verkaufserlös alle sonstigen geldwerten Güter i.S.d. § 8 EStG, die der Steuerpflichtige als Gegenleistung für das veräußerte Wirtschaftsgut erhält. Der Auszahlungsbetrag ist insbesondere bei der Übernahme von Schulden durch den Erwerber zu erhöhen, soweit der Veräußerer hierdurch von Verbindlichkeiten befreit wird (FG München, Urteil in EFG 2015, 1447, Rdn. 54). 125

bb) Zwar wurde im Vergleichsvertrag die Freistellung des Klägers von Schulden nicht als ausdrücklicher Teil der Gegenleistung der C-GmbH (in § 1 des Vertrags als „Vergleichsbetrag“ bezeichnet) aufgenommen. Soweit in § 4 Nr. 4 des Vergleichsvertrags eine Freistellung des Klägers von einer etwaigen Haftung vereinbart wird, handelt es sich aus Sicht der Vertragschließenden nicht um Gegenleistung, sondern lediglich um eine vertragliche Modalität. Dies folgt schon daraus, dass die Vertragsparteien mit einer Haftung des Klägers nach Beendigung seiner Gesellschafterstellung nicht rechnen mussten. Die Haftung des Klägers war grundsätzlich nach § 171 Abs. 1 HGB auf die Höhe seiner Einlage beschränkt und ausgeschlossen, soweit – wie im Streitfall – die Einlage geleistet war. Eine Haftung des Klägers wäre nur nach Maßgabe des § 172 Abs. 4 HGB in Betracht gekommen, soweit Leistungen der KG an ihn als Rückzahlung seiner Einlage zu werten wären bzw. entnommene Gewinnanteile zu einer Herabminderung seines Kapitalanteils unter den Betrag der geleisteten Einlage führen würde. Für derartige Sachverhalte gibt es keine Anhaltspunkte. 126

Dementsprechend war, wie den Klägern einzuräumen ist, eine Freistellung von Verbindlichkeiten der KG handelsrechtlich nicht erforderlich. Da der Kläger als Kommanditist nicht persönlich Schuldner war, hätte nach der Veräußerung der KG Anteile auch keine persönliche Schuld fortbestehen können. 127

cc) Aus der mit der Fiktion des § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG angeordneten Gleichstellung der Beteiligung an einer Personengesellschaft mit der Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter folgt jedoch, dass Verbindlichkeiten in gleicher Weise wie bei der Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern berücksichtigt werden müssen. Aufgrund dieser Gleichstellung ist eine rein handelsrechtliche Betrachtung ausgeschlossen. Vielmehr ist der Veräußerungssachverhalt so zu würdigen, als hätte der Kläger die Anteile an den einzelnen Grundstücken veräußert. Im Falle der Grundstücksveräußerung würden aber, sofern der Veräußerer die auf den Grundstücken lastenden Verbindlichkeiten nicht selbst ablöst und diese vom Veräußerer getragen werden, der Wert der Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Übertragung als Teil des Kaufpreises vereinbart werden. Andernfalls würde der Veräußerer nicht von den Verbindlichkeiten befreit. Würden die Verbindlichkeiten bei der Veräußerung der KG-Beteiligung nicht dem Veräußerungspreis hinzugerechnet, wäre die mit der Fiktion des § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG bezweckte durch den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebotene Gleichstellung der Veräußerung von Grundstücken bzw. Grundstücksanteilen mit der Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften mit Grundeigentum nicht gewährleistet. Vielmehr wäre die Veräußerung von KG-Anteilen mit fremdfinanziertem Grundvermögen stets begünstigt, da einerseits anders als bei der Veräußerung einzelner Grundstücke oder Grundstücksanteile die Verbindlichkeiten nicht preiserhöhend berücksichtigt würden, andererseits aber wie bei der Veräußerung einzelne Grundstücke oder Grundstücksanteile der nicht um Verbindlichkeiten gekürzte Buchwert bei der Gewinnermittlung vom Veräußerungspreis abzuziehen ist. In der Regel ergäbe sich dann bei der Veräußerung von Anteilen an einer Personengesellschaft ein Veräußerungsverlust, auch wenn im Falle des Parallelsachverhalts bei der Veräußerung von Grundstücken oder Grundstücksanteilen ein Gewinn entstände. Dies widerspräche nicht nur der Intention des § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG, sondern wäre mangels sachgerechter Differenzierungsgründe auch mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar. 128

Zu demselben Ergebnis gelangt man, wenn man in die Ermittlung des Veräußerungspreises die Entwicklung des Gesellschafter Kapitalkontos einbezieht, dass auch die anteiligen Verbindlichkeiten einschließt (so FG München, Urteil in EFG 2015, 1447, Rdn. 55). 129

dd) Da die Verbindlichkeiten bereits im Rahmen des Veräußerungspreises zu berücksichtigen waren, kam es nicht auf die von den Klägern vertiefte Frage an, ob es sich bei den Verbindlichkeiten um Wirtschaftsgüter im Sinne des § 23 Abs. 3 EStG handelt. 130

Es trifft auch nicht zu, dass die Einbeziehung der Verbindlichkeiten zu einer Doppelbesteuerung führe. Vielmehr würde die Nichteinbeziehung der Verbindlichkeiten zu einer doppelten Entlastung führen, da diese nicht vom gewinnmindernd zu berücksichtigenden Buchwert der Grundstücksanteile abzuziehen wären, obgleich die Anteile im Wesentlichen durch diese Verbindlichkeiten finanziert waren. Auch der Umstand, dass die Kreditfinanzierung höhere Anschaffungskosten der Grundstücke und damit höhere nach § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigende Absetzungen für Abnutzung ermöglicht hat, führt entgegen der Ansicht der Kläger nicht zu einer Doppelbesteuerung. Durch § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG werden lediglich die tatsächlich berücksichtigten Absetzungen für Abnutzung ausgeglichen. Wären diese aufgrund geringerer Anschaffungskosten niedriger, wäre auch der Abzugsbetrag entsprechend niedriger. In beiden Fällen würde in gleicher 131

Weise der Gesetzeszweck der Neutralisierung der bereits erfolgten Absetzungen erfüllt. Damit wird lediglich jeweils ein gewährter Vorteil ausgeglichen, nicht aber eine doppelte Belastung herbeigeführt. Im Übrigen erfolgt die Neutralisierung unabhängig davon, ob die Bemessungsgrundlage der Absetzungen für Abnutzung fremdfinanziert war oder nicht.

ee) Über die Höhe der Gesamtverbindlichkeiten der C-KG und deren anteiliger Berücksichtigung als auf den Grundstücken lastenden Verbindlichkeiten von 76,85 % besteht zwischen den Beteiligten kein Streit, so dass dieser Anteil ohne weitere Sachverhaltsaufklärung zu Grunde gelegt werden konnte. 132

c) Die Kläger wenden zu Unrecht ein, der Veräußerungspreis entfalle in Höhe von 36,35 % auf den Verzicht auf Schadensersatzansprüche. 133

aa) Die von den Klägern behauptete Aufteilung des Veräußerungspreises entspricht nicht den zwischen den Parteien des Sammelklageverfahrens getroffenen Vereinbarungen des Vergleichsvertrags. Wie oben (unter 3.b.aa) ausgeführt, haben die Vertragsparteien des Vergleichsvertrags den Verzicht auf etwaige Schadensersatzansprüche des Klägers nicht als Gegenleistung des Klägers aufgeführt und diesem damit ersichtlich keinen eigenständigen Wert beigemessen. Der Umstand, dass der Kläger mit der Zivilklage einen höheren Schadensersatzanspruch geltend gemacht hat, besagt nicht, dass der (weitergehende) Schadensersatzanspruch tatsächlich werthaltig war. Dabei kommt es nicht auf den Rechtsstandpunkt der Kläger, sondern darauf an, ob die weitergehende Forderung tatsächlich durchsetzbar war. Dies haben die Kläger weder schlüssig dargelegt noch nachgewiesen. Mit dem Verzicht auf eine nicht werthaltige Forderung wird aber schon zivilrechtlich keine Leistung erbracht, für die eine Gegenleistung beansprucht werden könnte. 134

Auch steuerrechtlich gibt es keinen allgemeinen Grundsatz des Inhalts, dass mit einem Verzicht eine Leistung erbracht wird. Das Innehaben einer Forderung führt grundsätzlich nicht zu einem Zufluss, so dass auch im Verzicht auf eine Forderung grundsätzlich kein Abfluss zu sehen ist (BFH-Urteile vom 20. März 2013 X R 30/11, GmbHR 2013, 1053; vom 16. Juni 2015 IX R 26/14, BFHE 250, 362, BStBl II 2015, 1019). Die Ansicht der Kläger, ein Teil der Gegenleistung entfalle auf den Verzicht, beinhaltet zugleich sinngemäß, mit dem dann entgeltlichen Verzicht sei ein Zufluss erfolgt. Ein Verzicht führt indessen nur dann zu einem Zufluss der Forderung, auf die verzichtet wurde, beim Verzichtenden, wenn die Forderung werthaltig ist und der Verzicht z.B. aufgrund Novation der Forderung der Erfüllung der ursprünglichen Forderung gleichsteht (vgl. BFH-Urteile vom 3. Februar 2011 VI R 4/10, BFHE 232, 501; BStBl II 2014, 493; vom 16. September 2014 VIII R 15/13, BFHE 247, 220, BStBl II 2015, 468; grundlegend Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307). Dies ist nicht ersichtlich. 135

Selbst wenn die Werthaltigkeit des weitergehenden Klagebegehrens im Sammelklageverfahren unterstellt wird, folgt daraus nicht, dass der Verzicht entgeltlich erfolgt und teilweise in die Gegenleistung einbezogen war. Es oblag vielmehr den Vertragsparteien im Rahmen der Vertragsfreiheit zu regeln, ob ein Forderungsverzicht ganz oder teilweise vergütet werden sollte. Von dieser Möglichkeit haben die Vertragsparteien im Rahmen des Vergleichsvertrags keinen Gebrauch gemacht. Es hätte dann nahe gelegen, dass ein Teil der Gegenleistung für Schadensersatzansprüche vereinbart worden wäre. Dies entsprach aber – wie oben (unter 3.b.bb) dargelegt – nicht dem Interesse der Beklagten der Sammelklage und war für die Kläger aus ihrer damaligen Sicht unerheblich. 136

Auch soweit die Kläger sich verpflichtet haben, die Klage zurück zu nehmen, war eine Gegenleistung nach dem Vergleichsvertrag nicht vereinbart. Auch dies unterlag der 137

Vertragsfreiheit der Vertragsparteien.

Schließlich verkennen die Kläger, dass die Annahme, ein Teil der gezahlten Vergleichssumme entfalle auf einen Forderungsverzicht auf Schadensersatzansprüche bzw. sonstige Ansprüche, nicht dazu führt, dass diese Zahlungen vollumfänglich nicht der Besteuerung unterlägen; vielmehr wären diese zumindest teilweise als Entschädigung für entgangene Einkünfte zu besteuern (dazu unten 7.). 138

d) Der Beklagte hat die bei der Ermittlung des Unterschiedsbetrags nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigenden Anschaffungskosten dem Grunde und der Höhe nach zutreffend berücksichtigt. 139

aa) Über die abzuziehenden anteiligen Buchwerte der Immobilien der C-KG besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. Mit dem Ansatz der Buchwerte waren zutreffend die um die AfA verminderten Anschaffungskosten angesetzt. Der Einwand der unberechtigten Doppelbelastung durch Einbeziehung der Verbindlichkeiten in den Veräußerungspreis einerseits und in die AfA-Bemessungsgrundlage andererseits richtet sich nicht gegen die angesetzten Buchwerte, sondern gegen die Höhe des Veräußerungspreises (s. o. unter b.dd). 140

bb) Zu Unrecht machen die Kläger geltend, den Anschaffungskosten seien auch „Anschaffungskosten für die Verbindlichkeiten“ zuzurechnen. Anschaffungskosten seien die aufgewandten Zinsen. Bei den Zinsen handelt es sich um Finanzierungskosten, die als laufende Werbungskosten sofort abzugsfähig waren, und nicht um Anschaffungskosten. Würden die Zinsen erneut abgezogen, führte dies zu einer doppelten vom Gesetz nicht vorgesehenen Entlastung. 141

e) Berücksichtigungsfähige bisher nicht abgezogenen Werbungskosten i. S. des § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG haben die Kläger nicht geltend gemacht. 142

5. Der Beklagte hat zu Recht die Einkünfte aus dem privaten Veräußerungsgeschäft im Streitjahr 2009 erfasst. Der Zufluss i. S. des § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG des Auszahlungsbetrages ist unstreitig im Streitjahr erfolgt. Auch soweit die Freistellung von Verbindlichkeiten, die auf den Grundstücken lasteten, als Teil des Veräußerungspreises zu berücksichtigen war, ist der Zufluss im Streitjahr 2009 erfolgt. Die Freistellung stand in unmittelbarem Zusammenhang mit der Übertragung der KG-Anteile, die nach dem in § 2 des Vergleichsvertrags festgelegten Übertragungstichtag in 2009 vollzogen worden ist. 143

6. Der Beklagte hat zu Recht die streitigen Einkünfte der Regelbesteuerung unterworfen. Eine begünstigte Besteuerung als Entschädigung nach § 24 Nr. 1 Buchst. a, § 34 EStG kam nicht in Betracht, da es sich bei der dem Kläger zugeflossenen Zahlung nicht um eine Entschädigung handelt. 144

7. Auch auf der Grundlage der Rechtsauffassung der Kläger, dass die Zahlung der C?GmbH aufgrund des Vergleichsvertrags als Leistung nach Maßgabe ihrer Schadensersatzklage zu werten sei, hätte die Klage überwiegend keinen Erfolg haben können. Dann läge zwar kein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne von § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vor. Daraus folgt jedoch nicht, dass die Zahlungen in vollem Umfang nicht der Besteuerung unterliegen. 145

Soweit die Kläger geltend gemacht haben, ihnen seien Zinsen entgangen, wären dies Schadensersatzleistungen nach § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG als Ersatz für entgangene 146

Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG und damit, soweit sie den Sparerfreibetrag nach § 20 Abs. 9 EStG überstiegen, in vollem Umfang steuerpflichtig und im Rahmen der Veranlagung zu berücksichtigen. Sie wären nicht der Kapitalertragsteuer unterworfen, da die Voraussetzungen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG nicht erfüllt waren. Damit würde auch die Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer nicht eintreten.

Entsprechendes gilt, soweit die Kläger neben der Hauptforderung Zinsforderungen geltend gemacht haben. Ausgehend von den Anträgen des Klägers im Sammelklageverfahren und den vom Kläger angegebenen Gesamtstreitwert dürfte – die Richtigkeit der Rechtsauffassung der Kläger unterstellt – ein nicht unerheblicher Teil der erhaltenen Zahlung auf die Zinsansprüche entfallen. Auch diese Zahlungen unterlägen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG der Einkommensteuer und unterfielen nicht der Abgeltungssteuer. 147

Soweit die Kläger die Erstattung von Werbungskosten geltend machen, insbesondere der AfA, des Agios und der Zinsen auf Finanzierungskosten, wäre die anteilig hierauf entfallende Zahlung als Werbungskostenersatz im Rahmen der Einkunftsart zu berücksichtigen, bei der die Aufwendungen abgezogen worden sind, also entweder bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder den Einkünften aus Kapitalvermögen, und zwar auch im Jahr des Zuflusses des Werbungskostenersatzes – im Streitfall das Streitjahr 2009 (BFH-Urteile vom 23. März 1993 IX R 67/88, BFHE 171, 183, BStBl II 1993, 748; vom 14. Dezember 1999 IX R 69/98, BFHE 190, 442; vom 27. Juli 2004 IX R 44/01, BFH/NV 2005, 188; zu Immobilienfonds auch BGH, Urteil vom 18. Dezember 2012 – II ZR 259/11, DStR 2013, 317, Rdn. 18). 148

Da die Klage schon aus den unter II.1. - 6. dargelegten Gründen abzuweisen war, bedarf es keiner weiteren Feststellungen dazu, welche genauen Beträge auf der Grundlage der Rechtsauffassung der Kläger als Einkünfte zu versteuern wären. 149

8. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat. 150