

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 20.6.2007, X R 2/06

Betriebsübertragung gegen Rentenverpflichtung zu Gunsten Angehöriger des Übergebers - Ablösung der Rentenverpflichtung durch Abfindung

Leitsätze

1. Sind aufgrund eines Schenkungsversprechens von Todes wegen (§ 2301 Abs. 1 Satz 1 BGB) wiederkehrende Leistungen an einen vom Vermögensübergeber bestimmten Dritten zu erbringen, sind diese Leistungen erbrechtlichen Verpflichtungen gleichzustellen, deren Ablösung nicht zu steuerlich zu berücksichtigenden Anschaffungskosten führt .
2. Die Leistungen zur Ablösung einer freiwillig begründeten Rentenverpflichtung sind keine Veräußerungskosten.

Tatbestand

I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und werden im Streitjahr 2000 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger betrieb bis Ende 1999 einen Einzelhandel auf dem ihm gehörenden Grundstück W-Straße, das er zu 44 v.H. betrieblich nutzte. Im Jahr 2000 verkaufte er das Grundstück zu einem Preis in Höhe von 1,2 Mio. DM sowie die Ladeneinrichtung.

Den Einzelhandelsbetrieb sowie das Hausgrundstück hatte der Kläger von dem früheren Inhaber B, bei dem der Kläger als Geschäftsführer beschäftigt gewesen war, aufgrund des Übertragungsvertrags vom 6. April 1967 erhalten. Dieser war mit dem Tode des B am 23. Januar 1968 wirksam geworden. Im Übertragungsvertrag war vereinbart worden, dass der Kläger wertgesicherte monatliche Renten ("Legate") in Höhe von 500 DM an den damals 15 Jahre alten M, das (Nenn-)Patenkind des B, sowie jeweils 100 DM an die damals 43-jährige E und die 49-jährige H zahlen sollte. Zusätzlich erhielt E ein lebenslanges unentgeltliches Wohnrecht in der dritten Etage des Wohn- und Geschäftshauses W-Straße.

Die Übertragung des Einzelhandelsbetriebs und des Wohn- und Geschäftshauses W-Straße war im Jahr 1968 Gegenstand mehrerer Besprechungen einer Außenprüfung. In der Schlussbesprechung gingen die Beteiligten übereinstimmend davon aus, dass der Übertragungsvertrag eine Schenkung des B an den Kläger unter Auflage darstelle, der Kläger damit zu Recht die Buchwerte fortgeführt habe und bei dem übertragenden B keine Gewinnrealisierung erfolgt sei. Die Rentenzahlungen an die Begünstigten M, E und H wurden beim Kläger mit dem jeweiligen Ertragsanteil als Sonderausgaben steuerlich berücksichtigt.

Im Zusammenhang mit dem Grundstücksverkauf im Jahr 2000 löste der Kläger die Rentenverpflichtung gegenüber M durch eine Einmalzahlung von 290 000 DM ab. Die übrigen Rentenberechtigten (E und H) waren zu dieser Zeit bereits verstorben. Der Kläger machte die Ablösezahlung an M in Höhe von 44 v.H. (= 127 600 DM) als Minderungsposten bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns aus dem betrieblichen Grundstücksteil geltend.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Kläger zunächst für das Streitjahr 2000 erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zur Einkommensteuer. Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, die Ablösezahlung an M könne den betrieblichen Veräußerungsgewinn nicht mindern. Bei den Rentenverpflichtungen habe es sich nicht um nach kaufmännischen Gesichtspunkten ausgeglichene Gegenleistungen für die damalige Übertragung des Einzelhandelsunternehmens und des Wohn- und Geschäftshauses W-Straße gehandelt, sondern um Versorgungsleistungen. Das FA folgte dieser Auffassung und erließ am 30. Oktober 2002 einen geänderten Einkommensteuerbescheid.

Hiergegen erhoben die Kläger Einspruch und am 4. August 2003 Untätigkeitsklage. In der im Verlauf des Klageverfahrens erlassenen Einspruchsentscheidung vertrat das FA die Auffassung, die Übertragung des Einzelhandelsunternehmens und des Wohn- und Geschäftshauses W-Straße auf den Kläger sei kein entgeltlicher Vorgang gewesen. Die dabei übernommenen Rentenverpflichtungen seien vom Unterhaltscharakter geprägt und privater Natur. Veräußerungsrenten hätten nicht vorgelegen. Für diese Beurteilung seien subjektive Kriterien, nämlich die damals bestehenden Vorstellungen der Beteiligten maßgebend: Das Vermögen sei in Verbindung mit der Erbfolge nach B auf den Kläger übertragen worden und die übernommenen Rentenverpflichtungen seien nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten ausgewogen gewesen. Der Kläger selbst habe die Buchwerte seines Vorgängers fortgeführt und sei im Rahmen der zeitnah durchgeführten Außenprüfung von einer Schenkung unter Auflage ausgegangen. Damit könnten weder die Rentenzahlungen noch deren Ablösung zu Anschaffungskosten führen. Im Streitfall sei durch die Rentenzahlung an M dieser begünstigt worden, der als nicht zur Familie gehörender Dritter nicht Empfänger von Versorgungsleistungen sein könne. Damit habe eine Unterhaltsrente vorgelegen, bei der gemäß § 12 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) weder die laufenden Zahlungen noch deren Ablösung steuerlich abzugsfähig seien. Das FA hat nach vorheriger Androhung einer Verböserung die Einkommensteuerfestsetzung der Kläger im Rahmen der Einspruchsentscheidung vom 18. Juni 2004 geändert und die bislang berücksichtigten Rentenzahlungen (Ertragsanteile) in Höhe von 10 452 DM nicht mehr zum Sonderausgabenabzug zugelassen.

Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2006, 328 veröffentlichtem Urteil abgewiesen. Eine betriebliche Veräußerungsrente an M liege nicht vor, da die übernommenen Rentenverpflichtungen nach den damaligen Vorstellungen der beteiligten Parteien (B als Übertragender und der Kläger als Begünstigter) nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten wertmäßig ausgewogen gewesen seien. Auch eine Versorgungsrente an M scheidet aus, da dieser nicht zum Generationennachfolge-Verbund gehöre. Die laufenden Rentenzahlungen an M seien vielmehr Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht und als solche nach § 12 Nr. 2 EStG nicht abziehbar. Damit könne auch die zur Ablösung der Unterhaltsrente geleistete Einmalzahlung steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Mit ihrer Revision rügen die Kläger Verletzung materiellen Rechts. Die Ablösung der Rentenverpflichtung gegenüber M mindere den Veräußerungsgewinn, da insoweit von Veräußerungskosten i.S. von § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG auszugehen sei. Zumindest sei jedoch der den Barwert der Rentenverpflichtung gegenüber M übersteigende Betrag der Ablösezahlung ähnlich einer Vorfälligkeitsentschädigung als Veräußerungskosten zu berücksichtigen.

Die Kläger beantragen sinngemäß, das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 18. Juni 2004 aufzuheben sowie die Einkommensteuer für 2000 unter Berücksichtigung eines um 127 600 DM geminderten gewerblichen Veräußerungsgewinns des Klägers und weiterer Sonderausgaben in Höhe von 10 452 DM (Ertragsanteil der Rentenzahlungen an M) festzusetzen; hilfsweise den Rechtsstreit zur erneuten Verhandlung und Entscheidung mit der Maßgabe an das FG zurückzuverweisen, den den Barwert der Rentenverpflichtung gegenüber M übersteigenden Betrag der Ablösezahlung ähnlich einer Vorfälligkeitsentschädigung als Veräußerungskosten zu berücksichtigen.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

Die Revision der Kläger ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend hat das FG angenommen, dass weder die laufenden Rentenzahlungen an M noch die Ablösezahlung des Klägers an M steuermindernd berücksichtigt werden konnten. Auch der den Barwert der Rentenverpflichtung gegenüber M übersteigende Betrag ist nicht als Veräußerungskosten abziehbar.

1. Es kann dahinstehen, ob im Streitfall schon deshalb das Vorliegen einer betrieblichen Erwerbsrente zugunsten des M verneint werden muss, weil die Kläger die Rentenzahlungen seit der Außenprüfung für den Veranlagungszeitraum 1968 und noch im Streitjahr 2000 als Leibrente behandelt haben und ihnen deshalb nach Treu und Glauben verwehrt werden muss, sich auf einen etwaigen betrieblichen Charakter der Rentenverpflichtung gegenüber M zu berufen und die bilanzsteuerrechtlichen Folgerungen aus dem etwaigen betrieblichen Charakter dieser Rentenverpflichtung (Minderung des betrieblichen Veräußerungsgewinns durch die Ablösezahlung an M) zu ziehen (vgl. hierzu im Einzelnen Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. Februar 1984 IV R 71/82, nicht veröffentlicht --n.v.--, juris).
2. In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise hat das FG die Übertragung des Einzelhandelsbetriebs einschließlich des Grundstücks W-Straße von B auf den Kläger als unentgeltliches Rechtsgeschäft und damit die vertraglich übernommenen Rentenverpflichtungen nicht als betriebliche Erwerbsrenten qualifiziert.
 - a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die Unterscheidung zwischen Veräußerungs-/Erwerbsrente und privater Versorgungsrente nach folgenden Grundsätzen getroffen:
 - aa) Übertragen Eltern den Kindern ertragbringendes Vermögen (z.B. Betrieb, Mitunternehmeranteil oder einzelne Wirtschaftsgüter), so ist im Regelfall anzunehmen, dass Leistung und Gegenleistung nicht wie unter Fremden nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen werden. Vielmehr wird widerlegbar vermutet,

dass die Rente unabhängig vom Wert des übertragenen Vermögens nach dem Versorgungsbedürfnis der Eltern und/oder nach der Ertragskraft des übertragenen Vermögens bemessen worden ist und insoweit familiären --außerbetrieblichen-- Charakter hat (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteil vom 29. Januar 1992 X R 193/87, BFHE 167, 95, BStBl II 1992, 465, unter 3.a der Gründe, m.w.N.; BFH-Urteil vom 2. Mai 2001 VIII R 64/93, BFH/NV 2002, 10, 11, rechte Spalte).

- bb) Unter Fremden besteht hingegen eine nur in Ausnahmefällen widerlegbare Vermutung, dass bei der Übertragung von Vermögen Leistung und Gegenleistung kaufmännisch gegeneinander abgewogen sind. Ein Anhaltspunkt für ein entgeltliches Geschäft kann sich auch daraus ergeben, dass die wiederkehrenden Leistungen auf Dauer die erzielbaren Erträge übersteigen. Die für die Entgeltlichkeit des Übertragungsvorgangs sprechende Vermutung kann hingegen zum Beispiel widerlegt sein, wenn der Übernehmer auf Grund besonderer persönlicher (insbesondere familienähnlicher) Beziehungen zum Übergeber ein persönliches Interesse an der lebenslangen angemessenen Versorgung des Übergebers hat (BFH-Urteil vom 16. Dezember 1997 IX R 11/94, BFHE 185, 208, BStBl II 1998, 718; vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 16. September 2004 IV C 3 -S 2255- 354/04, BStBl I 2004, 922 Tz. 5).

Eine unentgeltliche Vermögensübertragung unter Fremden kann aber auch dann gegeben sein, wenn es zwar an einer persönlichen Beziehung zwischen den Vertragsparteien fehlt, aber aus anderen Beweisanzeichen eindeutig zu entnehmen ist, dass die Vertragsbedingungen nicht in Abwägung von Leistung und Gegenleistung vereinbart worden sind. Insoweit kann sich ein Anhaltspunkt auch aus einem Vergleich des Werts des übergebenen Vermögens mit dem Barwert der zugesagten wiederkehrenden Leistungen ergeben (vgl. zu objektiv gleichwertigen Leistungen BFH-Urteil vom 27. August 1997 X R 54/94, BFHE 184, 337, BStBl II 1997, 813, unter II.5.a; zu lediglich subjektiv als gleichwertig angesehenen Leistungen BFH-Urteil vom 16. Dezember 1993 X R 67/92, BFHE 173, 152, 156, BStBl II 1996, 669). Die unter Fremden geltende Vermutung für einen entgeltlichen Leistungsaustausch ist umso leichter zu widerlegen, je weiter der Wert des übertragenen Grundstücks und der Barwert der wiederkehrenden Leistungen voneinander abweichen (BFH-Urteil in BFHE 185, 208, BStBl II 1998, 718).

- cc) Die für die Abgrenzung der Veräußerungs-/Erwerbsrente von einer unentgeltlichen Vermögensübertragung nach den vorstehenden Grundsätzen maßgebliche Frage nach der subjektiven Ausgewogenheit der beiderseitigen Leistungen liegt im Wesentlichen auf dem Gebiet der Tatsachenfeststellung und -würdigung; ihre Beantwortung obliegt daher in erster Linie dem FG (vgl. z.B. Senatsurteil vom 30. Juli 2003 X R 12/01, BFHE 204, 53, BStBl II 2004, 211, m.w.N.).

An die diesbezüglichen Tatsachenfeststellungen einschließlich der Tatsachenwürdigung durch das FG ist der BFH als Revisionsgericht gebunden, soweit diese nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffen werden und das FG weder gegen die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) noch gegen die Denkgesetze und allgemeinen Erfahrungssätze verstoßen hat (Senatsurteil in BFHE 204, 53, BStBl II 2004, 211).

- b) Nach diesen Maßstäben und auf der Grundlage der vom FG getroffenen --nicht mit Verfahrensrügen angefochtenen und deshalb für den erkennenden Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden-- tatsächlichen Feststellungen hat das FG die vom Kläger im notariellen Vertrag vom 6. April 1967 eingegangenen Rentenverpflichtungen zutreffend nicht als betriebliche Veräußerungsrenten qualifiziert.

Zu Recht hat das FG aus dem aktenkundigen Sachverhalt und der Anhörung des Klägers in der mündlichen Verhandlung den Schluss gezogen, dass B und der Kläger im Übertragungsvertrag vom 6. April 1967 Leistungen und Gegenleistungen nicht wie unter fremden Dritten nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen und die vom Kläger an M, E und H zu zahlenden "Legate" nicht nach dem Verkehrswert des Grundstücks W-Straße und des übernommenen Einzelhandelsgeschäfts bemessen haben. Das FG hat zutreffend darauf abgestellt, dass der verwitwete Kaufmann B keine eigenen Verwandten und sonstige nahe Angehörige mehr hatte und dem Kläger sein Lebenswerk (Handelsgeschäft) in der Hoffnung übertragen wollte, dass dieser das Unternehmen gut weiterführe und Bs Name auf diese Weise in Ehren gehalten werde. Der Kläger selbst hat in der mündlichen Verhandlung vor dem FG dargelegt, dass er sich bei Abschluss des Übertragungsvertrags "wie ein König gefühlt habe" und B auf etwaige Einwände am Vertragsentwurf mit den Worten "was wollen Sie denn überhaupt, Sie bekommen doch alles geschenkt" reagiert habe. Schließlich durfte das FG in diesem Zusammenhang auch berücksichtigen, dass der fachkundig beratene Kläger und das FA im Rahmen der Außenprüfung des Jahres 1968 (Übertragungsjahr) und damit zeitnah zum Abschluss des Übertragungsvertrags übereinstimmend von einer Schenkung unter Auflage ausgegangen sind.

Der Einwand des Klägers im Revisionsverfahren, auch der Erwerb eines Handelsgeschäfts zu einem "Schnäppchenpreis" müsse als entgeltlicher Vorgang gewertet werden und der bereits vor dem FG erhobene Hinweis auf die objektive Gleichwertigkeit des übertragenen Vermögens und der eingegangenen Verpflichtungen (damaliger Bilanzwert des veräußerten Handelsgeschäfts: ca. 158 000 DM; Wert der eingegangenen Rentenverpflichtungen sowie des eingeräumten Wohnrechts: ca. 153 000 DM) gehen fehl. Diese Betrachtung berücksichtigt zum einen nicht die im Unternehmen vorhandenen stillen Reserven und den Verkehrswert des nicht betrieblich genutzten Grundstücksteils. Zudem sind jedenfalls bei Vertragsschluss im Jahr 1967 sowohl der Kläger als auch B subjektiv davon ausgegangen, dass die Vertragsbedingungen im Übertragungsvertrag nicht in Abwägung von Leistung und Gegenleistung vereinbart worden sind. Dies hat die Befragung des Klägers in der mündlichen Verhandlung deutlich gezeigt und hierauf kommt es entscheidend an.

- c) Auch aus dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 5. Juli 1990 GrS 2/89 (BFHE 161, 332, BStBl II 1990, 837) bzw. dem Senatsurteil vom 14. Dezember 1994 X R 1-2/90 (BFHE 177, 36, BStBl II 1996, 680) folgt nicht, dass im Streitfall dem Kläger in Höhe des Barwerts der eingegangenen Rentenverpflichtungen Anschaffungskosten für das Einzelunternehmen und das Wohn- und Geschäftshaus entstanden sind. Bei der Erfüllung erbrechtlicher Ansprüche, z.B. von Vermächtnissen oder Untervermächtnissen, handelt es sich um eine private Vermögensumschichtung. Auf dieser Grundlage zu leistende wiederkehrende Bezüge sind deshalb --sofern der Begünstigte nicht zum Generationennachfolge-Verbund gehört-- nach § 12 Nr. 2 EStG nicht abziehbar (Senatsurteile vom 24. Februar 1999 X R 3/95, BFH/NV 2000, 414, und vom

27. März 2001 X R 106/98, BFH/NV 2001, 1242). Sind bei einem Schenkungsversprechen von Todes wegen (§ 2301 Abs. 1 Satz 1 BGB) wiederkehrende Bezüge an einen vom Vermögensübergeber bestimmten Dritten zu leisten, sind diese Bezüge nicht nur zivilrechtlich, sondern auch hinsichtlich der steuerrechtlichen Behandlung erbrechtlichen Ansprüchen gleichzustellen. Denn ein erst mit dem Tod des Übergebers zu erfüllendes Schenkungsversprechen kommt einer letztwilligen Verfügung gleich. Mithin führt auch eine solche Verpflichtung zur Leistung von wiederkehrenden Bezügen und deren Erfüllung nicht zu steuerlich zu berücksichtigenden Anschaffungskosten (vgl. BFH-Urteil vom 13. September 1994 IX R 104/90, BFH/NV 1995, 384, zur Befriedigung der Vermächtnisnehmer mit ihrer durch den Tod des Übergebers entstandenen Vermächtnisforderung).

3. Das FG hat auch zutreffend erkannt, dass die Rentenzahlungen an M nicht mit dem Ertragsanteil als private Versorgungsrente zu berücksichtigen sind, weil der Rentempfänger nicht zum sog. Generationennachfolge-Verbund gehört. Hierzu zählen nur solche Personen, die im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung gegenüber dem letztwillig bedachten Vermögensübernehmer Pflichtteils- oder ähnliche Ansprüche (Zugewinnausgleich, §§ 1363 ff. BGB) hätten geltend machen können und sich stattdessen mit den ihnen (vermächtnisweise) ausgesetzten Versorgungsleistungen bescheiden (Senatsurteile vom 26. November 2003 X R 11/01, BFHE 204, 192, BStBl II 2004, 820; vom 17. Dezember 2003 X R 31/00, BFH/NV 2004, 1083).
4. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist kennzeichnend für eine betriebliche Versorgungsrente --diese verstanden als Gegensatz zu einer privaten Versorgungsrente--, dass der Gedanke der Entlohnung der früher für den Betrieb geleisteten Dienste im Vordergrund steht (BFH-Urteile vom 7. Juli 1992 VIII R 36/90, BFHE 169, 53, BStBl II 1993, 26; vom 7. April 1994 IV R 56/92, BFHE 174, 163, BStBl II 1994, 740). Da der im Zeitpunkt der Grundstücksübertragung 15-jährige M niemals für das vom Kläger übernommene Unternehmen tätig war, B ihn vielmehr als (Nenn-)Patenkind nach seinem Tod versorgt wissen wollte, kann die wertgesicherte monatliche Rente an M entgegen der Auffassung des Klägers auch nicht als betriebliche Versorgungsrente gewertet werden.
5. Da die laufenden Rentenzahlungen an M als Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht i.S. des § 12 Nr. 2 EStG zu beurteilen sind, konnte auch die vom Kläger geleistete, auf das frühere Einzelunternehmen entfallende Einmalzahlung nicht als Veräußerungskosten berücksichtigt werden.

Der erkennende Senat hat im Urteil vom 31. März 2004 X R 66/98 (BFHE 205, 285, BStBl II 2004, 830, unter II.3.) zur Ablösung einer privaten Versorgungsrente Folgendes entschieden:

"Die Ablösung der privaten Versorgungsrente steht in unmittelbarem Zusammenhang mit der unentgeltlichen Vermögensübergabe. Privatrechtlich gesehen kann sie als letzter Akt der --nunmehr vertraglich modifizierten-- Erfüllung eines Dauerrechtsverhältnisses gewertet werden, das infolge der gesetzlichen Zuordnung zu den Sonderausgaben privaten Charakter hat und deswegen nicht zur Sphäre der Einkünfteerzielung gehört. Dies wird bestätigt durch die Überlegung, dass sich die Ablösung im Regelfall an der Höhe der mutmaßlich noch zu zahlenden Leistungen orientiert, nicht hingegen am Wert des übergebenen Vermögens.

In Anbetracht dieser privaten Veranlassung kommt eine Behandlung als Veräußerungskosten nicht in Betracht. Gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG ist Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt. Der Begriff 'Veräußerungskosten' setzt eine sachliche Beziehung zum Veräußerungsgeschäft voraus; diese Voraussetzung erfüllen z.B. Notar- und Grundbuchgebühren, Maklerprovisionen, Reise-, Beratungs- und Gutachterkosten sowie die durch den Veräußerungsvorgang selbst entstehenden Steuern. Dies gilt unabhängig davon, dass die Zuordnung von Aufwendungen zur 'Veräußerungssphäre' --und nicht zum laufenden betrieblichen Aufwand-- konkretisiert wird durch den dem § 16 Abs. 2 EStG zugrunde liegenden Zweck (hierzu BFH-Urteil vom 25. Januar 2000 VIII R 55/97, BFHE 191, 111, BStBl II 2000, 458). Dieser rechtlichen Feineinstellung vorgelagert ist die Frage nach der Abgrenzung der privaten von der betrieblichen oder beruflichen Sphäre. Hierzu hat der Große Senat des BFH entschieden, dass Aufwendungen dann durch eine Einkunftsart veranlasst sind, wenn sie hierzu in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Maßgebend dafür ist zum einen die --wertende-- Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen 'auslösenden Moments', zum anderen die Zuweisung des maßgeblichen Bestimmungsgrundes zur einkommensteuerlich relevanten Erwerbssphäre (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Juli 1990 GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817, 823, unter C.II.2.b bb der Gründe).

An dem hiernach für die Zuordnung zur Erwerbssphäre erforderlichen sachlichen Konnex fehlt es vorliegend. Mit ihrer Entscheidung, Vermögen gegen eine private Versorgungsrente zu übertragen, haben die Vertragsparteien dieses Rechtsverhältnis, wie dargelegt, der steuerrechtlichen Unentgeltlichkeit (§ 6 Abs. 3 EStG) zugeordnet. Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen besteht nicht im Austausch von Leistungen, sondern ist vom Willen der Beteiligten bestimmt, das Vermögen im Generationennachfolgeverbund zu halten und zugleich den Unterhalt eines vom Vermögensübergeber bestimmten Dritten zu sichern. Dies verdeutlicht, dass auch der Sache nach die private Versorgungsrente den Unterhaltsleistungen näher steht als den Anschaffungskosten.

Das nach den Vorstellungen des Gesetzgebers von den Parteien des Vermögensübergabevertrags als unentgeltlich gewollte Geschäft ermöglicht es, Betriebsvermögen zu Buchwerten und damit ohne Gewinnrealisierung auf einen Rechtsnachfolger zu übertragen. Anderenfalls würde das Anwendungsgebiet des § 6 Abs. 3 EStG in einem vom Gesetzgeber nicht gewollten Umfang eingeschränkt und die dauernde Last, da für sie ein relevanter Anwendungsbereich nicht verbleiben würde, de facto abgeschafft. Die Ablösung der Rentenverpflichtung ändert diese steuerrechtliche Wertung nicht. Die Ablösung der Versorgungsrente vollzieht sich in der Privatsphäre. Ohnehin ist im Streitfall der Zusammenhang der Ablösung mit der Veräußerung des übergebenen Vermögens nur ein rein zeitlicher ..."

Diese für die Ablösung einer privaten Versorgungsrente aufgestellten Grundsätze gelten für die Ablösung einer freiwillig begründeten Rentenverpflichtung nach § 12 Nr. 2 EStG gleichermaßen.

6. Auch soweit der Kläger M einen den Barwert der Rentenverpflichtung übersteigenden Betrag bezahlt hat, liegen keine Veräußerungskosten vor. Selbst wenn die Ablösung der Rentenlast gegenüber M auf die Verpflichtung des Klägers zur lastenfreien Übertragung des Wohn- und Geschäftshauses zurückzuführen sein sollte, wird dieser Zuordnungszusammenhang überlagert und damit im Sinne der wertenden Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs verdrängt, wenn --wie im Streitfall-- eine freiwillig begründete und damit eine gemäß § 12 Nr. 2 EStG nicht abziehbare Rentenverpflichtung abgelöst wird.