

## **BUNDESFINANZHOF Urteil vom 14.2.2007, XI R 30/05**

Dachgeschoss als funktional wesentliche Betriebsgrundlage - maßgeblicher Zeitpunkt für die Berücksichtigung einer Rechtsprechungsänderung zuungunsten des Steuerpflichtigen

### **Leitsätze**

1. Das Dachgeschoss eines mehrstöckigen Hauses ist eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es zusammen mit den übrigen Geschossen die räumliche und funktionale Grundlage für einen Betrieb bildet.
2. Nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO muss sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofs des Bundes bereits bei Erlass des Änderungsbescheides zulasten des Steuerpflichtigen geändert haben. Ändert sich die höchstrichterliche Rechtsprechung erst während des Einspruchsverfahrens, ist es dem FA nicht verwehrt, die Einspruchsentscheidung darauf zu stützen.

### **Tatbestand**

- I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb im Jahr 1976 für 28 560 DM das Eigentum an einem mit einem Wohnhaus bebauten Grundstück, an dem seine --damalige-- Ehefrau zuvor von der Veräußerin des Grundstücks ein auf 99 Jahre laufendes Erbbaurecht gegen Zahlung von 205 440 DM zzgl. Erbbauzins erworben hatte. Der Kläger betrieb in dem Gebäude seine Steuerberaterkanzlei. Ab dem 1. Januar 1989 schloss er sich mit zwei Kollegen zu einer GbR zur gemeinsamen Berufsausübung zusammen, die seither Mieterin des ganzen Gebäudes war.

Mit notariellen Verträgen vom 14. Mai 1991 und 30. Juli 1992 erwarb der Kläger von seiner mittlerweile von ihm geschiedenen Ehefrau einen Erbbaurechtsmiteigentumsanteil in Höhe von 25 v.H. an dem o.g. Grundstück. Die Beteiligten teilten das Nutzungsrecht an dem Gebäude zugleich dergestalt auf, dass die geschiedene Ehefrau das alleinige Nutzungsrecht am Keller, Erdgeschoss sowie ersten und zweiten Obergeschoss hatte und der Kläger am Dachgeschoss. Diese Nutzungsaufteilung wurde gemäß § 1010 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) dinglich gesichert. Das Recht des Klägers auf ausschließliche Nutzung des Dachgeschosses sollte zunächst gemäß §§ 31 ff. des Wohnungseigentumsgesetzes (WoEigG) gesichert werden; mangels Abgeschlossenheit des Dachgeschosses wurde letztlich zugunsten des Klägers eine lebenslängliche Dienstbarkeit für das Dachgeschoss bestellt. Der Kläger ließ das Dachgeschoss, das bislang als Archiv bzw. Lagerraum genutzt worden war, auf seine Kosten in vier Büroräume umbauen und vermietete es der GbR. Der Ausbau beruhte auf dem verstärkten Einsatz von Teilzeitarbeitskräften. Die frühere Ehefrau des Klägers vermietete der GbR Kellergeschoss, Erdgeschoss sowie erstes und zweites Obergeschoss. Die Kanzlei hatte insgesamt 20 Mitarbeiter, im Dachgeschoss waren davon 4 untergebracht.

Im Streitjahr 1994 war der Kläger zunächst zu 60 v.H. an der GbR beteiligt. Zum 31. Dezember 1994 veräußerte er Teile seines Mitunternehmeranteils an seine beiden Mitgesellschafter in der Weise, dass sich für jeden Gesellschafter eine Beteiligung von jeweils 33 1/3 v.H. ergab. Zum Beginn des Streitjahres 1996 übertrug er weitere 23 1/3 v.H. seiner Beteiligung, so dass sich seine Beteiligung auf 10 v.H. reduzierte. Der Kaufpreisermittlung wurde jeweils ein Praxiswert zzgl. stiller Reserven im Anlagevermögen von jeweils 2,3 Mio. DM zugrunde gelegt. Der Kläger veräußerte den Anteilserwerbern weder einen Anteil an seinem Erbbaurechtsmieteigentumsanteil noch das ausschließlich am Dachgeschoss bestehende Nutzungsrecht.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ am 30. Mai 1996 für das Streitjahr 1994 und am 20. Januar 1998 für das Streitjahr 1996 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Feststellungsbescheide, in denen er tarifbegünstigte Veräußerungsgewinne feststellte.

Im Anschluss an eine Außenprüfung stellte das FA mit Bescheiden vom 12. Januar 1999 unter Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht die Veräußerungsgewinne als laufende Gewinne fest. Entsprechend dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 4. Dezember 1997 III R 231/94 (BFH/NV 1998, 1001) sei die Sozietät auf die Büroräume im Dachgeschoss angewiesen, denn es sei auf deren Bedürfnisse zugeschnitten und technisch und organisatorisch den übrigen Kanzleiräumen angegliedert.

Mit Einspruchsentscheidung vom 23. Juli 2001 wies das FA den Einspruch unter Berufung auf das mittlerweile ergangene BFH-Urteil vom 23. Mai 2000 VIII R 11/99 (BFHE 192, 474, BStBl II 2000, 621) zurück.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2005, 1537).

Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung der § 16, § 18 Abs. 3, § 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO).

Nach den in den Streitjahren noch einschlägigen Bestimmungen sei eine Teilanteilsveräußerung begünstigt gewesen. Büroetagen seien schon aufgrund der besonderen Bedeutung der höchstpersönlichen Arbeitsleistung des freiberuflichen Berufsträgers keine funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen. Die Überlegungen, die der BFH zur Begründung der Wesentlichkeit von Gebäuden angestellt habe, seien bei produzierenden Unternehmen zwar einleuchtend, nicht aber bei einer Steuerberaterpraxis, bei der der Einsatz von Kapital und fremder Arbeitskraft in den Hintergrund trete. Auch sei die Tätigkeit eines Steuerberaters durch Tätigkeiten am Wohn- oder Geschäftssitz der Mandanten gekennzeichnet. Allein die Tatsache, dass jeder Betrieb, gleich welcher Art, Räumlichkeiten benötige, mache diese nicht bereits funktional wesentlich im Sinne der Rechtsprechung. Unabhängig hiervon seien reine Büro- und Verwaltungsgebäude nach der Rechtsprechung des BFH allenfalls dann wesentlich, wenn die Betriebsgesellschaft ein Büro- und Verwaltungsgebäude benötige, das Gebäude für diesen Zweck geeignet und von besonderem Gewicht für die Betriebsführung sei. Diese Voraussetzungen erfülle das Dachgeschoss nicht. Es sei nicht speziell auf die Bedürfnisse einer Steuerberatungskanzlei zugeschnitten. Vornehmlich der IV. Senat des BFH

habe auf Anfrage des X. Senats, wonach letztlich jedwedes Bürogrundstück wesentlich sei, ausdrücklich widersprochen. Die Sozietät habe drei voll funktionsfähige Büroetagen zur Verfügung gehabt und hätte jederzeit auch ausschließlich in diesen Räumen betrieben werden können. Rechtsirrig sei die Annahme des FG, jedweder 25 %-Anteil an einem betrieblich genutzten Gegenstand sei schon funktional oder quantitativ wesentlich. Das vom FG in diesem Zusammenhang zitierte Urteil habe den gänzlich anderen Fall der Verkaufsfläche eines Supermarktes betroffen. Insoweit habe das FG auch § 76 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verletzt. Es hätte sich ihm aufdrängen müssen, dass es weitere Einzelheiten zur Ermittlung der Wesentlichkeit der streitigen Büroetage hätte treffen müssen.

Die angefochtenen Bescheide verletzen zudem in zweifacher Hinsicht § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO. Erstmals mit Urteil vom 12. April 2000 XI R 35/99 (BFHE 192, 419, BStBl II 2001, 26) habe der BFH die quotale Mitveräußerung von Sonderbetriebsvermögen gefordert. Im Zeitpunkt seiner Disposition habe er, der Kläger, diese Rechtsprechung nicht vorhersehen können. Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82 (BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751) könne das Ergebnis einer Rechtsfortbildung eine Rechtsprechungsänderung sein. Ferner habe sich mit Urteil in BFHE 192, 474, BStBl II 2000, 621 die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Wesentlichkeit von Allerweltsgebäuden geändert. Es sei allerdings zweifelhaft, ob dieser Rechtsprechungsänderung sämtliche Senate des BFH zustimmten. Nach ursprünglicher Verwaltungsauffassung seien reine Büro- und Verwaltungsgebäude keine wesentlichen Betriebsgrundlagen gewesen (so noch H 137 Abs. 5 des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs --EStH-- 1997/1999 --Büro-/Verwaltungsgebäude--; Verfügungen der Oberfinanzdirektion --OFD-- München vom 21. Dezember 1994 -S 2240- 21/2 St 41, Der Betrieb 1995, 118, sowie der OFD Cottbus vom 30. Januar 1995 -S 2240- 2 St 111, GmbH-Rundschau 1995, 319).

Der Kläger beantragt, unter Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils die Feststellungsbescheide 1994 und 1996 vom 12. Januar 1999 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. Juli 2001 dahingehend zu ändern, dass bezüglich der Gewinne aus der Veräußerung der anteiligen Mitunternehmeranteile die Steuervergünstigungen nach § 16, § 18 Abs. 3, § 34 EStG gewährt werden.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Auch der Betrieb eines Freiberuflers sei auf Büroräume angewiesen. Notwendige Büroräume seien wesentliche Betriebsgrundlagen. Seien die qualitativ-funktionalen Voraussetzungen für die Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage erfüllt, seien nur noch Räume von relativ untergeordnetem Umfang auszuscheiden. Zu Recht habe das FG einen Anteil von 25 v.H. an der gesamten betrieblich genutzten Fläche für wesentlich gehalten. § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO sei nicht verletzt. Bei Ergehen der streitgegenständlichen Änderungsbescheide seien die Urteile zur Notwendigkeit der Mitveräußerung anteiligen Sonderbetriebsvermögens noch nicht ergangen gewesen. Bei Erlass der ursprünglichen Bescheide hätten bereits Urteile des BFH in die Richtung der späteren Entscheidungen gewiesen. Von einer Rechtsprechungsänderung sei daher auch der XI. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 192, 419, BStBl II 2001, 26 nicht ausgegangen. Auch hinsichtlich der Beurteilung von reinen Büro- und Verwaltungsgebäuden als wesentliche Betriebsgrundlagen habe sich die Rechtsprechung des BFH nicht geändert. Das Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) vom

18. September 2001 IV A 6 -S 2240- 50/01 (BStBl I 2001, 634) betreffe lediglich die Betriebsaufspaltung. Für die Wesentlichkeit von Betriebsgrundlagen im Rahmen des § 16 EStG gebe es keine Verwaltungsregelungen.

### Entscheidungsgründe

- II. Die Revision des Klägers ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Tarifbegünstigung nach § 34 EStG bei Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nur dann gewährt wird, wenn auch wesentliches Sonderbetriebsvermögen anteilig mitveräußert wird und dies im Streitfall nicht geschehen ist.
1. Der Senat geht davon aus, dass in den Streitjahren 1994 und 1996 die Veräußerung eines Bruchteils an einem Mitunternehmeranteil generell noch gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 EStG tarifbegünstigt war. Er schließt sich insoweit dem Urteil des IV. Senats des BFH vom 10. November 2005 IV R 29/04 (BFHE 211, 305, BStBl II 2006, 173, m.w.N.) an.
  2. Die Veräußerung des Anteils an einem Mitunternehmeranteil war jedoch vor Inkrafttreten des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858) nicht tarifbegünstigt, wenn der Veräußerer die zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörenden wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht anteilig veräußerte, sondern weiterhin der Gesellschaft zur Nutzung überließ (Senatsurteil in BFHE 192, 419, BStBl II 2001, 26; BFH-Urteil in BFHE 211, 305, BStBl II 2006, 173, m.w.N.).
    - a) Zum Sonderbetriebsvermögen des Klägers gehörte im Streitfall das von ihm der Sozietät vermietete Dachgeschoss. Aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen mit seiner geschiedenen Ehefrau anlässlich des Erwerbs des Erbbaurechtmiteigentumsanteils beschränkte sich sein Nutzungsrecht an dem Gebäude ausschließlich auf das Dachgeschoss. Er konnte und hat daher auch nur dieses der Sozietät zur Nutzung überlassen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Für die übrigen Stockwerke vom Keller bis einschließlich zweites Obergeschoss hatte seine frühere Ehefrau das ausschließliche Nutzungsrecht.
    - b) Das Dachgeschoss war wesentliche Betriebsgrundlage für die Tätigkeit der Steuerberatersozietät.

Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage ist im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung im Sinne einer kombinierten funktional-quantitativen Betrachtungsweise auszulegen (BFH-Urteile vom 1. Februar 2006 XI R 41/04, BFH/NV 2006, 1455, m.w.N.; vom 10. November 2005 IV R 7/05, BFHE 211, 312, BStBl II 2006, 176). Danach gehören zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen die Wirtschaftsgüter, die nach der Art des Betriebes und ihrer Funktion im Betrieb für diesen wesentlich sind, und auch die Wirtschaftsgüter, die funktional unwesentlich sind, aber erhebliche stille Reserven enthalten (BFH-Urteil vom 2. Oktober 1997 IV R 84/96, BFHE 184, 425, BStBl II 1998, 104).

- c) Die Räume im Dachgeschoss waren funktional wesentlich. Die Frage, ob sie zugleich quantitativ wesentlich waren, kann dahingestellt bleiben.
- aa) Eine wesentliche Betriebsgrundlage im funktionalen Sinn liegt nach der neueren Rechtsprechung des BFH vor, wenn das von der Betriebsgesellschaft genutzte Grundstück für diese wirtschaftlich von nicht nur geringer Bedeutung ist. So verhält es sich, wenn der Betrieb auf das Grundstück angewiesen ist, weil er ohne ein Grundstück dieser Art nicht fortgeführt werden könnte. Eine besondere Gestaltung für den jeweiligen Unternehmenszweck der Betriebsgesellschaft (branchenspezifische Herrichtung und Ausgestaltung) ist nicht erforderlich; notwendig ist allein, dass das Grundstück die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit der Betriebsgesellschaft bildet und es ihr ermöglicht, ihren Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben (BFH-Urteile vom 13. Juli 2006 IV R 25/05, BStBl II 2006, 804, m.w.N.; vom 3. Juni 2003 IX R 15/01, BFH/NV 2003, 1321). Das gilt für Büroetagen entsprechend (Urteil des erkennenden Senats in BFH/NV 2006, 1455).
- bb) Die funktionale Wesentlichkeit ergibt sich im Streitfall daraus, dass das Gebäude einschließlich Dachgeschoss einheitlich von der GbR für die Zwecke der Steuerberatungssozietät genutzt wurde. Es bildete insgesamt die räumliche und funktionale Grundlage für die Tätigkeit der in der GbR zusammengeschlossenen Steuerberater. Diesen Zwecken diene auch der Ausbau im Dachgeschoss (vgl. notarielle Vereinbarung vom 30. Juli 1992 Tz. I.1.a). Dem steht nicht entgegen, dass die Räume im Dachgeschoss als Arbeitsplätze für Teilzeitkräfte genutzt wurden. Auch insoweit ist von einer Nutzung für Zwecke der GbR auszugehen. Für die Wertung als wesentliche Betriebsgrundlage ist nicht erforderlich, dass in den Räumen unmittelbar Geschäftsleitungstätigkeiten ausgeübt werden. Denn die Rechtsprechung stellt nur darauf ab, dass das Bürogebäude die Grundlage für die Geschäftstätigkeit bildet. Auch die Geschäftsleitung erstreckt sich auf den gesamten Betrieb der Steuerkanzlei. In diesem Sinne hat der BFH seit dem Urteil des X. Senats vom 26. Mai 1993 X R 78/91 (BFHE 174, 476, BStBl II 1993, 718) ein Büro, das mit Werkstatt und Lager verbunden war, als wesentliche Betriebsgrundlage angesehen. Dort hatte zwar der Steuerpflichtige als Alleineigentümer des gesamten Grundstücks dieses auch vollumfänglich an die Betriebsgesellschaft vermietet. Die Tatsache, dass hier der Kläger mangels Nutzungsrecht am unteren Teil des Gebäudes dieses der GbR nicht überlassen konnte und auch nicht überlassen hat, ist gleichwohl unerheblich, denn die funktionale Wesentlichkeit ergibt sich aus der Sicht der das Gesamtgebäude nutzenden GbR.

Hinzu kommt im Streitfall, dass sich im Dachgeschoss immerhin ca. 20 v.H. der gesamten von der Sozietät genutzten Büroflächen befinden (vgl. ähnlich Urteil des erkennenden Senats vom 4. November 1992 XI R 1/92, BFHE 169, 452, BStBl II 1993, 245).

Unerheblich ist auch, dass die betrieblich genutzten Räume im Vergleich zu dem hier anteilig veräußerten Mandantenstamm geringere Bedeutung haben. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf das Urteil des erkennenden Senats in BFH/NV 2006, 1455 Bezug genommen.

3. Dem Erlass der angefochtenen Feststellungsänderungsbescheide stand auch nicht Vertrauensschutz entgegen.

Nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO darf bei einer Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofs des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Festsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden ist. Diese Voraussetzungen sind weder im Hinblick auf die Notwendigkeit der anteiligen Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen noch im Hinblick auf die Beurteilung der Frage, inwieweit Büroräume wesentliche Betriebsgrundlagen sind, erfüllt.

- a) Das Urteil des erkennenden Senats in BFHE 192, 419, BStBl II 2001, 26, wonach der Gewinn bei der Veräußerung eines Anteils an einem Mitunternehmeranteil nur dann tarifbegünstigt ist, wenn auch ein entsprechender Bruchteil des Sonderbetriebsvermögens veräußert wird, enthält keine Rechtsprechungsänderung. Soweit sich der Kläger auf gegenteilige Auffassungen in der Rechtsprechung der FG und im Schrifttum beruft, ist dies nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO unmaßgeblich. Vor Erlass der o.g. Entscheidung des erkennenden Senats gab es zu dieser Rechtsfrage keine Entscheidung des BFH.
- b) § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO stand auch insoweit nicht dem Erlass der Feststellungsänderungsbescheide vom 12. Januar 1999 entgegen, als erst nach neuerer Rechtsprechung für Bürogebäude auf eine branchen- bzw. betriebsspezifische Herrichtung verzichtet wird.
- aa) Zwar hat sich das FA in seiner Einspruchsentscheidung vom 23. Juli 2001 auf die geänderte rechtliche Beurteilung der funktionalen Wesentlichkeit von Bürogebäuden im Urteil des VIII. Senats in BFHE 192, 474, BStBl II 2000, 621 berufen. Auch ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung bei Erlass der ursprünglichen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Feststellungsbescheide reine Bürogebäude auch im Zusammenhang mit § 16, § 34 EStG nicht als funktional wesentlich angesehen hat (vgl. z.B. H 139 Abs. 8 i.V.m. H 137 Abs. 5 EStH 1994 und 1996). § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO verhindert unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes aber nicht, dass sich das FA in der Einspruchsentscheidung auf eine seit dem Erlass von Änderungsbescheiden eingetretene Rechtsprechungsänderung beruft. Der Wortlaut der Vorschrift spricht dafür, für die Frage, ob eine verschärfende Rechtsprechung vorliegt, auf den Zeitpunkt der Aufhebung und der Änderung des Bescheides abzustellen und nicht auf den Zeitpunkt des Ergehens der Einspruchsentscheidung. Die bislang hierzu ergangenen Urteile des BFH legen der Prüfung stets den Zeitraum zwischen Erlass des Erstbescheides und des Änderungsbescheides zugrunde (BFH-Urteile vom 11. Januar 1991 III R 60/89, BFHE 163, 286, BStBl II 1992, 5; vom 19. März 2002 VIII R 57/99, BFHE 198, 137, BStBl II 2002, 662). § 176 AO schützt danach nicht das Vertrauen in die Gesetzgebung oder in die höchstrichterliche Rechtsprechung, sondern in die Bestandskraft der Steuerfestsetzung. Das Vertrauen in die Bestandskraft der Erstbescheide ist bereits mit Erlass der Änderungsbescheide aufgehoben.

- bb) In den Änderungsbescheiden vom 12. Januar 1999 hat sich das FA nicht auf eine Änderung der Rechtsprechung eines obersten Bundesgerichts berufen. Das FA bezieht sich nur auf den Betriebsprüfungsbericht, der die Wesentlichkeit des Dachgeschosses mit dem BFH-Urteil in BFH/NV 1998, 1001 begründet. Dort hatte der III. Senat des BFH zu dem vergleichbaren Fall, in dem drei von elf Eigentumswohnungen zu Büroräumen einer Steuerberaterkanzlei umgebaut worden waren, unter Berufung auf die Rechtsprechung des X. Senats (insbesondere Urteil vom 2. April 1997 X R 21/93, BFHE 183, 100, BStBl II 1997, 565) entschieden, dass grundsätzlich auch Bürogebäude bei Unternehmen mit ausschließlich büromäßiger Tätigkeit wesentliche Betriebsgrundlage seien. Denn auch diese könnten nach Zuschnitt und Lage besonderes Gewicht für das Betriebsunternehmen haben. Das FA begründet die Änderung der Feststellungsbescheide hier folglich mit einem besonderen Zuschnitt und der Lage des Dachgeschosses zu den übrigen Räumen der Steuerberatersozietät. Der Senat kann dahingestellt lassen, ob im Streitfall die Räume im Dachgeschoss einen besonderen Zuschnitt aufwiesen. Dies ist im Zusammenhang mit der Prüfung des § 176 Abs. 1 AO unerheblich. Entscheidend ist, dass das FA die Bescheidänderungen nicht auf eine geänderte Rechtsprechung gestützt hat.
4. Da das vom Kläger ausgebaute und an die GbR vermietete Dachgeschoss eine wesentliche Betriebsgrundlage war und er dieses Wirtschaftsgut seines Sonderbetriebsvermögens nicht anteilig mitveräußert hat, war die Tarifbegünstigung schon aus diesem Grunde zu versagen. Es kommt deshalb nicht mehr darauf an, ob die Klage auch deshalb keinen Erfolg haben konnte, weil der Kläger das Grundstück, auf dem das Bürogebäude steht, nicht anteilig mitveräußert hat. Denn da dieses Grundstück jedenfalls im fraglichen Zeitraum im Alleineigentum des Klägers stand, gehörte es ebenfalls zu seinem Sonderbetriebsvermögen (vgl. BFH-Urteil vom 7. April 1994 IV R 11/92, BFHE 174, 407, BStBl II 1994, 796). Selbst dann, wenn dieses Grundstück funktional gesehen keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen würde, wäre die Tarifbegünstigung auch dann zu versagen, wenn in dem Grundstück erhebliche stille Reserven gebunden wären (vgl. BFH-Urteil in BFHE 184, 425, BStBl II 1998, 104).