

# Urteil vom 08. November 2017, IX R 35/15

**Verstoß gegen die Bindungswirkung (§ 126 Abs. 5 FGO) eines zurückverweisenden Revisionsurteils des BFH**

ECLI:DE:BFH:2017:U.081117.IXR35.15.0

BFH IX. Senat

FGO § 126 Abs 5, AO § 169 Abs 2, AO § 171 Abs 5, AO § 173 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend FG München, 17. Juni 2015, Az: 13 K 1276/13

## Leitsätze

1. NV: Das FG, an das die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen ist, hat seiner Entscheidung die rechtliche Beurteilung des BFH zugrunde zu legen .
2. NV: Das FG ist nur dann im zweiten Rechtsgang nicht an die rechtliche Beurteilung des BFH gebunden, wenn sich ein anderer Sachverhalt ergibt oder wenn nach der Zurückverweisung durch den BFH eine rückwirkende Gesetzesänderung oder eine Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung eintritt .

## Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 18. Juni 2015 13 K 1276/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Besteuerung eines Gewinns aus dem Verkauf von Anteilen an der ... Holding AG (AG).
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war einer der Gründungsaktionäre der AG und gehörte deren Vorstand ab 1993 an. Das Grundkapital der Gesellschaft betrug bei Gründung 1 Mio. DM. Der Kläger war am Grundkapital zunächst mit 250.000 DM (25 %) beteiligt. Die AG war nicht an der Börse notiert und hatte keine Aktien ausgegeben. Statt der Aktien wurden in unregelmäßigen Abständen jeweils Namenszwischen­scheine erstellt, die die Mitgliedschaftsrechte auswiesen. Im Sommer 1994 erfolgte eine Kapitalerhöhung auf 5 Mio. DM (eingeteilt in 100 000 auf den Inhaber lautende Stammaktien zu je 50 DM, verbrieft durch Zwischen­scheine), nach der der Kläger nur noch mit 1,2 Mio. DM (24 000 Aktien, 24 %) beteiligt war. Nach der Kapitalerhöhung war die Familie B mit insgesamt 35,5 % beteiligt, wovon 24 % (24 000 Aktien, Nennwert 1.200.000 DM) von Herrn MB und 11,5 % (11 500 Aktien, Nennwert 575.000 DM) von dessen Schwester KaB gehalten wurden. Letztere hatte das Aktienpaket von ihrem Vater Dr. MaB übertragen bekommen, der zum Jahresende 1995 aus dem Aufsichtsrat ausscheiden sollte. Die Beteiligungen waren in zwei Zwischen­scheinen vom 30. September 1994 --lautend auf MB bzw. Dr. MaB-- verbrieft und jeweils vom Kläger als Vorstand und Dr. MaB als Aufsichtsratsvorsitzendem unterzeichnet. Der Zwischen­schein für MB war diesem mit Schreiben des Klägers vom 16. Dezember 1994 übersandt worden und ging laut handschriftlichem Vermerk am 27. Dezember 1994 bei ihm ein.
- 3 Mit Schreiben vom 22. Dezember 1995 wandte sich der Kläger an MB und bot an, das Aktienpaket der Familie B für 55 DM pro Aktie käuflich zu erwerben. Dem Schreiben waren zwei im Wesentlichen gleichlautende, vom Kläger entworfene und unterzeichnete Kaufvertragsangebote für die jeweils von MB und KaB gehaltenen Beteiligungen am Aktienkapital beigefügt. Das Angebot wurde am 11. Januar 1996 von MB und am 8. Januar 1996 von KaB

angenommen. Nach den Bestimmungen des Vertrags war der Kaufpreis von 1.320.000 DM bzw. 632.500 DM mit Annahme des Angebots fällig. Der jeweilige Zwischenschein war im Gegenzug zu übergeben. Handschriftlich ergänzt wurde, dass der Bilanzgewinn 1995 einen Monat nach Feststellung des Jahresabschlusses, spätestens am 30. September 1996, anteilig zu vergüten sei.

- 4 Am 17. Januar 1996 wandte sich der Kläger mit einem Schreiben an die C-Bank und teilte mit, dass er als Vorstand der AG gemeinsam mit deren Aufsichtsräten Herrn Bö und Dr. S.-H. das Aktienpaket der Familie B erworben habe. "Konkret" würden die Aktien jeweils von den Frauen erworben. Zur Abwicklung erhalte er von Frau R --der Lebensgefährtin von Herrn Bö-- 646.250 DM und Frau Dr. S.-H. 660.000 DM. Der Rest des Kaufpreises von 646.250 DM werde von ihm für seine Frau übernommen, weshalb er um Erhöhung seines Kreditrahmens bitte. Zur Erläuterung der Aktienverschiebung fügte er eine Tabelle bei, in der als neue Aktionäre lediglich die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) und Frau R mit einer Beteiligung von jeweils 11,75 % (11 750 Aktien) aufgeführt sind und die Beteiligung des Ehepaars S.-H. von 5 % auf 17 % erhöht wurde, ohne dass eine Aufteilung zwischen den Ehegatten erfolgte.
- 5 Am 23. Januar 1996 überwies der Kläger telegrafisch die vereinbarten Kaufpreise in Höhe von insgesamt 1.952.500 DM an MB und KaB, nachdem er zuvor von Frau R und Herrn Bö insgesamt 646.250 DM und von Herrn Dr. S.-H. ("Kauf 2 % Aktien ...") und dessen Eltern --"Kauf 10 % Aktien ..."-- insgesamt 660.000 DM überwiesen bekommen hatte.
- 6 Die vom Kläger beantragte Finanzierung wurde von der C-Bank abgelehnt, worauf sich der Kläger an die S-Bank wandte und von dieser einen Kredit erhielt. Mit Fax vom 24. Januar 1996 teilte er der Bank mit, dass er sich nun entschlossen habe, die mit dem Kredit erworbenen Aktien an seine Frau zu verkaufen. Sie werde denselben Preis bezahlen, den auch er bezahlt habe. Gleichzeitig bat er um Einrichtung eines Kontos auf den Namen seiner Frau und Übertragung der Aktien und des Kredits auf sie. Er werde den Zwischenschein für sie hinterlegen, sobald dieser auf sie ausgestellt sei. Am 26. Februar 1996 wurde von der Klägerin ein Antrag auf Kontoeröffnung an die S-Bank übersandt. Ein Darlehensvertrag über 650.000 DM wurde von ihr am 25. März 1996 geschlossen.
- 7 Am 16. Februar 1996 teilte der Kläger dem neuen Aufsichtsratsvorsitzenden Dr. F mit, dass die Aktien der Familie B von den Familien S.-H., Herrn Bö sowie von ihm übernommen worden seien, wobei Herr Bö und er die Anteile jeweils durch ihre Frauen hätten erwerben lassen. Gleichzeitig übersandte er die Aktionärsliste vom 17. Januar 1996, die er auch an die C-Bank gesandt hatte sowie die neu auszustellenden Zwischenscheine mit der Bitte um Gegenzeichnung. Der Name "MaBr" wird weder in dem Schreiben noch in der Aktionärsliste erwähnt. Mit Datum vom 16. Februar 1996 wurde dem Kläger von KaB auch eine Kopie des auf ihren Vater lautenden Zwischenscheins übermittelt mit dem handschriftlichen Vermerk "in Ersatz des Originals retourniere ich die Kopie des Zwischenscheins K B". Der MB Ende 1994 vom Kläger übersandte Zwischenschein vom 30. September 1994 wurde von diesem mit dem Vermerk "Mit besten Grüßen M B" zurückgesandt und vom Kläger handschriftlich mit dem Vermerk "entwertet" versehen.
- 8 In der Folgezeit schloss der Kläger mit MaBr eine Vereinbarung, nach der Letzterer 5 % des Grundkapitals der AG (5 000 Aktien im Nennwert von 50 DM je Aktie) zu einem sofort fälligen Kaufpreis von 55 DM je Aktie zuzüglich anteiligem Bilanzgewinn 1995 (fällig nach Feststellung des Jahresabschlusses 1995) vom Kläger als Verkäufer erwarb. Ferner wurde festgehalten, dass nach Einziehung der alten Zwischenscheine ein neuer Zwischenschein von der AG auf den Namen des Käufers ausgestellt werde. Am 26. Februar 1996 überwies MaBr 275.000 DM an den Kläger. Als Verwendungszweck war auf der Überweisung "Kaufpreis AG gem. sep. Vereinbarung" angegeben. Eine gleichlautende Vereinbarung wurde auch zwischen MaBr und Frau R geschlossen, so dass MaBr insgesamt eine Beteiligung von 10 % erwarb.
- 9 Mit Kaufvertrag vom 14. März 1996 verkaufte der Kläger 9 000 Aktien (Nennwert 450.000 DM) aus dem Bestand seiner Aktien für insgesamt 1.350.000 DM (Kaufpreis pro Aktie 150 DM) an Herrn Ha.
- 10 Mit Datum vom 28. April 1996 wurde für die Klägerin ein Zwischenschein über einen Anteil von 337.500 DM am Grundkapital der AG von 5 Mio. DM erteilt. Im April 1996 erfolgte eine Kapitalerhöhung der AG auf 10 Mio. DM, an der der Kläger mit 24 % (1,2 Mio. DM) und die Klägerin mit 6,75 % (337.500 DM) teilnahmen. Für den Kläger wurde am 25. September 1996 ein neuer Zwischenschein über eine Beteiligung von 1.950.000 DM ausgestellt, nachdem er zuvor von der AG mit Schreiben vom 4. September 1996 aufgefordert worden war, den obsoleten alten Zwischenschein zurückzugeben bzw. zu erklären, dass dieser nicht mehr auffindbar sei und die Anteile weder abgetreten noch verpfändet seien.

- 11** Die Kläger, zusammen veranlagte Ehegatten, gaben in ihrer im Jahr 1998 für das Streitjahr 1996 gemeinsam eingereichten Einkommensteuererklärung im Anhang zur Anlage KSO die zu versteuernden Einnahmen aus Aktien der AG mit 0 DM an. Die Einkommensteuer 1996 wurde auf 15.286 DM bestandskräftig festgesetzt.
- 12** Im Rahmen einer im August 2001 begonnenen Steuerfahndungsprüfung beim Kläger (Bericht vom 15. Oktober 2003) wurden bei Durchsuchungsmaßnahmen gleichlautende auf November 1995 datierte Treuhandvereinbarungen des Klägers mit der Klägerin, mit Frau R, mit MaBr und mit Frau S.-H. gefunden sowie Bestätigungen der Klägerin und des MaBr vom 31. Juli 2001, dass die Treuhandverträge, so wie sie schriftlich abgefasst seien, die mündlichen Vereinbarungen vom November 1995 richtig und vollständig wiedergäben und in der Folgezeit ab dem Tag der mündlichen Vereinbarung von den Beteiligten auch tatsächlich wie vereinbart vollzogen worden seien. Von MaBr wurde bestätigt, dass die Vereinbarung 11 750 Aktien zu einem Kaufpreis von 55 DM je Aktie umfasst habe. Auch die Klägerin bestätigte, dass von ihr als Treugeberin der Erwerb von 11 750 Aktien der AG mit dem Kläger als Treuhänder vereinbart worden sei. Ferner wurden eine weitere für die Klägerin entworfene, jedoch von ihr nicht unterzeichnete Bestätigung gleichen Datums gefunden, in der bestätigt werden sollte, dass die Treuhandvereinbarung 6 750 Aktien umfasste, sowie eine ebenfalls nicht unterschriebene Bestätigung für Frau S.-H., mit der bestätigt werden sollte, dass die Treuhandvereinbarung mit ihr 11 750 Aktien umfasst habe.
- 13** Die als Treuhandvertrag bezeichneten gleichlautenden Schriftstücke vom November 1995 enthalten folgende Regelungen:

**14** *"Präambel*

*Der Treugeber will sich an der AG, ... beteiligen und diesbezüglich Aktien im Nennwert von DM 50,- zu einem Kaufpreis von DM 55 je Aktie erwerben. Der Treugeber will aber nicht gegenüber dem derzeitigen Inhaber der Aktien in Erscheinung treten und bedient sich deshalb des Treuhänders zum Erwerb der Aktien. Der Treuhänder tritt gegenüber dem jetzigen Inhaber als Erwerber der Aktien auf und verpflichtet sich gegenüber dem Treugeber, die Aktien unverzüglich nach Erwerb auf ihn zu übertragen.*

*§ 1 Treuhand*

*Der Treuhänder wird sämtliche Aktien der AG der Familie B erwerben. Dies sind 35.500 Stück. Der Kaufpreis wird DM 55 je Aktie betragen. Die Aktien wird der Treuhänder anteilig für den Treugeber und für weitere Treugeber erwerben und diese treuhänderisch bis zur anteiligen Übertragung auf den Treugeber und die weiteren Treugeber halten.*

*§ 2 Aufwendungsersatz*

*Soweit dem Treuhänder Aufwendungen im Zusammenhang mit dem in § 1 beschriebenen Aktienerwerb entstehen, so kann er diesen gegenüber dem Treugeber ersetzt verlangen. Eine darüber hinaus gehende Vergütung steht dem Treuhänder nicht zu.*

*§ 3 Pflichten des Treuhänders, Freistellung*

*Der Treuhänder ist verpflichtet, die Aktien unmittelbar nach Erhalt vom jetzigen Inhaber auf den Treugeber zu übertragen. Verzögert sich die Übertragung der Aktien auf den Treugeber aus unvorhersehbaren Gründen, so ist der Treuhänder verpflichtet, alle Gesellschaftsrechte, insbesondere das Stimmrecht nur gemäß zuvor einzuholender Weisung des Treugebers auszuüben. Die Erträge aus den Aktien sind an den Treugeber abzuführen. Der Treuhänder ist dem Treugeber zur Auskunft verpflichtet. Der Treugeber stellt den Treuhänder von allen Verpflichtungen frei, die ihm bei ordnungsgemäßer Führung der Treuhand aus dem Halten der Aktien entstehen.*

*§ 4 Stimmrechtsvollmacht*

*Der Treuhänder erteilt hiermit dem Treugeber Vollmacht, das Stimmrecht aus den Aktien bei Hauptversammlungen auszuüben. Soweit der Bevollmächtigte von dieser Vollmacht Gebrauch macht, ist der Treuhänder von der Ausübung des Stimmrechts ausgeschlossen. Die Vollmacht ist unwiderruflich, soweit dieser Vertrag besteht.*

#### *§ 5 Übertragung der Treuhänderstellung*

*Der Treuhänder bedarf zur Übertragung einzelner oder aller Rechte aus diesem Vertrag der schriftlichen Zustimmung des Treugebers.*

#### *§ 6 Beendigung des Treuhandverhältnisses*

*Das Treuhandverhältnis endet, sobald der Treuhänder die treuhänderisch gehaltenen Aktien auf den Treugeber überträgt.*

*Ein Zurückbehaltungsrecht besteht nicht."*

- 15** Der Prüfer kam zu dem Ergebnis, dass das behauptete Treuhandverhältnis zwischen dem Kläger und der Klägerin steuerlich nicht anzuerkennen sei und der Kläger daher im Zeitpunkt des zivilrechtlichen Erwerbs der Anteile der Geschwister B die Voraussetzungen der wesentlichen Beteiligung nach § 17 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres 1996 (EStG) erfüllt habe. Den bei dem Verkauf von 9 000 Aktien an Herrn Ha erzielten Gewinn errechnete er mit 890.100 DM, wobei er von durchschnittlichen Anschaffungskosten von 51,10 DM pro Aktie ausging. Dem damaligen Berater des Klägers wurde im Februar 2002 der Entwurf eines Fahndungsberichts übermittelt, in welchem die in Rede stehende Anteilsveräußerung des Klägers enthalten war. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich der Ansicht des Prüfers an und setzte gegenüber den Klägern die Einkommensteuer für das Streitjahr 1996 mit nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geändertem Einkommensteuerbescheid vom 13. Januar 2004 auf 120.953,25 € (entspricht 236.564 DM) fest. Hierbei setzte es bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers einen Veräußerungsgewinn von 890.100 DM an. Für das Streitjahr 1996 wurde kein Steuerstrafverfahren eingeleitet, für die Jahre 1998 und 1999 wurden die eingeleiteten Steuerstrafverfahren gegen den Kläger am 8. Dezember 2005 nach § 153a Abs. 1 der Strafprozessordnung (StPO) gegen eine Auflage in Höhe von 350.000 € und gegen die Klägerin am 12. September 2005 nach § 153 StPO eingestellt.
- 16** Der Einspruch der Kläger gegen den Einkommensteuerbescheid vom 13. Januar 2004 hatte keinen Erfolg; vielmehr wurde die Einkommensteuer auf 122.258,07 € (239.116 DM) erhöht (Veräußerungsgewinn des Klägers 900.000 DM).
- 17** Die hiergegen erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) abgewiesen. Auf die begründete Revision der Kläger hat der Bundesfinanzhof --BFH-- (Urteil vom 11. Dezember 2012 IX R 33/11, BFH/NV 2013, 1057) dieses Urteil im ersten Rechtsgang aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Die finanzgerichtlichen Feststellungen trugen die Annahme einer Festsetzungsfrist von zehn Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) wegen Steuerhinterziehung nicht (§ 370 AO). Die reguläre Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO sei abgelaufen; ihr Ablauf sei nicht nach § 171 Abs. 5 AO gehemmt gewesen.
- 18** Das FG hat die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1891 veröffentlichten Urteil im zweiten Rechtsgang wiederum abgewiesen. Der vom Kläger beim Verkauf eines Teils seiner Anteile an der AG am 14. März 1996 erzielte Veräußerungsgewinn von 900.000 DM sei zu versteuern, weil er am Kapital wesentlich i.S. des § 17 Abs. 1 EStG beteiligt gewesen sei. Im Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Einkommensteuerbescheids vom 13. Januar 2004 sei die vierjährige Festsetzungsfrist wegen § 171 Abs. 5 AO noch nicht abgelaufen gewesen, so dass es auf die Frage, ob sich die Festsetzungsfrist aufgrund einer Steuerhinterziehung verlängere, nicht ankomme.
- 19** Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Das angefochtene Urteil

beruhe insbesondere auf dem Verfahrensmangel, dass sich das FG nicht gemäß § 126 Abs. 5 der Finanzgerichtsordnung (FGO) an die rechtliche Beurteilung durch den BFH im Verfahren IX R 33/11 gehalten habe; der BFH habe ausdrücklich festgestellt, dass die reguläre Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO abgelaufen und ihr Ablauf nicht nach § 171 Abs. 5 AO gehemmt gewesen sei.

- 20** Die Kläger beantragen,  
das Urteil des FG und den Einkommensteuerbescheid 1996 vom 13. Januar 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. März 2007 aufzuheben und die Einkommensteuer auf 15.286 DM festzusetzen.
- 21** Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 22** Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Die Vorentscheidung verletzt die Bindungswirkung (§ 126 Abs. 5 FGO) des im ersten Rechtsgang erlassenen Revisionsurteils.
- 23** 1. Das Gericht, an das die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen ist, hat nach § 126 Abs. 5 FGO seiner Entscheidung die rechtliche Beurteilung des BFH zugrunde zu legen. Geschieht dies nicht, ohne dass eine Ausnahme von der Bindungswirkung vorliegt, handelt es sich um einen Verfahrensmangel (z.B. BFH-Beschlüsse vom 20. Februar 1991 II B 85/90, BFH/NV 1992, 43; vom 8. Januar 1998 VII B 102/97, BFH/NV 1998, 729; vom 28. Januar 2008 V B 63/07, juris).
- 24** a) Der erkennende Senat hat in seinem Urteil im ersten Rechtsgang (in BFH/NV 2013, 1057) zur Frage der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 AO entschieden. Danach ist die reguläre Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO abgelaufen; ihr Ablauf ist nicht nach § 171 Abs. 5 AO gehemmt gewesen. Daran ist das FG gemäß § 126 Abs. 5 FGO gebunden.
- 25** b) Das FG hat gegen die Bindungswirkung des genannten Revisionsurteils (in BFH/NV 2013, 1057) verstoßen, indem es unter Annahme einer Hemmung nach § 171 Abs. 5 AO den Ablauf der regulären Festsetzungsfrist verneint hat, so dass einer Änderung der bestandskräftigen Einkommensteuerfestsetzung vom 4. August 1998 gemäß § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO die Festsetzungsverjährung nicht entgegengestanden habe. Nach dem Revisionsurteil (in BFH/NV 2013, 1057) sollte und durfte das FG nur noch prüfen, ob die für eine Festsetzungsfrist von zehn Jahren gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO erforderliche Steuerhinterziehung festgestellt werden kann. Dies hat das FG dahin gestellt sein lassen und damit seiner Entscheidung gerade nicht die rechtliche Beurteilung des BFH zugrunde gelegt.
- 26** c) Die Bindung entfällt nur dann, wenn sich im zweiten Rechtsgang ein anderer Sachverhalt ergibt oder wenn nach der Zurückverweisung eine rückwirkende Gesetzesänderung oder eine Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung eintritt (Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes --GmS-OGB-- vom 6. Februar 1973 GmS-OGB 1/72, BFHE 109, 206). Derartige Ausnahmefälle liegen im Streitfall nicht vor. Insbesondere hat sich nicht aufgrund neuer Feststellungen des FG im zweiten Rechtsgang der Sachverhalt geändert. Die Tatsache, dass der Fahndungsprüfer dem Berater des Klägers im Februar 2002 den Entwurf eines Berichts übermittelt hatte, in welchem die Anteilsveräußerung des Klägers von März 1996 dargestellt war (s. Einspruchsentscheidung des FA vom 12. März 2007, Seite 17, letzter Absatz), stand bereits im ersten Rechtsgang fest.
- 27** d) Grundsätzlich im selben Umfang wie das FG ist auch der erkennende Senat an die dem zurückverweisenden Urteil zugrunde liegende Rechtsauffassung gebunden (sog. Selbstbindung des Revisionsgerichts im zweiten Rechtsgang; vgl. z.B. GmS-OGB-Beschluss in BFHE 109, 206, und Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Oktober 1973 GrS 8/70, BFHE 110, 322, BStBl II 1974, 12). Diese Bindung ist unabhängig davon, ob das Urteil formell- oder materiell-rechtlich richtig ist (z.B. BFH-Beschlüsse vom 26. März 1980 I B 11/80, BFHE 130, 17, BStBl II 1980, 334; vom 2. Mai 1997 I B 117/96, BFH/NV 1998, 18). Das angefochtene Urteil des FG ist daher aufzuheben.
- 28** 2. Die Sache ist nicht spruchreif. Da die reguläre Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO abgelaufen ist, durfte der Änderungsbescheid vom 13. Januar 2004 nur ergehen, wenn die Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2

Satz 2 AO wegen einer Steuerhinterziehung des Klägers und/oder der Klägerin auf zehn Jahre verlängert war. Auch im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten ist die Frage, ob Festsetzungsverjährung eingetreten ist, für jeden Ehegatten gesondert zu prüfen (BFH-Urteile vom 25. April 2006 X R 42/05, BFHE 212, 421, BStBl II 2007, 220; vom 17. November 2015 VIII R 68/13, BFHE 252, 210, BStBl II 2016, 571). Im dritten Rechtsgang wird das FG die fehlenden Feststellungen hinsichtlich einer etwaigen Steuerhinterziehung des Klägers und/oder der Klägerin nachzuholen haben. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird hierzu auf die Ausführungen im Senatsurteil in BFH/NV 2013, 1057, unter II.2. verwiesen.

**29** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)