

# Beschluss vom 28. Dezember 2021, X B 135/20

## Zum Nachweis der Voraussetzungen der Öffnungsklausel bei Geltung des (quasi) Für-Prinzips

ECLI:DE:BFH:2021:B.281221.XB135.20.0

BFH X. Senat

EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst bb S 2, FGO § 116 Abs 6, FGO § 126 Abs 5, EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2012 , FGO § 115 Abs 2 Nr 3

vorgehend FG München, 24. November 2020, Az: 1 K 2510/14

## Leitsätze

1. NV: Lässt es die Satzung eines Versorgungswerks zu, dass das Mitglied freiwillige --über den Pflichtbeitrag hinausgehende-- Mehrzahlungen im folgenden Kalenderjahr für das Vorjahr entrichten kann (quasi Für-Prinzip), sind im Rahmen der Prüfung der Öffnungsklausel für die Zuordnung, in welchem Jahr und in welcher Höhe freiwillige Mehrzahlungen zu berücksichtigen sind, die Festsetzungen in den Beitragsbescheiden maßgebend.
2. NV: Sind Beitragsfestsetzungen bestandskräftig geworden, sind sie als bindend zugrunde zu legen, selbst wenn der Steuerpflichtige seinerzeit eine andere Verwendung seiner Einzahlungen begehrt haben sollte.

## Tenor

Auf die Beschwerde des Beklagten wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 25.11.2020 - 1 K 2510/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Beschwerdegegner (Kläger) werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger bezieht seit Oktober 2003 Versorgungsleistungen aus der Bayerischen Ärzteversorgung (Versorgungswerk), die auf in der Vergangenheit geleisteten Pflichtbeiträgen sowie auf freiwilligen Beitragsmehrzahlungen des Klägers beruhen.
- 2 Im Hinblick auf seine aus versteuertem Einkommen geleisteten Beitragszahlungen begehrt der Kläger die Anwendung der sog. Öffnungsklausel (vgl. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Diese ermöglicht eine Besteuerung mit dem Ertragsanteil, soweit die Versorgungsleistungen auf bis zum 31.12.2004 oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung (Angestelltenversicherungshöchstbeitrags) geleisteten Beiträgen beruhen und vom Kläger nachgewiesen wird, dass der Höchstbeitrag in dem erforderlichen Umfang von (mindestens) zehn Jahren überschritten wurde.
- 3 Da nach einer Übersicht des Versorgungswerks vom 08.03.2005 für den Zeitraum von 1970 bis 2004 die Einzahlungen des Klägers zum Versorgungswerk den Angestelltenversicherungshöchstbeitrag in weniger als zehn Jahren überstiegen, versteuerte der Beklagte und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) die Versorgungsleistungen des Klägers in den Streitjahren 2009, 2010 und 2012 vollumfänglich mit ihrem Besteuerungsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG.
- 4 Im 1. Rechtsgang gab das Finanzgericht (FG) der Klage mit der Begründung statt, dass nicht nur diejenigen Jahre, in

denen Einzahlungen oberhalb des Höchstbeitrags vom Kläger vorgenommen wurden, als Beitragsjahre im Sinne der Öffnungsklausel zu berücksichtigen seien, sondern auch das Jahr 2002, für das erst im Folgejahr 2003 freiwillige Mehrzahlungen geleistet worden seien (Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 300).

- 5 Auf die Revision des FA hob der Senat die Entscheidung der Vorinstanz mit Urteil vom 04.09.2019 - X R 43/17 (BFHE 266, 201, BFH/NV 2020, 271) auf und verwies die Sache an das FG zurück: Zwar sei die Wertung des FG, das Jahr 2002 sei als weiteres Beitragsjahr im Sinne der Öffnungsklausel zu berücksichtigen, nicht zu beanstanden. Denn nach den einschlägigen Regelungen der Satzung des Versorgungswerks habe der Kläger zulässigerweise noch im Jahr 2003 freiwillige Mehrzahlungen für das Vorjahr 2002 entrichten dürfen, die auch vom Versorgungswerk --wennleich in geringerem Umfang als begehrt-- als Mehrzahlungen des Jahres 2002 festgesetzt worden seien. Da die Möglichkeit, Einzahlungen in einem Jahr quasi nach dem Für-Prinzip auch für ein Vorjahr vorzunehmen, aber schon vor dem Jahr 2003 bestanden habe, müssten zum gesamten Rentenversicherungsverlauf des Klägers Feststellungen getroffen werden, inwieweit freiwillige Mehrzahlungen bestimmten Beitragsjahren zugeordnet worden seien.
- 6 Entsprechend dem Hinweis des Senats zur weiteren Sachaufklärung forderte das FG im 2. Rechtsgang die Bescheide über die Festsetzung von Beiträgen und freiwilligen Mehrzahlungen für die Jahre vor 2002 an. Diese konnten weder vom Versorgungswerk noch vom Kläger vorgelegt werden.
- 7 Allerdings vermochte das Versorgungswerk aufgrund der bei ihm gespeicherten Daten eine auf den 04.05.2020 datierte Aufstellung der in der Zeit vom 01.01.1985 bis 31.12.2004 durch Beitragsbescheid bestandskräftig festgesetzten Pflichtbeiträge und freiwillige Mehrzahlungen sowie der in dieser Zeit tatsächlich geleisteten Einzahlungen des Klägers zu erstellen. Während des Zeitraums von 1970 bis einschließlich 1984 bewegten sich die Beitragszahlungen des Klägers unstreitig in allen Jahren unterhalb des jeweiligen Angestelltenversicherungshöchstbeitrags. Auf der Grundlage der Aufstellung kam das Versorgungswerk zu dem Ergebnis, dass nur in sieben Jahren freiwillige Mehrzahlungen festgesetzt worden seien, so dass demnach der Höchstbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung nicht im erforderlichen Umfang von (mindestens) zehn Jahren überschritten sei.
- 8 Nach Aufforderung des FG erklärte der Kläger im Schreiben vom 27.10.2020 unter Bezugnahme auf die Aufstellung des Versorgungswerks, dass die in den Jahren 1985 bis 2001 eingezahlten Beiträge ausschließlich für das jeweilige Einzahlungsjahr geleistet worden seien.
- 9 Das FG gab der Klage mit Urteil vom 25.11.2020 - 1 K 2510/14 erneut statt. Zur Begründung führte es aus, der Kläger habe in mindestens zehn Jahren (1985, 1987, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2002 und 2003) Beiträge oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt. Diese Zahlungen habe er mit Vorlage der Schreiben des Versorgungswerks vom 08.03.2005 und 04.05.2020 sowie seiner Erklärung vom 27.10.2020 nachgewiesen. Weitere Einzahlungen nach dem Für-Prinzip vor dem Jahr 2002 habe der Kläger nach eigener Bestätigung und nach den Feststellungen des Gerichts nicht vorgenommen. Zwar habe der Kläger die einzelnen Überweisungsbelege nicht mehr vorlegen können. Eine Aufbewahrungspflicht über einen derart langen Zeitraum sei aber weder gesetzlich vorgesehen noch tatsächlich zumutbar. Die Bestätigung des Klägers und die Vorlage der Einzahlungsübersicht des Versorgungswerks sprächen zumindest indiziell dafür, dass die Zahlungen mit Ausnahme des Jahres 2003 jeweils für das Einzahlungsjahr vorgenommen worden seien. Dem stehe auch nicht entgegen, dass das Versorgungswerk in der Aufstellung vom 04.05.2020 freiwillige Mehrzahlungen nur für sieben Jahre mitgeteilt habe. Die möglicherweise interne Verrechnung der Einzahlungen durch das Versorgungswerk sei für die Anwendung der Öffnungsklausel im Besteuerungsverfahren unbeachtlich. Zudem sei das Gericht nicht an die Aufstellung des Versorgungswerks gebunden. Sie sei ein Mittel des Nachweises, nicht aber dessen Voraussetzung.
- 10 Mit seiner Nichtzulassungsbeschwerde begehrt das FA u.a. die Aufhebung und Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG wegen Verfahrensfehlern.
- 11 Die Kläger treten der Beschwerde entgegen.

## Entscheidungsgründe

...

- 12** Die Beschwerde des FA ist begründet.
- 13** Sie führt nach § 116 Abs. 6 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Es liegt ein Verfahrensmangel vor, auf dem die Entscheidung des FG beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).
- 14** 1. Das FA macht geltend, das FG habe gegen § 126 Abs. 5 FGO verstoßen, indem es seiner Entscheidung nicht die rechtliche Beurteilung des Senats in seinem Urteil in BFHE 266, 201, BFH/NV 2020, 271 zugrunde gelegt habe. Mit diesem Vorbringen wird ein Verfahrensfehler in einer den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügenden Weise dargetan, der auch vorliegt.
- 15** a) Nach § 126 Abs. 5 FGO hat das Gericht, an das die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen ist, seiner Entscheidung die rechtliche Beurteilung des Bundesfinanzhofs (BFH) zugrunde zu legen. Geschieht dies nicht, ohne dass eine Ausnahme von der Bindungswirkung vorliegt, handelt es sich um einen Verfahrensmangel (vgl. BFH-Urteil vom 08.11.2017 - IX R 35/15, BFH/NV 2018, 347, Rz 23).
- 16** b) Das FA führt in der --entgegen der Behauptung des Klägers-- vom Bearbeiter auch unterschriebenen Beschwerdeschrift vom 23.12.2020 u.a. aus, das FG habe bei der Prüfung der Voraussetzungen für die Anwendung der Öffnungsklausel gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG, ob die Beiträge des Steuerpflichtigen den Höchstbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung im Umfang von (mindestens) zehn Jahren überschritten hätten, abweichend von den bindenden Vorgaben im Senatsurteil in BFHE 266, 201, BFH/NV 2020, 271 nicht auf die --vom FG auch nicht festgestellten-- festgesetzten Beiträge, sondern letztlich bezüglich der Jahre vor 2002 auf die Einzahlungen des Klägers abgestellt.
- 17** Die Vorinstanz habe dies im angefochtenen Urteil damit begründet, dass die eine mögliche Verwendungsbestimmung enthaltenden Überweisungsträger für die dem Jahr 2002 vorhergehenden Jahre --ohne ein Verschulden des Klägers-- nicht mehr hätten vorgelegt werden können und insbesondere nach der glaubhaften und vom FA nicht bestrittenen Bestätigung des Klägers vom 27.10.2020 die Einzahlungen (mit Ausnahme des Jahres 2003) für das jeweilige Einzahlungsjahr vorgenommen worden seien. Hätte das FG --entsprechend den Vorgaben im Senatsurteil in BFHE 266, 201, BFH/NV 2020, 271-- auf die Höhe der jeweils festgesetzten Beträge abgestellt, die aus der Aufstellung des Versorgungswerks vom 04.05.2020 (Spalte "Festgesetzte Beiträge") ersichtlich seien, wäre die Klage abgewiesen worden, da sich danach eine Überschreitung des Höchstbeitrags nur für sieben Jahre ergebe.
- 18** c) Diese Ausführungen legen schlüssig dar, inwieweit eine Abweichung des FG von der rechtlichen Beurteilung des Senats in seinem Urteil in BFHE 266, 201, BFH/NV 2020, 271 vorliegen und das angegriffene Urteil in entscheidungserheblicher Weise auf diesem Verfahrensfehler beruhen könnte.
- 19** d) Der geltend gemachte Verfahrensfehler liegt auch vor.
- 20** aa) Der Senat hat in seinem Urteil in BFHE 266, 201, BFH/NV 2020, 271 deutlich gemacht, dass es die einschlägigen Satzungsbestimmungen des Versorgungswerks zuließen, die für ein Kalenderjahr jeweils zulässigen --den Pflichtbeitrag (Höchstbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung) übersteigenden-- freiwilligen Mehrzahlungen im laufenden oder im folgenden Kalenderjahr zu entrichten. Es komme darauf an, in welcher Höhe ein Betrag für ein bestimmtes Jahr "als freiwillige Mehrzahlung festgesetzt" worden sei (Rz 29 f.). Dementsprechend hat der Senat am Ende seines Urteils darauf hingewiesen, dass der Sachverhalt durch Vorlage der "Bescheide über die Festsetzung von Beiträgen und freiwilligen Mehrzahlungen für die Jahre vor 2002" aufzuklären sei (Rz 40).
- 21** bb) Vor diesem Hintergrund hat das FG in dem angegriffenen Urteil entgegen der Vorgaben des erkennenden Senats und damit verfahrensfehlerhaft --für die Jahre vor 2002-- auf die tatsächlich vorgenommene Einzahlung des Klägers im jeweiligen Kalenderjahr als Maßstab für die Frage abgestellt, in welchen Jahren und in welcher Höhe der Höchstbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung überschritten worden sei. In der Folge erfasst der Verfahrensfehler auch die finanzgerichtliche Schlussfolgerung, dass die für die Anwendung der Öffnungsklausel erforderlichen zehn Jahre einer Beitragszahlung oberhalb des Angestelltenversicherungshöchstbeitrags-- durch die Einzahlungen der Jahre 1985, 1987, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2002 und 2003-- überschritten seien.
- 22** 2. Führt bereits der Verstoß gegen § 126 Abs. 5 FGO zur Zurückverweisung der Sache, bedarf es keiner weiteren Prüfung, ob auch die übrigen vom FA gerügten Verfahrensfehler durchgreifen.

- 23** 3. Zur Förderung des Verfahrens und Vermeidung eines weiteren Rechtsgangs weist der Senat auf das Folgende hin:
- 24** a) Da die Bescheide des Versorgungswerks über die Festsetzung von Beiträgen und freiwilligen Mehrzahlungen für die Jahre vor 2002 nicht mehr vorgelegt werden können, kommt im Streitfall als Nachweis --allein-- die Aufstellung des Versorgungswerks vom 04.05.2020 in Betracht, in welcher jedenfalls betragsmäßig die in der Zeit vom 01.01.1985 bis 31.12.2004 durch Beitragsbescheid bestandskräftig festgesetzten Pflichtbeiträge und freiwilligen Mehrzahlungen angegeben sind.
- 25** Auf der Grundlage der vorliegenden Akten sind keine Anhaltspunkte erkennbar, um an der Richtigkeit der in dieser Aufstellung enthaltenen Daten, die von einer Anstalt des öffentlichen Rechts erstellt worden sind, zu zweifeln.
- 26** b) Der Senat hat in Bezug auf die Satzungsregelungen des Versorgungswerks entschieden, dass angesichts der in der Satzung vorgesehenen Möglichkeit, Einzahlungen in einem bestimmten Kalenderjahr auch als Nachzahlungen für das Vorjahr leisten zu können, bei der im Rahmen der Öffnungsklausel gebotenen Betrachtungsweise (quasi Für-Prinzip) nicht nur --isoliert-- der seinerzeit in Rede stehende Zeitraum (Jahre 2002 und 2003), sondern der gesamte Rentenversicherungsverlauf des Klägers zu betrachten sei (vgl. Senatsurteil in BFHE 266, 201, BFH/NV 2020, 271, Rz 37 f.).
- 27** aa) Mit diesen Ausführungen hat der Senat selbstredend nicht ausgeschlossen, dass geleistete Beiträge --während des vorhergehenden Zeitraums-- nicht möglicherweise vollumfänglich dem jeweiligen Einzahlungsjahr zugeordnet worden wären; dies kann der Regelfall sein.
- 28** bb) Entscheidend für die Zuordnung sind aber die Beitragsfestsetzungen durch das Versorgungswerk. Sind diese bestandskräftig geworden, sind sie als bindend zugrunde zu legen. Dies gilt auch, wenn der Kläger in Überweisungsträgern eine andere Verwendung seiner Einzahlungen begehrt haben sollte. Der Senat hat in seinem Urteil in BFHE 266, 201, BFH/NV 2020, 271 bereits hervorgehoben, dass zur Bestimmung der maßgeblichen Höhe der freiwilligen Mehrzahlungen gerade nicht ohne weiteres auf den Betrag und die auf diesen bezogene Verwendungsbestimmung des Klägers in dem einzelnen Überweisungsträger abgestellt werden kann. Diesbezüglich hat er darauf hingewiesen, dass die in der Satzung vorgesehene Möglichkeit, freiwillige Mehrzahlungen noch im Folgejahr entrichten zu können, hinsichtlich der Höhe durch spezielle Regelungen in § 27 der Satzung des Versorgungswerks eingeschränkt wird (Rz 30). Das Zuordnungsbegehren des Mitglieds kann daher immer nur im Rahmen der Satzungsvorschriften berücksichtigt werden.
- 29** cc) Dies erhellt, weshalb die beiden Einzahlungen des Klägers in Höhe von 14.900 € und 10.876 € (zusammen: 25.776 €), die er ausweislich der vorliegenden Überweisungsträger als freiwillige Mehrzahlungen für 2002 verwendet wissen wollte, vom Versorgungswerk nicht vollumfänglich berücksichtigt wurden.
- 30** Der Senat hat diesbezüglich bereits in seinem Urteil in BFHE 266, 201, BFH/NV 2020, 271 erläutert (Rz 30), dass nach dem Beitragsbescheid vom 01.10.2003 Pflichtbeitrag und freiwillige Mehrzahlungen zusammen für ein Kalenderjahr den jeweiligen Beitrag entsprechend der persönlichen Beitragsgrenze des Klägers, die im Jahr 2002 23.711 € betrug, nicht überschreiten durften. Dementsprechend sei für das Jahr 2002 der --maximal zulässige-- Betrag von lediglich 23.711 € als freiwillige Mehrzahlung festgesetzt worden.
- 31** dd) Die vorstehenden Darlegungen machen deutlich, dass der vom FG verfolgte Ansatz, für die Frage der Zuordnung auf nicht vorliegende und im Übrigen auch nicht maßgebliche Überweisungsträger abzustellen und ihr Fehlen durch eine Eigenerklärung des Klägers zu ersetzen, im Hinblick auf den erforderlichen Nachweis untauglich ist.
- 32** c) Im Übrigen begegnet die Würdigung des FG --worauf das FA zu Recht hinweist-- grundlegenden Bedenken.
- 33** aa) Aus der Aufstellung des Versorgungswerks vom 04.05.2020 geht eindeutig hervor, dass der Kläger im Jahr 2001 eine Einzahlung in Höhe von 15.338,76 € geleistet hatte, die oberhalb des in jenem Jahr geltenden Angestelltenversicherungshöchstbeitrags (10.195,36 €) lag.
- 34** Nach seinem rechtlichen Ansatz im angefochtenen Urteil, dass die Zahlungen, mit Ausnahme des Jahres 2003, jeweils für das Einzahlungsjahr vorgenommen worden seien (vgl. S. 9 des Urteilsabdrucks --UA--), hätte das FG daher das Jahr 2001 als ein für die Anwendung der Öffnungsklausel relevantes Beitragsjahr ansehen müssen. Dies hat es allerdings nicht getan, so dass sein Gesamtergebnis nicht mehr schlüssig ist.
- 35** bb) Der Aufstellung des Versorgungswerks vom 04.05.2020 ist vielmehr eindeutig zu entnehmen, dass die im Jahr 2001 geleistete Einzahlung in Höhe von 15.338,76 € vom Versorgungswerk in gleicher Höhe (15.338,76 €) als

freiwillige Beitragsmehrzahlung des Jahres 2000 festgesetzt worden ist.

- 36** Dies kann --nach den bekannten Satzungsbestimmungen und den Hinweisen des Versorgungswerks über die Möglichkeit der Entrichtung freiwilliger Mehrzahlungen noch im Folgejahr-- nur bedeuten, dass die in 2001 vorgenommene Einzahlung nachträglich für das Jahr 2000 geleistet worden ist. Damit ist ein weiterer Fall der Anwendung des Für-Prinzips belegt.
- 37** In Anbetracht dessen ist die Erklärung des Klägers vom 27.10.2020 offensichtlich unzutreffend, so dass --entgegen der Aussage des FG-- ein deutlicher Anhaltspunkt dafür vorhanden ist, an der Richtigkeit der "Selbstbestätigung" zu zweifeln.
- 38** cc) Aufgrund der Aufstellung des Versorgungswerks vom 04.05.2020 stellt sich der Sachverhalt nach derzeitigem Kenntnisstand für den Senat mit größter Wahrscheinlichkeit so dar, dass während des gesamten Zeitraums von 1996 bis 2001 das Für-Prinzip angewendet worden ist. So führt der eindeutige Rückbezug der in 2001 vorgenommenen Einzahlung auf das Jahr 2000 dazu, dass wegen der im Jahr 2000 selbst gegebenen hohen Einzahlung des Klägers in Höhe von 16.555,63 € ebenfalls ein erheblicher Teil davon als Nachzahlung für das Vorjahr 1999 angesehen werden müsste.
- 39** Nur dieser Ansatz, dass ein wesentlicher Anteil der hohen jährlichen Einzahlungsbeträge während des vorstehend genannten Zeitraums jeweils für das Vorjahr bestimmt worden ist, erklärt nach Einschätzung des Senats die vorliegenden Zahlen schlüssig: Wenn nämlich im Jahr 1996 Beiträge in Höhe von insgesamt 23.560,33 € festgesetzt wurden, in diesem Jahr aber Einzahlungen in Höhe von lediglich 9.337,01 € vorgenommen worden sind, muss der sich dabei ergebende offene Betrag in Höhe von 14.223,32 € (23.560,33 € ./ 9.337,01 €) im Folgejahr 1997 nachentrichtet worden sein, da im Vorjahr 1995 das Verhältnis von Einzahlung (8.905,68 €) und Beitragsfestsetzung (8.901,39 €) nahezu ausgeglichen war. Des Weiteren lassen sich nur so die Zahlen des Jahres 1999 erklären. Wenn eine Einzahlung in Höhe von 28.919,74 € vorgenommen wurde, die festgesetzten Beiträge aber lediglich 25.676,27 € betragen haben, muss der Einzahlungsüberhang in einem anderen Jahr berücksichtigt oder, was --anders als im Jahr 2004-- nicht dokumentiert ist, erstattet worden sein.
- 40** dd) Vor diesem Hintergrund ist das FA in der Beschwerdeschrift (S. 3 des Schriftsatzes vom 23.12.2020) zu Recht auch den Mutmaßungen des FG über eine "möglicherweise interne Verrechnung der Einzahlungen" durch das Versorgungswerk, das als Anstalt des öffentlichen Rechts nicht außerhalb entsprechender Beitragsfestsetzungen handeln darf, entgegengetreten: Da die Einzahlung im Jahr 1999 (28.919,74 €) die festgesetzten Beiträge (25.676,27 €) überstieg, hätte der Überhang (3.243,47 €) entweder --was nicht dokumentiert ist-- dem Kläger erstattet oder in einem anderen Beitragsjahr berücksichtigt werden müssen. Soweit das FG dennoch --entsprechend der Eigenerklärung des Klägers vom 27.10.2020-- sämtliche Einzahlungen vor dem Jahr 2003, also auch die für das Jahr 1999, als vollständig für das jeweilige Einzahlungsjahr geleistet ansieht, stimmt die Würdigung des FG nicht mit dem Inhalt der Akten überein und stellt einen Verstoß gegen die Denkgesetze dar.
- 41** ee) Aus der Aufstellung des Versorgungswerks vom 04.05.2020 geht zudem eindeutig hervor, dass der Kläger im Jahr 1996 eine Einzahlung in Höhe von (lediglich) 9.337,01 € vorgenommen hatte, die unterhalb des in jenem Jahr geltenden Angestelltenversicherungshöchstbeitrags (9.424,13 €) lag. Nach seinem rechtlichen Ansatz hätte das FG daher das Jahr 1996 --entgegen seiner Wertung (vgl. S. 8 UA)-- nicht als ein für die Anwendung der Öffnungsklausel relevantes Beitragsjahr ansehen dürfen. Auch deshalb kann sein Gesamtergebnis nicht zutreffend sein.
- 42** Auf der Basis der in der Aufstellung des Versorgungswerks vom 04.05.2020 genannten Daten stellt sich für den Senat der Sachverhalt so dar, dass die festgesetzten freiwilligen Mehrzahlungen des Klägers nur in sieben Jahren (1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2002, 2003) den Höchstbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung überschritten haben.
- 43** ff) Die vom FG hinzugerechneten Jahre 1985, 1987 und 1995 dürften im Zusammenhang mit der Öffnungsklausel nicht berücksichtigt werden können, da die festgesetzten (Pflicht-)Beiträge im Zeitraum von 1985 bis 1995 nicht oberhalb des Angestelltenversicherungshöchstbeitrags lagen.
- 44** Insoweit gelten die obigen Ausführungen entsprechend: Soweit die Einzahlungen des Klägers in diesen drei Jahren die festgesetzten Beiträge überstiegen, muss der Überhang entweder in einem anderen Jahr berücksichtigt oder erstattet worden sein; eine über die festgesetzten Beiträge hinausgehende Berücksichtigung erscheint nicht möglich.

- 45** Diese Wertung wird auch durch die Vorschrift des § 29 der aktuell geltenden Satzung des Versorgungswerks belegt, nach welcher sich das --soweit ersichtlich auch früheren Beitragszahlungen-- zugrunde liegende Beitragsverfahren wie folgt darstellt: Die Bayerische Ärzteversorgung setzt den Pflichtbeitrag für jedes Mitglied entsprechend dem erzielten reinen Berufseinkommen durch Beitragsbescheid (Leistungsbescheid) nachträglich fest (endgültiger Beitrag). Bis zur Festsetzung des endgültigen Beitrags sind Abschlagszahlungen (vorläufiger Beitrag) zu entrichten, die die Bayerische Ärzteversorgung durch Beitragsbescheid festsetzt (vgl. § 29 Abs. 1 Sätze 2 und 3). Der Beitrag wird mit den Abschlagszahlungen verrechnet; ergibt sich hierbei eine Beitragsnachforderung, so wird diese innerhalb von einem Monat seit der Bekanntgabe des Beitragsbescheides fällig. Überzahlungen werden gutgeschrieben oder auf Antrag erstattet (vgl. § 29 Abs. 3 Sätze 1 bis 3). Vor diesem Hintergrund wurde/wird bei Pflichtbeiträgen die Überzahlung in einem Jahr --soweit keine Erstattung beantragt wird-- auf dem Beitragskonto des Mitglieds gutgeschrieben und im Folgejahr angerechnet.
- 46** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

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