Urteil vom 12. März 2020, V R 5/17

Fehlende Gemeinnützigkeit bei unverhältnismäßig hohen Geschäftsführervergütungen

ECLI:DE:BFH:2020:U.120320.VR5.17.0

BFH V. Senat

AO § 52 Abs 1, AO § 55 Abs 1 Nr 3, AO § 63, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, GG Art 103 Abs 1, FGO § 93 Abs 1, FGO § 96 Abs 2, KStG VZ 2005 , KStG VZ 2006 , KStG VZ 2007 , KStG VZ 2008 , KStG VZ 2009 , KStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 20. Dezember 2016, Az: 3 K 272/13

Leitsätze

1. Zur Feststellung von Mittelfehlverwendungen i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO durch überhöhte Vergütungen an den Geschäftsführer einer gemeinnützigen Körperschaft sind die Grundsätze der vGA zu berücksichtigen. Maßstab des externen Fremdvergleichs sind dabei die für vergleichbare Tätigkeiten auch von Wirtschaftsunternehmen gewährten Vergütungen.

2. Gewährt die Körperschaft ihrem Geschäftsführer eine Versorgungszusage, die über eine Unterstützungskasse erfüllt wird, ist der für den Geschäftsführer liegende Vorteil in Höhe der fiktiven Jahresnettoprämie in die Gesamtausstattung einzubeziehen.

3. Ein Entzug der Gemeinnützigkeit ist bei kleineren Verstößen gegen das Mittelverwendungsgebot des § 55 AO unverhältnismäßig (Bagatellvorbehalt).

Tenor

1. Das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 21.12.2016 - 3 K 272/13 und die Steuerbescheide für die Streitjahre 2006 und 2007 (Bescheide über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag, die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes zum 31.12.2006 und zum 31.12.2007, Gewerbesteuermessbescheide) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.06.2013 werden aufgehoben.

Die Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre 2006 und 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.06.2013 sind unter Berücksichtigung der Gemeinnützigkeit der Klägerin zu ändern und die Umsatzsteuer entsprechend niedriger festzusetzen.

Im Übrigen (Steuerbescheide der Streitjahre 2005 sowie 2008 bis 2010) wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

2. Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

3. Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Klägerin zu 9/10 und der Beklagte zu 1/10 zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) in den Jahren 2005 bis 2010 (Streitjahre) als gemeinnützige Körperschaft anzuerkennen ist.

2 Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH, die 1999 in das Handelsregister des Amtsgerichts eingetragen wurde. Gründungsgesellschafter waren der X e.V. und die Y-GmbH zu jeweils 25 % sowie

der Förderverein (FV) A e.V. zu 50%. Nach mehreren Anteilsübertragungen und Kapitalerhöhungen werden die Anteile vom FV A e.V. und vom B e.V. zu jeweils 50 % gehalten.

3 Die Klägerin engagiert sich in der ...psychiatrischen Arbeit und erbringt in erster Linie Leistungen im Bereich der Gesundheits- und Sozialbranche, indem sie entsprechende Einrichtungen (Kliniken u.a.) errichtet, betreibt, saniert, übernimmt und berät.

4 Finanziert werden die von der Klägerin aus dem Katalog der gesetzlichen Krankenversicherungen (Fünftes Buch Sozialgesetzbuch), der Kinder- und Jugendhilfe (Achtes Buch Sozialgesetzbuch), der Rehabilitation und Teilhabe behinderter Menschen (SGB IX), der sozialen Pflegeversicherung (Elftes Buch Sozialgesetzbuch) und der Sozialhilfe (Zwölftes Buch Sozialgesetzbuch) erbrachten Leistungen zu einem großen Teil über die Kranken- und Pflegekasse sowie aus Mitteln der Stadt W.

5 In den Streitjahren 2005 bis 2008 war die Klägerin durch Freistellungsbescheid zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer wegen der Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege und des Wohlfahrtwesens sowie der Förderung mildtätiger Zwecke als gemeinnützig anerkannt.

6 Geschäftsführer der Klägerin ist seit dem 01.12.1998 Herr F, ein ausgebildeter Sozialarbeiter. Nach dem Anstellungsvertrag vom 14.03.2001 gehören zu seinem Aufgabenfeld u.a. die Leitung und Ausgestaltung neuer Projekte, die Verhandlung mit Kostenträgern sowie die psychiatrisch-sozialtherapeutische inhaltliche Arbeit. Die wöchentliche Arbeitszeit ist mit 40 Stunden festgelegt, wobei Mehrarbeit ggf. nach den Erfordernissen des Unternehmens zu leisten ist. Sein Grundgehalt betrug 168.000 DM; eine gesonderte Überstundenvergütung war nicht vereinbart. Am Jahresende entschieden die Gesellschafter über die Zahlung einer leistungsabhängigen Pauschale in Höhe von 12.000 DM. Dem Geschäftsführer wurde darüber hinaus ein Firmenfahrzeug der Mittelklasse auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt, weiterhin schloss die Gesellschaft für den Geschäftsführer eine betriebliche Rentenversicherung ab.

7 Mit Änderungsvertrag vom 01.01.2008 wurde F die Übernahme der Geschäftsführungen beim FV A e.V., B e.V. und bei der C-GmbH gestattet. Seitdem erhält F für seine Tätigkeit und unter Berücksichtigung der zusätzlich übernommenen Geschäftsführertätigkeit ein jährliches Grundgehalt von 140.000 € zuzüglich einer Leistungsvergütung von 34.000 €. Eine Gehaltsanpassung war nach jeweils zwei Jahren vorgesehen. Weiterhin wurde vereinbart, dass die Kosten für die private Unfallversicherung von der Gesellschaft (Klägerin) übernommen werden, die von ihr bisher getragene Lebensversicherung Bestandteil der betrieblichen Altersversorgung bleibt und die Gesellschaft ihrem Geschäftsführer zusätzlich --mit Wirkung zum 01.08.2008-- eine Unterstützungskassenzusage gewährt. Diese betriebliche Altersversorgung beinhaltet die Zahlung einer Altersrente nach Vollendung des 65. Lebensjahrs von monatlich 5.150 € sowie Witwenrente (3.090 €) und Waisenrente (515 € bzw. 1.030 €). Hierfür zahlte die Klägerin monatliche Beiträge an die Unterstützungskasse in Höhe von jährlich 49.801 € (2008), 74.017 € (2009) und 87.928 € (2010).

8 Zum 01.01.2010 erfolgte eine weitere Änderung des Anstellungsvertrags dahingehend, dass das Grundgehalt auf 162.000 € erhöht und eine Leistungsvergütung von 18.000 € vereinbart wurde. Die betriebliche Rentenversicherung wurde auf 75 % der Ansprüche des letzten Grundgehalts erhöht.

9 Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Rahmen einer die Jahre 1999 bis 2001 betreffenden Betriebsprüfung bereits Bedenken hinsichtlich der Angemessenheit des Geschäftsführergehalts von F geäußert, hieraus aber keine steuerlichen Konsequenzen gezogen hatte (vgl. Betriebsprüfungsbericht vom 24.08.2005), führte es zwei weitere Betriebsprüfungen durch, deren Gegenstand auch die Angemessenheit der Geschäftsführergehälter war. Diese Betriebsprüfungen betrafen die Streitjahre 2005 bis 2008 (Betriebsprüfungsbericht vom 20.03.2012) und die Streitjahre 2009 bis 2010 (Betriebsprüfungsbericht vom 11.11.2016).

10 Nach Tz. 22 des Betriebsprüfungsberichts vom 20.03.2012 sowie Tz. 12 des Betriebsprüfungsberichts vom 11.11.2016 ("Angemessenheit Geschäftsführergehalt F") entwickelte sich die Summe der Gehälter und geldwerten Vorteile (sog. Gesamtausstattung) des Geschäftsführers in den Streitjahren wie folgt:

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Brutto	136.211 €	132.705 €	137.348 €	193.763 €	192.882 €	195.307 €

Beiträge Unterstützungskasse				49.801 €	74.017 €	87.928 €
Gesamt	136.211 €	132.705 €	137.348 €	243.564 €	266.899 €	283.235 €

11 F ist seit 2002 auch Geschäftsführer des FV A e.V. Für diese Tätigkeit wurde ihm ein Jahresbruttolohn von 36.958,44 € (2005), 35.418,45 € (2006) und 36.888,96 € (2007) gezahlt. Weiterhin war er in den Jahren 2008 bis 2012 auch Geschäftsführer der mit der Klägerin verbundenen Unternehmen B e.V., FV A e.V., D-GmbH sowie C-GmbH; hierfür erhielt er jedoch kein gesondertes Gehalt.

12 Die Umsätze, der Jahresüberschuss und die Mitarbeiterzahl (Arbeiter und Angestellte) entwickelten sich bei der Klägerin wie folgt:

Streitjahre	Umsätze	Jahresüberschuss	Mitarbeiter
2005	7,7 Mio. €	6.627 €	3
2006	8,1 Mio. €	33.162 €	3
2007	8,8 Mio. €	161.733 €	188
2008	13,4 Mio. €	488.651 €	290
2009	13,9 Mio. €	928.487 €	452
2010	15,2 Mio. €	783.264 €	449

13 Auf der Grundlage dieser Feststellungen und unter Berücksichtigung einer Studie des Deutschen Paritätischen Wohlfahrtsverbandes (DPWV) Berlin zu Bezügen von Geschäftsführern gemeinnütziger Körperschaften in Mecklenburg-Vorpommern und in Berlin (sog. DPWV-Gutachten) war die Betriebsprüfung der Auffassung, dass die Bezüge des Geschäftsführers unangemessen hoch seien. In Höhe der Differenz zwischen den angemessenen Bezügen und den tatsächlich gezahlten Bezügen lägen gemeinnützigkeitsschädliche Mittelfehlverwendungen in Höhe von 78.169 € (2005), 76.629 € (2006), 79.236 € (2007), 128.465 € (2008) vor. Bei der Prüfung der Angemessenheit seien die von der Klägerin in Auftrag gegebenen Kienbaum-Gutachten sowie eine BBE-Studie nicht zu berücksichtigen. Die Anschluss-Betriebsprüfung (2008 bis 2013) berücksichtigte bei der Angemessenheitsprüfung, dass die Umsatzsteigerungen der Streitjahre ab 2008 in erster Linie auf sehr erfolgreich geführten Entgeltverhandlungen sowie auf Kapazitätserweiterungen und der Implementierung neuer Angebote beruhten und hielt daher eine Erhöhung des angemessenen Ausgangsgehalts für angebracht. Gleichwohl lägen auch dann gemeinnützigkeitsschädliche Mittelfehlverwendungen in Höhe von 128.899 € (2009) und 145.234 € (2010) vor.

14 Der Auffassung der Betriebsprüfung folgend entzog das FA der Klägerin den Status der Gemeinnützigkeit und erließ am 20.08.2012 sowie am 23.08.2012 für die Streitjahre 2005 bis 2008 geänderte Bescheide. Für die Streitjahre 2009 und 2010 folgte das FA den eingereichten Steuererklärungen nicht mehr und erließ am 22.10.2012, am 24.10.2012 und am 07.11.2012 die streitgegenständlichen Bescheide dieser Veranlagungszeiträume.

15 Im Rahmen ihrer Einsprüche gegen sämtliche Bescheide machte die Klägerin insbesondere die Fehlerhaftigkeit des vom FA herangezogenen Vergleichsmaßstabes geltend. Die Angemessenheitsprüfung müsse sich daran orientieren, was für eine vergleichbare Tätigkeit auch von nicht steuerbegünstigten Dritten in einer vergleichbaren Situation gezahlt werde. Daher hätten die BBE-Studie sowie die Kienbaum-Gutachten berücksichtigt werden müssen. Zudem habe die Betriebsprüfung die besondere Arbeitsleistung des Geschäftsführers nicht entsprechend gewürdigt. Schließlich sei die Aberkennung unverhältnismäßig. Das FA wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 25.06.2013 als unbegründet zurück.

16 Mit ihrer Klage wandte sich die Klägerin gegen die vom FA herangezogenen Vergleichsmaßstäbe, insbesondere seien die Studie des DPWV und die Orientierungshilfe der Caritas aus 2008 ungeeignet.

17 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1137

veröffentlichten Urteil als unbegründet ab. Die Klägerin habe unangemessen hohe Jahresvergütungen an ihren Geschäftsführer gezahlt. Diese Zahlungen stellten Mittelfehlverwendungen dar, die zum Verlust der Gemeinnützigkeit führten. Zur Prüfung der Angemessenheit des Geschäftsführergehalts einer gemeinnützigen Organisation könne auf die Grundsätze über verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) zurückgegriffen werden. Die Streitfrage nach dem zutreffenden Vergleichsmaßstab (Gehälter gemeinnütziger Organisationen oder auch die von nicht steuerbegünstigten Einrichtungen) könne offenbleiben, denn die Jahresgesamtbezüge seien selbst dann unangemessen hoch, wenn sie mit denjenigen für ähnliche Tätigkeiten bei Wirtschaftsunternehmen verglichen würden.

18 Auf der Grundlage der sog. BBE-Dokumentationen 2006 bis 2013 (GmbH-Geschäftsführer-Vergütungen 2006 ff., BBE-Verlag) sei von den allgemeinen Werten für die gezahlten Jahresgesamtvergütungen bei Dienstleistern der Branche "Gesundheitswesen" (ohne Bezug auf Umsätze oder Mitarbeiterzahlen) auszugehen. Nach Minderung dieser Ausgangswerte von 102.915 € (2005), 119.842 € (2006), 146.374 € (2007), 152.463 € (2008), 139.416 € (2009) und 141.266 € (2010) um 10 % wegen Mehrfach-Geschäftsführung in 2005 bis 2007 und unter Einbeziehung eines Sicherheitszuschlags von 20 % lägen deutliche Überschreitungen in Höhe von 25.063 € (2005), 3.276 € (2006), 5.612 € (2007), 60.607 € (2008), 99.600 € (2009) und 113.715 € (2010) vor. In 2007 lägen die gezahlten Bezüge zwar nach Berücksichtigung des Sicherheitszuschlags an sich noch im angemessenen Bereich (158.084 €), dies führe aber nicht zur Angemessenheit der Vergütung, da es sich bei dem Sicherheitszuschlag nicht um eine gesetzlich festgelegte Freigrenze handele. Soweit die Klägerin die hohen Jahresgesamtbezüge mit besonders einzigartigen Leistungen und Verdiensten ihres Geschäftsführers begründe, sei dem dadurch Rechnung getragen worden, dass das FG als Ausgangsbetrag die Vergleichswerte des oberen Quartils berücksichtigt habe.

19 Die Unangemessenheit der Jahresgesamtvergütungen ab 2008 folge zusätzlich aus dem sprunghaften, erheblichen Gehaltsanstieg gegenüber 2007, auch in den Folgejahren seien die Gehaltssteigerungen erheblich gewesen. Die Kurzfristigkeit und der erhebliche Anstieg seien bei einer vGA als Indiz für eine gesellschaftliche Veranlassung und im Streitfall als Indiz für Unangemessenheit zu werten, da plausible Gründe für die erhebliche Gehaltssteigerung ab 2008 nicht vorlägen. Die Umsätze der Klägerin hätten seit 2007 zwar erheblich zugenommen, dies beruhe aber vor allem auf der Übertragung mehrerer Zweckbetriebe (überwiegend Kindergärten) im Wege der Abspaltung vom B e.V. auf die Klägerin. Ohne Berücksichtigung der hierdurch erhöhten Umsätze habe die Umsatzsteigerung lediglich 11,17 % betragen.

20 Darüber hinaus ergebe sich die Unangemessenheit des Geschäftsführergehalts selbst aus den von der Klägerin während der Betriebsprüfungen vorgelegten Kienbaum-Gutachten. Die Aberkennung der Gemeinnützigkeit sei auch verhältnismäßig. Die Mittelfehlverwendungen stellten sich in absoluten Zahlen nicht lediglich als geringfügig dar. Dass die Fehlverwendungen nur einen kleinen Teil des Umsatzes ausmachten, sei nicht relevant. Zwar werde in 2007 mit Gesamtbezügen von 137.348 € das obere Quartil von 131.736 € (ohne Sicherheitszuschlag) lediglich mit 5.612 € überschritten; die Versagung der Gemeinnützigkeit sei aber gleichwohl nicht unverhältnismäßig. Denn in der vorangegangenen Betriebsprüfung habe das FA bereits seine Bedenken hinsichtlich der Angemessenheit des Geschäftsführergehalts geäußert und die Klägerin in der Schlussbesprechung vom 14.01.2005 darauf aufmerksam gemacht, dass ein Verstoß gegen eine Mittelverwendung die Versagung der Gemeinnützigkeit nach sich ziehen würde.

21 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Verfahrensrecht und die Verletzung materiellen Rechts:

22 Das FG habe seine Hinweispflicht (§ 76 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) verletzt und unter Verstoß gegen Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG), § 96 Abs. 2 FGO eine Überraschungsentscheidung gefällt. Für den Fremdvergleich seien die BBE-Dokumentationen herangezogen worden, obwohl das FG hierauf zu keiner Zeit schriftlich oder im Rahmen der mündlichen Verhandlung hingewiesen habe, sodass sie, die Klägerin, damit nicht habe rechnen müssen. Sie habe in ihrer Einspruchsbegründung vom 30.11.2012 die BBE-Studien nur ganz kurz aufgegriffen, ferner hätten sich die Parteien im gerichtlichen Verfahren nicht zu den Inhalten der BBE-Studie ausgetauscht. Ohne entsprechenden Hinweis des FG habe sie sich zu den Daten der BBE-Studie nicht äußern können. Auf einen Hinweis des FG hätte sie vorgebracht, dass die BBE-Studien nicht valide seien, da sie keine Unternehmen mit den für sie maßgebenden Umsatz- und Mitarbeiter-Kriterien (Umsatz 5 bis 10 Mio. € und Mitarbeiterzahl größer als 250) umfassten.

23 Das angegriffene Urteil verstoße auch gegen materielle Rechtsnormen, insbesondere § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG), § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG), § 5 Abs. 1 Nr. 9 des

Körperschaftsteuergesetzes (KStG), § 2 Nr. 2 des Solidaritätszuschlaggesetzes (SolZG) sowie §§ 52 Abs. 1 Satz 1 und § 55 Abs. 1 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO).

24 Entgegen der Ansicht des FG seien weder Median noch oberes Quartil als Vergleichsmaßstab geeignet, da Unternehmen mit hohen Mitarbeiter- und Umsatzzahlen in den BBE-Studien nicht abgebildet würden. Stattdessen hätten bei der Ermittlung der Bandbreite auch die jeweiligen Höchstbezüge von Geschäftsführern einbezogen werden müssen.

25 Trotz ihres Vorbringens habe das FG die Werte aus einer Verfügung der Oberfinanzdirektion (OFD) Karlsruhe vom 03.04.2009 betreffend die Angemessenheit der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers (OFD Karlsruhe S 2742/84 - St 221) nicht berücksichtigt. Die dort als angemessen angesehenen Gehälter reichten von 182.000 € (unter 2,5 Mio. € Umsatz, weniger als 20 Beschäftigte) bis zu 459.000 € (über 25 Mio. € Umsatz, mehr als 100 Beschäftigte). Diese Werte seien aussagekräftiger als die der BBE-Studien, da sie auch --nach Mitarbeiterzahl und Umsatz-- größere Unternehmen auswiesen.

26 Hinsichtlich des Gehaltsanstiegs ab 2008 begründe das FG nicht, weshalb für die Angemessenheit der Geschäftsführerbezüge nur eigenes Umsatzwachstum maßgeblich sein solle und die Erhöhung von Umsatz und Mitarbeiterzahl durch Zukäufe unberücksichtigt bleiben müsse. Das FG verkenne insoweit, dass lediglich die tatsächliche Größe des vom Geschäftsführer verantworteten Unternehmens entscheidend sei und nicht, worauf das Wachstum beruhe.

27 Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass das Grundgehalt in 2008 zwar auf 140.000 € zuzüglich Leistungsvergütung von 34.000 € erhöht wurde, dafür aber die bislang gezahlte Vergütung im FV A e.V. entfalle. Ziehe man von dem Anstieg der Vergütung die zuletzt vom B e.V. gezahlte Vergütung von 36.888,96 € ab, dann betrage der Anstieg der Vergütung nur noch 19.525 €. Dies entspreche nach drei Jahren ohne Vergütungsanpassung einem Anstieg der Bezüge von lediglich 11,2 %.

28 Der Anstieg der Vergütung beruhe in den Streitjahren ganz maßgeblich auf der dem Geschäftsführer gewährten Altersvorsorge. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei die Altersvorsorge grundsätzlich angemessen, wenn die zugesagten Pensionsleistungen 75 % der letzten Aktivbezüge nicht überstiegen, diese Grenze sei hier eingehalten worden.

29 Bei dem Vergleich der Geschäftsführerbezüge mit den Werten der Kienbaum-Gutachten habe das FG nicht beachtet (beispielsweise Kienbaum-Gutachten für 2005 auf S. 9 und 10), dass die Marktwerte nach Kienbaum nur die monetären Jahresbezüge erfassten, nicht aber geldwerte Vorteile für gewährte Zusatzleistungen (z.B. betriebliche Altersversorgung, Firmenwagen zur privaten Nutzung und private Unfallversicherung). Die nicht enthaltenen Bestandteile der Vergütung seien durch einen Aufschlag auf die Zielgrößen der Kienbaum-Gutachten einzubeziehen. Erhöhe man die Kienbaum-Zielgrößen um die nicht-monetären Vergütungsbestandteile, ergebe sich jedenfalls unter Berücksichtigung der am unteren Rand des Üblichen liegenden Altersvorsorge die Notwendigkeit eines Zuschlags von mindestens 20 %. Nach Berücksichtigung des Sicherheitszuschlags lt. BFH-Rechtsprechung werde die Angemessenheitsgrenze dann nicht überschritten.

30 Die Verhältnismäßigkeitsprüfung des FG sei fehlerhaft. So stelle das FG hinsichtlich des Jahres 2007 eine Überschreitung um 5.612 € fest, meine dann aber, diese unerhebliche Überschreitung führe nicht zur Unverhältnismäßigkeit der Versagung der Gemeinnützigkeit, weil das FA bereits auf Bedenken hinsichtlich der Angemessenheit der Bezüge hingewiesen habe. Dies sei unzutreffend, da das FG nicht die Begründung des FA stütze, sondern eine eigene, auf die BBE-Studie gestützte Auffassung entwickelt habe.

31 In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin ergänzend vorgetragen, das FA habe die Gesamtausstattung des Geschäftsführers unzutreffend berechnet, da die jeweiligen Einzahlungen der Klägerin in die Unterstützungskasse in voller Höhe angesetzt worden seien; im Rahmen der Prüfung einer vGA sei die fiktive Jahresnettoprämie maßgebend. Im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung sei ein großzügiger Maßstab ("dicker Daumen") anzuwenden.

32 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 21.12.2016 - 3 K 272/13 sowie die Bescheide über die Umsatzsteuer 2005 bis 2008 vom 20.08.2012, die Bescheide über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag 2005 bis 2008, über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2005, über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG zum 31.12.2005,

31.12.2006, 31.12.2007 und 31.12.2008 sowie über den Gewerbesteuermessbetrag für 2005 bis 2008 und über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2005, jeweils vom 23.08.2012,

über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag für 2009 und 2010, die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG zum 31.12.2009 und zum 31.12.2010, den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 und 2010, die Umsatzsteuer 2009 und 2010,

alle genannten Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.06.2013, aufzuheben.

33 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

34 Das Urteil des FG beruhe nicht auf Verfahrensmängeln, insbesondere sei das Urteil nicht auf Tatsachen gestützt worden, zu denen die Beteiligten sich nicht äußern konnten. Bereits im Einspruchsverfahren habe die Klägerin auf die Kienbaum-Studien oder die BBE-Studien als Vergleichsmaßstab verwiesen. In der mündlichen Verhandlung sei ein ausführliches Rechtsgespräch geführt worden, dessen Gegenstand auch die Werte der Kienbaum- und BBE-Studien gewesen seien.

35 Das Urteil des FG sei im Ergebnis auch zutreffend. Allerdings sei das FA weiterhin der Auffassung, der Zweck der Gemeinnützigkeit gebiete es, die in gemeinnützigen Organisationen gezahlten Gehälter ausschließlich mit den Gehältern anderer steuerbefreiter Organisationen zu vergleichen. Gemeinnützigkeit sei die Erfüllung staatsähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung. Im Hinblick darauf, dass Gemeinwohlaufgaben auch Staatsaufgaben seien, müsse sich auch der Handlungsmaßstab bei Gemeinnützigen an einer "Kultur des Maßhaltens" orientieren.

36 Bei der Berechnung der Gesamtausstattung des Geschäftsführers seien die Zahlungen an die Unterstützungskasse in voller Höhe zu berücksichtigen. Es handele sich dabei um Mittel, die zugunsten des Geschäftsführers verwendet worden seien und der Klägerin nicht (mehr) für gemeinnützige Zwecke zur Verfügung stünden.

Entscheidungsgründe

II.

37 Die Revision der Klägerin ist nur teilweise (hinsichtlich der Streitjahre 2006 und 2007) begründet, im Übrigen dagegen unbegründet. Soweit die Revision der Klägerin begründet ist, sind das Urteil des FG und die angefochtenen Steuerbescheide dieser Jahre in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.06.2013 aufzuheben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO), soweit die Revision im Ergebnis unbegründet ist, ist sie zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 und Abs. 4 FGO). Das Urteil des FG verstößt hinsichtlich des Streitjahres 2007 gegen § 55 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 63 und § 162 AO und hinsichtlich des Streitjahres 2006 gegen das rechtsstaatliche Verhältnismäßigkeitsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG). Im Ergebnis zutreffend ist das Urteil jedoch insoweit, als die Klägerin in den Streitjahren 2005 sowie 2008 bis 2010 nicht gemeinnützig war.

38 1. Die im Streitfall einschlägigen Steuerbefreiungen und -vergünstigungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 2 Nr. 2 SolZG, § 3 Nr. 6 GewStG und § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG setzen voraus, dass die Körperschaft nach der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken diente (§§ 52, 55, 63 AO).

39 a) Nach § 52 Abs. 1 Satz 1 AO muss die Tätigkeit der Körperschaft auf die selbstlose Förderung der Allgemeinheit gerichtet sein. Eine Förderung geschieht selbstlos, wenn durch sie nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt und wenn die übrigen in § 55 Abs. 1 AO genannten Voraussetzungen erfüllt werden. Dabei regelt § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO, dass die Mitglieder oder Gesellschafter keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten dürfen (sog. Verbot der Mitgliederbegünstigung), während § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alternative 2 AO hierzu ergänzend und erweiternd bestimmt, dass die Körperschaft keine Person durch *unverhältnismäßig hohe Vergütungen* begünstigen darf (sog. Drittbegünstigungsverbot). Da der Geschäftsführer F nicht an der Klägerin kapitalmäßig beteiligt ist, stellt die Zahlung überhöhter Geschäftsführervergütungen --entgegen dem Urteil des FG-- keinen Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO dar, sondern gegen § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alternative 2 AO.

40 b) Ob unverhältnismäßig hohe Vergütungen gewährt wurden, ist durch einen Fremdvergleich zu ermitteln (Seer in

Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 55 AO Rz 22; Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 55 AO Rz 213 und 220; Hofmeister, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft --DStJG-- 26 (2003), S. 159 ff., 176; Kampermann, Organvergütung in gemeinnützigen Körperschaften, 2018, S. 241, m.w.N.). "Unverhältnismäßig" in § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO hat im Grundsatz dieselbe Bedeutung wie "unangemessen" im Bereich der vGA gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (vgl. hierzu Kampermann, a.a.O., S. 244). In beiden Normbereichen geht es darum, das Marktübliche durch eine am Drittvergleich orientierte Rechtsanwendung von der Begünstigung (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO; dazu von Holt in Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, Kap. 2 Rz 47 zu § 55 AO) oder von der durch das Gesellschaftsverhältnis bedingten Vermögensminderung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG; dazu Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., § 11 Rz 70, m.w.N.) zu unterscheiden. Deshalb ist die Unverhältnismäßigkeit der Vergütung im Regelfall entsprechend den Grundsätzen der vGA zu bestimmen (Jansen/Fein, Steuer und Wirtschaft --StuW-- 2019, 241 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., S. 388 f., unter 3.a, Rz 5.67; Musil in HHSp, a.a.O., § 55 AO Rz 213; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 55 AO Rz 22; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., § 9 Rz 22; Unger in Gosch, AO § 55 Rz 80).

41 c) Zur Feststellung einer vGA durch überhöhte Vergütungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers kann die Vergütung entweder mit den Entgelten verglichen werden, die Geschäftsführer oder Arbeitnehmer des betreffenden Unternehmens beziehen (interner Fremdvergleich) oder mit den Entgelten, die unter gleichen Bedingungen an Fremdgeschäftsführer anderer Unternehmen gezahlt werden, sog. externer Fremdvergleich (BFH-Urteil vom 05.10.1994 - I R 50/94, BFHE 176, 523, BStBl II 1995, 549). Beide Vergleiche beziehen sich auf die "Gesamtausstattung" des Geschäftsführers. Darunter fallen alle Vorteile, die der Gesellschafter-Geschäftsführer im maßgeblichen Veranlagungszeitraum von der Gesellschaft oder von Dritten für deren Rechnung bezieht (BFH-Urteile vom 04.06.2003 - I R 24/02, BFHE 202, 494, BStBl II 2004, 136, unter II.2., sowie ebenfalls vom 04.06.2003 - I R 38/02, BFHE 202, 500, BStBl II 2004, 139, unter II.2.). Erfasst sind neben Gehältern, Weihnachts- und Urlaubsgeld, Versicherungsbeiträgen auch die PKW-Nutzung und Pensionszusagen (BFH-Urteile vom 11.09.2013 - I R 26/12, BFH/NV 2014, 728, Rz 15; vom 11.09.1968 - I 89/63, BFHE 93, 382, BStBl II 1968, 809; Jansen/Fein, StuW 2019, 247; Kampmann, Gehaltsstrukturuntersuchungen im Steuerrecht, 2013, S. 45, unter C.I.). Pensionszusagen sind allerdings nicht mit dem jeweiligen Rückstellungsbetrag in die Gesamtausstattung einzubeziehen, sondern lediglich mit der fiktiven Jahresnettoprämie für eine entsprechende Versicherung (BFH-Urteile vom 31.03.2004 - I R 70/03, BFHE 206, 37, BStBl II 2004, 937, unter II.4.; vom 27.02.2003 - I R 46/01, BFHE 202, 241, BStBl II 2004, 132, unter II.2.; in BFHE 93, 382, BStBl II 1968, 809, und vom 04.08.1959 - I 4/59 S, BFHE 69, 299, BStBl III 1959, 374; s.a. Urteil des FG Brandenburg vom 19.09.2001 - 2 K 1437/99 K, EFG 2001, 1568). Die fiktive Jahresnettoprämie entspricht dem Jahresbetrag einer "gedachten" Versicherung bis zum vorgesehenen Versorgungsalter ohne Berücksichtigung von Abschluss- und Verwaltungskostenzuschlägen und unter Beachtung der Rechnungsgrundlagen des § 6a des Einkommensteuergesetzes, insbesondere dem dort bestimmten Rechnungszinsfuß von 6 % (Gosch KStG, 3. Aufl., § 8 Rz 1126; Langohr-Plato, Betriebliche Altersversorgung, 7. Aufl. 2016, § 3 Spezialfragen, Rz 1998).

42 d) Für die Angemessenheit von Geschäftsführerbezügen gibt es nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung keine festen Regeln. Die obere Grenze für die Angemessenheit der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers ist im Einzelfall durch Schätzung (§ 162 AO) zu ermitteln. Dabei können innerbetriebliche und außerbetriebliche Merkmale einen Anhaltspunkt für diese Schätzung bieten. Im Rahmen außerbetrieblicher Merkmale ist es zulässig, Gehaltsstrukturuntersuchungen zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 10.07.2002 - I R 37/01, BFHE 199, 536, BStBl II 2003, 418, sowie BFH-Beschluss vom 14.07.1999 - I B 91/98, BFH/NV 1999, 1645). Zu beachten ist insoweit jedoch, dass häufig nicht nur ein bestimmtes Gehalt als angemessen angesehen werden kann, sondern sich der Bereich des Angemessenen auf eine gewisse Bandbreite von Beträgen erstreckt; unangemessen sind nur diejenigen Bezüge, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen (BFH-Urteile vom 24.08.2011 - I R 5/10, BFH/NV 2012, 271; in BFHE 202, 494, BStBl II 2004, 136, und in BFHE 202, 500, BStBl II 2004, 139, sowie vom 15.12.2004 - I R 79/04, BFH/NV 2005, 1147, unter II.2.c aa).

43 e) Entgegen der Ansicht des FA gelten für die Prüfung der Angemessenheit von Geschäftsführergehältern bei gemeinnützigen Organisationen keine Besonderheiten. Das FG ist daher im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass Gehaltszahlungen an den Geschäftsführer einer gemeinnützigen Organisation auch dann noch als angemessen und damit nicht unverhältnismäßig i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO anzusehen sind, wenn sie den Gehältern für eine vergleichbare Tätigkeit auch von nicht steuerbegünstigten Unternehmen entsprechen (Jansen/Fein, StuW 2019, 241 ff.; Hüttemann, a.a.O., S. 388 f., Rz 4.69; Leisner-Egensperger, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2008, 292 ff., 300; Unger in Gosch, AO § 55 Rz 80; Kampermann, a.a.O., S. 262, 263; Musil in HHSp, § 55 AO Rz 215 und 220; Schauhoff, a.a.O., § 8 Rz 21, 22; Strahl, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2016, 1196; Kümpel, Deutsches Steuerrecht

--DStR-- 2001, 152, 155; Uterhark in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 55 AO Rz 31). Abgesehen davon, dass es keinen speziellen Arbeitsmarkt für Beschäftigte bei gemeinnützigen Organisationen gibt und diese daher auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt mit gewerblichen Unternehmen um geeignete Mitarbeiter konkurrieren, sind die Besonderheiten der Gemeinnützigkeit bei den in § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO bezeichneten Dritten mangels eigener Förderintention nicht zu berücksichtigen (Leisner-Egensperger, DStZ 2008, 300; von Holt in Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, a.a.O., Kap. 2 Rz 47 zu § 55 AO). Für dieses Ergebnis spricht zudem, dass der weite Anwendungsbereich des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO ("keine Person") nicht nur Geschäftsführer, sondern alle Beschäftigten einer gemeinnützigen Körperschaft und auch sämtliche Geschäftspartner erfasst, sodass es zu sinnwidrigen Ergebnissen führte, wenn die für Geschäftsführer geltenden Beschränkungen bei der Gehaltsbemessung auf die Vergütungen von Angestellten und Geschäftspartnern erstreckt würden.

44 f) Die Schätzung des angemessenen Gehalts obliegt grundsätzlich dem FG (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO). Dabei zählt es zum Bereich der vom FG zu treffenden und den BFH bindenden Sachverhaltsfeststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO), welchen Kriterien der Vorrang zur Beurteilung der Angemessenheit der Geschäftsführervergütung im Einzelfall beizumessen ist (BFH-Urteil in BFHE 176, 523, BStBl II 1995, 549). Dies gilt selbst dann, wenn sich aus den vorhandenen Schätzungsgrundlagen gleichermaßen andere Beträge hätten ableiten lassen (BFH-Urteil vom 27.02.2003 - I R 80, 81/01, BFH/NV 2003, 1346, unter II.4.b). Die Schätzung des FG kann im Revisionsverfahren nur daraufhin überprüft werden, ob das FG verfahrensfehlerfrei vorgegangen ist, ob es insbesondere alle maßgeblichen Umstände berücksichtigt (BFH-Beschluss vom 24.10.1995 - I B 14/95, BFH/NV 1996, 339) und ob es diese Umstände ohne Denkfehler oder Verstoß gegen allgemeine Erfahrungssätze ausgewertet hat. Ist dies geschehen, so hat sie auch dann Bestand, wenn sich aus den vorhandenen Schätzungsgrundlagen andere Beträge hätten ableiten lassen (BFH-Urteile in BFHE 202, 241, BStBl II 2004, 132, unter II.3.b, und vom 28.06.1989 - I R 89/85, BFHE 157, 408, BStBl II 1989, 854, unter II.A.1.c).

45 2. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat das FG für das Streitjahr 2007 rechtsfehlerhaft eine Mittelfehlverwendung durch überhöhte Geschäftsführervergütungen festgestellt. An die tatsächliche Würdigung ist der Senat insoweit nicht gebunden, da sie auf einem Verstoß gegen Denkgesetze beruht. In den anderen Streitjahren ist die Schätzung des FG hingegen revisionsrechtlich nicht zu beanstanden und somit für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO).

46 a) Als Ausgangspunkt für die Feststellung der Unangemessenheit des Geschäftsführergehalts im Rahmen des (externen) Fremdvergleichs hat das FG zu Recht die Werte der sog. BBE-Studie herangezogen (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2002 - I R 85/01, BFH/NV 2003, 822, Leitsatz). Diese Studie gehört --neben der sog. Kienbaum-Studie-- zu den verbreitetsten Gehaltsstrukturuntersuchungen (vgl. hierzu Kampmann, a.a.O., S. 54) und erfasst --anders als die Kienbaum-Studie-- nicht nur monetäre Bezüge, sondern auch nicht monetäre Vergütungsbestandteile, wie z.B. Beiträge zur Pensionsrückstellung. Der in den BBE-Studien verwendete Begriff der "Jahresgesamtbezüge" erfasst somit dieselben Vergütungen wie der nach BFH-Rechtsprechung für die Prüfung der Angemessenheit von Geschäftsführerbezügen maßgebliche Begriff der "Gesamtausstattung" (vgl. Kampmann, a.a.O., S. 65).

47 b) In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise hat das FG (auf S. 20 unter 1.4. seines Urteils) dargelegt, weshalb es als Ausgangswert die Jahresgesamtvergütung für Dienstleister der Branche "Gesundheitswesen" berücksichtigt hat und nicht die an sich vorzugswürdigere Alternative (Jahresgesamtvergütung des Geschäftsführers, gemessen nach den Einzelkriterien "Umsatz" oder "Mitarbeiterzahl"). Hinsichtlich des Umsatzkriteriums fehlten Daten für mehrere der Streitjahre und hinsichtlich des Kriteriums "Mitarbeiterzahl" wiesen die vorhandenen Daten (vgl. Tabelle auf S. 20, 21 unter 1.3.2. des Urteils) nicht nachvollziehbare Schwankungen auf, sodass sie als Vergleichsmaßstab ungeeignet erscheinen: Im oberen Quartil wird für 2005 eine Jahresgesamtvergütung von 99.891 € ausgewiesen, während --bei fehlenden Daten für 2006 und 2007-- in 2008 eine Steigerung der Gesamtvergütung auf 1.830.215 € und in 2009 eine Absenkung auf 706.470 € verzeichnet ist, gefolgt von einem starken Absinken in 2010 auf 140.507 €. Unter diesen Umständen durfte das FG statt dieser stark schwankenden Daten die kontinuierlicheren, wenngleich allgemeineren Daten aus der Zusammenstellung "Jahresgesamtbezüge eines Geschäftsführers in der Branche Dienstleister/Gesundheitswesen" als Ausgangspunkt verwenden.

48 c) Im Ergebnis zu Recht entschieden hat das FG auch, dass im Rahmen der für Dienstleister in der Gesundheitsbranche ausgewiesenen Vergütungen nicht der Maximalwert (Höchstwert) oder der Medianwert, sondern der Betrag des oberen Quartils maßgebend ist. Das obere Quartil ist nach der Definition der BBE-Studie ein rechnerischer Wert, bei dem 25 % der Befragungsergebnisse über, der Rest unter diesem Wert liegen. Um diesen und nicht den Medianwert --bei dem 50 % der Befragungsergebnisse darüber, 50 % darunter liegen-- anzuwenden,

bedarf es zwar besonderer Umstände (vgl. hierzu Urteile des FG Saarland vom 26.01.2011 - 1 K 1509/07, EFG 2011, 1541, und des FG München vom 09.02.2000 - 7 K 3746/98, EFG 2000, 700), diese liegen im Streitfall aber vor.

49 Entgegen der Ansicht des FG sind allerdings insoweit nicht die von der Klägerin herausgestellten "einzigartigen" Leistungen und Verdienste ihres Geschäftsführers zu berücksichtigen. Abgesehen davon, dass hierzu tatsächliche Feststellungen des FG fehlen, wäre hierfür eine Beurteilung der besonderen Leistung und Verdienste des Geschäftsführers in jedem der Streitjahre erforderlich, wozu die Gerichte --jedenfalls ohne Sachverständigengutachten-- kaum in der Lage sind (vgl. kritisch zu diesem Begründungsansatz auch Kampermann, Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen 2017, 272).

50 Besondere, die Anwendung des oberen Quartils rechtfertigende Umstände sind jedoch gegeben, wenn das betreffende Unternehmen --wie im Streitfall die Klägerin-- nach Umsätzen und Gewinnen zu den Vergleichsunternehmen des oberen Quartils der Gehaltsstrukturuntersuchungen gehört (BFH-Urteil vom 15.12.2004 - I R 79/04, BFH/NV 2005, 1147, unter II.2.c aa). Mit Umsätzen von 7,7 Mio. € bis 15,2 Mio. € und (von den ersten beiden Jahren abgesehen) Jahresüberschüssen von 161.733 € bis 928.487 € handelt es sich bei der Klägerin um ein derartiges Unternehmen. Da dieser vergütungsrelevante Umstand bei der Bestimmung des Ausgangswertes noch nicht berücksichtigt werden konnte, ist er durch die Anwendung des oberen Quartils zu berücksichtigen.

51 d) Der vom FG vorgenommene Abschlag wegen Mehrfach-Geschäftsführung wie auch der Sicherheitszuschlag auf den Ausgangswert stehen im Einklang mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Denn Gehaltsstrukturuntersuchungen stellen nur einen "einigermaßen repräsentativen und verlässlichen Überblick über die im jeweiligen Untersuchungszeitraum gezahlten Geschäftsführergehälter" dar und schaffen erst unter Berücksichtigung von Zu- und Abschlägen eine hinreichend aussagekräftige Grundlage für die Gehaltsschätzung (BFH-Urteil in BFH/NV 2003, 822).

52 (aa) In Fällen, in denen der Geschäftsführer --wie vorliegend in den Streitjahren 2005 bis 2007-- auch Geschäftsführer anderer Firmen ist (Mehrfach-Geschäftsführung), ist ein Abschlag auf die durch Fremdvergleich ermittelte Vergleichsvergütung gerechtfertigt. Damit wird berücksichtigt, dass der Geschäftsführer in solchen Fällen seine gesamte Arbeitskraft nicht ausschließlich der betreffenden Gesellschaft, sondern auch anderen Unternehmen widmet. Von einem entsprechenden Abschlag kann allenfalls dann abgesehen werden, wenn die anderweitige Tätigkeit für die zu beurteilende Gesellschaft konkrete Vorteile mit sich bringt, die den Verlust am zeitlichen Einsatz des Geschäftsführers ausgleichen. Die Darlegungs- und Feststellungslast für derartige kompensatorische Vorteile liegt bei der Kapitalgesellschaft (BFH-Urteile vom 15.12.2004 - I R 61/03, BFH/NV 2005, 1146, sowie in BFHE 202, 241, BStBl II 2004, 132). Das FG hat diese Rechtsprechung auf S. 21 f. unter 1.5. seines Urteils berücksichtigt und ohne Rechtsfehler einen pauschalen Abschlag von 10 % mit der Begründung für erforderlich gehalten, die vom FV A e.V. an den Geschäftsführer gezahlten Gehälter zwischen 35.000 € und 37.000 € belegten einen nicht unerheblichen Zeit- und Kraftaufwand für die nicht der Klägerin gewidmete Tätigkeit. Im Übrigen sei weder vorgetragen worden noch für den Senat ersichtlich, dass die Tätigkeit für den FV A e.V. für die Klägerin von Vorteil und damit ein Abschlag nicht angebracht sei.

53 (bb) Da nicht nur ein bestimmtes Gehalt als "angemessen" angesehen werden kann, sondern der Bereich des Angemessenen sich auf eine gewisse Bandbreite erstreckt, sind unangemessen nur diejenigen Bezüge, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen (BFH-Urteile vom 17.02.2010 - I R 79/08, BFH/NV 2010, 1307; in BFHE 202, 241, BStBl II 2004, 132; in BFH/NV 2003, 1346; in BFHE 202, 494, BStBl II 2004, 136; in BFHE 202, 500, BStBl II 2004, 139; vom 26.05.2004 - I R 93/03, BFHE 206, 341, BStBl II 2004, 991, und vom 11.08.2004 - I R 40/03, BFH/NV 2005, 248). Eine nur geringfügige Überschreitung der Angemessenheitsgrenze begründet noch keine vGA; diese liegt erst bei einem "krassen Missverhältnis" der Gesamtvergütung vor. Dies ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Angemessenheitsgrenze um mehr als 20 % überschritten wird (BFH-Urteil vom 28.06.1989 - I R 89/85, BFHE 157, 408, BStBl II 1989, 854, unter II.A.1. f.; Urteil des FG Köln vom 22.02.1996 - 13 K 4559/90, EFG 1996, 1006; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 14.10.2002 - IV A 2-S 2742-62/02, BStBl I 2002, 972, unter Rz 23).

54 Im Streitfall ist das FG unter Berücksichtigung dieses Sicherheitszuschlags für die Jahre 2005 und 2006 sowie für 2008 bis 2010 zu Recht von einer Überschreitung der Angemessenheitsgrenze ausgegangen. Bei Gesamtbezügen von 137.348 € wurde die Angemessenheitsgrenze von 158.084 € im Streitjahr 2007 dagegen deutlich unterschritten. Soweit das FG in diesem Falle gleichwohl eine Unangemessenheit der Gesamtbezüge bejaht, ist die Entscheidung wegen Verstoßes gegen Denkgesetze rechtsfehlerhaft. Bei dem Sicherheitszuschlag handelt es sich

--wie das FG zu Recht feststellt-- zwar nicht um eine gesetzlich festgelegte Freigrenze, sondern lediglich um eine Konkretisierung und Quantifizierung des "krassen Missverhältnisses" für das Vorliegen einer vGA durch die höchstrichterliche Rechtsprechung. Es ist jedoch widersprüchlich und verletzt daher Denkgesetze, den Sicherheitszuschlag in fünf von sechs Streitjahren zu Recht zu berücksichtigen, ihn jedoch in dem Streitjahr (2007) zu versagen, in dem seine Berücksichtigung zu einer noch angemessenen Gesamtvergütung führt.

55 Entgegen der Hilfsbegründung des FG (S. 23 und 24 unter 1.8. des Urteils) folgt die Unangemessenheit der Geschäftsführerbezüge in 2007 auch nicht aus den von der Klägerin während der Betriebsprüfungen vorgelegten Kienbaum-Gutachten. Für das Streitjahr 2007 liegt schon kein derartiges Gutachten vor und die Anlehnung an die Beträge des Gutachtens von 2008 würde selbst unter Berücksichtigung von Abschlägen nicht zur Unangemessenheit führen. Denn nach dem Kienbaum-Gutachten 2008 (S. 10 unter 6.: Anmerkungen zur Vergütungspositionierung) wird allein für die monetären Jahresgesamtbezüge eines kaufmännischen Geschäftsführers ein "Zieleinkommen" zwischen 160.000 € bis 170.000 € angesetzt; die Gesamtbezüge des Geschäftsführers F in 2007 lagen mit 137.348 € deutlich darunter.

56 e) Hinsichtlich der Streitjahre 2005 und 2006 hat das FG die unangemessenen Vergütungen ohne Rechtsfehler mit 25.063 € (2005) und 3.276 € (2006) geschätzt. Diese Beurteilung mag nicht die einzig mögliche sein, sie leidet jedoch --entgegen der Auffassung der Klägerin-- weder unter Verfahrensfehlern (vgl. hierzu nachfolgend unter II.4.) noch unter einem Verstoß gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze und ist deshalb nach § 118 Abs. 2 FGO revisionsrechtlich bindend.

57 Bei seiner Schätzung für die Streitjahre 2008 bis 2010 ist das FG hingegen rechtsfehlerhaft von zu hohen Gesamtvergütungen des Geschäftsführers ausgegangen. Denn es hat im Rahmen der Gesamtausstattung auch die jährlichen Zuführungen an die Unterstützungskasse in Höhe von 49.801 € (2008), 74.017 € (2009) und 87.928 € (2010) anstelle der niedrigeren fiktiven Jahresnettoprämien berücksichtigt. Das FA führt zwar zutreffend aus, dass die (monatlichen) Zahlungen an die Unterstützungskasse der Klägerin nicht (mehr) für gemeinnützige Zwecke zur Verfügung stehen. Diese Argumentation berücksichtigt aber nur die Belastung der Klägerin durch die Zusage an die Unterstützungskasse, nicht jedoch den im Rahmen einer vGA maßgebenden Wert der Zuwendung für den Berechtigten (Geschäftsführer). Dieser Wert liegt --ebenso wie bei rückstellungsfinanzierten Direktzusagen-- darin, dass er selbst die Mittel für seine Zukunftssicherung erspart. Anzusetzen ist daher die Jahresnettoprämie, die der Geschäftsführer für eine entsprechende Altersvorsorge aufwenden müsste (Doetsch/Lenz, Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und -Vorstände, 9. Aufl. 2014, S. 113, unter e; Keil/Prost, Pensions- und Unterstützungskassenzusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 2010, Rz 411; Böhm/Schu, Unterstützungskassen, 2014, Rz 605; a.A. Höfer, Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, Bd. II, Abschn. XIII., Rz 3078; Hieb/Leser, GmbHR 2001, 453 ff.: Berücksichtigung in Höhe der Zuwendung an die Unterstützungskasse).

58 Bei Kürzung der Gesamtbezüge um die monatlichen Zahlungen an die Unterstützungskasse betragen diese 193.763 € (2008), 192.882 € (2009) und 195.307 € (2010) zuzüglich eines Betrags in Höhe der fiktiven Jahresnettoprämie. Die unangemessenen Vergütungen und damit Mittelfehlverwendungen betragen nach diesen Korrekturen noch 10.806 € (2008), 25.583 € (2009), 25.787 € (2010), jedoch zuzüglich der (fiktiven) Jahresnettoprämie für die Altersversorgung des Geschäftsführers F.

59 3. Das Vorliegen unverhältnismäßig hoher Geschäftsführervergütungen und damit von Mittelfehlverwendungen rechtfertigt jedoch --wie das FG zu Recht erkannt hat-- nicht in jedem Fall den Verlust der Gemeinnützigkeit. Die Versagung der Anerkennung als "qualitativer Sprung" (Reimer/Waldhoff, Finanz-Rundschau --FR-- 2002, 318) muss daher auch dem rechtsstaatlichen Verhältnismäßigkeitsprinzip entsprechen. Das FG ist zwar von der Geltung des Verhältnismäßigkeitsprinzips ausgegangen, es hat jedoch rechtsfehlerhaft entschieden, dass der Entzug der Gemeinnützigkeit im Streitjahr 2006 verhältnismäßig sei.

60 a) Die Rechtsfolgen bei Verstößen gegen die tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO) sind unter Anwendung des rechtsstaatlich fundierten Verhältnismäßigkeitsprinzips am Ausmaß und Gewicht der Pflichtverletzung auszurichten (Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 63 AO Rz 12; Hüttemann, a.a.O., Rz 4.163; Bartmuß/Werner in Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, a.a.O., Kap. 2 Rz 11 zu § 63 AO; Becker, DStR 2010, 953, unter 2.2.1; Jäschke, DStR 2009, 1669, Rz 2.4; Bott in Schauhoff, a.a.O., § 10 Rz 80). Dies hat zur Folge, dass bei kleineren, einmaligen Verstößen gegen Gemeinnützigkeitsvorschriften eine Entziehung der Steuervergünstigung ausscheidet (Reimer/Waldhoff, FR 2002, 318 ff., unter VII. "Bagatellvorbehalt"; Leisner-Egensperger, DStZ 2008, 292; Hüttemann, a.a.O., Rz 4.163).

61 b) Während der Senat die Geltung des Verhältnismäßigkeitsprinzips beim Entzug der Gemeinnützigkeit bislang

offengelassen hat (BFH-Urteil vom 14.03.2018 - V R 36/16, BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422, Rz 49 ff.), schließt er sich der Auffassung des Schrifttums jedenfalls für geringfügige Verstöße gegen das Mittelverwendungsgebot des § 55 AO an. Da es sich beim Entzug der Gemeinnützigkeit nicht um eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung handelt, stellen das Verhältnismäßigkeitsprinzip und der ihm innewohnende Bagatellvorbehalt ein unverzichtbares Korrektiv dar, um in Einzelfällen die einschneidende Rechtsfolge des Verlusts der Gemeinnützigkeit auszuschließen (zutreffend Hüttemann, a.a.O., Rz 4.162).

62 c) Im Streitfall hat das FG nicht erkannt, dass im Streitjahr 2006 ein nur geringfügiger Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO vorliegt. Das im Schätzungswege noch angemessene Gehalt wurde lediglich um ca. 3.000 € überschritten. Diese Überschreitung erachtet der Senat sowohl hinsichtlich des absoluten Betrages als auch im Verhältnis zur Gesamttätigkeit der Klägerin (Jahresumsatz von ca. 8 Mio. €) noch als geringfügig. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Klägerin die Gesamtbezüge ihres Geschäftsführers F von 136.211 € in 2005 auf 132.705 € in 2006 herabgesetzt hatte.

63 d) Für die anderen Streitjahre (2005 sowie 2008 bis 2010) hat das FG hingegen zutreffend entschieden, dass keine geringfügigen Verstöße vorliegen, sodass der Entzug der Gemeinnützigkeit auch unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips als gerechtfertigt erscheint: Eine Überschreitung in Höhe von mehr als 25.000 € in 2005 ist weder in absoluten Zahlen noch im Verhältnis zu der Gesamttätigkeit der Klägerin (Umsätze von 7,7 Mio. €) geringfügig. Dasselbe gilt für die Mittelfehlverwendungen der Streitjahre 2009 in Höhe von 25.583 € und 2010 in Höhe von 25.787 € zuzüglich der fiktiven Jahresnettoprämie.

64 Im Streitjahr 2008 beträgt die Mittelfehlverwendung 10.806 € zuzüglich der fiktiven Jahresnettoprämie für die Versorgungszusage an den Geschäftsführer. Die absolute Höhe der Mittelfehlverwendung von über 10.000 € sieht der Senat nicht mehr als geringfügig an und berücksichtigt dabei auch, dass dieser Betrag noch um die fiktive Jahresnettoprämie für eine großzügig dotierte Alters-, Witwen- und Waisenvorsorge (5.150 €, 3.090 €, 1.030 €, 515 €) zu erhöhen ist. Mit welchem Betrag diese im Streitfall anzusetzen ist, konnte in der mündlichen Verhandlung auch auf Nachfrage nicht festgestellt werden. Eine Zurückverweisung an das FG zur Feststellung der fiktiven Jahresnettoprämie war gleichwohl nicht erforderlich, da bereits die absolute Höhe der Mittelfehlverwendung als nicht mehr geringfügig anzusehen ist und der Senat zugunsten der Klägerin davon ausgeht, dass die fiktive Jahresnettoprämie für die o.g. Versorgungszusage zwar erheblich geringer ausfällt als die Jahreszahlungen an die Unterstützungskasse, aber nicht unter 10.000 € betragen kann (vgl. zur näherungsweisen Ermittlung der fiktiven Jahresnettoprämie: Heubeck/Schmauck, Die Altersversorgung der Geschäftsführer in GmbH und GmbH & Co. KG., 4. Aufl. 1998, S. 190, unter III., Rz 527).

65 4. Die von der Klägerin gerügten Verfahrensfehler (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) liegen nicht vor. Sie macht daher ohne Erfolg geltend, das FG habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO, § 76 Abs. 2 FGO) dadurch verletzt, dass es in der mündlichen Verhandlung nicht auf die Verwendung der BBE-Studien als Vergleichsgrundlage hingewiesen hatte. Das FG hat weder seine Hinweispflichten verletzt noch eine Überraschungsentscheidung getroffen.

66 a) Die gerichtlichen Hinweispflichten nach § 76 Abs. 2 FGO entfallen zwar auch bei --wie im Streitfall-- fachkundig vertretenen Beteiligten nicht von vornherein. Jedoch stellt das Unterlassen eines richterlichen Hinweises bei steuerlich beratenen und durch einen fach- und sachkundigen Prozessbevollmächtigten vertretenen Beteiligten regelmäßig keine Verletzung der Pflichten aus § 76 Abs. 2 FGO dar, es sei denn, es würden besondere Umstände dargelegt, die eine Ausnahme von dieser Regel erforderten (BFH-Beschluss vom 10.08.2016 - VI B 10/16, BFH/NV 2017, 45). Jedenfalls liegt bei einem fachkundig vertretenen Kläger dann keine gegen § 76 Abs. 2 FGO verstoßende Pflichtverletzung vor, wenn die rechtliche Bedeutung bestimmter Tatsachen auf der Hand liegt (BFH-Beschlüsse vom 07.10.2015 - VI B 49/15, BFH/NV 2016, 38, und vom 17.03.2010 - X B 120/09, BFH/NV 2010, 1240). Im Streitfall geht es um die Angemessenheit der Geschäftsführervergütung. Dass hierbei --im Rahmen des Fremdvergleichs-- auch Gehaltsstrukturuntersuchungen eine Rolle spielen, ergibt sich nicht nur aus der ständigen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2003, 822), sondern war --ausweislich der Einspruchsbegründung vom 30.11.2012-- auch der Klägerin bekannt.

67 b) Aus Art. 103 Abs. 1 GG sowie § 93 Abs. 1 FGO und § 96 Abs. 2 FGO folgt, dass die Beteiligten vor Überraschungen bewahrt werden sollen. Eine Überraschungsentscheidung liegt vor, wenn das Gericht seine Entscheidung auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Rechtsauffassungen nach dem bisherigen Verlauf des Verfahrens nicht rechnen musste. Das

Gebot, rechtliches Gehör zu gewähren, verpflichtet das Gericht indes nicht, die für die Entscheidung maßgeblichen Gesichtspunkte mit den Beteiligten umfassend zu erörtern und ihnen die einzelnen für die Entscheidung maßgebenden Gesichtspunkte im Voraus anzudeuten (BFH-Beschlüsse vom 13.07.2012 - IX B 3/12, BFH/NV 2012, 1635, und vom 25.5.2000 - VI B 100/00, BFH/NV 2000, 1235). Nach diesen Grundsätzen liegt unter Berücksichtigung des eigenen Vorbringens der Klägerin im Einspruchs- und Klageverfahren keine Überraschungsentscheidung vor. Denn sie hat sich bereits in ihrer Einspruchsbegründung (S. 16, S. 20 und vor allem S. 25 unter dd) sowie S. 31, 32, unter III.) ausführlich mit Gehaltsstrukturuntersuchungen befasst und dabei insbesondere die Anwendung der BBE-Studie 2009 gefordert. Zudem hat sie in ihrer Klageschrift vom 16.07.2013 (unter 4.) auf ihr Vorbringen im Einspruchsverfahren verwiesen. Wird die Klägerin mit ihrem Vorbringen nicht nur angehört, sondern sogar "erhört", indem das FG die geforderten Gehaltsstrukturuntersuchungen von BBE zur Grundlage seines Urteils macht, kann eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör nicht mit Erfolg geltend gemacht werden.

68 5. Die weiteren Ausführungen der Klägerin gegen die Schätzung des FG auf der Grundlage der BBE-Studien sind entweder nicht entscheidungserheblich oder aber in der Sache unbegründet.

69 a) Soweit die Klägerin Einwendungen gegen die nach Umsatz und Mitarbeiterzahlen differenzierende Betrachtung der BBE-Studien (s. FG-Urteil S. 19 unter 1.3.2.) geltend macht, gehen diese ins Leere. Denn das FG hat diese Daten wegen fehlender Aussagekraft zu Recht nicht für den Fremdvergleich herangezogen (vgl. oben unter II.2.b), sondern die Jahresgesamtbezüge der Geschäftsführer aus der Branche "Gesundheitswesen" seiner Schätzung zugrunde gelegt.

70 b) Offenbleiben kann, ob der Einwand der Klägerin zutrifft, dass die Übersicht der Jahresgesamtbezüge der Geschäftsführer aus der Branche "Gesundheitswesen" keinerlei Rückschluss auf die einbezogenen Unternehmen zulasse und davon auszugehen sei, dass keines der Unternehmen die relevanten Kriterien "Umsatz 5 bis 10 Mio. € und Mitarbeiterzahl über 250" erfülle. Denn der erkennende Senat geht --anders als das FG-- davon aus, dass diesem Umstand dadurch Rechnung getragen wird, dass nicht vom Medianwert auszugehen ist, sondern das obere Quartil als Ausgangswert für den Fremdvergleich herangezogen wird (vgl. oben unter II.2.c). Entgegen der Auffassung der Klägerin ist es auch nicht zu beanstanden, dass als Ausgangswert nicht der Maximalwert zugrunde gelegt wird. Im Hinblick auf seine geringe Erhebungsdichte stellt dieser in aller Regel keinen geeigneten Vergleichsmaßstab dar (Kampmann, a.a.O., S. 65, 66). Etwas anderes könnte nur dann gelten, wenn das den Höchstbetrag als Vergütung zahlende Unternehmen dem der Klägerin in seinen wesentlichen Zügen (Dienstleister, Gesundheitswesen, Umsatz, Jahresüberschuss und Beschäftigtenzahl) gleicht. Das ist jedoch weder von der Klägerin dargelegt worden noch für den erkennenden Senat ersichtlich.

71 c) Die Klägerin rechtfertigt die Gehaltssteigerungen des Geschäftsführers ab 2008 insbesondere damit, dass sie in 2008 mehrere Zweckbetriebe (überwiegend Kindergärten) --sieben Einrichtungen mit etwa 90 Mitarbeitern und einem jährlichen Umsatz von ca. 4 Mio. €-- vom FV A e.V. übernommen habe, während das FG (auf S. 23 des Urteils) in diesem Umstand keinen plausiblen Grund für die Gehaltssteigerung erkennt. Vielmehr seien die Kurzfristigkeit und der erhebliche Anstieg ein Indiz für die gesellschaftliche Veranlassung. Ihr dagegen gerichtetes Vorbringen, wonach für die Angemessenheit der Geschäftsführerbezüge nicht nur organisches (eigenes) Umsatzwachstum einer Körperschaft maßgeblich sei, sondern auch die Erhöhung von Umsatz und Mitarbeiterzahl durch anorganisches Wachstum (Zukäufe), ist nicht entscheidungserheblich. Abgesehen davon, dass die Unternehmensgröße bereits durch den Ansatz des oberen Quartils berücksichtigt wurde, greift die Klägerin insoweit lediglich die den Senat bindende Würdigung des FG an (§ 118 Abs. 2 FGO) und setzt dem ihre eigene Würdigung entgegen, ohne jedoch Verstöße gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze geltend zu machen.

72 d) Unbegründet ist der Vortrag der Klägerin auch insoweit, als sie geltend macht, die Gehaltssteigerungen ab 2008 beruhten ganz wesentlich auf der Zusage einer Altersversorgung, die den Anforderungen der BFH-Rechtsprechung genüge, da sie so ausgestaltet sei, dass dem Geschäftsführer zunächst 70 % der letzten Aktivbezüge (ab 2010) und sodann 75 % der letzten Aktivbezüge (ab 2012) zugesagt wurden. Die Klägerin verkennt insoweit, dass derartige Zusagen unter verschiedenen Gesichtspunkten zu überprüfen sind, wie etwa im Hinblick auf ihre Erdienbarkeit oder eine Überversorgung (BFH-Urteil vom 27.03.2012 - I R 56/11, BFHE 236, 74, BStBl II 2012, 665). Auch wenn die jeweilige Zusage bei isolierter Betrachtung nicht zu beanstanden ist, wird sie zusätzlich als Bestandteil der Gesamtausstattung in Höhe der fiktiven Jahresnettoprämie in die Angemessenheitskontrolle einbezogen (vgl. BFH-Urteil vom 31.03.2004 - I R 79/03, BFHE 206, 52, BStBl II 2004, 940, unter II.3.b).

73 e) Ein Rechtsverstoß des FG ist auch nicht darin zu sehen, dass das FG die --von der Klägerin im Rahmen ihrer

Einspruchsbegründung erwähnte-- Verfügung der OFD Karlsruhe (S 2742/84 - St 221) betreffend die Angemessenheit der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers nicht berücksichtigt hat. Abgesehen davon, dass diese Verfügung an die Finanzämter des Landes Baden-Württemberg gerichtet ist und lediglich Geschäftsführergehälter ab 2009 betrifft, handelt es sich um eine (norminterpretierende) Verwaltungsvorschrift zur Konkretisierung des unbestimmten Rechtsbegriffs "Angemessenheit" i.S. von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften sind keine Rechtsnormen, sondern lediglich Ausdruck der Rechtsmeinung einer Verwaltungsbehörde und binden daher nach ständiger Rechtsprechung die FG nicht (BFH-Urteile vom 24.08.2016 - X R 11/15, BFH/NV 2017, 300, Rz 26, und vom 23.08.2017 - I R 52/14, BFHE 259, 20, BStBl II 2018, 232, Rz 16; Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 4 AO Rz 84, m.w.N.).

74 f) Schließlich führen auch die von der Klägerin privat in Auftrag gegebenen Kienbaum-Vergütungsstudien zur Angemessenheit des Geschäftsführergehalts zu keiner anderen Beurteilung. Ohne Erfolg macht die Klägerin insoweit geltend, bei zutreffendem Verständnis der Zahlen dieser Gutachten ergebe sich für die einzelnen Streitjahre keine Überschreitung der Angemessenheitsgrenze.

75 Für das Streitjahr 2010 liegt kein derartiges Gutachten vor, sodass es bereits an einer Grundlage für eine andere Beurteilung fehlt. Aber auch die vorliegenden Gutachten für die Streitjahre 2005, 2008 und 2009 sind zur Schätzung des angemessenen Geschäftsführergehalts ungeeignet. Sämtliche Gutachten sind im Laufe der Streitjahre 2005 (April 2005), 2008 (21.02.2008) und 2009 (01.10.2009) erstellt worden und beruhen daher hinsichtlich Mitarbeiterzahl, Umsatz und Jahresüberschuss ganz überwiegend auf vergütungsbestimmenden Werten, die entweder unzutreffend oder nicht dargelegt wurden: So weist das Gutachten für das Streitjahr 2005 auf S. 5 als "unternehmensbezogene Faktoren" 290 Beschäftigte und Umsatzerlöse von 7,7 Mio. € sowie eine Gewinnmarge von 5 % aus - das wäre ein Gewinn von ca. 385.000 €. Nach den bindenden Feststellungen des FG betrugen die Umsätze zwar tatsächlich 7,7 Mio. €, bei drei Mitarbeitern lag der Jahresüberschuss aber lediglich bei 6.627 €. Hinzu kommt, dass die Mehrfach-Geschäftsführung (2005 bis 2007) nicht vergütungsmindernd berücksichtigt worden ist. Bei derart gravierenden Mängeln kann dem Gutachten keine Bedeutung beigemessen werden.

76 Die Gutachten für 2008 und für 2009 enthalten keine vergütungsrelevanten Daten (Umsatz, Jahresüberschuss, Beschäftigte) und stellen lediglich auf der Grundlage nicht näher erläuterter Ermittlungen einen "Marktrahmen" zwischen unterem Quartil, Median und oberem Quartil dar, ohne dass dies für den erkennenden Senat nachvollziehbar wäre. Ohne Darlegung der Erhebungsgrundlagen und ohne Berücksichtigung der besonderen Verhältnisse des Unternehmens kann auch diesen Gutachten keine das Ergebnis des FG erschütternde Wirkung beigemessen werden.

77 6. Soweit die Revision begründet ist, sind die angefochtenen Körperschaftsteuer-, Umsatzsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Die Steuerbescheide sind unter Berücksichtigung der Gemeinnützigkeit der Klägerin in den Streitjahren 2006 und 2007 entsprechend zu ändern und die Steuer niedriger festzusetzen (§ 100 Abs. 2 Satz 1 FGO). Die Berechnung der Steuer wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO). Die Aberkennung der Gemeinnützigkeit für die Streitjahre 2005 sowie 2008 bis 2010 führt zum Verlust der Steuerbefreiungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG. Darüber hinaus unterliegen die Umsätze der Klägerin nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG, sondern dem Regelsteuersatz.

78 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO und berücksichtigt, dass der vom FG festgestellte Streitwert (998.882 €) nach der Abtrennung des Verfahrens V R 9/20 noch 742.568 € und das Obsiegen der Klägerin in den beiden Streitjahren (2006 und 2007) ca. 82.000 € und damit etwa 1/10 beträgt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de