FG München, Urteil v. 24.02.2025 – 7 K 1583/24

Titel:

Verdeckte Gewinnausschüttungen einer Genossenschaft Förderung der sozialen oder kulturellen Mitgliederbelange

Normenketten:

KStG § 8 Abs. 1
KStG § 8 Abs. 3 S. 2
EStG § 4 Abs. 4
GenG § 1 Abs. 1

Leitsätze:

Aufwendungen einer Genossenschaft für eine Pauschalreise ihrer Mitglieder nach Mallorca sowie für den Eintritt ihrer Mitglieder in den Münchener Tierpark sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die Aufwendungen sind dem Bereich der privaten Lebensführung der Teilnehmer zuzuordnen und daher als verdeckte Gewinnausschüttungen zu beurteilen. (redaktioneller Leitsatz)
Die Förderung der sozialen oder kulturellen Mitgliederbelange einer Genossenschaft darf nicht in beliebiger Weise erfolgen, sondern ein entsprechender Geschäftsbetrieb muss das Mittel zur Verwirklichung des Förderzwecks auf der Basis von Fördergeschäften darstellen. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

verdeckte Gewinnausschüttungen einer Genossenschaft, Verdeckte Gewinnausschüttung, Betriebsausgaben, Genossenschaftszweck, Mitgliederförderung, Finanzgericht, Einspruchsentscheidung, Körperschaftsteuerpflicht, verdeckte Gewinnausschüttung, Einkommen, Dienstleistungen, Bescheid, Aufwendungen, Revision, Unterkunft, Pauschalreise, Gesellschafter, Gewerbesteuermessbetrag, Beteiligung, Artenschutz, Genossenschaft, Bundesamt, alleiniger Gesellschafter, notarieller Urkunde, Erbringung von Dienstleistungen, Betriebsausgabenabzug, Private Mitveranlassung, Gemeinschaftsgefühl, Geschäftsbetrieb

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – I R 32/25

Fundstellen:

DStRE 2026, 991
LSK 2025, 36934

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

I.

1
Strittig sind verdeckte Gewinnausschüttungen.

2
Die Klägerin ist eine eingetragene Genossenschaft (eG). Ihre Gründung erfolgte durch formwechselnde Umwandlung der ABC GmbH (formwechselnder Rechtsträger) mit notarieller Urkunde vom 2. Juli 2021. Alleiniger Gesellschafter der ABC GmbH war H. Die Klägerin ist seit 2021 im Genossenschaftsregister des Amtsgerichts unter GnR … eingetragen. Alleiniger Gesellschafter des formwechselnden Rechtsträgers war zunächst H, der auch einzelvertretungsberechtigter Vorstand der Klägerin ist. H erbringt über seine Einzelfirma gegenüber der Klägerin die dem Geschäftsbetrieb der Klägerin zugrundeliegenden Dienstleistungen.

3
Im Streitjahr 2021 wurden als weitere Genossen E, die Ehefrau des H, sowie die gemeinsamen minderjährigen Kinder K1 und K2 mit einer Beteiligung von jeweils 0,3953 % aufgenommen. H verfügt über eine Mehrheit von vier von sieben Stimmen und kann damit Mehrheitsbeschlüsse fassen. Nach ihrer Satzung besteht der Zweck der Klägerin in der Förderung des Erwerbs, der Wirtschaft der Mitglieder und derer sozialer und kultureller Belange mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs. Gegenstand des Unternehmens ist die Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen einer Produktivgenossenschaft, insbesondere Beratungs- und Dienstleistungen zur Optimierung von IT-gestützter Unternehmensprozessen und zur Einführung neuer IT-Systeme und IT-Anwendungen; Beschaffung von Arbeitsplätzen; die Errichtung und der Betrieb von Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen sowie sozialer, wirtschaftlicher und kultureller Einrichtungen. Die Genossenschaft darf alle Maßnahmen treffen, die geeignet sind oder geeignet erscheinen, den Gesellschaftszweck zu fördern. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Satzung vom …2021 verwiesen.

4
In ihrer Gewinn- und Verlustrechnung für das Streitjahr 2021 berücksichtigte die Klägerin andere ordentliche sonstige betriebliche Aufwendungen von 150.763,36 EUR. Auf entsprechende Anfrage des Beklagten (Finanzamts) vom 30. Mai 2023 teilte die Klägerin mit Schreiben vom 14. Juni 2023 mit, dass in den anderen ordentlichen sonstigen betrieblichen Aufwendungen auch Kosten zur Förderung sozialer und kultureller Belange der Mitglieder in Höhe von 3.185,19 EUR enthalten seien. Mit Schreiben vom 26. Februar 2024 teilte die Klägerin mit, dass es sich insoweit um Aufwendungen für eine TUI Pauschalreise (2.656 EUR), eine Kurtaxe (33 EUR), den Aufpreis für Verpflegung (463,19 EUR) sowie den Eintritt in den Münchner Tierpark (33 EUR) gehandelt habe. Der Teilnehmerkreis habe aus den vier Mitgliedern der Klägerin, d.h. H, E, K1 und K2 bestanden. Die Mitgliederreisen und Ausflüge hätten der Förderung der sozialen und kulturellen Belange der Mitglieder gedient.

5
Das Finanzamt erkannte diese Aufwendungen jedoch nicht als Betriebsausgaben an, sondern rechnete sie dem Einkommen der Klägerin als verdeckte Gewinnausschüttungen hinzu. Mit Bescheid jeweils vom 13. März 2024 wurden die Körperschaftsteuer 2021 auf 117 EUR und der Gewerbesteuermessbetrag 2021 auf 24 EUR festgesetzt sowie der verbleibende Verlustabzug zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2021 auf 0 EUR und der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2021 mit 8.315 EUR gesondert festgestellt.

6
Gegen die vorgenannten Steuerbescheide legte die Klägerin am 20. März 2024 jeweils Einspruch ein und legte einen Prüfungsbericht nach § 53 GenG des Deutschen Interessenverband der Kleingenossenschaften vom 8. November 2023 vor. Sie führte im Wesentlichen aus, dass die Genossenschaft nur den Zweck habe, ihre Mitglieder gemäß § 1 Abs.1 des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften – Genossenschaftsgesetz – (GenG) zu fördern. Bei den streitigen Aufwendungen handle es sich nicht um verdeckte Gewinnausschüttungen, sondern um Förderleistungen, die allen Mitgliedern gleichzeitig angeboten worden seien. Kein einzelnes Mitglied habe eine Besserstellung oder Bevorzugung erfahren.

7
Das Finanzamt folgte der Rechtsauffassung der Klägerin jedoch nicht. Es vertrat die Auffassung, dass für die durchgeführte Reise bzw. den Tierparkbesuch kein betrieblicher Veranlassungszusammenhang vorgebracht worden sei. Es sei nicht ersichtlich, inwieweit durch die Reise/Ausflug der Gegenstand der Genossenschaft, d.h. der IT-Bereich gefördert worden sei. Vielmehr handle es sich um typische Familienreisen/-ausflüge. Mit Einspruchsentscheidung vom 3. Juli 2024 wurden die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen.

8
Hiergegen richtet sich die am 7. August 2024 beim Finanzgericht eingegangene Klage. Unter Bezugnahme auf die geschichtliche Entwicklung der Genossenschaften und ihrer rechtlichen Grundlagen verweist die Klägerin auf die am 18. August 2006 in Kraft getretene Novellierung des Genossenschaftsgesetzes, mit der am Grundverständnis der eG als mitgliedernützlichen und staatsfreien förderwirtschaftlichen Selbsthilfeverein mit nur begrenztem Nichtmitgliedergeschäft und kollektiver Selbstprüfung durch einen genossenschaftlichen Prüfverband festgehalten werde.

9
Der Genossenschaftsbetrieb könne grundsätzlich jede wirtschaftliche Tätigkeit zum Gegenstand haben. Der genossenschaftliche Grundauftrag bestehe ausschließlich in der Förderung der Mitglieder, der herkömmlicherweise die Unterstützung der Mitglieder in ihrer privaten Hauswirtschaft umfasse. Zur Lebensführung gehörten neben den materiellen auch die ideellen Bedürfnisse, insbesondere auch soziale und kulturelle Dienstleistungen und die gesamte private, der materiellen und ideellen Daseinsvorsorge dienende Lebenswirtschaft. § 1 Abs. 1 GenG umfasse mit dem Begriff „Erwerb“ den beruflichen und mit dem Begriff „Wirtschaft“ den nichtberuflichen Lebensbereich. Unter „Lebenswirtschaft“ fielen die Lebenshaltungskosten, die durch das Statistische Bundesamt verwendet würde, d.h. der so genannte Warenkorb.

10
Wichtigstes Vermögensrecht des Mitgliedes sei der Anspruch auf Förderung durch den genossenschaftlichen Geschäftsbetrieb. Die Satzung brauche dieses Recht nicht ausdrücklich vorzusehen, da es unmittelbar und zwingend aus dem Förderzweck i. S. d. § 1 Abs. 1 GenG folge, der für die Rechtsform der eG wesensnotwendig sei. Aufgrund ihrer Förderpflicht habe die Genossenschaft alles ihr rechtlich und tatsächlich Mögliche und Zumutbare zu tun, um die Mitglieder nach Maßgabe der Satzung betriebs- oder lebenswirtschaftlich zu unterstützen. Gegenüber dem Recht auf Förderleistungen trete das Recht auf Verteilung des festgestellten Gewinns zurück, weil die eG grundsätzlich auf naturale Förderung angelegt sei. Der Umfang der Fördermaßnahmen liege ausschließlich und uneingeschränkt in der Hand der Genossenschaften.

11
Da das genossenschaftliche Wirtschaften nicht Selbstzweck sei, sondern gesetzlich zur Erfüllung von Fördermaßnahmen eingefordert werde, stellten die Fördermaßnahmen abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Ohne die Fördermaßnahmen würde die Genossenschaft aufhören, zu existieren.

12
Die Ermittlung des Einkommens der Genossenschaft erfolge im Rahmen des § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG). Eine verdeckte Gewinnausschüttung bei einer eG müsse differenzierter beurteilt werden als bei Kapitalgesellschaften. Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften, deren Gesellschafter ausschließlich aus Renditeerwägungen am Kapital beteiligt seien und deren Geschäftsleiter nur die erzielbare Kapitalrendite im Auge hätten, müsse die Tätigkeit des Geschäftsleiters einer Genossenschaft auf den Zweck der Genossenschaft, der Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft oder deren soziale oder kulturellen Belange ihrer Mitglieder, gerichtet sein. Bei der Beurteilung der Frage, ob eine vGA durch das Genossenschaftsverhältnis veranlasst sei, müsse auf das Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters der Genossenschaft abgestellt werden. Dieser müsse dem Zweck der Genossenschaft entsprechend handeln und die Gesellschaftsinteressen gegebenenfalls gegenüber den Gesellschafterinteressen verteidigen. Da bei der eG die Ausrichtung auf den Förderzweck auch steuerrechtlich geboten sei und nichts mit einer unreflektierten Übertragung gesellschaftsrechtlicher Wertungen auf die steuerrechtliche Problematik zu tun habe, reiche es aus, wenn die Genossenschaft die Höhe der von allen Mitgliedern zu erhebenden Leistungsentgelte insgesamt nach dem Kostendeckungsprinzip ermittle. Es sei deshalb keine verhinderte Vermögensmehrung anzunehmen, wenn die Genossenschaft Entgelte ihrer Mitglieder mindere oder sogar so gestalte, also auch unentgeltlich, dass die einzelne Leistungsbeziehung keinen Überschuss bzw. einen Verlust abwerfe. Eine Genossenschaft müsse nicht gewinnorientiert tätig werden, sondern vielmehr ihre Förderverpflichtung erfüllen.

13
Nach § 4 Abs. 4 EStG würden Betriebsausgaben als Aufwendungen definiert, die durch den Betrieb veranlasst seien. Eine betriebliche Veranlassung sei gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhingen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt seien. Ob und inwieweit Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst seien, hänge von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Aufwendungen tätige. Die Gründe bildeten das auslösende Moment, das den Steuerpflichtigen dazu bewogen habe, die Kosten zu tragen. Das auslösende Moment sei die Förderverpflichtung der Genossenschaft. Im Streitfall handle es sich daher bei den Aufwendungen für die nach § 1 Abs. 1 GenG bestehende Förderverpflichtung weder um abziehbare Betriebsausgaben noch um verdeckte Gewinnausschüttungen i. S. v. § 8 Abs. 3 KStG. Sie seien als Fördermaßnahmen aufgrund der gesetzlichen Verpflichtung aus § 1 Abs. 1 GenG Aufwendungen der Genossenschaft. Der Gesetzgeber

habe bewusst den Bereich der Fördermaßnahmen in die Hand der Genossenschaft gelegt und den Förderbereich nicht eingeschränkt. Demzufolge könne eine Sanktionierung nicht durch das Steuerrecht erfolgen.

14
In der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) seien bisher zu diesem speziellen Thema keine Entscheidungen ergangen. Der EuGH habe in seinem Urteil vom 12. Februar 2009, Rs. C-515/07 - VNLTO – (Slg. 2009, I-839, BFH NV 2009, Seite 682), das im BFH-Urteil vom 12. Januar 2011 XI R 9/08, BStBl. II 2012, Seite 58, Rz 15 zitiert werde, die Wahrnehmung der Interessen der Mitglieder nicht als unternehmensfremd betrachtet, wenn dies den Hauptzweck der Vereinigung darstelle. Da das genossenschaftliche Wirtschaften nicht Selbstzweck sei, sondern gesetzlich zur Erfüllung von Fördermaßnahmen eingefordert werde, stellten die Fördermaßnahmen abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Es sei deshalb keine verhinderte Vermögensmehrung anzunehmen, wenn die Genossenschaft Entgelte ihrer Mitglieder mindere oder sogar so gestalte, also auch unentgeltlich, dass die einzelne Leistungsbeziehung keinen Überschuss bzw. einen Verlust abwerfe. Eine Genossenschaft müsse nicht gewinnorientiert tätig werden, sondern vielmehr ihre Förderverpflichtung erfüllen.

15
Im Zusammenhang mit der TUI Pauschalreise lägen keine detaillierten Aufzeichnungen mehr über das genaue Programm und den Tagesablauf vor. Es habe sich um eine Reise nach Mallorca vom 18. August 2021 bis 23. August 2021 gehandelt. Die Unterkunft sei im Hotel … in der Bucht von Alcudia erfolgt und habe Halbpension umfasst. Vor Ort sei ein Upgrade auf „All-Inclusive“ vor Ort durchgeführt worden, weil dies günstiger als eine TUI-Vorab-Buchung gewesen sei. Der Aufpreis habe 463,19 EUR betragen. Der Betrag von 33 EUR für die obligatorische Kurtaxe habe vor Ort im Hotel entrichtet werden müssen. Während des Aufenthalts hätten die teilnehmenden Mitglieder (H, E, K1 und K2) mehrere Bustransfers des Hotels in Anspruch genommen, um das Tramuntana-Gebirge mit dem Castillo Bellver, die Altstadt von Alcudia und die Altstadt von Palma zu besichtigen. Die Reise habe in erster Linie der Förderung des Gemeinschaftsgefühls gedient. Das genaue Programm sei vor Ort flexibel gestaltet worden und habe kulturelle Besichtigungen und Möglichkeiten zur Erholung beinhaltet.

16
Der Besuch im Tierpark Hellabrunn München sei am 31. Dezember 2021 mit einer Fahrt um 12:00 Uhr von … nach München und um 18:30 Uhr zurück nach … erfolgt. Teilnehmer dieses Besuchs seien alle damaligen Mitglieder der Klägerin gewesen, d.h. H, E, K1 und K2. Der Tierparkbesuch habe zur Stärkung des Bewusstseins für den Natur- und Artenschutz und zur Förderung des Verständnisses für die Bedeutung einer intakten Umwelt gedient.

17
Die Klägerin beantragt,

die Bescheide für 2021 i. S. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag vom 13.März 2024 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Juli 2024 dahingehend zu ändern, dass weitere Betriebsausgaben für die Kosten zur Mitgliederförderung in sozialer und kultureller Hinsicht in Höhe von 3.185,19 EUR einkommensmindernd berücksichtigt und die Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuermessbetrag entsprechend herabgesetzt werden, hilfsweise wird beantragt, die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen.

18
Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

19
Den Ausführungen der Klägerin, dass zur Beurteilung der Frage, ob eine vGA vorliegt, auf das Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Genossenschaft am Maßstab des Genossenschaftszwecks abzustellen sei, werde zugestimmt. Daraus zu schließen, dass daher sämtliche Mitgliederinteressen völlig unabhängig vom Genossenschaftsgegenstand (hier: Beratungsleistungen zur Optimierung von IT-gestützten Unternehmensprozessen) förderfähig und damit als Betriebsausgaben abzugsfähig seien, sei jedoch unzutreffend und würde die oben genannte Beurteilung ins Leere laufen lassen. Vielmehr sei als vGA jeder Vorteil zu werten, den die Genossenschaft den Mitgliedern oder ihnen

nahestehenden Personen zuwende, den sie Dritten, also der Genossenschaft Fremden, nicht einräumen würde. Insoweit werde auf das BFH-Urteil vom 28. Oktober 2015 (I R 10/13) verwiesen. Auch in seinem Urteil vom 9. Februar 1972 (I R 29/70) habe der BFH entschieden, dass eine von der Genossenschaft durchgeführte Studienfahrt als vGA zu behandeln sei, wenn nicht allein betriebliche Gründe für die Kostenübernahme bestimmend wären. Im Streitfall seien betriebliche Gründe weder ersichtlich noch vorgetragen.

20
Mit Aufklärungsanordnung vom 11. Dezember 2024 hat das Gericht die Klägerin unter Fristsetzung mit ausschließender Wirkung bis 10. Januar 2025 aufgefordert, anhand der Vorlage geeigneter Unterlagen die TUI Pauschalreise, die Kurtaxe, den Aufpreis für Verpflegungen sowie den Tierparkbesuch im Einzelnen nachzuweisen und zu konkretisieren. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Aufklärungsanordnung Bezug genommen.

21
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die Akten des Finanzamts, die im Verfahren gewechselten Schriftsätze, sowie auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

22
Die Klage ist unbegründet. Die Behandlung der geltend gemachten sonstigen betrieblichen Aufwendungen in Höhe von 3.185,19 EUR als verdeckte Gewinnausschüttungen begegnet keinen Bedenken.

23
1. Die Klägerin gehört als eingetragene Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft neben den Kapitalgesellschaften zu den juristischen Personen; entsprechend ist sie gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Hinsichtlich des Umfangs der Körperschaftsteuerpflicht sind Genossenschaften den Kapitalgesellschaften grundsätzlich gleichgestellt (vgl. zu den Sonderregelungen in § 22 KStG und in § 25 KStG, Kalbfleisch in: Bott/Walter, KStG, 180. Ergänzungslieferung, Dezember 2024, § 1 KStG, Rn. 99).

24
2. Eine verdeckte Gewinnausschüttung i.S. des § 8 Abs.3 Satz 2 KStG ist auch bei einer Genossenschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Mitgliedschaftsverhältnis zur Genossenschaft veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (vgl. BFH-Urteile vom 11. Oktober 1989 I R 208/85, BStBl II 1990, 88; 13. November 1991 I R 45/90, BStBl II 1992, 429; 20. Januar 1993 I R 55/92, BStBl II 1993, 376 und vom 28. Oktober 2015 I R 10/13, BStBl II 2016, 298; Beuthien, Deutsches Steuerrecht □ DStR□ 2007, 1847, 1848; Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz 201).

25
Im Regelfall ist die Frage, ob eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) durch das Mitgliedschaftsverhältnis zur Genossenschaft veranlasst ist, an dem Maßstab des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters der Genossenschaft zu messen. Dabei ist die besondere Aufgabenstellung der Genossenschaft, wie sie sich aus § 1 Abs.1 des Genossenschaftsgesetzes (GenG) ergibt, zu berücksichtigen. Danach ist die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG regelmäßig auch bei einer Genossenschaft gerechtfertigt, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter der Genossenschaft den beanstandeten Vermögensvorteil dem Mitglied der Genossenschaft nicht zugewendet hätte. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung besteht keine Notwendigkeit, speziell für Genossenschaften eine eigenständige Definition der verdeckten Gewinnausschüttung zu entwickeln. Gesellschafts- und Steuerrecht behandeln die Genossenschaft als ein selbständiges Rechtssubjekt, das körperschaftsteuerpflichtig ist (§ 1 Abs.1 Nr.2 KStG).

26
Übernimmt eine Kapitalgesellschaft Aufwendungen für eine Reise des GesellschafterGeschäftsführers, die in nicht nur untergeordnetem Umfang dessen private Interessen berührt, so ist dieses Verhalten regelmäßig

durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (BFH-Urteile vom 6. April 2005 I R 86/04, BStBl II 2005, 666 und vom 9. März 2010 VIII R 32/07, DStRE 2010, 925 m.w.N.). Ob die Reise in diesem Sinne privat veranlasst oder mitveranlasst ist, muss nach denjenigen Kriterien beurteilt werden, die zum Betriebsausgabenabzug von Einzelunternehmern und Personengesellschaften entwickelt worden sind. Sofern eine Kapitalgesellschaft Reisen ihres Gesellschafter-Geschäftsführers finanziert, so ist die für eine verdeckte Gewinnausschüttung ausreichende private Mitveranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis regelmäßig gegeben, wenn im Interesse einer rechtsformneutralen Besteuerung bei vergleichbaren Aufwendungen eines sonstigen Unternehmers § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG eingreifen würde. Im Rahmen einer Würdigung der Gesamtumstände ist dabei insbesondere auf die gewählten Reiseziele, die touristische Attraktivität der aufgesuchten Orte sowie auf die fachliche Organisation der Reise und die Ausfüllung der Reisezeit mit fachbezogenen Veranstaltungen abzustellen (BFH-Urteil vom 12. September 1996 IV R 36/96, BFH/NV 1997, 219). Für eine Reise an einen Urlaubsort im Inland gilt nichts Anderes (BFH-Urteil vom 25. November 1993 IV R 37/93, BStBl II 1994, 350).

27
3. Nach den hiernach anwendbaren Regeln sind die streitgegenständlichen Aufwendungen für die Reise nach Mallorca nebst Kurtaxe und Aufpreis für Verpflegung sowie den Tierparkbesuch nicht als Betriebsausgaben abziehbar. Zur Überzeugung des Gerichts steht fest, dass die Reise und der Tierparkbesuch nicht nur untergeordnete allgemein-touristische Interessen befriedigt haben, sondern vielmehr in erheblichem Umfang durch private Gründe des Geschäftsleiters der Klägerin mitveranlasst worden sind. Die Klägerin hat trotz entsprechender Aufforderung des Gerichts mit Aufklärungsanordnung vom 11. Dezember 2024 nicht einmal ansatzweise substantiiert dargelegt, dass die streitigen Aufwendungen der Förderung des Erwerbes oder der Wirtschaft der Mitglieder der Genossenschaft oder deren sozialer oder kultureller Belange nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 GenG gedient haben. Eine Pauschalreise nach Mallorca mit der Besichtigung touristischer Sehenswürdigkeiten (Tramuntana-Gebirge mit dem Castillo Bellver, Altstadt von Alcudia und Palma) sowie ein Tierparkbesuch sind dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen, zumal die Klägerin selbst ausführt, dass die Reise nach Mallorca der Förderung des Gemeinschaftsgefühls gedient habe, das Programm vor Ort flexibel gestaltet worden sei und neben kulturellen Besichtigungen auch Möglichkeiten zur Erholung beinhaltet habe. Um eine Studienfahrt hat es sich dabei nicht gehandelt (vgl. BFH-Urteil vom 9. Februar 1972 I R 29/70 zur landwirtschaftlichen Studienfahrt einer landwirtschaftlichen Genossenschaft). Im Rahmen einer Würdigung der Gesamtumstände, insbesondere im Hinblick auf die gewählten Reiseziele, die touristische Attraktivität der aufgesuchten Orte sowie auf die fachliche Organisation der Reise und die Ausfüllung der Reisezeit mit fachbezogenen Veranstaltungen würde bei vergleichbaren Aufwendungen eines sonstigen Unternehmers die Vorschrift des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG eingreifen (BFH-Urteil vom 12. September 1996 IV R 36/96, BFH/NV 1997, 219).

28
3.1. Die Klägerin kann sich nicht mit Erfolg darauf berufen, dass sie mit der Reise nach Mallorca und dem Tierparkbesuch das Gemeinschaftsgefühl bzw. das Bewusstsein für den Natur- und Artenschutz und die Bedeutung einer intakten Umwelt gefördert hat und damit ihre Satzungszwecke, insbesondere die sozialen oder kulturellen Belange ihrer Mitglieder, verfolgt hat, so dass das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu verneinen sei.

29
Nach § 1 Abs. 1 GenG muss der genossenschaftliche Zweck auf die Förderung durch einen gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sein, d.h. der Geschäftsbetrieb ist Mittel zur Herbeiführung des Förderzwecks. Unter Geschäftsbetrieb wird sowohl die Zusammenfassung von bestimmten Sachen, Rechten und anderen wirtschaftlichen Werten sowie von personellen und organisatorischen Mitteln zu einer Einheit zur Erreichung des Förderzwecks als auch die mit diesen Mitteln und Werten entfaltete, planmäßige und auf Dauer angelegte Tätigkeit verstanden. Im Gegensatz zu § 22 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) verlangt der Gesetzeswortlaut zwar keinen „wirtschaftlichen“ Geschäftsbetrieb. Doch wird die Genossenschaft zur Erfüllung ihrer Förderleistungsfähigkeit praktisch immer unternehmerisch an Märkten tätig werden, so dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb erforderlich ist (Henssler/Strohn/Geibel, 6. Aufl. 2024, GenG § 1 Rn. 11, beck-online).

30

Seit der Neufassung des § 1 Abs. 1 durch die GenG Nov 2006 ist neben der Förderung des Erwerbes oder der Wirtschaft der Mitglieder der Genossenschaft zwar auch die Förderung sozialer oder kultureller Belange der Mitglieder ein zulässiger selbstständiger Hauptzweck einer Genossenschaft. Die Förderung der sozialen oder kulturellen Mitgliederbelange darf jedoch nicht in beliebiger Weise erfolgen, vielmehr muss auch insoweit ein Geschäftsbetrieb das Mittel zur Verwirklichung des Förderzwecks auf der Basis von Fördergeschäften darstellen (Henssler/Strohn/Geibel, 6. Aufl. 2024, GenG § 1 Rn. 6, beck-online). Wie der Gesetzgeber ausgeführt hat, geht es bei Genossenschaften, die sich der Förderung der sozialen und kulturellen Interessen ihrer Mitglieder widmen, darum, „ein Angebot zu schaffen, an dem die Beteiligten ein soziales oder kulturelles Interesse haben; Voraussetzung ist aber stets, dass dies durch einen gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb erfolgt. Dies gilt beispielsweise für Schulgenossenschaften, Sportgenossenschaften oder Mediengenossenschaften“ (vgl. BT-Ds 16/1025 S. 80). Die sozialen und kulturellen Güter sind den Mitgliedern daher nicht nur irgendwie zugänglich zu machen, sondern sind im gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb zu erwirtschaften (Beuthien/Beuthien, 16. Aufl. 2018, GenG § 1 Rn. 15, 16, beck-online; Pöhlmann/Fandrich/Bloehs/Fandrich, 4. Aufl. 2012, GenG § 1 Rn. 11, beck-online).

31
Hiervon kann im Streitfall keine Rede sein. Anders als bei den vom Gesetzgeber genannten Schulgenossenschaften, Sportgenossenschaften oder Mediengenossenschaften, in deren gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb die sozialen und kulturellen Güter erwirtschaftet werden, besteht kein entsprechender Geschäftsbetrieb der Klägerin. Vielmehr richtet sich der Geschäftsbetrieb der Klägerin entsprechend ihres Unternehmensgegenstands auf die Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen einer Produktivgenossenschaft, insbesondere Beratungs- und Dienstleistungen zur Optimierung von IT-gestützten Unternehmensprozessen und zur Einführung neuer IT-Systeme und IT-Anwendungen, Schaffung von Arbeitsplätzen, die Errichtung und der Betrieb von Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen. Dieser Geschäftsbetrieb wird im Streitfall durch die Erbringung entsprechender Leistungen des Geschäftsleiters über seine Einzelfirma betrieben.

32
Ein Geschäftsbetrieb, der die Errichtung und den Betrieb sozialer und kultureller Einrichtungen zum Gegenstand, wurde im Streitjahr nicht unterhalten. Da die Förderung der sozialen oder kulturellen Mitgliederbelange jedoch nicht in beliebiger Weise erfolgen darf, sondern ein entsprechender Geschäftsbetrieb das Mittel zur Verwirklichung des Förderzwecks auf der Basis von Fördergeschäften darstellen muss (Henssler/Strohn/Geibel, 6. Aufl. 2024, GenG § 1 Rn. 6, beck-online), kann die Klägerin nicht geltend machen, dass sie durch die streitigen Aufwendungen die sozialen oder kulturellen Belange ihrer Mitglieder gefördert und damit ihren genossenschaftlichen Förderzweck erfüllt hat.

33
4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Revision ist nicht zuzulassen, da keiner der in § 115 Abs. 2 FGO genannten Gründe ersichtlich ist.