



---

**Ausarbeitung**

---

**Steuerliche Behandlung von Initiativen am Beispiel des Bündnisses  
Letzte Generation**

## Steuerliche Behandlung von Initiativen am Beispiel des Bündnisses Letzte Generation

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 008/23  
Abschluss der Arbeit: 16.03.2023  
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

---

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

---

## Inhaltsverzeichnis

<b>1.</b>	<b>Untersuchungsgegenstand</b>	<b>5</b>
<b>2.</b>	<b>Das Bündnis Letzte Generation als Beispiel für Initiativen aus der Klima- und Umweltschutzbewegung</b>	<b>5</b>
<b>3.</b>	<b>Mögliche Rechtsformen von Initiativen am Beispiel des Bündnisses Letzte Generation</b>	<b>6</b>
3.1.	Nichtrechtsfähiger Verein (§ 54 BGB)	6
3.2.	Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)	9
3.3.	Ergebnis zur Rechtsform	10
<b>4.</b>	<b>Finanzierung von Initiativen am Beispiel des Bündnisses Letzte Generation</b>	<b>10</b>
4.1.	Mittelbeschaffung	10
4.1.1.	Einnahmen in 2022	10
4.1.2.	Mittelbare Unterstützung	11
4.2.	Mittelverwendung	12
4.3.	Mittelverwaltung	13
4.3.1.	Kontoführung über elinor Treuhand e.V.	13
4.3.2.	Kontoführung über KUEÖ gGmbH	14
<b>5.</b>	<b>Steuerliche Veranlagung von Initiativen am Beispiel des Bündnisses Letzte Generation</b>	<b>15</b>
<b>6.</b>	<b>Steuerliche Veranlagung als nichtrechtsfähiger Verein</b>	<b>16</b>
6.1.	Körperschaftsteuer	16
6.1.1.	Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit	16
6.1.1.1.	Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit	16
6.1.1.2.	Rechtsfolgen der Gemeinnützigkeit	17
6.1.1.3.	Keine Gemeinnützigkeit mangels formeller Satzungsmaßigkeit	17
6.1.2.	Steuerpflichtige Einkünfte	18
6.1.3.	Freibetrag	19
6.2.	Gewerbsteuer	19
6.3.	Umsatzsteuer	20
6.4.	Schenkungssteuer	21
6.5.	Lohnsteuer	21
<b>7.</b>	<b>Steuerliche Veranlagung als Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)</b>	<b>22</b>
7.1.	Einkommensteuer	22
7.2.	Gewerbsteuer	23
7.3.	Umsatzsteuer	23
7.4.	Schenkungssteuer	23
7.5.	Lohnsteuer	23

---

<b>8.</b>	<b>Steuerliche Veranlagung einer unselbständigen Stiftung</b>	<b>23</b>
<b>9.</b>	<b>Steuerlicher Spendenabzug</b>	<b>24</b>
<b>10.</b>	<b>Örtliche Zuständigkeit der Finanzbehörden</b>	<b>25</b>

## 1. Untersuchungsgegenstand

Auftragsgemäß wird am Beispiel des Bündnisses Letzte Generation untersucht, in welcher Rechtsform solche Initiativen tätig werden, die keine eingetragenen juristischen Personen sind, und wie und wo die steuerliche Veranlagung und Prüfung solcher Initiativen<sup>1</sup> erfolgt. Dazu wird nach einer kurzen Beschreibung des Bündnisses Letzte Generation (dazu nachfolgend 2.) auf mögliche Rechtsformen eingegangen (dazu nachfolgend 3.), da dies Auswirkungen auf die steuerliche Einordnung und einen möglichen steuerlichen Spendenabzug hat. Sodann wird die Finanzierung (Mittelbeschaffung, Mittelverwendung und Mittelverwaltung) am Beispiel des Bündnisses Letzte Generation dargestellt (dazu nachfolgend 4.). Im Anschluss daran werden die steuerlichen Pflichten untersucht sowie Fragen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts erörtert (dazu nachfolgend 5. bis 10.).

## 2. Das Bündnis Letzte Generation als Beispiel für Initiativen aus der Klima- und Umweltschutzbewegung

Die Letzte Generation ist ein Bündnis von Aktivisten aus der Klima- und Umweltschutzbewegung (im Folgenden: **Bündnis Letzte Generation** oder kurz **Bündnis**). Eine genaue Zahl von Mitgliedern lässt sich nicht feststellen. Anhaltspunkte ergeben sich aus einer temporär versehentlich öffentlich zugänglichen Excel-Tabelle, die 2.200 Mitglieder auswies.<sup>2</sup> Das Bündnis erlangte Aufmerksamkeit im Jahr 2021 mit der Aktion „Hungerstreik der Letzten Generation“.<sup>3</sup> Das Bündnis stellt verschiedene Forderungen an die Politik, um sein primäres Ziel, „die notwendige Umkehr“ auf „unserem zerstörerischen Kurs“ zu erreichen,<sup>4</sup> darunter ein Stopp der Ölbohrungen in der Nordsee, das Verbot der Entsorgung von noch genießbaren Lebensmitteln im Wege eines „Essen-Retten-Gesetzes“<sup>5</sup>, ein Tempolimit von 100 km/h sowie ein dauerhaftes 9-Euro-Ticket.<sup>6</sup> Ferner wird die Errichtung eines sogenannten „Gesellschaftsrats“ gefordert.<sup>7</sup> Zur Erreichung dieser Ziele führt das Bündnis Letzte Generation unterschiedliche Aktionen und Kampagnen durch, zum Beispiel Straßenblockaden, die Aktion „Essen retten, Leben retten“, „Farbaktionen“<sup>8</sup> oder die Aktion „Freifahrten“<sup>9</sup>.

---

1 Damit sind allgemein Organisationen, Vereine, Zusammenschlüsse oder Bewegungen gemeint.

2 Siehe etwa taz vom 5.2.2023 (<https://taz.de/Datenleak-bei-Letzte-Generation/!5913527/>).

3 Siehe „Hungerstreik der Letzten Generation“ unter: <https://letztegeneration.de/hungerstreik/>.

4 Siehe „Wer wir sind“ unter: <https://letztegeneration.de/wer-wir-sind/>.

5 Siehe „Essen retten - Leben retten“ unter: <https://letztegeneration.de/essen-retten-leben-retten/>.

6 Siehe „Forderungen“ unter: <https://letztegeneration.de/forderungen/>.

7 Siehe zu Hintergrund, Zusammensetzung und Inhalt „Wir fordern einen Gesellschaftsrat“ unter: <https://letztegeneration.de/forderungen/> sowie „Gesellschaftsrat + Fragen & Antworten“ unter: <https://letztegeneration.de/gesellschaftsrat/>.

8 Siehe „Farbaktion“ unter: <https://letztegeneration.de/blog/tag/farbaktion/>.

9 Siehe „Freifahrten“ unter: <https://letztegeneration.de/mitmachen/freifahrten/>.

### 3. Mögliche Rechtsformen von Initiativen am Beispiel des Bündnisses Letzte Generation

Sofern Initiativen gemäß Untersuchungsgegenstand (siehe 1.) keine eingetragenen juristischen Personen sind, stellt sich die Frage, in welcher anderen Rechtsform sie tätig werden. Das wird am Beispiel des Bündnisses Letzte Generation im Folgenden beleuchtet, auf der Grundlage von öffentlich zugänglichen Informationen.

Aus den Angaben auf der Internetseite des Bündnisses Letzte Generation ist keine bestimmte Rechtsform erkennbar. Im Impressum wird eine natürliche Person als sogenannter Pressekontakt angegeben. Als verantwortliche Stelle für die Datenverarbeitung wird ebenfalls eine natürliche Person benannt. Die Rechtsform des Bündnisses insgesamt oder von Teilgruppen bzw. Entscheidungsträgergruppen innerhalb des Bündnisses wird nicht benannt.

Für die folgende Untersuchung wird jedoch davon ausgegangen, dass die Organisation und die Aktionen des Bündnisses auf einem abgestimmten Verhalten einer Mehrheit von natürlichen Personen beruhen und wirtschaftlich auf eigene, gemeinschaftliche Rechnung erfolgen. Auf der Grundlage dieser Annahme muss sich eine Rechtsform des Bündnisses ergeben, die über das Handeln von Einzelpersonen hinausgeht. Im Rahmen dieser Begutachtung erfolgt die Bestimmung der Rechtsform ausschließlich im Hinblick auf die mögliche Begründung von Steuerrechtsverhältnissen zu den Finanzbehörden. Fragestellungen, die sich aus der Rechtsform für andere Rechtsbereiche ergeben, wie zum Beispiel das Vertragsrecht, das Deliktsrecht, das Eigentumsrecht oder das Strafrecht bleiben hier außen vor.

Die vom Bündnis Letzte Generation geplanten und durchgeführten Aktionen (siehe 2.), das Einsammeln finanzieller Mittel u.a. durch Spenden (siehe nachfolgend 4.), die planmäßige Verwaltung und Verwendung dieser Finanzmittel sowie die verfestigten Organisationsstrukturen (Aufruf zur Mitgliedschaft, Regeln zum Erwerb der Mitgliedschaft und Durchlaufen bestimmter Trainings) weisen auf einen Organisationsgrad des Bündnisses hin, der es in die Nähe verbandsrechtlicher Organisationsformen führt. Da einerseits keine Registereintragung vorliegt, das Bündnis also kein rechtsfähiger eingetragener Verein im Sinne der §§ 21, 55 ff. BGB ist, andererseits eine wirtschaftliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht nicht erkennbar ist, kommen vor allem ein nichtrechtsfähiger Verein oder eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) in Betracht. Insbesondere wegen der breiten, wachsenden und offenen Mitgliederstruktur, der zentralen Steuerung des Bündnisses und der Bildung eines zentral verwalteten Vermögens liegt eine Vereinsstruktur nahe.

#### 3.1. Nichtrechtsfähiger Verein (§ 54 BGB)

Der nichtrechtsfähige Verein im Sinne des § 54 BGB ist ebenso wie der rechtsfähige Verein eine auf Dauer berechnete Verbindung einer größeren Anzahl von Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks, die nach ihrer Satzung körperschaftlich organisiert ist, einen Gesamtnamen führt und auf einen wechselnden Mitgliederbestand angelegt ist.<sup>10</sup> Auf nichtrechtsfähige Vereine

---

10 So *Ellenberger*, in: *Grüneberg, BGB*, 81. Auflage 2022, § 54 Rn. 1.

finden – gegen den Wortlaut des § 54 BGB<sup>11</sup> – grundsätzlich die für rechtsfähige Vereine geltenden Vorschriften der §§ 21 ff. BGB Anwendung, mit Ausnahme der Vorschriften, die gerade die Rechtsfähigkeit voraussetzen.<sup>12</sup> Ein nichtrechtsfähiger Verein ist trotz des Wortlauts des § 54 BGB (teil-)rechtsfähig.<sup>13</sup>

Die Merkmale des nichtrechtsfähigen Vereins treffen auf das Bündnis Letzte Generation grundsätzlich zu. Das Bündnis führt den Gesamtnamen „Letzte Generation“, unter dem die Aktivisten regelmäßig auftreten; es ist auf Dauer angelegt, besteht aus einer (nicht beschränkten) **Vielzahl von natürlichen Personen** mit dem gemeinsamen Ziel des Umwelt- und Klimaschutzes. Das Bündnis ist grundsätzlich körperschaftlich organisiert und auf einen wechselnden Mitgliederbestand angelegt, d.h. die Zweckerreichung erfolgt unabhängig vom konkreten Mitgliederbestand und erledigt sich nicht durch Austritte von einzelnen Mitgliedern.

Eine förmliche **Satzung** liegt offenbar nicht vor. Die Schriftform ist dafür bei einem nichtrechtsfähigen Verein jedoch nicht zwingend.<sup>14</sup> Daher kann sich eine Satzung und ihr Inhalt ganz oder teilweise aus Gewohnheitsrecht ergeben, also durch langdauernde tatsächliche Übung; Lücken sind durch Auslegung und Anwendung der §§ 21 ff. BGB zu füllen.<sup>15</sup> Ist durch Satzung kein Vereinssitz festgelegt worden, bestimmt sich der Sitz entsprechend § 24 BGB nach dem Schwerpunkt der Tätigkeit der Vereinsorgane.<sup>16</sup> Das Bündnis Letzte Generation gibt zum Beispiel auf seiner LinkedIn-Seite als Hauptsitz Berlin an.<sup>17</sup>

Ein konkreter **Vorstand** lässt sich aufgrund öffentlicher Informationen nicht benennen. Daraus ergeben sich indes Anzeichen für die Existenz eines Leitungsgremiums. So ist auf der Internetseite in Ziffer 6 der Rubrik „Unsere Werte“ von einer „Kerngruppe“ und einer „funktionelle Hierarchie“ die Rede. Die Kerngruppe trifft grundlegende Entscheidungen und achtet auf die Umsetzung des Plans.<sup>18</sup> Auf der Internetseite heißt es unter der Überschrift „Transparente Strukturen“

---

11 Zum historischen Hintergrund und zur verfassungsrechtlich gebotenen, verfassungskonformen Auslegung siehe *Ellenberger*, in: Grüneberg, BGB, 81. Auflage 2022, § 54 Rn. 1; *Dörner*, in: Schulze, Bürgerliches Gesetzbuch, 11. Auflage 2021, § 54 Rn. 3.

12 *Ellenberger*, in: Grüneberg, BGB, 81. Auflage 2022, § 54 Rn. 1.

13 Vgl. *Ellenberger*, in: Grüneberg, BGB, § 54 Rn. 2 und 7; *Dörner*, in: Schulze, Bürgerliches Gesetzbuch, 11. Auflage 2021, § 54 Rn. 4. Mit Inkrafttreten der Reform des Vereinsrechts am 1.1.2024 wird von Vereinen ohne Rechtspersönlichkeit gesprochen.

14 *Ellenberger*, in: Grüneberg, BGB, 81. Auflage 2022, § 54 Rn. 6; *Leuschner*, in: Münchener Kommentar zum BGB, Band 1, 9. Auflage 2021, § 54 Rn. 67.

15 *Ellenberger*, in: Grüneberg, BGB, 81. Auflage 2022, § 54 Rn. 6.

16 *Ellenberger*, in: Grüneberg, BGB, 81. Auflage 2022, § 24 Rn. 2; *Leuschner*, in: Münchener Kommentar zum BGB, Band 1, 9. Auflage 2021, § 24 Rn. 10.

17 Vgl. Profil der Letzten Generation bei LinkedIn unter: [https://www.linkedin.com/company/letztegeneration?original\\_referer=https%3A%2F%2Fletztegeneration.de%2F](https://www.linkedin.com/company/letztegeneration?original_referer=https%3A%2F%2Fletztegeneration.de%2F).

18 Siehe „Unsere Werte“ unter <https://letztegeneration.de/mitmachen/werte-protestkonsens/>. Zu Mitgliedern und Arbeitsweise der Kerngruppe siehe etwa SZ vom 10.3.2023, S. 17.

wörtlich: „Wir schaffen Transparenz in Bezug auf Entscheidungsmandate und Wissensverteilung.“ Außerdem existiert eine Gruppe (ggf. die Kerngruppe) mit Entscheidungsbefugnis über die Finanzmittel des Bündnisses (dazu 4.3.). Neben der Kerngruppe existieren Bezugs- und Arbeitsgruppen.<sup>19</sup>

Weitere Anhaltspunkte für eine körperschaftliche Organisationsstruktur sind Regelungen über den Erwerb der **Mitgliedschaft**.<sup>20</sup> In der Rubrik „Aktiv werden“ ist bestimmt, wie man Teil des Bündnisses Letzte Generation und damit „aktiv werden“ kann. Dazu muss als erster Schritt ein Formular unter Angabe der möglichen Art der Unterstützung sowie der persönlichen Daten online ausgefüllt werden.<sup>21</sup> Im Rahmen der Anmeldung wird zwischen Personen differenziert, die am Protest teilnehmen wollen und solchen, die Unterstützungsarbeit (zum Beispiel „Fotos machen, Kochen, Filme schneiden, Flyer verteilen und vieles mehr“) leisten möchten.<sup>22</sup> Die erste Gruppe, die Protestteilnehmer, müssen ein Verfahren durchlaufen: zunächst die Teilnahme an einer „Krisensitzung“, dann an einem „Protesttraining“; anschließend ist die Teilnahme an den Protesten möglich.<sup>23</sup> Das Bündnis Letzte Generation führt offenbar auch Mitgliederlisten. Es dokumentierte – zumindest in der Vergangenheit – neben Namen und Adressdaten auch weitergehende Informationen über die persönliche Situation und Krankheiten der Mitglieder.<sup>24</sup>

Außerdem bestehen die folgenden Anzeichen für eine erheblich entwickelte, **bundesweite Organisationsstruktur** des Bündnisses. Das Bündnis organisiert die bereits erwähnten Trainings und Krisensitzungen.<sup>25</sup> Zudem unterstützt das Bündnis bei rechtlichen Fragen, Anträgen zur Kostenerstattung und vermittelt an Rechtsanwälte. Dafür wurde ein Legal Team geschaffen.<sup>26</sup> Daneben existieren weitere Arbeitsgruppen und Teams, die andere Zentralfunktionen für das Bündnis wahrnehmen.<sup>27</sup> Außerdem verfügt das Bündnis über Geldvermögen (dazu 4.3.).

- 
- 19 Siehe Ziffer 8 und 13 in der Rubrik „Unser Protestkonsens“ und Ziffer 6 in der Rubrik „Unsere Werte“ unter <https://letztegeneration.de/mitmachen/werte-protestkonsens/>.
- 20 Für Zwecke dieser Untersuchung wird von „Mitgliedschaft“ gesprochen, auch wenn dieser Begriff vom Bündnis selbst offenbar nicht verwendet wird.
- 21 Siehe das Formular zur Anmeldung in der Rubrik „Aktiv werden“ unter: <https://letztegeneration.de/mitmachen/>.
- 22 Siehe hierzu die „Infobox Support“ unter Frage 5 des Anmeldeformulars unter: <https://letztegeneration.de/anmeldung/>.
- 23 Siehe hierzu die „Infobox Protesttraining“ unter Frage 2 sowie die „Infobox Support“ unter Frage 5 des Anmeldeformulars unter: <https://letztegeneration.de/anmeldung/>.
- 24 Siehe etwa ntv vom 4.2.2023 (<https://www.n-tv.de/politik/Letzte-Generation-stellte-heikle-Daten-von-Aktivisten-ins-Netz-article23892763.html>); taz vom 5.2.2023 (<https://taz.de/Datenleak-bei-Letzte-Generation!/5913527/>).
- 25 Siehe unter <https://letztegeneration.de/trainings/>; <https://letztegeneration.de/krisensitzungen/>.
- 26 Siehe unter <https://letztegeneration.de/rechtliches/>.
- 27 Siehe etwa SZ vom 10.3.2023, S. 17.



Die auf der Internetseite publizierten Forderungen sowie Regeln im Hinblick auf die gemeinsame Zielerreichung (insbesondere unter der Rubrik „Werte und Protestkonsens“) und im Hinblick auf die Selbstorganisation (einschließlich des Verfahrens zum Erwerb der Mitgliedschaft) lassen sich zumindest als Grundzüge einer „Satzung“ des Bündnisses verstehen, ergänzt um in der Praxis herausgebildete Verfahrensweisen. Zusammen mit der Art und Weise der tatsächlichen Ausführung und Steuerung der Aktionen deutet viel darauf hin, dass sich das Bündnis als nichtrechtsfähiger Verein einordnen lässt.

### 3.2. Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)

Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) im Sinne der §§ 705 ff. BGB liegt vor, wenn sich die Gesellschafter mittels eines **Gesellschaftsvertrags** zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks verpflichten, bestimmte Beiträge zu leisten. Der Gesellschaftsvertrag ist ein Dauerschuldverhältnis und kann ohne Formerfordernis schriftlich oder konkludent geschlossen werden.<sup>28</sup> Dem Gesellschaftsvertrag können später weitere Gesellschafter beitreten.<sup>29</sup>

Im Falle einer Initiative, die wie das Bündnis Letzte Generation organisiert ist, sprechen die folgenden Umstände gegen die Annahme einer GbR. Zweifelhaft ist bereits, ob ein zumindest mündlicher Gesellschaftsvertrag mit verbindlicher und bestimmbarer Beitragspflicht besteht. Möglicherweise können die oben genannten, auf der Internetseite publizierten Regeln (siehe 3.1.) als Grundzüge eines konkludent geschlossenen Gesellschaftsvertrags verstanden werden. Ob damit aber ein über das bisherige Zusammenwirken hinausgehender Rechtsbindungswille derart verbunden ist, dass eine GbR mit den daraus resultierenden Rechten und Pflichten begründet wird, ist aus den folgenden Gründen zweifelhaft. Durch den Gesellschaftsvertrag verpflichten sich die Gesellschafter zur **Leistung von Beiträgen**. Zwar können diese angesichts fehlender gesetzlicher Vorgaben und der tatsächlichen praktischen Vielfalt bei einer GbR (zum Beispiel als Innen- wie Außengesellschaften) sehr verschieden sein. Hier kommen offenbar sehr verschiedene Arten von Partizipationsmöglichkeiten in Betracht, von zentralen Führungs- und Steuerungsaufgaben, Verwaltungstätigkeiten, Fortbildungstätigkeiten, Teilnahme an Protestaktionen, logistischer Unterstützung, Mitarbeit im Pressteam oder im Media Team, Recherche, technischer Unterstützung, Kinderbetreuung, Unterkünfte anbieten in Berlin (so im Anmeldeformular), Mitarbeit in der lokalen Keimzelle (zB Flyer verteilen), Spenden bis hin zu einer rein ideellen Unterstützung. In Ziffer 3 „Regenerative Kultur“ der Rubrik „Unsere Werte“ heißt es: „Wir haben keine gegenseitigen Erwartungen, was jede:r leisten muss“.<sup>30</sup> Dass die konkrete Art der Beitragsleistung somit vage bleibt und eine Rechtspflicht dazu nicht erkennbar ist, spricht gegen einen Rechtsbindungswillen zur Gründung einer GbR.

---

28 *Schöne*, in: BeckOK BGB, 64. Edition, Stand 1.11.2022, § 705 Rn. 8, 19; *Schäfer*, in: Münchner Kommentar zum BGB, 8. Auflage 2020, § 705 Rn. 25.

29 *Schöne*, in: BeckOK BGB, 64. Edition, Stand 1.11.2022, § 705 Rn. 42.

30 Siehe unter der Rubrik „Werte & Protestkonsens“ die Ziffer 3 „Regenerative Kultur“ unter: <https://letztegeneration.de/mitmachen/werte-protestkonsens/>.

Gegen das Vorliegen einer GbR sprechen auch die folgenden Umstände: Das Bündnis verfügt über **Vermögen** (dazu 4.). Unklar bleibt aber, wie dieses Vermögen anteilig den Mitgliedern zuzuordnen ist, wie es für die Gesellschafter einer GbR typisch ist. Das Bündnis verfügt über einen grundsätzlich offenen und auf Wechsel angelegten **Mitgliederbestand** (siehe 3.1.) und ist vom Wechsel seiner Mitglieder unabhängig, während die GbR eine personalistische Struktur hat, für die es gerade auf die persönliche Beitragsleistung der Gesellschafter ankommt. Auch die für die GbR im Grundsatz<sup>31</sup> geltende **Selbstorganschaft** und Geschäftsführungsbefugnis aller Gesellschafter (§ 709 BGB) sprechen gegen das Vorliegen einer GbR.

### 3.3. Ergebnis zur Rechtsform

Die typischen Wesensmerkmale einer GbR passen nicht zu den bei Initiativen wie dem Bündnis Letzte Generation erkennbaren Organisationsstrukturen und Handlungsweisen. Es ist aber auch nicht ausgeschlossen, dass innerhalb einer solchen Initiative Teilgruppen (Entscheidergruppen) bestehen und nur diese ggf. auf konkludenter Grundlage eine GbR bilden. Auch lokale Aktionsgruppen können theoretisch jeweils eine eigene GbR bilden. Bestehen zwischen mehreren solcher Teilgruppen Verbindungen und abgestimmte Handlungsweisen, könnten sie auch eine Art mehrstufige Personengesellschaftsgruppe bilden, die von einer „Gruppenspitze“ gesteuert wird. Allerdings erscheint eine solche Konstruktion gekünstelt. Die öffentlich erkennbaren Strukturen und tatsächlichen Aktionsweisen einer Initiative wie dem Bündnis Letzte Generation deuten insgesamt eher auf eine Vereinsstruktur als nichtrechtsfähiger Verein hin mit einem offenen Mitgliederbestand, einer zumindest in Grundzügen verschriftlichten Satzung, einem Vereinsvermögen, einem breit gefächerten und grundsätzlich freiwilligen und ehrenamtlichen Engagement und der Kerngruppe als eine Art Vereinsvorstand.

## 4. Finanzierung von Initiativen am Beispiel des Bündnisses Letzte Generation

Da sich Anknüpfungspunkte für steuerlich relevante Sachverhalte regelmäßig aus den Einnahmequellen ergeben, wird im Folgenden auf die Finanzierung von Initiativen am Beispiel des Bündnisses Letzte Generation eingegangen. Dabei wird zwischen Mittelbeschaffung (dazu nachfolgend 4.1.), Mittelverwendung (dazu nachfolgend 4.2.) und Mittelverwaltung (dazu nachfolgend 4.3.) unterschieden. Die folgenden Informationen stammen ausschließlich aus öffentlich verfügbaren Quellen vor allem des Bündnisses selbst. Sie erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit und sind nicht unabhängig überprüft.

### 4.1. Mittelbeschaffung

#### 4.1.1. Einnahmen in 2022

Das Bündnis Letzte Generation hatte ausweislich seines Transparenzberichts im Jahr 2022 ein Startbudget („Jahresanfangsbilanz“) in Höhe von 15.793,52 Euro, Einnahmen in Höhe von

---

31 § 714 BGB ermöglicht die Übertragung der Geschäftsführungsbefugnis auf einen oder einzelne Gesellschafter.

901.832,61 Euro, Ausgaben in Höhe von 534.519,73 Euro und eine sogenannte „Jahresabschlussbilanz“ in Höhe von 383.106,40 Euro.<sup>32</sup>

Die Einnahmen im Jahr 2022 ergaben sich aus einem Darlehen in Höhe von 10.000 Euro und aus Spenden, die sich wie folgt zusammensetzten:<sup>33</sup>

- Spenden (als Direktüberweisung) in Höhe von 314.919,61 Euro (das Bündnis bietet auf seiner Internetseite an, einen Wunschbetrag per Überweisung zu spenden<sup>34</sup>),
- Sammelspenden (über „Website-Überweisungen“ und Crowdfunding) in Höhe von 313.371,50 Euro,
- Spenden (über Paypal) in Höhe von 263.541,50 Euro.

#### 4.1.2. Mittelbare Unterstützung

Das Bündnis Letzte Generation ist Teil eines internationalen Netzwerks ziviler Widerstandsprojekte namens A22-Netzwerk.<sup>35</sup> Das A22-Netzwerk erhält Zuwendungen vom „Climate Emergency Fund“. Diese Gelder werden an verschiedene Projekte wie zum Beispiel das Bündnis Letzte Generation oder die Initiative „Just Stop Oil UK“ weitergegeben. Der Climate Emergency Fund ist nach Angaben auf seiner Internetseite der Hauptsponsor des A22-Netzwerks und verweist darauf, dass die Mitglieder des A22-Netzwerks in ihren jeweiligen Staaten innerhalb eines Jahres die jeweils prominenteste Klimaschutzgruppe geworden seien.<sup>36</sup>

In seinem Transparenzbericht 2022 heißt es, das Bündnis Letzte Generation erhalte „keine direkten Zuwendungen“ des Climate Emergency Fund. Laut Transparenzbericht erhält allerdings die Initiative „Gemeinnützige Bildungsarbeit zur Unterstützung von Letzte Generation“ als Teil des Wandelbündnisses Förderungen des Climate Emergency Fund und investiert diese in Kooperation mit dem Bündnis in „Bildungsarbeit im Sinne des gemeinnützigen Zwecks des Wandelbündnisses, z.B. für Klima-Vorträge“; dabei handelte es sich in 2022 um etwa 50.000 Euro.<sup>37</sup>

---

32 Siehe Transparenzbericht 2022 unter: <https://letztegeneration.de/transparenzbericht/>.

33 Siehe Transparenzbericht 2022 unter: <https://letztegeneration.de/transparenzbericht/>.

34 Siehe hierzu unter: <https://letztegeneration.de/spenden/>.

35 Siehe unter: <https://letztegeneration.de/wer-wir-sind/>; siehe auch die Internetseite des A22-Netzwerks unter: <https://a22network.org/de/#projects>.

36 Siehe hierzu auf der Internetseite des Climate Emergency Fund unter: <https://www.climateemergencyfund.org/grants>. Der Climate Emergency Fund ist eine 2019 in den USA gegründete Organisation, die nach US-Steuerrecht gemeinnützig ist und sich über Spenden finanziert. Er hat im Jahr 2022 44 Organisationen mit insgesamt 5,3 Millionen US-Dollar bei Aktivitäten wie Rekrutierung, Schulung, Pressearbeit, Bildung und Kapazitätsaufbau finanziell unterstützt, siehe hierzu FAQ „How are funds used?“, „How much of donations are spent on overhead?“, „Does donating to Climate Emergency Fund put me or my foundation at legal risk?“ unter: <https://www.climateemergencyfund.org/faqs>.

37 Siehe Transparenzbericht 2022 unter: <https://letztegeneration.de/transparenzbericht/>.

Diese Bildungsarbeit wird durch Vorträge, Trainings und Öffentlichkeitsarbeit zum Thema Klimagerechtigkeit durch 41 Personen erbracht, die beim **Wandelbündnis e.V.** in Voll- oder Teilzeit angestellt sind.<sup>38</sup> Der Verein „Wandelbündnis – Gesamtverband für den sozial-ökologischen Wandel e.V.“ ist ein Zusammenschluss von unterschiedlichen Organisationen und Initiativen.<sup>39</sup> Die Satzung des Vereins nennt verschiedene gemeinnützige Zwecke aus dem Katalog des § 52 Abs. 2 Abgabenordnung (AO).<sup>40</sup> Diese Zwecke sollen unter anderem mittels Bildungs- und Informationsarbeit durch Wahrnehmung folgender Aufgaben verwirklicht werden:<sup>41</sup> Unterstützung und Initiierung der Erarbeitung und Verbreitung von Lehrinhalten zum sozial-ökologischen Wandel; Organisieren und Realisieren von Konferenzen, Fachtagungen, Seminaren und Fortbildungen; Öffentlichkeitsarbeit und Veröffentlichungen (nur Auswahl).

#### 4.2. Mittelverwendung

Das Bündnis Letzte Generation verwendet seine Finanzmittel zum Beispiel für Fahrtkosten, Materialkosten, Werbematerialkosten, Mietkosten für Räume sowie Kraftfahrzeuge und Unterkünfte, Anwalts- und Gerichtskosten, Verpflegung, IT-Kosten, Weiterbildung und Transaktionsgebühren.<sup>42</sup> Das Bündnis unterstützt auch weitere Aktionen, für die zum Teil separat Spenden gesammelt und bestimmten Aktionszwecken zugeführt werden. Dazu gehört zum Beispiel der sogenannte „9eurofonds“, der die Kosten für Fahrten ohne Fahrschein übernimmt.<sup>43</sup> Über Spendenkampagnen über Crowdfunding-Plattformen werden für bestimmte Zwecke Gelder gesammelt, um zum Beispiel Bußgelder oder Geldstrafen oder Unterkünfte für Aktionsteilnehmer zu finanzieren.<sup>44</sup> Die rechtliche und wirtschaftliche Zuordnung dieser Spendengelder bleibt unklar.

---

38 Siehe Transparenzbericht 2022 unter: <https://letztegeneration.de/transparenzbericht/>.

39 Siehe zu den Organisationen unter: <https://wandelbuendnis.org/schon-dabei/mitgliedsorganisationen/>. Der Verein wurde 2020 gegründet und ist aus dem gemeinnützigen Verein „Freie Kommunikation und Nachhaltiger Lebensstil e.V.“ hervorgegangen, siehe unter: <https://wandelbuendnis.org>.

40 Siehe § 2 der Satzung unter: [https://wandelbuendnis.org/wp-content/uploads/2020/05/Wandelb%C3%BCndnis\\_SatzungV06.pdf](https://wandelbuendnis.org/wp-content/uploads/2020/05/Wandelb%C3%BCndnis_SatzungV06.pdf).

41 Siehe § 2 der Satzung unter: [https://wandelbuendnis.org/wp-content/uploads/2020/05/Wandelb%C3%BCndnis\\_SatzungV06.pdf](https://wandelbuendnis.org/wp-content/uploads/2020/05/Wandelb%C3%BCndnis_SatzungV06.pdf).

42 Siehe Transparenzbericht 2022 unter: <https://letztegeneration.de/transparenzbericht/>.

43 Siehe zur Aktion „Freifahrten“ unter: <https://letztegeneration.de/mitmachen/freifahrten/#>; siehe zum 9eurofonds unter: <https://9eurofonds.de/>.

44 Siehe die Übersicht zu Spendenkampagnen unter: <https://letztegeneration.de/spenden/>. Siehe beispielhaft den Spendenaufruf „Neue Welle Gebührenbescheide: 270 x 241 €“ der Letzten Generation unter: <https://www.gofundme.com/f/270-x-241> sowie „Anti-Repression/Kosten“ unter: <https://letztegeneration.de/rechtliches/>.

### 4.3. Mittelverwaltung

#### 4.3.1. Kontoführung über elinor Treuhand e.V.

Das Bündnis Letzte Generation unterhielt ein sogenanntes Gruppenkonto bei dem elinor Treuhand e.V., einem nicht gemeinnützigen Verein, der die Gelder von Projekten, Initiativen und Gruppen ohne Rechtspersönlichkeit treuhänderisch verwaltet. Laut Pressemitteilung vom 1. März 2023 beendete der elinor Treuhand e.V. die Zusammenarbeit mit dem Bündnis. Der genaue Zeitpunkt ist nicht bekannt. Bisher konnten Spenden auf ein Bankkonto des elinor Treuhand e.V. bei der GLS Bank unter Angabe der Gruppen-ID des Bündnisses Letzte Generation überwiesen werden.<sup>45</sup> Hierzu bestimmt § 2 Absatz 2 der Satzung des elinor Treuhand e.V.:<sup>46</sup>

*„Der Satzungszweck wird insbesondere dadurch verwirklicht, dass der Verein mit seinen Mitgliedern unselbstständige Stiftungen in Form sogenannter Gruppenkonten zur Verfolgung eines bestimmten Zwecks errichtet und diese als Stiftungsträger verwaltet. Zu der unselbständigen Stiftung wird aus Vereinsmitgliedern eine entsprechende Gruppe gebildet. Die Errichtung und Verwaltung der unselbstständigen Stiftungen erfolgt jeweils auf Grundlage einer entsprechenden „Gruppenkontovereinbarung - Vereinbarung über die Errichtung einer unselbstständigen Stiftung“ nebst Gruppenregeln mit dem Mitglied, das die Gruppe gründet. (...)“*

§ 9 Abs. 2 der Satzung des elinor Treuhand e.V. lautet:

*„Die Mittelzuführungen in die unselbständigen Stiftungen stellen keine Einnahme des Vereins dar und werden einem selbständigen Zweckvermögen im Sinne des § 1 Abs. 1 Ziffer 5 Körperschaftsteuergesetz zugeführt.“*

Die „Kontoführung“ der über den elinor Treuhand e.V. verwahrten Finanzmittel erfolgt über eine Gruppe aus natürlichen Personen auf der Grundlage eines Gruppenvertrages, der auch die Verwendungszwecke regelt.<sup>47</sup> Die Gruppe entscheidet über die Mittelverwendung; das Verfahren dafür ist im Gruppenvertrag geregelt, auch das Abstimmungsverfahren (Mehrheitserfordernis oder Einstimmigkeit).<sup>48</sup>

Ausweislich der oben zitierten Satzungsbestimmungen geht der elinor Treuhand e.V. davon aus, dass die Gruppenkonten **unselbständige Stiftungen** und damit körperschaftsteuerpflichtige, nichtrechtsfähige Zweckvermögen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 Körperschaftsteuergesetz (KStG) sind und elinor Treuhand e.V. (treuhänderischer) Stiftungsträger (zur Besteuerung nachfolgend 8.). Laut Internetseite des elinor Treuhand e.V. handelt es sich nicht um ein Bankkonto des

---

45 Siehe hierzu FAQ in der Rubrik „Einzahlung“ auf der Internetseite des elinor Treuhand e.V. („Wie kann ich Geld auf das Gruppenkonto einzahlen?“) unter: <https://elinor.network/de/faq#einzahlungen>.

46 Siehe unter <https://elinor.network/de/treuhand>.

47 Siehe hierzu FAQ in der Rubrik „Die ersten Schritte“ unter: <https://elinor.network/de/faq#einzahlungen>.

48 Siehe hierzu FAQ in der Rubrik „Auszahlungen“ unter: <https://elinor.network/de/faq#einzahlungen>.

jeweiligen Inhabers (Stifters), sondern um ein Sondervermögen. Elinor Treuhand e.V. sei nur für nicht rechtsfähige Gruppen tätig, die nicht selbst ein Bankkonto eröffnen könnten.<sup>49</sup> Zur Frage der Versteuerung des Guthabens heißt es: „Das Guthaben vom Gruppenkonto müsst ihr nicht in die persönliche Steuererklärung angeben.“ (so wörtlich).<sup>50</sup>

Eine unselbständige Stiftung ist die Übertragung von Vermögenswerten auf eine natürliche oder juristische Person mit der Maßgabe, diese als ein vom übrigen Vermögen des Empfängers getrenntes wirtschaftliches Sondervermögen zu verwalten und dauerhaft zur Verfolgung der vom Stifter gesetzten Zwecke zu verwenden (auch als Treuhandstiftung bezeichnet).<sup>51</sup> Die unselbständige Stiftung ist keine juristische Person und kann nicht selbst Träger von Rechten und Pflichten sein. Sie ist daher auf einen rechtsfähigen Stiftungsträger angewiesen; dies basiert auf einem vertraglichen Rechtsverhältnis zwischen dem Stifter und dem Stiftungsträger.<sup>52</sup>

Ob die Kontoführung des elinor Treuhand e.V. für das Bündnis Letzte Generation die Voraussetzungen einer unselbständigen Stiftung erfüllt, lässt sich auf der Grundlage der vorliegenden Informationen nicht beurteilen. Es könnte sich stattdessen um ein „einfaches“ **Treuhandverhältnis** zwischen elinor Treuhand e.V. als Treuhänder und dem Bündnis als Treugeber (und wirtschaftlichem Eigentümer des Guthabens) handeln. Dies hängt von der Ausgestaltung im Einzelfall ab. Daraus ergibt sich folgendes: Wirtschaftlicher Eigentümer des Vermögens auf dem Gruppenkonto des Bündnisses Letzte Generation ist entweder die unselbständige Stiftung (zur Besteuerung nachfolgend 8.) oder der nichtrechtsfähige Verein (zur Besteuerung nachfolgend 6.).

#### 4.3.2. Kontoführung über KUEÖ gGmbH

Das Bündnis Letzte Generation teilte mit Pressemitteilung vom 1. März 2023 mit, Zahlungen zur Unterstützung könnten künftig auf ein Bankkonto der „KUEÖ – Klima- und Umweltaufklärung für den Erhalt der lebenssichernden Ökosysteme gemeinnützige GmbH“ (im Folgenden: **KUEÖ gGmbH**) bei der GLS Bank geleistet werden.<sup>53</sup> Die KUEÖ gGmbH mit Sitz in Hamburg verfolgt gemeinnützige Zwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 AO.<sup>54</sup> Sie wurde im Juni 2022 von Aktivisten des Bündnisses Letzte Generation gegründet. Alleiniger Gesellschafter der KUEÖ gGmbH ist der Verein „Klima- und Umweltaufklärung für den Erhalt der lebenssichernden Ökosysteme e.V.“.<sup>55</sup> Laut Internetseite unterstützt die KUEÖ gGmbH mehrere Initiativen, neben dem Bündnis

---

49 Siehe hierzu FAQ in der Rubrik „Gruppenkonto“ unter: <https://elinor.network/de/faq>.

50 Siehe hierzu FAQ in der Rubrik „Steuerliche Aspekte“ unter: <https://elinor.network/de/faq>.

51 Godron, in: Richter, Stiftungsrecht, 2019, § 17 Rn. 2.

52 Godron, in: Richter, Stiftungsrecht, 2019, § 17 Rn. 1.

53 Siehe Pressemitteilung vom 1.3.2023 unter: <https://letztegeneration.de/presse/pressemitteilungen/>.

54 Siehe § 1 Abs. 2, 3 des Gesellschaftsvertrages der KUEÖ gGmbH in der Fassung vom 8.7.2022 (Handelsregister).

55 Siehe Liste der Gesellschafter vom 8.7.2022 (Handelsregister).

Letzte Generation auch den Verein „buen vivir e.V.“ und die „Students for Future Augsburg“.<sup>56</sup> Nach der Pressemitteilung des Bündnisses Letzte Generation vom 1. März 2023 werden die auf das Konto der KUEÖ gGmbH überwiesenen Finanzmittel „in Zusammenarbeit mit der Bewegung Letzte Generation verwaltet“.<sup>57</sup> Unklar bleibt, auf welcher rechtlichen Grundlage bzw. Absprache zwischen der KUEÖ gGmbH und dem Bündnis dies erfolgt. Unklar bleibt daher auch, wer wirtschaftlicher Eigentümer der Finanzmittel ist. In Betracht kommt wiederum der nichtrechtsfähige Verein, wenn die KUEÖ gGmbH die Finanzmittel nur treuhänderisch für diesen halten sollte. Dagegen könnte indes der laut Gesellschaftsvertrag eigenständige, gemeinnützige Zweck der KUEÖ gGmbH sprechen, der die Unterstützung verschiedener Initiativen zulässt.

## 5. Steuerliche Veranlagung von Initiativen am Beispiel des Bündnisses Letzte Generation

Die folgenden Ausführungen behandeln Fragen der steuerlichen Veranlagung und der steuerlichen Pflichten von Initiativen wie dem Bündnis Letzte Generation. Der Schwerpunkt liegt auf den Ertragsteuern. Dabei werden Fragen der Gemeinnützigkeit und des Spendenabzugs berücksichtigt. Ergänzend wird auf die Umsatzsteuer, Schenkungsteuer und Lohnsteuer eingegangen. Auslandsverhältnisse, die sich zum Beispiel bei grenzüberschreitenden Spendenzahlungen ergeben, bleiben dabei außen vor. Da das Ertragsteuerrecht rechtsformabhängig ist, wird im Folgenden zunächst die Besteuerung eines nichtrechtsfähigen Vereins (dazu nachfolgend 6.) und im Anschluss einer GbR (dazu nachfolgend 7.) dargestellt. Ergänzend wird auf die Besteuerung einer unselbständigen Stiftung (dazu nachfolgend 8.), auf den Spendenabzug (dazu nachfolgend 9.) und abschließend auf die Zuständigkeit der Finanzbehörden (dazu nachfolgend 10.) eingegangen.

Die Besteuerung der von einer Personenmehrheit erzielten Erträge richtet sich maßgeblich danach, ob es sich um eine Personengesellschaft oder Körperschaft handelt; das deutsche Unternehmensteuersystem wird daher als dualistisch bezeichnet. Körperschaften werden nach dem **Trennungsprinzip** besteuert: Entsprechend ihrer Rechtsnatur als eigenständige juristische Personen (bzw. gleichgestellte Körperschaften wie nichtrechtsfähige Vereine) unterliegen sie selbst der Körperschaftsteuer und ggf. auch der Gewerbesteuer, während ihre Anteilseigner (Gesellschafter bzw. Mitglieder) bezüglich der Unternehmensgewinne erst bei Ausschüttung steuerpflichtig werden. Die Personengesellschaften sind dagegen weder körperschaftsteuerpflichtig noch einkommensteuerpflichtig.<sup>58</sup> Vielmehr sind die Gesellschafter mit dem auf sie entfallenden Anteil an den Einkünften der Gesellschaft einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtig (**Transparenzprinzip**).<sup>59</sup>

---

56 Siehe unter: <https://kueoe.de/>.

57 Siehe Pressemitteilung vom 1.3.2023 unter: <https://letztegeneration.de/presse/pressemitteilungen/>.

58 Personengesellschaften mit Einkünften aus Gewerbebetrieb unterliegen allerdings der Gewerbesteuer.

59 Vgl. zum Ganzen *Henrichs* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, § 10 Rn. 1 ff.; *Wacker*, DStR 2019, 585, 585 f.

## 6. Steuerliche Veranlagung als nichtrechtsfähiger Verein

### 6.1. Körperschaftsteuer

Ein nichtrechtsfähiger Verein unterliegt der Körperschaftsteuer (so ausdrücklich § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG). Als Körperschaftsteuersubjekt ist er in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig (persönliche Steuerpflicht). Dazu kommt es auf den Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland an. Die Körperschaftsteuer (Steuersatz 15 %; zuzüglich Solidaritätszuschlag ergeben sich 15,825 %) bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen.

#### 6.1.1. Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit

Eine Befreiung von der Körperschaftsteuer gilt für gemeinnützige Körperschaften, die nach der Satzung und nach der Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgen (§§ 51 ff. AO), soweit kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG).

##### 6.1.1.1. Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit

Gemäß § 52 Abs. 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen sind die in § 52 Abs. 2 AO genannten Zwecke. Dazu zählen unter anderem die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder, des **Umweltschutzes**, einschließlich des **Klimaschutzes**, des Küstenschutzes und des Hochwasserschutzes (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 AO).

Der Gemeinnützigkeitszweck muss in der **Satzung** der Körperschaft niedergelegt sein. Aus der Satzung muss sich auch ergeben, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird (§ 59 Halbs. 1 AO; sog. formelle Satzungsmaßigkeit). Die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung müssen so genau bestimmt sein, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit gegeben sind; dazu wird ausdrücklich verlangt, dass die Satzung die in der Anlage 1 zu § 60 AO bezeichneten Festlegungen enthält (so § 60 Abs. 1 AO). Auch die tatsächliche laufende Geschäftsführung der Körperschaft muss diesen Satzungsbestimmungen entsprechen (§ 59 Halbs. 2 AO; sog. materielle Satzungsmaßigkeit). Sie muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den gemeinnützigen Bestimmungen der Satzung entsprechen (§ 63 Abs. 1 AO). Verstöße dagegen führen zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit.

Ob eine Körperschaft gemeinnützig ist, entscheidet das örtlich zuständige Finanzamt (ohne besonderes Anerkennungsverfahren) im Veranlagungsverfahren durch Steuerbescheid, ggf. durch



Freistellungsbescheid (AEAO zu § 59 Nr. 3 Satz 1 und 2).<sup>60</sup> Zeigen sich nach Bekanntgabe eines Freistellungsbescheids **Verstöße gegen den Satzungszweck**, kann eine Steuerfestsetzung durch einen Vorauszahlungsbescheid oder einen Körperschaftsteuerbescheid erfolgen, in dem von der vollen Steuerpflicht ausgegangen wird (AEAO zu § 63 Nr. 4). Dies hat zum Beispiel zur Folge, dass die Körperschaft nicht mehr berechtigt ist, Zuwendungsbestätigungen über Spenden auszustellen. Allerdings wird zumindest die **formelle Satzungsmäßigkeit** auf Antrag der Körperschaft oder von Amts wegen im Veranlagungsverfahren (vorab) geprüft und **gesondert festgestellt**. Die Feststellung hat Bindungswirkung für die Besteuerung der Körperschaft und für den Spendenabzug derjenigen, die Spenden an die Körperschaft leisten (§ 60a Abs. 1 AO). Dieses Feststellungsverfahren ändert nichts daran, dass erst im Veranlagungsverfahren der Körperschaft entschieden wird, ob die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit vorliegen, weil dies auch die materielle Satzungsmäßigkeit umfasst.

#### 6.1.1.2. Rechtsfolgen der Gemeinnützigkeit

Bei Gemeinnützigkeit einer Körperschaft sind Steuervergünstigungen in den Einzelsteuergesetzen anwendbar, die voraussetzen, dass eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgt. Dies betrifft insbesondere die **Befreiung** von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG und § 3 Nr. 6 Satz 1 Gewerbesteuergesetz (GewStG)) (siehe dazu 6.2.) sowie die Möglichkeit, **Spenden** entgegenzunehmen, die beim Spender zum Abzug der Spende für Zwecke der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer berechtigen, und für solche Spenden Zuwendungsbestätigungen auszustellen (siehe dazu 9.).

#### 6.1.1.3. Keine Gemeinnützigkeit mangels formeller Satzungsmäßigkeit

Im Falle einer Initiative, die wie das Bündnis Letzte Generation organisiert ist, kommt als gemeinnütziger Zweck die Förderung des Umwelt- und Klimaschutzes in Betracht (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 AO). Dabei stellt sich die Frage, ob zugleich auch eine politische Betätigung vorliegt, die ggf. schädlich für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit sein könnte.<sup>61</sup> Dies kann jedoch offenbleiben, da offensichtlich bereits aus anderen Gründen keine Gemeinnützigkeit besteht. Eine gemeinnützige Körperschaft muss über eine Satzung verfügen, die mindestens den Anforderungen der Anlage 1 zu § 60 AO entspricht (siehe 6.1.1.1.). Eine solche Satzung können auch nicht-rechtsfähige Vereine aufweisen. Im Falle einer Organisation wie beim Bündnis Letzte Generation, in dem eine schriftliche Satzung gar nicht oder allenfalls in Grundzügen existiert (siehe 3.1.), sind bereits die formalen Anforderungen der Anlage 1 zu § 60 AO nicht erfüllt, wonach bestimmte Regelungen ausdrücklich in der Satzung enthalten sein müssen. Auf dieser Grundlage

---

60 Zur Anerkennung und Aberkennung der Gemeinnützigkeit siehe Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Zur Überprüfung der Gemeinnützigkeit von Körperschaften“, WD 4 - 3000 - 090/18 (<https://www.bundestag.de/resource/blob/563336/ac2d13e5c2f4473b530f6ac5475959a3/WD-4-090-18-pdf-data.pdf>). Zu Verstößen gegen die formelle und materielle Gemeinnützigkeit siehe Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Gemeinnützigkeit am Beispiel von Tierrechtsorganisationen“, WD 4 - 3000 - 079/19 (<https://www.bundestag.de/resource/blob/653348/f793d1771ef7226cd590a47fda94d30a/WD-4-079-19-pdf-data.pdf>).

61 Dazu Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Verlust der Gemeinnützigkeit wegen politischer Betätigung“, WD 4 - 3000 - 094/21 (<https://www.bundestag.de/resource/blob/871046/00fddb36ac45ef691ff6c848b1b4c8c2/WD-4-094-21-pdf-data.pdf>).

kann eine Initiative wie das Bündnis Letzte Generation nicht als gemeinnützig anerkannt werden. Infolgedessen ist die Initiative als nichtrechtsfähiger Verein nicht von der Körperschaftsteuer befreit. Spenden an die Initiative sind für die Spender steuerlich nicht abzugsfähig (dazu 9.).

#### 6.1.2. Steuerpflichtige Einkünfte

Das zu versteuernde Einkommen einer Körperschaft bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) und ergänzend nach dem KStG (§§ 7 Abs. 1 und 2, 8 Abs. 1 Satz 1 KStG). Auf das Einkommen der Körperschaften sind daher grundsätzlich die Vorschriften des EStG anzuwenden (siehe im Einzelnen Abschnitt 8.1 der Körperschaftsteuer-Richtlinien). Nichtrechtsfähige Vereine erzielen anders als Kapitalgesellschaften nicht generell Einkünfte aus Gewerbebetrieb (vgl. § 8 Abs. 2 KStG). Es kommt also darauf an, dass ein Einkünftebestand im Sinne des EStG erfüllt ist. Der nichtrechtsfähige Verein muss also Tätigkeiten ausüben, die den Tatbestand einer Einkunftsart im Sinne der §§ 2 Abs. 1, 13 ff. EStG (betriebliche oder Überschusseinkünfte) erfüllen. Dabei ist stets eine Einkünfteerzielungsabsicht (Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht) erforderlich.<sup>62</sup> Tätigkeiten eines nichtrechtsfähigen Vereins, die nicht den Tatbestand einer Einkunftsart im Sinne des EStG erfüllen, sind nicht steuerpflichtig.

Die Einkommensteuer erfasst grundsätzlich nur Einkünfte, die der Steuerpflichtige durch eine mit Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübte Erwerbstätigkeit am Markt erwirtschaftet (Markteinkommenstheorie).<sup>63</sup> Einkünfte entstehen nur, wenn der nichtrechtsfähige Verein Leistungen am Markt anbietet und mit Gewinnerzielungsabsicht gegen Entgelt erbringt. Aus den oben geschilderten Tätigkeiten einer Initiative wie dem Bündnis Letzte Generation ist nicht ersichtlich, dass betriebliche oder vermögensverwaltende Tätigkeiten mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommen werden, die den Tatbestand einer Einkunftsart erfüllen.<sup>64</sup> Vermögenmehrungen außerhalb einer der genannten Einkunftsarten gehen nicht in das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen ein, so dass zum Beispiel **Mitgliedsbeiträge**, empfangene **Schenkungen**, Erbschaften, **Spenden** oder Einlagen keine steuerbaren Einkünfte sind.<sup>65</sup>

Eine Ausnahme kann sich aufgrund eines Bankguthabens ergeben (siehe 4.3.). Dies gilt nur, wenn der nichtrechtsfähige Verein auch tatsächlich zumindest wirtschaftlicher Eigentümer des Guthabens ist, was bei dem über den elinor Treuhand e.V. gehaltenen Gruppenkonto unklar ist (siehe 4.3.1.; zu dem alternativen Fall einer unselbständigen Stiftung siehe gesondert nachfolgend 8.). Wenn für ein dem nichtrechtsfähigen Verein zurechenbares Bankguthaben zum Beispiel Zinsen anfallen, handelt es sich dabei um **Einkünfte aus Kapitalvermögen** (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG).

---

62 Siehe *Roser*, in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 8 Rn. 23.

63 Siehe dazu *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 7.30 ff., 8.52; *Desens*, DSTJG-Band 37 (2014), S. 95, 119 ff.

64 Etwas anderes würde gelten, wenn zum Beispiel Fortbildungen oder Trainings gegen Entgelt durchgeführt würden.

65 *Richter*, in: Richter, Stiftungsrecht, 2019, § 24 Rn. 26; siehe auch *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn.7.103.

Diese Kapitaleinkünfte unterliegen der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Die Kapitalertragsteuer hat zwar grundsätzlich abgeltende Wirkung (§ 43 Abs. 5 Satz 1 EStG), nicht aber für Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen,<sup>66</sup> so dass die Zinseinkünfte in der Körperschaftsteuererklärung anzugeben sind und der tariflichen Körperschaftsteuer unterliegen. Nichtrechtsfähige Vereine können den Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 1.000 Euro in Anspruch nehmen, dürfen aber keinen Freistellungsauftrag erteilen.<sup>67</sup> Unter Berücksichtigung des Freibetrags (dazu 6.1.3.) können sie sich auch eine Nichtveranlagungsbescheinigung ausstellen lassen und so die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug durch die Bank erreichen.<sup>68</sup>

### 6.1.3. Freibetrag

Soweit nach der Qualifikation und Ermittlung von Einkünften (siehe 6.1.2.) dem nichtrechtsfähigen Verein ein steuerpflichtiges Einkommen verbleibt, ist davon ein Freibetrag in Höhe von 5.000 Euro abzuziehen (§ 24 KStG). Damit sollen Härten für kleinere Körperschaften und für die Finanzverwaltung ein unverhältnismäßiger Aufwand vermieden werden.<sup>69</sup>

Im Ergebnis ist daher bei einer Initiative wie dem Bündnis Letzte Generation keine Körperschaftsteuerpflicht gegeben, solange sie keine Einkünfte im Sinne des EStG erzielt bzw. die Höhe dieser Einkünfte unterhalb des Freibetrags bleibt.

## 6.2. Gewerbesteuer

Nichtrechtsfähige Vereine unterliegen der Gewerbesteuer nur, soweit sie einen **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** unterhalten (§ 2 Abs. 3 GewStG). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die ausgeübte Tätigkeit ihrer Art nach gewerblich ist und die Merkmale der Gewerblichkeit im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt oder ob sie unter eine der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG fällt.<sup>70</sup> Gemeinnützige Körperschaften sind von der Gewerbesteuer befreit (§ 3 Nr. 6 GewStG).

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist in § 14 AO definiert:

---

66 Siehe § 8 Abs. 10 KStG; siehe *Roser*, in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 8 Rn. 1516; *Schwedhelm/Olbing*, in: Streck, KStG, 10. Aufl. 2021, § 8 Rn. 535. § 32 Abs. 1 KStG über die Abgeltung des Steuerabzugs gilt hier nicht.

67 BMF-Schreiben betr. Einzelfragen zur Abgeltungsteuer vom 19.5.2022 i.d.F. des BMF-Schreibens vom 20.12.2022, BeckVerw 571180, Rn. 280.

68 BMF-Schreiben betr. Einzelfragen zur Abgeltungsteuer vom 19.5.2022 i.d.F. des BMF-Schreibens vom 20.12.2022, BeckVerw 571180, Rn. 280. Für gemeinnützige Körperschaften ist dagegen eine generelle Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug auf Zinserträge bei Vorlage einer Bescheinigung des zuständigen Finanzamts möglich (§ 44a Abs. 4 EStG).

69 Siehe *Lampert*, in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 24 Rn. 1.

70 BFH, Beschluss vom 20.3.2019, VIII B 81/18, BeckRS 2019, 8467 unter Hinweis auf die ganz herrschende Auffassung; *Drüen*, in: Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, 164. EL, Stand: November 2022, GewStG, § 2 Rn. 202; a.A. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 7.166.

*„Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.“*

In Abweichung zum Begriff des Gewerbebetriebs aus § 15 Abs. 2 EStG ist weder die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr noch die Gewinnerzielungsabsicht erforderlich,<sup>71</sup> sondern nur eine Einnahmeerzielungsabsicht. Aus den Betätigungen einer Initiative wie dem Bündnis Letzte Generation ist allerdings nicht ersichtlich, dass selbständige nachhaltige Tätigkeiten mit Einnahmeerzielungsabsicht unternommen werden, die den Tatbestand eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im Sinne des § 14 AO erfüllen. Spenden und andere Zuwendungen sind davon nicht umfasst. Auch die Erzielung von Zinsen, die zwar grundsätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen für Zwecke der Körperschaftsteuer darstellen (siehe 6.1.2.), führt als Vermögensverwaltung nach § 14 AO ausdrücklich nicht zur Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Eine Gewerbesteuerpflicht kommt daher nicht in Betracht.

### 6.3. Umsatzsteuer

Umsatzsteuerpflichtig sind Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen), die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Leistung muss im Inland ausgeführt werden. Die Leistung muss gegen Entgelt erfolgen (Leistungsaustausch). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist die Leistung **umsatzsteuerbar** (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG)). Die Unternehmereigenschaft ist – anders als die subjektive Steuerpflicht im Ertragsteuerrecht – nicht von einer bestimmten Rechtsform abhängig. Auch die Rechtsfähigkeit ist keine Voraussetzung für die **Unternehmereigenschaft** (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG). Daher können auch nichtrechtsfähige Vereine der Umsatzsteuer unterliegen. Bestimmte Leistungen sind umsatzsteuerfrei (siehe den Katalog in § 4 UStG). Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist das Entgelt. Der Regelsteuersatz beträgt 19 %. Für bestimmte Leistungen gilt der ermäßigte Steuersatz von 7 % (siehe den Katalog in § 12 Abs. 2 UStG). Für bezogene Leistungen haben Unternehmer das Recht zum Vorsteuerabzug, wenn die Leistungen für das Unternehmen und nicht zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet werden.

Aus den oben geschilderten Tätigkeiten ist nicht ersichtlich, dass eine Initiative wie das Bündnis Letzte Generation in einen umsatzsteuerbaren Austausch von Leistungen eingetreten ist, der die Initiative zu einer umsatzsteuerpflichtigen Unternehmerin machen würde.<sup>72</sup> Mangels Leistungsaustausch ist ein Umsatzsteueratbestand nicht gegeben, so dass sich weitere umsatzsteuerliche Fragen wie zum Beispiel nach einer Steuerbefreiung nicht stellen.

---

71 Drüen, in: Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, 164. EL, Stand: November 2022, GewStG, § 2 Rn. 210.

72 Etwas anderes würde gelten, wenn zum Beispiel Fortbildungen oder Trainings gegen Entgelt durchgeführt würden.

#### 6.4. Schenkungsteuer

Erhalten Körperschaften wie nichtrechtsfähige Vereine Spenden oder sonstige Zuwendungen, mit denen ihre Tätigkeit unterstützt werden soll, unterliegen diese Zuwendungen mangels Erfüllung eines Einkünftebestands nicht der Körperschaftsteuer (siehe 6.1.2.). Sie können aber einen vom Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) erfassten Tatbestand erfüllen und damit eine Schenkungsteuerpflicht sowohl des beschenkten Vereins als auch des Spenders auslösen.

Schenkungen unter Lebenden unterliegen der Schenkungsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, § 7 ErbStG). Eine **Schenkung unter Lebenden** ist jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Die Steuer entsteht mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Schuldner der Steuer sind der Erwerber und der Schenker (§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Persönlich steuerpflichtig sind der Schenker und der Erwerber, wenn sie Inländer sind. Zu den Steuerpflichtigen gehören auch Körperschaften und nichtrechtsfähige Vereine, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Satz 2 Buchst. d ErbStG). Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften sind dagegen steuerbefreit (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG).

Als **steuerpflichtiger Erwerb** gilt die Bereicherung des Erwerbers (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Für die steuerliche Beurteilung unerheblich ist, ob es sich um Geld- oder Sachzuwendungen handelt. Für Sachzuwendungen ist der gemeine Wert (entspricht grundsätzlich dem Verkehrswert) anzusetzen (§ 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 BewG). Freigebige Zuwendungen sind allerdings nur steuerpflichtig, soweit sie den **Freibetrag in Höhe von 20.000 Euro** überschreiten (§ 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG). Spenden eines Schenkers an denselben Empfänger **innerhalb von 10 Jahren** werden zusammengerechnet (§ 14 ErbStG) und nach Abzug des Freibetrags nach Steuerklasse III (gilt für nicht verwandte Personen) mit einem Steuersatz von 30 % (dieser Steuersatz gilt für Erwerbe bis zu 6.000.000 Euro) versteuert (§ 15 Abs. 1, § 19 Abs. 1 ErbStG). Steuerschuldner sind sowohl der Beschenkte als auch der Schenker als Gesamtschuldner. Das Finanzamt soll sich allerdings in erster Linie an den Beschenkten halten (hier also an die steuerpflichtige Initiative) und den Schenker nur in Anspruch nehmen, wenn die Inanspruchnahme des Beschenkten scheitert.<sup>73</sup> Für beide besteht innerhalb von drei Monaten seit Kenntnis eine Anzeigepflicht (§ 30 Abs. 1 und 2 ErbStG). Das Finanzamt kann von jedem Beteiligten die Abgabe einer Steuererklärung verlangen (§ 31 ErbStG).

Unter den genannten Voraussetzungen führen also Spenden an Initiativen wie das Bündnis Letzte Generation zu einer Schenkungsteuerpflicht. Die Steuer wird in der Regel vom Erwerber, also der Initiative geschuldet. Darunter liegende Kleinspenden lösen keine Schenkungsteuerpflicht aus.

#### 6.5. Lohnsteuer

Arbeitgeber haben die Lohnsteuer für Rechnung ihrer Arbeitnehmer bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten, beim Betriebsstättenfinanzamt anzumelden und abzuführen (§§ 38,

---

73 Hinkers, in: BeckOK ErbStG, 18. Ed., 1.1.2023, § 30 Rn. 26.

41a EStG). Arbeitgeber ist jeder Rechtsträger, der die Schuldnerstellung (Lohnzahlungspflicht) in dem Rechtsverhältnis hat, das zur Qualifikation der Zahlung als Arbeitslohn im Sinne des § 19 EStG führt.<sup>74</sup> Geht die Initiative also Arbeitsverhältnisse ein, treffen sie die genannten Lohnsteuerpflichtigen. Das ist beim Bündnis Letzte Generation nicht erkennbar. Die Lohnsteuerpflichtigen in Bezug auf die 41 Beschäftigten in der Bildungsarbeit treffen den Wandelbündnis e.V. als Arbeitgeber (dazu 4.1.2.).

## 7. Steuerliche Veranlagung als Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)

Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf die Besteuerung einer Initiative in dem Fall, dass diese oder Teile davon die Rechtsform der GbR aufweist (siehe zur GbR 3.2.).

### 7.1. Einkommensteuer

Personengesellschaften wie die GbR unterliegen weder der Einkommen- noch der Körperschaftsteuer. Für sie gilt das **Transparenzprinzip**, wonach nur die Gesellschafter persönlich einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtig sind (siehe 5.). Für die folgenden Ausführungen wird der Einfachheit halber unterstellt, dass alle Gesellschafter der GbR inländische natürliche Personen sind. Diese sind als Gesellschafter der GbR selbst unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 EStG). Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht sind sämtliche Einkünfte erfasst, die einer der sieben Einkunftsarten im Sinne der §§ 2 Abs. 1, 13 ff. EStG unterfallen. Personengesellschaften können nicht gemeinnützig sein, so dass weder eine Steuerbefreiung noch ein begünstigter Spendenabzug in Betracht kommen.

Aufgrund der inzwischen anerkannten partiellen Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaften (einschließlich der GbR) werden die über die GbR gemeinschaftlich erzielten Einkünfte auf der Ebene der GbR qualifiziert und ermittelt und sodann **den Gesellschaftern der GbR anteilig** nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel, im Übrigen nach Kapitalanteilen, als eigene Einkünfte **zugerechnet** und von den Gesellschaftern nach ihren individuellen Verhältnissen versteuert.

Bei einer Initiative wie dem Bündnis Letzte Generation ist zumindest aus Betätigungen der oben geschilderten Art nicht ersichtlich, dass betriebliche oder vermögensverwaltende Tätigkeiten mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen werden, die den Tatbestand einer Einkunftsart erfüllen (siehe bereits 6.1.2.). Eine Ausnahme kann sich wiederum aufgrund des Guthabens auf einem Bankkonto ergeben. Sollten dafür zum Beispiel Zinsen anfallen, handelt es sich um **Einkünfte aus Kapitalvermögen** (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG), die über die GbR als vermögensverwaltende Personengesellschaft erzielt und den Gesellschaftern zugerechnet werden. Diese Kapitaleinkünfte unterliegen der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Da Bezieher der Einkünfte natürliche Personen sind, hat die Kapitalertragsteuer grundsätzlich abgeltende Wirkung (§ 43 Abs. 5 Satz 1 EStG), so dass die Zinseinkünfte nicht in den Einkommensteuererklärungen der Gesellschafter anzugeben sind.

---

74 Wackerbeck, in: Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, 165. EL, Stand: Dezember 2022, EStG, § 38 Rn. 65.

## 7.2. Gewerbesteuer

Anders als im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht sind Personengesellschaften wie die GbR selbst gewerbesteuerpflichtig. Das Transparenzprinzip gilt hier nicht. Personengesellschaften sind selbst Steuerschuldner der Gewerbesteuer, wenn ihre Tätigkeit einen Gewerbebetrieb darstellt (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Der Gewerbesteuer unterliegen allerdings nur stehende Gewerbebetriebe, die im Inland betrieben werden (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Dazu kommt es auf die Merkmale des Gewerbebetriebs im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG an (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Gewerbebetrieb ist danach eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Wie bereits festgestellt (siehe 6.1.2.), fehlt es bei Betätigungen der oben geschilderten Art an einer unternehmerischen Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht. Die Tätigkeiten führen daher nicht zu einem Gewerbebetrieb und damit bei einer GbR nicht zur Gewerbesteuerpflicht. Die Erzielung von Kapitaleinkünften ist eine vermögensverwaltende und keine gewerbliche Tätigkeit.

## 7.3. Umsatzsteuer

Eine GbR kann umsatzsteuerliche Unternehmerin sein; auf die Rechtsform kommt es bei der Umsatzsteuer nicht an (siehe 6.3.). Eine Initiative mit Betätigungen, die den oben geschilderten vergleichbar sind, erbringt keine umsatzsteuerbaren Leistungen und unterliegt nicht der Umsatzsteuer, auch nicht als GbR.

## 7.4. Schenkungsteuer

Für Spenden und sonstige Zuwendungen an eine Initiative in der Rechtsform einer GbR kommt eine Schenkungsteuerpflicht in Betracht. Hier gilt das oben Gesagte entsprechend (siehe 6.4.). Die persönliche Steuerpflicht trifft allerdings nicht die GbR, sondern die Gesellschafter als Zuwendungsempfänger (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und 2 Buchst. a ErbStG). Für Personengesellschaften gilt auch hier das Transparenzprinzip, ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Teilrechtsfähigkeit und ihrer steuerrechtlichen partiellen Steuerrechtsfähigkeit.<sup>75</sup> Steuerschuldner sind daher unter den oben genannten Bedingungen grundsätzlich die Gesellschafter der GbR.

## 7.5. Lohnsteuer

Zu Lohnsteuerpflichten gelten die Ausführungen unter 6.5. entsprechend.

## 8. Steuerliche Veranlagung einer unselbständigen Stiftung

Unterhält eine Initiative wie das Bündnis Letzte Generation ein „Gruppenkonto“ bei dem Verein elinor Treuhand e.V., stellt sich die Frage, ob dies ein Treuhandverhältnis oder – gemäß Satzung des Vereins – eine unselbständige Stiftung darstellt (siehe 4.3.1.). Im Falle eines Treuhandver-

---

<sup>75</sup> Siehe *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 25. Auflage 2022, Rn. 1545.

hältnisses sind mögliche Zinsen aus dem Guthaben der Initiative selbst wirtschaftlich zuzurechnen und gemäß den Ausführungen unter 6. oder 7. zu versteuern. Anderenfalls ist das Guthaben einer unselbständigen Stiftung zuzurechnen.

Ein körperschaftsteuerpflichtiges nichtrechtsfähiges Zweckvermögen nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG ist ein selbständiges, einem bestimmten Zweck dienendes Sondervermögen, das aus dem Vermögen des Widmenden auf Dauer ausgeschieden ist, aus dem eigene Einkünfte fließen und das – mangels eigener Rechtsfähigkeit – wenigstens wirtschaftliche Selbständigkeit besitzt.<sup>76</sup> Eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt ist die unselbständige Stiftung also nur, wenn sie als Zweckvermögen wirtschaftlich selbständig ist. Das setzt voraus, dass das Stiftungsvermögen dem Stiftungszweck dauerhaft gewidmet ist und weder der Stifter noch der Stiftungsträger das Recht haben, die Zweckbindung jederzeit nach Belieben aufzuheben.<sup>77</sup> Gegen die Einordnung als eine körperschaftsteuerpflichtige unselbständige Stiftung spricht, wenn der Stifter weitreichende Entscheidungsbefugnisse im Hinblick auf die Verwendung des Treuhandvermögens hat. Dagegen sprechen also die Herausgabeverpflichtung, fortbestehende Verfügungs- oder Weisungsbefugnis des Stifters, Berechtigung des Stifters zur Kündigung/Ablösung des Verwalters.<sup>78</sup> Entscheidend ist letztlich, ob und inwieweit das auf dem Gruppenkonto befindliche Vermögen von der Kerngruppe bzw. dem Bündnis Letzte Generation wirtschaftlich verselbständigt ist. Dies lässt sich nur anhand der konkreten vertraglichen Vereinbarungen beurteilen, die nicht bekannt sind.

Sollte das Vermögen auf dem Gruppenkonto des elinor Treuhand e.V. tatsächlich eine unselbständige Stiftung darstellen (siehe 4.3.1.) und dieser wirtschaftlich zuzurechnen sein, gilt Folgendes. Unselbständige Stiftungen sind Körperschaftsteuersubjekte (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG). Hier beschränkt sich die Tätigkeit der unselbständigen Stiftung auf das Halten des Geldvermögens. Als steuerbare Einkünfte kommen daher nur Einkünfte aus Kapitalvermögen in Betracht, wenn sich Zinseinnahmen ergeben. Zur Besteuerung der Kapitaleinkünfte gelten die Ausführungen zum nichtrechtsfähigen Verein entsprechend (siehe 6.1.2.).

## 9. Steuerlicher Spendenabzug

Im Inlandsfall setzt der Spendenabzug für steuerliche Zwecke voraus, dass die Spende an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite, also gemeinnützige Körperschaft geleistet wird. Einkommensteuerpflichtige natürliche Personen können Spenden an solche gemeinnützigen Körperschaften innerhalb gewisser Obergrenzen als Sonderausgaben von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer absetzen (§ 10b Abs. 1 Satz 1, Satz 2 Nr. 2 EStG). Dies gilt für Zwecke der Körperschaftsteuer auch für Spenden, die von Kapitalgesellschaften (und anderen Körperschaftsteuersubjekten) geleistet werden (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1, Satz 2 Buchst. b KStG). Für gewerbsteuerpflichtige Unternehmen sind die Spenden auch für Zwecke der Gewerbesteuer abzugsfähig (§ 9 Nr. 5 Satz 1, Satz 2 Buchst. b GewStG). Diese Bestimmungen gelten für den reinen Inlandsfall,

---

76 Rengers, in: Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, 164. EL, Stand: November 2022, KStG, § 1 Rn. 107.

77 Godron, in: Richter, Stiftungsrecht, 2019, § 17 Rn. 16, 66.

78 Rengers, in: Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, 164. EL, Stand: November 2022, KStG, § 1 Rn. 110.



also die Spende einer im Inland ansässigen Person an eine im Inland ansässige Körperschaft, erfassen unter bestimmten Voraussetzungen aber auch grenzüberschreitende Spendenzahlungen.<sup>79</sup>

Der Spendenabzug gilt nicht für Spenden an Initiativen wie das Bündnis Letzte Generation. Denn als nichtrechtsfähiger Verein ohne formelle Satzung werden die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nicht erfüllt (siehe 6.1.1.3.).<sup>80</sup> Weil nur Körperschaften gemeinnützig sein können, würde eine Initiative in der Rechtsform einer GbR die Voraussetzungen ohnehin nicht erfüllen.

Etwas anderes gilt für Spenden an gemeinnützige Organisationen im Umfeld einer selbst nicht gemeinnützigen Initiative. Im Falle des Bündnisses Letzte Generation können Spenden zum Beispiel an den Wandelbündnis e.V. (siehe 4.1.2.), an die KUEÖ gGmbH (siehe 4.3.2.) oder an den Verein „Klima- und Umweltaufklärung für den Erhalt der lebenssichernden Ökosysteme e.V.“ als Gesellschafter der KUEÖ gGmbH steuerlich abzugsfähig sein, sofern diese Organisationen auch die Voraussetzungen der materiellen Satzungsmäßigkeit erfüllen (dazu 6.1.1.1.). Davon zu trennen ist die Frage, ob die unmittelbare oder mittelbare Förderung des Bündnisses durch diese Organisationen mit ihren jeweiligen Gemeinnützigkeitszwecken vereinbar ist.

## 10. Örtliche Zuständigkeit der Finanzbehörden

Beim einer Initiative wie dem Bündnis Letzte Generation als nichtrechtsfähiger Verein und damit Körperschaftsteuersubjekt (siehe 6.1.) ist für die steuerliche Prüfung und Erhebung der Körperschaftsteuer das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung befindet. Nachrangig ist der Sitz des Vereins maßgeblich (§ 20 AO). Für die Festsetzung des Messbetrags bei der Gewerbesteuer (siehe 6.2.) ist das Betriebsfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung befindet (§ 22 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO). Für die Umsatzsteuer (siehe 6.3.) ist nach § 21 Abs. 1 Satz 1 AO das Finanzamt zuständig, von dessen Bezirk aus der Unternehmer sein Unternehmen ganz oder vorwiegend betreibt.

Für eine Initiative in der Rechtsform einer GbR kommt das Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte zur Anwendung (§§ 179 ff. AO), das durch das Betriebsfinanzamt der GbR zentral mit Wirkung für alle Gesellschafter durchgeführt wird. Das Betriebsfinanzamt ist auch für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags und für die Umsatzsteuer der GbR zuständig.

Für die Schenkungsteuer (siehe 6.4.) für Schenkungen an einen nichtrechtsfähigen Verein ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung des nichtrechtsfähigen Vereins befindet (§ 35 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG).

\* \* \*

---

79 Siehe dazu Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Steuerliche Anerkennung grenzüberschreitender Spendenzahlungen für deutsche Steuerzwecke“, WD 4 - 3000 - 107/21 (<https://www.bundestag.de/resource/blob/883536/afb603cb8d87da36dd7d0e92d0da8b48/WD-4-107-21-pdf-data.pdf>).

80 Auf der Internetseite des Bündnisses wird daher erklärt, dass Spendenquittungen nicht ausgestellt werden, siehe unter: <https://letztegeneration.de/spenden/>.