



Gemeinnützigkeits-Rundschreiben I 2025

- Aktuelle Themen
- Aktuelle Urteile zum Gemeinnützigkeitsrecht
- Übungsleiter- und Ehrenamtszuschale, Aufwundersatz, Aufwandsspende
- Überblick über die Änderungen im Stiftungsrecht



Sehr geehrte Damen und Herren,

wir möchten Ihnen mit diesem Rundschreiben einen Überblick über die grundsätzlichen Änderungen im **Gemeinnützigkeits-** und im **Stiftungsrecht** verschaffen, die im Jahr 2023 beschlossen und ab 2024 sukzessive in Kraft getreten sowie zwischenzeitlich auch kommentiert sind. Außerdem geben wir Ihnen Hinweise aus der Rechtsprechung.

Sollten einige Hinweise auf Sie zutreffen, dann sprechen Sie uns bitte an, gerne helfen wir bei der Beachtung und Umsetzung.

RTG Revisions- und Treuhand GmbH
Dr. Böhmer und Partner
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Geschäftsführung

-
- 1 Umsatzsteuerbefreiung für Bildungsleistungen
 - 2 Information zur Einführung der Pflicht zur elektronischen Rechnung
 - 3 Wohnungsgemeinnützigkeit
 - 4 Die neue Kleinunternehmerregelung im gemeinnützigen Bereich
 - 5 Sozialversicherung: Ehrenamtliche Tätigkeit ist nicht beitragspflichtig
 - 6 Gemischt veranlasste Aufwendungen im Verein: S ermitteln Sie den Betriebsausgabenabzug
 - 7 FG Hamburg – Verrechnung von Verlusten zwischen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben
 - 8 Die Besonderheiten der Kapitalrücklage bei einer Stiftung
-

Aktuelle Themen

1 Umsatzsteuerbefreiung für Bildungsleistungen

Das Jahressteuergesetz 2024 hat die Steuerbefreiung für Bildungsleistungen ab 2025 geändert und damit § 4 Nr. 21 UStG an die unionsrechtlichen Vorgaben angepasst mit vier Änderungen.

1. Erweiterung leistungserbringender Bildungseinrichtungen

Seit dem 01.01.2025 fallen auch steuerbare Bildungsleistungen unter die Steuerbefreiung, die von solchen Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden, die mit Schul- und Bildungsaufgaben betraut sind. Zu diesen Einrichtungen gehören insbesondere in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft betriebene allgemeinbildende oder berufsbildende Schulen und staatliche Hochschulen im Sinne des § 1 Hochschulrahmengesetz. Diese Änderung ist aber nur eine formale. Die genannten Einrichtungen waren schon nach der bisherigen Regelung befreit.

2. Erweiterung auf von Privatlehrern erteilte Bildungsleistungen

Der „von Privatlehrern erteilte Schul- und Hochschulunterricht“ wird von der Umsatzsteuer befreit. Der Begriff „Privatlehrer“ umfasst nur natürliche Personen. Letztere müssen an Schulen und Hochschulen unterrichten, bedürfen aber als natürliche Personen selbst keiner Erlaubnis oder Bescheinigung. „Selbstständige Lehrer“ waren aber schon vor der Neuregelung bereits nach § 4 Nr. 21b steuerbefreit. Aber: Die Befreiung betrifft alle Subunternehmer steuerbefreiter Bildungsträger und stellt sicher, dass sie nicht mit Umsatzsteuer auf deren Honorare belastet werden, die wegen der Steuerbefreiung nicht abzugsfähig ist.

3. Erweiterung des Umfangs der begünstigten Leistungen

Bislang waren nur „dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen, die auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten“ befreit. Das wird jetzt auf „Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen“ ausgedehnt. Damit erweitert sich der Anwendungsbereich des § 4 Nr. 21 UStG. Die zuständigen Behörden können für mehr Bildungsangebote als bisher Bescheinigungen ausstellen.

4. Anwendungsvorrang des § 4 Nr. 15 UStG wird geregelt

Ergänzend regelt der neue § 4 Nr. 21 UStG, dass die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 15 UStG nur unter den dort genannten Voraussetzungen erfolgt. Nach dieser Regelung sind Bildungsleistungen im Rahmen von Eingliederungsleistungen nach SGB II, Leistungen der Arbeitsförderung nach SGB III sowie Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben nach SGB IX nur unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 15b und 15c UStG umsatzsteuerfrei.

Anders als zunächst geplant ist für die Umsatzsteuerbefreiung für private Bildungsträger weiterhin eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde erforderlich (§4 Nummer 21 UStG).

Nachgewiesen werden muss damit aber nicht mehr die Vorbereitung auf einen staatlich anerkannten Abschluss, sondern lediglich, „dass die Träger Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung erbringen“...

Wichtig: Weitergehende Informationen können wir Ihnen bei Bedarf zur Verfügung stellen.

2 Information zur Einführung der Pflicht zur elektronischen Rechnung

Ab dem 1.1.2025 müssen Unternehmen in Deutschland elektronische Rechnungen (E-Rechnungen) ausstellen, wenn sie anderen Unternehmen (z.B. Einzelhandel, Gewerbebetriebe, gemeinnützige Einrichtungen) Waren verkaufen oder Dienstleistungen erbringen. E-Rechnungen sind digitale Rechnungen, die in einem speziellen Format vorliegen, das von Computern gelesen werden kann, damit sie leicht verarbeitet werden können. Wir haben in unseren allgemeinen Rundschreiben hierüber berichtet.

(Gemeinnützige) Vereine als Rechnungsersteller

Diese neue Regel gilt auch für gemeinnützige Vereine, wenn sie Dienstleistungen oder Produkte an andere Unternehmen erbringen bzw. verkaufen. Auch wenn ein Verein die Kleinunternehmerregelung für die Umsatzsteuer gewählt hat, gilt die Pflicht zur E-Rechnung. Das bedeutet, dass E-Rechnungen in allen Bereichen (auch Sphären genannt) eines Vereins erstellt werden müssen, in denen Waren oder Dienstleistungen verkauft werden; betroffen können somit die Sphären der Zweckbetriebe, der Vermögensverwaltung oder der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe sein.

Allerdings gibt es Übergangsfristen: Wenn der Verein im jeweiligen Vorjahr weniger als 800.000 EUR Umsatz erzielt hat, dürfen bis Ende 2027 weiterhin Papier- oder mit Zustimmung des Leistungsempfängers einfache digitale Rechnungen ausgestellt werden. Für Kleinbetragsrechnungen bis 250 EUR (und Fahrausweise) gibt es eine freiwillige Ausnahme von der Pflicht.

(Gemeinnützige) Vereine als Rechnungsempfänger

Vereine müssen seit dem 1.1.2025 E-Rechnungen empfangen können (ggf. als Anhang einer E-Mail), die den Sphären Zweckbetrieb, Vermögensverwaltung und steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zugeordnet werden können. Für den Empfang von E-Rechnungen ist keine Übergangsfrist vorgesehen.

3 Wohnungsgemeinnützigkeit

Die „Förderung wohngemeinnütziger Zwecke“ wird ab 2025 unter § 52 Absatz 2 Nr. 26 als neuer gemeinnütziger Zweck in die Abgabenordnung aufgenommen.

Die Neuregelung trifft zunächst eine Klarstellung bezüglich der steuerbegünstigten Wohnraumüberlassung (die schon bisher als mildtätiger Zweck begünstigt war). Zugleich erhöhen sich die Einkommensgrenzen für die wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit, die anstatt des Vierfachen des Sozialhilferegelsatzes nun das Fünffache und bei Alleinstehenden / Alleinerziehenden das Sechsfache statt des Fünffachen beträgt.

4 Die neue Kleinunternehmerregelung

Angehobene Bemessungsgrenzen in § 19 UStG, Nettogrenzen statt Bruttogrenzen und keine Prognosegrenzen mehr – das sind die Auswirkungen der Anpassung der Kleinunternehmerregelung in § 19 UStG an das EU-Recht. VB zeigt Ihnen, was Sie zur Neuregelung wissen müssen.

Die Kleinunternehmerregelung in § 19 UStG ist ab dem 01.01.2025 an das EU-Recht angepasst worden. Das führt im Einzelnen zu den folgenden Neuerungen:

- Die Umsätze sind künftig steuerfrei, wenn der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 25.000 Euro (bisher: 22.000 Euro) nicht überschritten hat und im laufenden Jahr 100.000 Euro (bisher: auf Grundlage einer Prognose 50.000 Euro) nicht überschreitet.
- Die Kleinunternehmerregelung ist künftig eine Steuerbefreiung. Bisher war sie eine Nichterhebung der Steuer. Das hat Folgen für die Angaben auf Rechnungen und die E-Rechnungspflicht.
- Die Obergrenze von 100.000 Euro ist keine Prognosegrenze mehr. Bei Überschreitung der Grenze entsteht die Umsatzsteuerpflicht bereits für den Umsatz, der die Überschreitung auslöst (sollte der Vorjahresumsatz über EUR 25.000 gelegen haben, besteht im laufenden Jahr stets Umsatzsteuerpflicht).
- Die Grenzen sind künftig Nettogrenzen, statt wie bisher Bruttogrenzen.
- Es entfällt die Regelung, nach der der tatsächliche Umsatz auf das Jahr hochgerechnet werden muss, wenn die unternehmerische Tätigkeit nicht das ganze Jahr ausgeübt wurde.
- Bisher konnten Unternehmen bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung auf die Kleinunternehmerregelung verzichten. Die Neufassung sieht vor, dass der Verzicht nur bis Ende Februar des übernächsten Kalenderjahres erklärt werden kann, das auf den Besteuerungszeitraum folgt.
- Die Kleinunternehmerregelung gilt künftig auch für Unternehmer, die nicht in Deutschland ansässig sind. Dafür müssen sie aber an einem besonderen Meldeverfahren teilnehmen.

Mit der Neuregelung entfällt die elektronische Rechnungspflicht für Kleinunternehmer.

5 Sozialversicherung: Ehrenamtliche Tätigkeit ist nicht beitragspflichtig

Geringe Vergütungen bei ehrenamtlichen Tätigkeiten sind kein Arbeitsentgelt, sondern bloße Aufwandsentschädigung. Sie sind deswegen nicht sozialversicherungsspflichtig.

Das entschied das Hessische Landessozialgericht im Fall eines gemeinnützigen Vereins, der ein Museum betrieb und vier Personen, die abwechselnd im Bereich des Einlasses und der Kasse mit erhöhtem Verantwortungsbereich tätig waren, fünf Euro pro Stunde zahlte ohne Berücksichtigung von Fahrtkosten und Verpflegung. Es gab darüber zwischen dem Verein und den Beschäftigten lediglich eine mündliche Vereinbarung, bei der eine ehrenamtliche Tätigkeit unterstellt wurde.

Die Deutsche Rentenversicherung bewertete die über die jährliche Ehrenamtspauschale hinaus gezahlten Beträge als beitragspflichtiges Entgelt, wogegen das LSG keine Zweifel hatte, dass trotz der abhängigen Beschäftigung eine Ehrenamtlichkeit vorlag und damit wegen der geringen Vergütung ganz überwiegend altruistische Motive sieht.

Die Berechnung der Höhe der Rücklage ist abhängig vom Umfang regelmäßiger Einnahmen, sodass die zulässige Zeitspanne (höchstens bis zu einem Geschäftsjahr) vom jeweiligen Einzelfall abhängt.

Die Bildung einer Betriebsrücklage als prognostische Entscheidung zur Liquiditätssicherung kann nicht allein mit Hinweis auf die laufenden Kosten begründet werden. Vielmehr müssen im Jahresverlauf Schwankungen bei den Einnahmen bestehen, die die Rücklage erforderlich machen, um die laufenden Kosten zu decken.

Die Finanzämter setzen bei überhöhter Rücklage zunächst eine Frist zur Auflösung der Rücklage, bevor sie Sanktionen ergreifen.

6 Gemischt veranlasste Aufwendungen im Verein: So ermitteln Sie den Betriebsausgabenabzug

Das FG Hamburg hat sich damit befasst, wie gemischt veranlasste Kosten in gemeinnützigen Einrichtungen aufzuteilen sind, um den als Betriebsausgaben abzugsfähigen Teil zu ermitteln. In dem Zusammenhang hat es die Rechtslage grundsätzlich dargestellt und geklärt, wie Leerstandszeiten zu behandeln sind.

Der Fall betraf einen Sportverein, der eine Schwimm- und eine Tennishalle betrieb. Die Hallen wurden im ideellen Bereich (Eigennutzung), im Zweckbetrieb (Vermietung mit Trainer bei der Schwimmhalle bzw. Vermietung an Mitglieder bei der Tennishalle) und im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Vermietung ohne Trainer bei der Schwimmhalle und Vermietung an Nichtmitglieder bei der Tennishalle) genutzt.

Zur Ermittlung der tatsächlichen Nutzungszeiten wurden einvernehmlich die tatsächlichen Nutzungszeiten zweier Jahre für Betriebskosten und Abschreibungen zugrunde gelegt.

Strittig war aber die Zuordnung der Leerstandszeiten.

Grundsätzlich dürfen einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nur die Einnahmen und Ausgaben zugerechnet werden, die durch die Tätigkeit des Geschäftsbetriebs veranlasst sind (primärer Veranlassungszusammenhang). Nicht abgezogen werden dürfen dagegen Kosten, die auch ohne den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden wären.

Im gemeinnützigen Sektor kann das zu einer unangemessenen Kostenzuordnung führen, weil viele Anlagen und Gebäude für den ideellen Bereich vorgehalten werden und nur nebenher – zur Erzielung zusätzlicher Einnahmen – im wirtschaftlichen Bereich genutzt werden. Damit käme es zu einer Überbesteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, weil ein anteiliger Kostenabzug nicht möglich wäre, bzw. nur die Kosten abzugsfähig wären, die direkt durch die wirtschaftliche Nutzung entstehen.

Die Rechtsprechung hat deswegen das strenge Aufteilungsverbot revidiert. Die Aufwendungen sind danach nur dann insgesamt nicht abziehbar, wenn die ideellen und gewerblichen Beweggründe für die Aufwendungen mangels objektivierbarer Abgrenzungskriterien untrennbar ineinander verwoben sind.

Beispiele:

- In dem Fall, der dem BFH vorlag, ging es um die Besteuerung der Werbeeinnahmen eines Sportvereins. Er machte geltend, dass die Kosten des Spielbetriebs (u. a. die Gehälter der Spieler) höher ausgefallen seien, um die Attraktivität des Vereins für die Werbepartner des Vereins zu erhalten und zu steigern und dadurch die Einnahmen aus dem Werbebetrieb zu erhöhen. In diesem Fall müsse eine teilweise Zuordnung von Aufwendungen des Sportbereichs zum Werbebetrieb möglich sein.
- Gemischt veranlasste Kosten, die sowohl durch die steuerfreie als auch durch die steuerpflichtige Tätigkeit veranlasst sind, sind grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs abzugsfähig, wenn sie ihren primären Anlass im steuerfreien Bereich haben.
- Unabhängig von der primären Veranlassung ist ein anteiliger Betriebsausgabenabzug von gemischt veranlassten Aufwendungen (einschließlich Abschreibungen) zulässig, wenn ein objektiver Maßstab für die Aufteilung der Aufwendungen besteht. Einen solchen Maßstab können insbesondere die Nutzungszeiten darstellen.

Die Finanzverwaltung nennt als Beispiele für eine solche Kostenaufteilung:

- Die „Greenfee“ (Platzgebühr) bei Golfvereinen. Aufteilungsmaßstab ist hier das Verhältnis der Nutzung der Golfanlage durch vereinsfremde Spieler zu den Golf spielenden Vereinsmitgliedern.
- Bei gemeinnützigen Vereinen die Kosten, die mit Auftritten bei eigenen steuerpflichtigen Festveranstaltungen zusammenhängen. Dazu gehören z. B. Kosten für Notenmaterial, Uniformen und Verstärkeranlagen, die sowohl bei Auftritten, die unentgeltlich erfolgen oder Zweckbetriebe sind, als auch bei Auftritten im Rahmen eines eigenen steuerpflichtigen Betriebs eingesetzt werden. Aufteilungsmaßstab kann hier die Stundenzahl einschließlich der Proben sein.
- Keine Aufteilungsmöglichkeit sieht die Finanzverwaltung dagegen für die Kosten bei Errichtung und Unterhaltung von Vereinsheimen, weil hier in der Regel ein objektiver Aufteilungsmaßstab fehlt.

Nach diesen Maßstäben hat das FG Hamburg auch die Leerstandszeiten bei den Sporthallen behandelt. **Aufteilungsmaßstab ist regelmäßig die tatsächliche Nutzungszeit ohne Einbeziehung von Leerstandszeiten.** Anders als das Finanzamt sah das FG hier keine untrennbare Verflechtung von ideellem und wirtschaftlichem Bereich. Aufgeteilt werden insgesamt die Aufwendungen für die Tennis- und die Schwimmhalle. Sie sind sowohl durch den ideellen Bereich als auch durch den Zweckbetrieb und den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlasst. Eine Aufteilung nach Zeitanteilen ist hier nach Auffassung des FG sachgerecht und auch möglich. Eine noch genauere Trennung ist dagegen nicht erforderlich.

Ergänzend zur ertragsteuerlichen Zuordnung der Betriebsausgaben bedarf es für den anteiligen Vorsteuerabzug bei der Ermittlung der Nutzungszeiten einer zusätzlichen Klarstellung: Zugrunde gelegt werden muss für die Ermittlung der Leerstandszeiten die realistisch erreichbare Auslastung der Sporthalle pro Woche. Es dürfen also nur Zeiten angesetzt werden, in denen eine Vermietung bzw. Eigennutzung tatsächlich erfolgen kann. Tages- und Wochenzeiten, zu denen eine Vermietung regelmäßig nicht möglich ist, müssen herausgerechnet werden.

7 FG Hamburg erlaubt Verrechnung von Verlusten zwischen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben

Verluste in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind dann unschädlich für die Gemeinnützigkeit, wenn sie durch Gewinne aus anderen steuerpflichtigen Betrieben (Mietumsätze aus Schwimmhalle und Turnhalle) ausgeglichen werden.

Es liegt kein Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit vor, weil keine Dauerverluste vorlagen. Das FG widerspricht damit der teils in der Literatur vertretenen Auffassung, dass ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot vorliegt, wenn von vornherein keine Überschüsse zu erwarten gewesen seien oder eine zunächst erfolgversprechende Tätigkeit sich im Nachhinein als Verlustgeschäft erweist und keine Änderung des Konzepts oder die Einstellung der Tätigkeit erfolgt. Auch das Argument, ein Dauerverlustbetrieb fördere nicht mehr ausschließlich den Satzungszweck, lässt das FG nicht gelten. § 64 AO sei nämlich eine Ausnahmeregelung zum Gebot der Ausschließlichkeit. Deswegen sei es nur konsequent, erst nach Anwendung des § 64 Abs. 2 AO zu prüfen, ob ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot vorliegt.

Wichtig: Ein Verstoß gegen das Selbstlosigkeitsgebot kann aber vorliegen, wenn die Verluste durch vergünstigte Leistungen an Mitglieder entstehen, die verlangten Preise also nicht kostendeckend sind.

8 Die Besonderheiten der Kapitalrücklage bei einer Stiftung

Stiftungsvorstände und Zuwendende gehen oft davon aus, dass Stiftungen lediglich zweierlei Zuwendungen empfangen können: Die zeitnah zu verwendende „normale“ Spende und die Zustiftung, welche als Teil des Grundstockvermögens grundsätzlich zu erhalten ist. Es gibt aber eine dritte Form, der Zuwendung in die Kapitalrücklage. Sie ist flexibler als die beiden erstgenannten Möglichkeiten.

I. Stiftungsrechtlicher Rahmen

Seit 1.7.2023 regeln die §§ 83b und 83c BGB die Zusammensetzung und Verwaltung des Stiftungsvermögens für rechtsfähige Stiftungen. Dieses gliedert sich in Form des „Grundstockvermögen“ und „sonstiges Vermögen“. Das Gesetz verwendet leider die für die Aktivseite der Bilanz vorgesehenen Vermögensbegriffe wie Stiftungsvermögen in Form des Grundstockvermögen und das sonstige Vermögen, meint damit aber die auf der Passivseite ausgewiesene Kapitalstruktur.

Das Grundstockvermögen setzt sich zusammen aus gewidmetem Vermögen, Zustiftungen und Vermögen, das von der Stiftung zu Grundstockvermögen bestimmt wurde.

Die Zustiftung zum Grundstockvermögen ist nicht unbedingt die optimale Festlegung. Insbesondere bei Stiftungen, deren Vermögen satzungsgemäß in ihrem realen Wert zu erhalten ist. Eine Kapitalrücklage muss nicht in ihrem nominalen oder realen Wert erhalten werden, weil sie Teil des sonstigen Vermögens ist.

Sonstiges Vermögen

Die Zuwendung in eine Kapitalrücklage (Passivseite) ist eine Zuwendung zum sonstigen Vermögen (Aktivseite) und wird nicht aus dem Jahresüberschuss, sondern aus externen Zuwendungen gebildet. Deshalb unterliegt sie nicht der Verwendungspflicht, sodass der Vorstand bzw. die Organe der Stiftung grundsätzlich frei sind, den Zeitpunkt der Mittelverwendung bzw. den dauerhaften Einbehalt der Zuwendung zu bestimmen, eventuell begrenzt aus den Vorgaben des Zuwendenden und dem pflichtgemäßen Ermessen.

Zuwendungen in die Kapitalrücklage sind Mittelzuführungen in das Vermögen gemäß § 62 Abs. 3 AO und unterliegen somit nicht der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung. Ein Verbot wird dadurch aber auch nicht aufgestellt.

Jedoch ist gemeinnützigkeitsrechtlich nur dann die Bildung einer Kapitalrücklage möglich, wenn zumindest implizit eine Vermögenszuwendung gewollt ist. Bei Erbschaften und Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören (z.B. Grundstück, Aktien etc.), vermutet das Gesetz widerlegbar diesen Willen. Ohne Anhaltspunkte besteht die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung. Dies ist auch bei Mittelverwendungsrechnung zu beachten.

II. Aus Sicht des Zuwendenden

Es können Zuwendungen bis zur Höhe von 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte und zusätzlich Zuwendungen in den Vermögensstock/das Grundstockvermögen bis zur Höhe von 1 Mio. EUR (Alleinveranlagte) bzw. 2 Mio. EUR (Zusammenveranlagte) als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Da Zuwendungen in die Kapitalrücklage von der Stiftung verbraucht werden können, ist lediglich der übliche Spendenabzug möglich, sodass der Teil, der 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte übersteigt, unbegrenzt steuerlich vorgetragen wird und somit die Steuerlast künftiger Jahre mindert. Zur Abgrenzung von einer üblichen Spende und einer Zustiftung kann der Zuwendende eine Zweckbestimmung formulieren.

=====