

Praxistipp & Vorsteuerabzug

Der Vorsteuerabzug bei Vereinen: Diese Basics sollten Sie kennen

Fast allen gemeinnützigen Organisationen ist gemein, dass sie sowohl unternehmerische als auch nichtunternehmerische Aktivitäten entfalten. Für Ausgaben, die in dem Kontext anfallen, möchte man gern den Vorsteuerabzug geltend machen. Das setzt aber voraus, dass diese Ausgaben mit steuerpflichtigen Einnahmen des Vereins in Zusammenhang stehen. Weil das oft nur teilweise der Fall ist, ist häufig eben auch nur ein anteiliger Vorsteuerabzug möglich. Wir erklären Ihnen, wie man Vorsteuern aufteilt und den Abzug auch in Aufteilungsfällen optimiert.

Das sind die gesetzlichen Vorgaben für den Vorsteuerabzug

Abzugsfähig sind Vorsteuerbeträge aus Lieferungen und sonstigen Leistungen nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG grundsätzlich nur dann, wenn die Lieferungen und sonstigen Leistungen für den unternehmerischen Bereich ausgeführt werden. Weitere Voraussetzung ist, dass erworbene Gegenstände zu mindestens zehn Prozent für das „Vereinsunternehmen“ genutzt und dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden.

Sind alle Voraussetzungen erfüllt, ist ein Vorsteuerabzug möglich, soweit die Eingangsleistungen für steuerpflichtige Umsätze des Vereins verwendet werden. Steuerfreie Umsätze

führen (von wenigen Ausnahmen wie Exporten abgesehen) zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs. Das gilt auch, wenn nach der Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG) keine Umsatzsteuer erhoben wird oder ein Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen (§ 23a UStG) erfolgt.

Die weitere Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass eine Rechnung vorliegt, auf der Vorsteuer ausgewiesen ist und die die Angaben nach § 14 UStG enthält.

Unternehmerische Mindestnutzung

§ 15 Abs. 1 S. 2 UStG regelt ein grundsätzliches Zuordnungsverbot für Leistungen, wenn sie zu weniger als zehn Prozent für den unternehmerischen Bereich genutzt werden. Diese Regelung bezieht sich aber auf die Zuordnung von Gegenständen insbesondere des Anlagevermögens zum unternehmerischen Bereich. Damit ist kein generelles Abzugsverbot für die Vorsteuer verbunden. Nicht möglich ist aber eine vollständige Zuordnung zum unternehmerischen Bereich, bei der zunächst ein voller Vorsteuerabzug erfolgt und dann die nichtunternehmerische Nutzung als Wertabgabe wiederum versteuert wird. Wie im Folgenden noch gezeigt wird, betrifft diese Möglichkeit nur besondere Fälle, regelmäßig nicht aber die

gemischte Nutzung von Gegenständen im unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich.

Unternehmerische und nichtunternehmerische Sphäre

Da ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG nur möglich ist, wenn die entsprechenden Leistungen für den unternehmerischen Bereich ausgeführt werden, hat die Rechtsprechung Vorgaben für die Abgrenzung gegen den nichtunternehmerischen Bereich entwickelt (sog. Sphärentheorie).

Durch die BFH-Rechtsprechung ist geklärt, dass auch eine gemeinnützige Körperschaft einen unternehmerischen und einen nichtunternehmerischen Bereich haben kann (BFH, Urteil vom 14.04.2008, Az. [XI B 171/07](#)). Abziehbar ist nur die Vorsteuer für Eingangsleistungen, die der wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen sind. Auf die Herkunft der Mittel, mit denen die Leistungen bezahlt werden, kommt es dabei nicht an.

Nichtwirtschaftliche und unternehmensfremde Tätigkeiten

Die Finanzverwaltung unterscheidet auf Basis der Rechtsprechung die nichtunternehmerischen Tätigkeiten in nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinn und in unternehmensfremde Tätigkeiten

Unternehmensfremde Tätigkeiten sind Entnahmen für den privaten Bedarf des Unternehmers als natürliche Person, für den privaten Bedarf seines Personals oder für private

Zwecke der Gesellschafter. Hier hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht. Er kann den Gegenstand

- insgesamt seiner unternehmerischen Tätigkeit zuordnen,
- in vollem Umfang in seinem nichtunternehmerischen Bereich belassen oder
- im Umfang der tatsächlichen (ggf. zu schätzenden) unternehmerischen Verwendung seiner unternehmerischen Tätigkeit zuordnen.

PRAXISTIPP Für Vereine und gemeinnützige Körperschaften hat dieses Zuordnungswahlrecht kaum eine Bedeutung, weil hier Privatentnahmen grundsätzlich nicht in Frage kommen.

Zuordnung der Gegenstände und Aufteilung der Vorsteuern

Rechtsprechung und Finanzverwaltung unterscheiden bezüglich des anteiligen Vorsteuerabzugs zwischen vertretbaren Sachen und sonstigen Leistungen einerseits und einheitlichen Gegenständen andererseits.

- Vertretbare Sachen und sonstige Leistungen: Vertretbare Sachen sind mengenmäßig bestimmt und aufteilbar. Das gilt z. B. für Büromaterial, aber auch für Telefon- oder Internetleistungen. Bei vertretbaren Sachen und sonstigen Leistungen muss der Vorsteuerabzug schon bei Bezug oder Anschaffung entsprechend der beabsichtigten Verwendung aufgeteilt werden

(BFH, Urteil vom 14.10.2015, Az. [V R 10/14](#)).

- Einheitliche Gegenstände: Bei einheitlichen Gegenständen (z. B. Geräte, Maschinen, Fahrzeuge) gäbe es grundsätzlich zwei Möglichkeiten, einen nur anteiligen Vorsteuerabzug zu berücksichtigen:
- Der Gegenstand wird bei vollem Vorsteuerabzug dem unternehmerischen Bereich zugeordnet. Die anteilige nichtunternehmerische Nutzung wird dann laufend als unentgeltliche Wertabgabe besteuert.
- Aufgrund der voraussichtlichen Nutzungsverhältnisse wird bereits bei der Anschaffung des Gegenstands ein nur anteiliger Vorsteuerabzug vorgenommen. Spätere Änderungen des Nutzungsverhältnisses werden über eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG berücksichtigt.

Kein Zuordnungswahlrecht bei nicht-wirtschaftlichen Tätigkeiten

Werden Gegenstände im nichtunternehmerischen (ideellen) Bereich des Vereins genutzt, handelt es sich nicht um eine unternehmensfremde, sondern um eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit. Hier ist es grundsätzlich nicht möglich, den Gegenstand insgesamt der unternehmerischen Tätigkeit zuzuordnen und dann die nichtwirtschaftliche Nutzung über eine unentgeltliche Wertabgabe zu berücksichtigen (BFH, Urteil vom 06.05.2010, Az. [V R 29/09](#)).

Ein Verein kann also für einen angeschafften Gegenstand, den er teils im wirtschaftlichen

und teils im ideellen Bereich nutzen will, nicht zunächst den vollen Vorsteuerabzug vornehmen und dann die nichtunternehmerische Nutzung als unentgeltliche Wertabgabe besteuern. Er kann nur bereits bei der Anschaffung des Gegenstands die anteilige Vorsteuer ziehen. Diese richtet sich nach der geplanten Nutzung des Gegenstands. Ändern sich die Nutzungsverhältnisse nachträglich, kommt eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG in Frage.

Beispiel Ein Sportverein schafft einen Transporter an. Der wird ca. zur Hälfte für die mobile Vereinsgastronomie (umsatzsteuerpflichtig) genutzt. Daneben dient er dem Transport der Ausrüstung zu Wettkämpfen und Training (umsatzsteuerfrei). Bei der Anschaffung des Fahrzeugs kann der Verein entsprechend dem Nutzungsanteil für steuerpflichtige Umsätze die Hälfte der Vorsteuer abziehen. Es ist aber nicht möglich, den Transporter ganz der unternehmerischen Sphäre zuzuordnen. Der Nachteil: Änderungen bei den Nutzungsverhältnissen müssen über eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs abgebildet werden. Nicht möglich ist ein vollständiger Vorsteuerabzug mit nachfolgender (und eventuell jährlich wechselnder) Besteuerung der Wertabgabe an den ideellen Bereich.

Etwas anderes gilt, wenn ein Gegenstand zunächst nur für die Verwendung im unternehmerischen Bereich angeschafft worden ist und

später im nichtunternehmerischen Bereich genutzt wird. Hier bleibt der Vorsteuerabzug erhalten. Die nichtunternehmerische Verwendung wird dann nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als unentgeltliche Wertabgabe besteuert. Das Gleiche gilt, wenn der Gegenstand später komplett im nichtunternehmerischen Bereich genutzt wird (UStAE, Abschnitt 2.10, Abs. 4).

Zusammenhang von Eingangs- und Ausgangsumsätzen

Abziehbar sind Vorsteuerbeträge, wenn die Leistungen für Zwecke der besteuerten Umsätze des Unternehmers bezogen sind, die Eingangsleistung also mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhängt.

PRAXISTIPP Es genügt dabei, wenn die Absicht besteht, die Leistungen für Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden. Es müssen also noch keine tatsächlichen steuerpflichtigen Umsätze vorliegen.

Direkter Zusammenhang

Abziehbar sind Vorsteuerbeträge nur, wenn die Leistungen für Zwecke der besteuerten Umsätze des Unternehmers bezogen sind, wenn also die Eingangsleistung direkt und unmittelbar mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhängt (BFH, Urteil vom 14.04.2008, Az. [XI B 171/07](#)).

Dabei kann der Zusammenhang zu einzelnen Ausgangsumsätzen oder zur wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Unternehmers bestehen.

Dabei müssen die hierfür getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören.

Beispiel Die Vorsteuer aus der Rechnung eines Künstlers für einen Auftritt kann der Verein abziehen, wenn er die Veranstaltung aus umsatzsteuerpflichtigen Eintrittsgeldern finanziert. Hier besteht ein direkter Zusammenhang zu den Ausgangsumsätzen (Eintrittsgelder).

Mittelbarer Zusammenhang

Der Zusammenhang mit den steuerbaren Ausgangsumsätzen kann auch mittelbar bestehen, wenn die Kosten für die entsprechenden Leistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Unternehmers gehören und als solche Bestandteile des Preises der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Voraussetzung ist dabei natürlich, dass die Gesamttätigkeit zu Umsätzen führt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Typisch ist das für sog. Gemeinkosten, die meist unabhängig von bestimmten Umsätzen anfallen. Dazu gehören z. B. allgemeine Verwaltungskosten. Auch solche Aufwendungen können grundsätzlich zu den Kostenelementen der Ausgangsumsätze gehören, die einen Vorsteuerabzug erlauben. Es muss aber ein ausreichender Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen bestehen und der steht bei gemeinnützigen Einrichtungen mit schwerpunktmäßig nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten regelmäßig in Frage.

Nebeneinander von steuerpflichtigen und -freien Tätigkeiten

Entfaltet der Unternehmer (Verein) sowohl steuerpflichtige als auch steuerfreie wirtschaftliche Tätigkeiten sowie nichtwirtschaftliche Tätigkeiten, ist der Vorsteuerabzug auf Aufwendungen für bezogene Leistungen nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen der wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen sind. Es erfolgt also eine Abgrenzung nach der Umsatztätigkeit.

Abgrenzung nach der Umsatztätigkeit

Bei einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem steuerfreien Ausgangsumsatz, der mittelbar zugleich die zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Gesamttätigkeit stärkt, besteht kein Vorsteuerabzug, da der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige Zweck unerheblich ist.

Typisch für Vereine ist dabei, dass die Umsätze nicht bloß nach steuerfreien und steuerpflichtigen abgegrenzt werden müssen, sondern daneben Tätigkeiten erfolgen, bei denen keine Umsätze im umsatzsteuerlichen Sinn erzielt werden, sondern nichtwirtschaftliche Einnahmen vorliegen, wie Spenden, Mitgliedbeiträge oder Zuschüsse.

Das ist dort kein Problem, wo die Kosten direkt bestimmten Leistungen zugeordnet werden können. Vielfach ist das nicht möglich, und es muss ein Aufteilungsschlüssel gefunden werden. Soweit die Aufteilung nach dem Verhältnis der Umsätze erfolgt, stellt sich

dann die Frage, ob die nichtwirtschaftlichen Einnahmen in die Ermittlung der Quote einbezogen werden dürfen.

Stark eingeschränkter Vorsteuerabzug
Rechtsprechung und Finanzverwaltung verlangen hier einen erkennbaren Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit. Diese Auffassung führt bei Vereinen regelmäßig zu einer starken Einschränkung des Vorsteuerabzugs, weil vorbereitende Tätigkeiten nicht in einem unmittelbaren Bezug zu den Umsätzen gesehen werden, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Die Rechtsprechung hat das wiederholt betätigt.

Beispiel 1 Ein Verein, der im Bereich der Wissenschaft und Forschung tätig ist, finanziert sich zum wesentlichen Teil aus institutionellen Zuschüssen, die umsatzsteuerfrei sind (Grundlagenforschung). Daneben erbringt er steuerpflichtige Umsätze im Bereich der Auftragsforschung. Das FG München ließ das Argument nicht gelten, die Grundlagenforschung bringe der Auftragsforschung in mittelbarer Weise Nutzen, weil darin auch Erkenntnisse der nichtwirtschaftlichen Forschungstätigkeit einfließen. Es sah keinen direkten Zusammenhang zwischen den Kosten der Grundlagenforschung und der Auftragsforschung, die einen Vorsteuerabzug zuließ (FG München, Urteil vom 05.11.2008, Az. [3 K 3427/03](#)). Der BFH folgte dieser Auffassung (BFH, Beschluss vom 29.06.2010, Az. [V B 160/08](#)).

Dass die nichtwirtschaftliche Tätigkeit (im vorliegenden Fall die Grundlagenforschung) der wirtschaftlichen Tätigkeit mittelbar nützt, erlaubt noch keinen Abzug der Vorsteuer auf Aufwendungen der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit. Das erfordert einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang.

Das FG hat die Vorsteuerbeträge zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten deshalb per Schätzung nach folgenden Gesichtspunkten aufgeteilt:

- Anteil der steuerpflichtigen Umsätze an den Gesamteinnahmen (einschließlich Zuschüsse)
- Daraus Berechnung der abzugsfähigen Vorsteuern:

Direkt einzelnen Ausgangsleistungen zurechenbare Vorsteuern

zuzüglich des Anteils der Vorsteuern im Verhältnis des Anteils der steuerpflichtigen Umsätze an den Gesamteinnahmen. Dieser Auffassung folgt auch die Finanzverwaltung: Bezieht der Unternehmer eine Leistung z. B. für einen steuerfreien Ausgangsumsatz, um mittelbar seine zum Vorsteuerabzug berechtigte wirtschaftliche Gesamttätigkeit zu stärken, besteht für diese Leistungen kein Vorsteuerabzug. Der verfolgte endgültige Zweck ist unerheblich; ausschlaggebend ist der direkte und unmittelbare Zusammenhang mit der steuerpflichtigen Leistung (UStAE, Abschnitt 15.2b Abs. 2).

Beispiel 2 Ein Breitensportverein will die Vorsteuerbeträge aus der Errichtung eines Kunstrasen-Fußballplatzes geltend machen. Er nutzt den Platz unter anderem für Spiele der 1. Herrenmannschaft, bei denen er umsatzsteuerpflichtige Eintrittsgelder erzielt. Das FG Niedersachsen hat bei der Aufteilung des Vorsteuerabzugs nur die Nutzung des Platzes für diese Spiele mit umsatzsteuerpflichtigen Eintrittsgeldern berücksichtigt. Dass die Herrenmannschaft den Platz auch für das Training nutzt, mit dem sie sich auf diese Spiele vorbereitet, spielte keine Rolle. Entsprechend war nur ein sehr geringer Anteil der Vorsteuer aus der Errichtung abzugsfähig (FG Niedersachsen, Urteil vom 10.01.2023, Az. [11 K 147/22](#)).

Das FG hat dabei folgende Berechnung angestellt:

- Der Kunstrasenplatz wurde im betreffenden Zeitraum insgesamt 1.410,5 Stunden genutzt.
- Die 1. Herrenmannschaft hatte ihn für Punkt- und Testspiele 36 Stunden lang genutzt.
- Dieser Nutzungsanteil betrug also 2,55 Prozent.
- Weil nicht bei allen Spielen Eintrittsgelder eingenommen wurden, schätzte das Gericht die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge nur auf zwei Prozent der gesamten Vorsteuerbeträge für die Errichtung des Kunstrasenplatzes.

Wichtig Das FG hat wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitsache die Revision zum BFH zugelassen. Der Verein hat sie eingelegt. Der Musterprozess ist beim BFH unter dem Az. V R 4/23 anhängig. Vereine, die sich in ähnlichen Vorsteuerabzugsauseinandersetzungen mit dem Finanzamt befinden, können sich auf den Musterprozess berufen und das Ruhen ihres Verfahrens beantragen.