



## Vorsteuerabzug aus Mietereinbauten

### Für Aus- und Umbaukosten der künftigen Praxisräume gibt's 19 % vom Finanzamt zurück

Johannes G. Bischoff, Inara Hamidova

Die meisten Zahnärzte und Zahnärztinnen arbeiten in gemieteten Praxisräumen. Ist das passende Objekt gefunden, muss oft zunächst der Renovierungstau des Vormieters aufgelöst werden. Mitunter ist die Immobilie noch gar nicht als Zahnarztpraxis nutzbar. Vielleicht ist aber auch für eine schon länger angemietete Praxis eine Rundumerneuerung geplant. In all diesen Fällen stehen erhebliche Investitionen an. Die 19 % Umsatzsteuer, die die Baufirmen auf die Baukosten aufschlagen, können Sie sich vom Finanzamt zurückholen. Wir zeigen, unter welchen Bedingungen das geht.

#### Beispiel Gemeinschaftspraxis

Eine Gemeinschaftspraxis (GbR) besteht aus zwei Zahnärzten. Sie mieten Räumlichkeiten für die Dauer von 15 Jahren. Ihr Vermieter zahlt ihnen für den Aus- und Umbau der künftigen Praxisräume 500.000 EURO zzgl. Umsatzsteuer als Baukostenzuschuss, der bei einem vorzeitigen Auszug anteilig zurückzuzahlen ist. Die Parteien sind sich einig, dass die Gemeinschaftspraxis die bezuschussten Aus- und Umbauten im Fall ihres Auszugs im Mietgegenstand belässt und nicht wieder rückgängig machen muss. Der Mietvertrag regelt hierzu: „Der Mieter kann dafür keinerlei Entschädigung vom Vermieter beanspruchen, da die bezuschussten Ausbaumaßnahmen bereits mit Zahlung des Baukostenzuschusses abgegolten sind.“ Die Mieterin beauftragt spezialisierte Baufirmen („Praxenbauer“) und lässt die erforderlichen Ein- und Umbauten im eigenen Namen durchführen. Die ihr von den Baufirmen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer macht die Gemeinschaftspraxis als Vorsteuer geltend.

#### Nur Hilfsgeschäft?

Das Finanzamt weigert sich, die Vorsteuer zu erstatten. Es betrachtet den An- und Verkauf der Mietereinbauten nur als

Hilfsgeschäfte. Da die Gemeinschaftspraxis die Mietereinbauten ausschließlich für steuerfreie Ausgangsumsätze (Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin) verwende, sei der Verkauf der Mietereinbauten umsatzsteuerfrei und der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Die in den Rechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer schulde die Gemeinschaftspraxis.

#### Grünes Licht für Vorsteuerabzug

In einem vergleichbaren Fall gab der Bundesfinanzhof (BFH) einer aus zwei Augenärzten bestehenden Gemeinschaftspraxis diesbezüglich Recht (BFH, Urteil vom 13.11.2019 – V R 5/18, BStBl. II 2020, 136). Er entschied, dass ein Mieter, der in gemieteten Räumlichkeiten Ein- und Umbauten („Mietereinbauten“) im eigenen Namen vornehmen lässt, die ihm hierfür von Bauhandwerkern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer im Fall einer entgeltlichen Weiterlieferung an den Vermieter als Vorsteuer abziehen kann. Denn ein Mieter, der Ausbauten, Umbauten und Einbauten auf eigene Kosten vornimmt oder auf dem gemieteten Grundstück ein Gebäude errichtet, führt grundsätzlich eine Werklieferung aus.

Die Gemeinschaftspraxis hat dem Vermieter hinsichtlich der Ein- und Umbauten durch die Weiterlieferung sofort die Verfügungsmacht verschafft, weil er Wert und Substanz der Einbauten erlangte. Davon ist auszugehen, wenn der Mieter schon bei Beginn des Nutzungsverhältnisses auf sein Wegnahmerecht verzichtet, weil der Eigentümer ihm die Herstellungskosten erstattet oder diese mit dem Miet- oder Pachtzins verrechnet werden.

Um eine Werklieferung annehmen zu können, muss darüber hinaus ein unmittelbar vom Vermieter tatsächlich genutzter wirtschaftlicher Vorteil zugewendet werden. Dieser wirtschaftliche Vorteil liegt hier darin, dass die beiden Zahnärzte die Räumlichkeiten für den Vermieter erst ver-

mietbar gemacht haben. Der Vermieter konnte den Mietgegenstand nämlich erst mit den Praxiseinbauten vertragsgemäß überlassen: Nach dem Mietvertrag schuldete er Räumlichkeiten, die zum Betrieb der Praxis geeignet sind.

## Steuerpflichtige Werklieferung

Leistungen, die der Feststellung und Behandlung von Krankheiten oder anderen Gesundheitsstörungen dienen, sind umsatzsteuerfrei. Im Gegenzug ist kein Vorsteuerabzug möglich. Die Mietereinbauten sind hier aber nicht für steuerfreie Heilbehandlungsleistungen verwendet worden, sondern für die steuerpflichtige Werklieferung. Dafür sprach im Urteilsfall auch, dass die Gemeinschaftspraxis

die weitergelieferten Einbauten vorher nicht für ihre zahnärztliche Tätigkeit verwendet hatte. Die Weiterlieferung war nämlich schon vor Aufnahme der heilberuflichen Tätigkeit erfolgt. Der Vorsteuerabzug ist auch dann möglich, wenn der Kauf und der anschließende Verkauf von Mietereinbauten zu den Vorbereitungsmaßnahmen für den Beginn der unternehmerischen Tätigkeit gehören, um danach umsatzsteuerfreie Ausgangsumsätze erzielen zu können.

**Hinweis:** Die Frage, welche umsatzsteuerlichen Folgen ein vorzeitiger, von den beiden Zahnärzten zu vertretender Auszug hätte, lässt das Urteil allerdings offen. Um sich Ihre Steuererstattungsansprüche zu sichern, sollten sich Zahnärzte hinsichtlich der vertraglichen Vereinbarungen mit dem Vermieter im Vorfeld (steuer-)fachkundig beraten lassen.

### Johannes G. Bischoff

Prof. Dr. rer. pol., Steuerberater, vBP  
Prof. Dr. Bischoff & Partner AG,  
Steuerberatungsgesellschaft für Zahnärzte  
Theodor-Heuss-Ring 26  
50668 Köln  
Internet: [www.bischoffundpartner.de](http://www.bischoffundpartner.de)

### Inara Hamidova

Steuerberaterin

### Korrespondenzadresse:

Prof. Dr. Johannes G. Bischoff, E-Mail: [info@bischoffundpartner.de](mailto:info@bischoffundpartner.de)