Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid teilweise bestätigt durch BGer mit Urteil vom 16.10.2017 (2C_537/2016)



Abteilung I
A-5065/2015

Urteil vom 9. Mai 2016

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Marie-Chantal May Canellas, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Anna Strässle.

Parteien

A._____, (…),
vertreten durch PRIVERA AG,
(…),
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz,

Gegenstand

Mehrwertsteuer, 3. Quartal 2011 bis 4. Quartal 2013
(Einlageentsteuerung).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ (nachfolgend: Steuerpflichtige) verwaltet das Geschäftshaus an der (Adresse) in (Ort). Sie liess im Jahr 2010 die Westfassade dieser Liegenschaft für rund Fr. 278'053.-- umgestalten. Die Steuerpflichtige hat sich darauf per 1. Juli 2011 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eintragen lassen.

B.
B.a Am 30. August 2013 reichte die Steuerpflichtige der ESTV die Abrechnung des 2. Quartals 2013 (Abrechnungsperiode vom 1. April 2013 bis 30. Juni 2013) ein und machte für bereinigte Aufwendungen in Höhe von Fr. 232'968.85 (Fr. 278'053.-- abzüglich "nicht zu Besteuerndes" von Fr. 3'972.30 und Abschreibungen von Fr. 41'112.15 [15 %]) eine Einlageentsteuerung von Fr. 16'455.05 geltend.

B.b Mit Ergänzungsabrechnung (…) vom 25. März 2014 belastete die ESTV der Steuerpflichtigen Fr. 16'240.65 mit der Begründung zurück, die Kriterien für wertvermehrende Aufwendungen gemäss MWST-Praxis-Info 10 "Nutzungsänderung" (nachfolgend: MPI 10) Ziff. 3.1.2 seien grösstenteils nicht erfüllt. Der Mehrwert liege lediglich in der grösseren Mietfläche, weshalb im Verhältnis der Mehrfläche zur Gesamtverkaufsfläche eine Einlageentsteuerung in Höhe von 1.303 % als gerechtfertigt betrachtet wurde. Die restliche Neugestaltung der Westfassade erachtete die ESTV lediglich als werterhaltende Ersatzinvestition, welche die Tatbestandsmerkmale der Grossinvestition, welche zwar werterhaltend, aber dennoch der Einlageentsteuerung unterstehend, nicht erfülle.

B.c Die Steuerpflichtige zeigte sich mit dem Vorgehen der ESTV nicht einverstanden und verlangte mit E-Mail vom 7. April 2014 eine einsprachefähige Verfügung. Sie war unter anderem der Meinung, aus der Umgestaltung und dem Ausbau der Schaufensteranlagen sei für die Mieter der angrenzenden Fläche sowohl flächenmässig als auch optisch und werbetechnisch ein grosser Mehrwert entstanden.

B.d Die ESTV korrigierte mit Schreiben vom 2. Juni 2014 ihre Ergänzungsabrechnung (…) vom 25. März 2014 zu Gunsten der Steuerpflichtigen um Fr. 17.95, da mit einer Zusatzfläche von 6m^2 anstelle von 6.5m^2 (Mehrfläche von 1.412 %) gerechnet worden sei.

C.
Da die Steuerpflichtige an ihrer Bestreitung festhielt und eine einsprachefähige Verfügung verlangte, führte die ESTV am 9. und 10. Oktober 2014 bei der Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle durch. Sie überprüfte die Steuerperioden 2011-2013 und stellte dabei im Kontrollbericht unter anderem fest, dass durch die Fassadenumgestaltung die Raumfläche um 6.5m^2 zugenommen habe. Die Steuerpflichtigen betrachte diese Investition – im Gegensatz zu der ESTV – als aktivierbare Auslage. Die ESTV habe bisher nur einen Teil als wertvermehrend anerkannt, wobei auch bei vorliegender Kontrolle vor Ort keine neuen Erkenntnisse zum Vorschein gekommen seien. Lediglich durch die Reduktion der Abschreibungsdauer verbessere sich der Rückerstattungsbetrag um Fr. 28.--.

D.
Auf der Grundlage dieser Kontrolle korrigierte die ESTV mit Verfügung vom 23. Juni 2015 die geschuldete Mehrwertsteuer für die Periode vom 1. Juli 2011 bis 31. Dezember 2013, setzte diese auf Fr. 16'195.-- fest (welche geschuldet und zu Recht bezahlt worden sei) und erstattete mit Gutschrift vom 6. November 2014 die zu viel bezahlte Mehrwertsteuer in Höhe von Fr. 28.-- zurück. Die ESTV gab im Wesentlichen zu bedenken, die Steuerpflichtige habe bereits vor der Vornahme der Kontrolle betreffend die Höhe der Einlageentsteuerung ausdrücklich eine einsprachefähige Verfügung verlangt, wobei die Sache mit dem Kontrollergebnis nicht habe ausgeräumt werden können. Die Voraussetzungen, um die Einschätzungsmitteilung in der Form einer Verfügung zu erlassen, seien somit gegeben. Sie erachte die Umgestaltung der Westfassade grundsätzlich als werterhaltende Ersatzinvestition, wofür die Einlageentsteuerung nicht geltend gemacht werden könne, da auch die Ausnahmebestimmungen für Grossrenovationen angesichts des hohen Gebäudeversicherungswertes von Fr. 16'200'000.-- nicht griffen. Es sei (lediglich) eine alte Fassade durch eine neue ersetzt worden. Der vorliegende Sachverhalt entspreche auch nicht dem in der Ziff. 3.1.3.2 MPI 10 aufgeführten Beispiel. Lediglich die dazugewonnene Mietfläche sei angemessen zu berücksichtigen und betrage Fr. 260.--, weiche also um Fr. 12'195.-- [recte: Fr. 16'195.--] von der geltend gemachten Einlageentsteuerung in Höhe von Fr. 16'455.-- ab; somit seien insgesamt Fr. 16'195.-- nachzubelasten.

E.
Dagegen erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) am 10. August 2015 "Einsprache bzw. Verwaltungsgerichtsbe-

schwerde" bei der ESTV und beantragte, diese sei durch die ESTV als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht gemäss Art. 83 Abs. 4 des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG, SR 641.20) weiterzuleiten (Ziff. 2.1). Die Aufwendungen für die Neuerstellung/Umbau der Fassade/Schaufensterfront EG Westfassade (Adresse), (Ort) (nachfolgend: Aufwendungen Westfassade), seien vollumfänglich als wertvermehrende Aufwendungen [die bei der] Einlageentsteuerung nach Art. 32 MWSTG [berücksichtigt werden können] zu qualifizieren (Ziff. 2.2) und vollumfänglich in die Ermittlung des Zeitwertes nach Art. 73 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) einzubeziehen (Ziff. 2.3). Sodann sei die von der Steuerpflichtigen angewendete direkte Zuweisung der gesamten wertvermehrenden Aufwendungen Westfassade auf den optierten Mietvertrag und Nachtrag mit der B._____ AG als sachgerecht zu qualifizieren. Eventualiter seien diese wertvermehrenden Aufwendungen Westfassade der gesamten Liegenschaft zuzuweisen (Optionsquote 95.76 %; Ziff. 2.4). Sodann sei die ESTV gemäss Ziff. 2.5 zu verpflichten, der Steuerpflichtigen die Differenz zwischen der angerechneten und der Steuerpflichtigen bereits überwiesenen Einlageentsteuerung (Fr. 265.-- [recte: Fr. 260.--]) und der beantragten effektiven Einlageentsteuerung (Fr. 18'390.95) in der Höhe von Fr. 18'125.95 mit Vergütungszins auszuzahlen.

Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin unter anderem vor, die ESTV habe den Streitgegenstand in ihrer Verfügung in unzulässiger Weise reduziert. Sodann seien die vorgenommenen Investitionen aktivierungsfähig und wertvermehrend, da sie den baulichen Zustand dauerhaft verbessern und den Anlagewert erhöhen würden. Die Erneuerung der Schaufensteranlagen gelte als denkmalpflegerische und somit wertvermehrende Massnahme. Des Weiteren sei eine zusätzliche Fläche geschaffen worden, womit ein zusätzlicher Ertrag resultiere. Durch die Fassadenvorverlegung sei eine horizontale Grundrissveränderung erfolgt, diese zähle zu den Anlagekosten. Der Marktwert der Liegenschaft erhöhe sich kontinuierlich, wozu auch die Mietzinseinnahmen der zusätzlich gewonnenen und mit Option vermieteten 6.5m^2 beitragen würden. Die dauerhafte Erhöhung des Anlagewertes sei somit gegeben und nachgewiesen. Die wertvermehrenden Aufwendungen seien zu 100 % der Nutzung für steuerbare Zwecke (Vermietung mit Option) zuzuweisen.

F.

Die ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz) beantragt mit Vernehmlassung vom 30. September 2015, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zu Lasten

der Beschwerdeführerin vollumfänglich abzuweisen. Als Begründung hält die Vorinstanz in prozessualer Hinsicht entgegen, sie habe den Streitgegenstand nicht in unzulässiger Weise reduziert, da sowohl der Zeitwert der Fassade als auch die relevante Quote einkalkuliert worden und somit unbestritten seien. In materieller Hinsicht gibt sie zu bedenken, die starre, dafür aber einfach handhabbare Regelung in Ziff. 3.1.2 der MPI 10 lege fest, welche Aufwendungen werterhaltend oder wertvermehrend seien; der Ersatz der alten Fassade durch eine neue habe als grundsätzlich werterhaltend zu gelten. Es liege keine Neuerstellung vor, es sei keine Grossrenovation vorgenommen und der Wert der Liegenschaft sei nicht auf Dauer erhöht worden. Lediglich 6.5m^2 seien neu hinzugekommen und dementsprechend wertvermehrend und einzubeziehen.

G.
Auf die weiteren Ausführungen der Parteien sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Auf die funktionelle Zuständigkeit ist im Folgenden einzugehen, wobei zunächst das anwendbare Recht zu bestimmen ist:

1.2.1 Am 1. Januar 2010 ist das (neue) MWSTG in Kraft getreten. Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2011 bis 2013, womit einzig dieses zur Anwendung kommt. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese – wie nachfolgend teilweise ausdrücklich ausgeführt – im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

1.2.2

1.2.2.1 Die Einsprache ist das vom Gesetz besonders vorgesehene förmliche Rechtsmittel, mit dem eine Verfügung bei der verfügenden Verwaltungsbehörde zwecks Neuüberprüfung angefochten wird. Die Einsprache ist kein devolutives Rechtsmittel, welches die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1 und BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1). Das Einspracheverfahren ermöglicht eine Abklärung komplexer tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse und eine umfassende Abwägung der verschiedenen von einer Verfügung berührten Interessen (ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 1194; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-7176/2014 vom 12. März 2015 E. 1.2.4.1, mit weiterem Hinweis).

1.2.2.2 Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich vorgesehen. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. Sprungbeschwerde: Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde: Urteile des BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 1.3.2 und A-3779/2013 vom 9. Januar 2014 E. 1.2.2.2, mit weiterem Hinweis).

1.2.2.3 Die Vorinstanz hat vorliegend direkt eine Verfügung erlassen, welche die die Kontrolle abschliessende "Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. (…)" gemäss Art. 78 Abs. 5 MWSTG beinhaltet. Letztere ist zwar nicht versendet worden, hat aber als Vorlage für die Verfügung vom 23. Juni 2015 gedient. Indessen ist es nach Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts grundsätzlich nicht zulässig, eine Einschätzungsmitteilung direkt als Verfügung im Sinn von Art. 5 VwVG auszugestalten (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-5384/2014 vom 3. März 2015 E. 1.3.2, mit weiterem Hinweis; BGE 140 II 202 E. 5 f.; Urteil des BGer 2C_842/2014 vom 17. Februar 2015 E. 5.2). Nur ausnahmsweise und unter Einhaltung der restriktiven Voraussetzungen des Art. 82 MWSTG dürfen Einschätzungsmitteilungen in Verfügungsform erlassen werden (BGE 140 II 202 E. 6).

Gemäss Art. 82 Abs. 1 Bst. c MWSTG trifft die ESTV von Amtes wegen oder auf Verlangen der steuerpflichtigen Person alle für die Steuererhebung erforderlichen Verfügungen, insbesondere wenn Bestand oder Umfang der Steuerforderung streitig ist. Im vorliegenden Fall ging dem Erlass

der Verfügung vom 23. Juni 2015 eine umfassende Abklärung voraus, die mehrere Schriftenwechsel zwischen der ESTV und der Beschwerdeführerin sowie eine Kontrolle vor Ort umfasste. Die Beschwerdeführerin hat vorliegend bereits vor der Vornahme der Kontrolle betreffend die Höhe der Einlageentsteuerung ausdrücklich eine einsprachefähige Verfügung gemäss Art. 82 Abs. 1 Bst. c MWSTG verlangt, wobei die Streitsache mit dem Kontrollergebnis nicht ausgeräumt werden konnte (vgl. Sachverhalt Bst. C). Damit hat die Vorinstanz die Voraussetzungen für den ausnahmsweisen Erlass der "EM Nr. (…)" in Verfügungsform zu Recht als gegeben erachtet (vgl. Urteil des BVGer A-7311/2014 vom 22. September 2015 E. 1.2.3). Somit ist das Bundesverwaltungsgericht zur Behandlung der Beschwerde auch funktionell zuständig.

1.3 Streitgegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was bereits im vorinstanzlichen Verfahren strittig war. Rechtspositionen, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat und über die sie nach richtiger Gesetzesauslegung auch nicht hätte entscheiden müssen, sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die zweite Instanz nicht zu beurteilen (vgl. Urteile des BGer 2C_687/2007 vom 8. April 2008 E. 1.2.1, 2C_572/2007 vom 23. Januar 2008 E. 1.3 und 2A.706/2006 vom 1. März 2007 E. 1.3). Das durch die Verfügung geregelte Rechtsverhältnis (sog. Anfechtungsobjekt) bildet insofern den Rahmen, innerhalb dessen sich der Streitgegenstand durch die Parteianträge definiert (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-7176/2014 vom 12. März 2015 E. 1.2.3 und A-720/2013 vom 30. Januar 2014 E. 1.2.2).

Es ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass sich vorliegend der Streitgegenstand auf die Frage reduziert, in welchem Umfang eine Einlageentsteuerung in Bezug auf die Vorleistungen für die Neugestaltung der Westfassade des Geschäftshauses gerechtfertigt ist. Die Beschwerdeführerin macht geltend, die ESTV reduziere den Streitgegenstand in ihrer Verfügung, da in einem ersten Schritt vielmehr die erfolgten Aufwendungen zu qualifizieren seien, welche dann den entsprechenden nutzbaren Flächen zuzuweisen und letztlich der Zeitwert zu berechnen sei (vgl. Sachverhalt Bst. E). Da die Vorinstanz sowohl den Zeitwert der Fassade als auch die für die Einlageentsteuerung relevante Quote gemäss Gesetz und den Vorstellungen der Beschwerdeführerin einkalkuliert hat, sind diese unbestritten und gehören nicht zum Streitgegenstand. Auf die Anträge der Beschwerdeführerin in ihren Ziff. 2.3 und 2.4 ist somit nicht einzutreten.

1.4 Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach – unter Vorbehalt des unter E. 1.3 Ausgeführten – einzutreten.

1.5

1.5.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.149 ff.; HÄFELIN et al., a.a.O., Rz. 1146 ff.).

1.5.2 Für das Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Dieser verpflichtet Verwaltung und Gericht, auf den festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den sie als den zutreffenden erachten, und ihm jene Auslegung zu geben, von der sie überzeugt sind (MOSER et al., a.a.O., Rz. 1.54). Nicht verbindlich sind für die Justizbehörde jedoch Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, da es ja Aufgabe der Justizbehörden ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. MOSER et al., a.a.O., Rz. 2.173 f).

Verwaltungsverordnungen wie bspw. die MWST-Info, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc. sind Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 3.3; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, Der Schweizer Treuhänder [ST] 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/ Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. 2008 [nachfolgend: DBG Kommentar], Art. 102 Rz. 15 ff.). Nicht verbindlich sind sie – wie gesagt – für Justizbehörden, wobei diese die Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung

allerdings mitberücksichtigen sollen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Hierbei darf eine Verwaltungsverordnung unter keinen Umständen als alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts dienen (ausführlich: Urteile des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 1.3, A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.7.1 und A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 3.1, mit weiteren Hinweisen).

2.

2.1

2.1.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [Art. 1 Abs. 1 MWSTG]; Art. 130 BV). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugssteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung und der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG; vgl. auch KLAUS A. VALLENDER, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 130 Rz. 8 ff.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.1.1).

2.1.2 Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verlangt, dass ein modernes Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit in seinen Auswirkungen neutral sein muss. Das heisst, es darf den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht beeinträchtigen und hat das Gleichbehandlungsgebot zu beachten. Die Mehrwertsteuer muss deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden werden, dass eine Steuerkumulation entsteht, weil die Waren und Dienstleistungen auf allen Stufen der Produktion und Verteilung und bei der Einfuhr besteuert werden. Diesem Zweck dient der Vorsteuerabzug. Damit wird die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach verwirklicht, indem sichergestellt wird, dass die Endbelastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, und zwar unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (vgl. BGE 125 II 326 E. 6a, BGE 124 II 193 E. 8a, mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 3.2 und

A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.1.2; DIEGO CLAVADETSCHER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], 2015 [nachfolgend: Kommentar zum MWSTG], Art. 1 Rz. 156 ff.; FELIX GEIGER, in: MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, Geiger/Schluckebier [Hrsg.], 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 1 Rz. 21; vgl. auch ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 105 ff.).

2.2

2.2.1 Steuerobjekt der Mehrwertsteuer (Inlandsteuer) sind die durch die steuerpflichtige Person gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen, wobei als Dienstleistung jede Leistung gilt, die keine Lieferung ist (Art. 3 Bst. e MWSTG; Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 3.3.1).

2.2.2 Ausgangspunkt einer Steuererhebung bildet ein wirtschaftlicher, besteuerungswürdiger Sachverhalt, welcher als Steuerquelle anvisiert wird, das sogenannte Steuergut (BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 154; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 13). Bei der Mehrwertsteuer (Inlandsteuer) ist das Steuergut der nicht unternehmerische Endverbrauch im Inland (Art. 1 Abs. 1 MWSTG; BGE 123 II 295 E. 5a und E. 7a; CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 85; RIEDO, a.a.O., S. 14). Erfasst werden soll der Konsum der (End-)Verbraucher (BGE 138 II 251 E. 2.1). Steuergut und Steuerobjekt der Mehrwertsteuer fallen demnach auseinander (vgl. Urteil des BVGer A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 2.3; Botschaft des Bundesrats vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [nachfolgend: Botschaft MWSTG], BBl 2008 6885, S. 6910 f.; RALF IMSTEPF, Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, 2011, S. 18; RIEDO, a.a.O., S. 14). Infolgedessen wird die Steuer nicht direkt beim Endverbraucher erhoben, sondern bei den Personen und anderen am Markt tätigen Gebilden, die Leistungen erbringen, für welche die Endverbraucher Vermögen aufwenden, das heisst ein Entgelt bezahlen. Erhebungstechnisch knüpft die Mehrwertsteuer damit an die

Leistung des Steuerpflichtigen an (vgl. IVO P. BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 1 Rz. 41; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 3.3.2 und A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.2.2).

2.2.3 Die in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG genannte Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung ist von der Steuer ausgenommen. Soweit nicht nach Art. 22 Abs. 1 MWSTG für deren Versteuerung optiert wird, sind diese Leistungen nicht steuerbar (Art. 21 Abs. 1 MWSTG) und berechtigen den Steuerpflichtigen auch nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1 MWSTG; zum Vorsteuerabzug: hinten E. 2.4 f.).

2.3

2.3.1 Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG). Befreit ist ein Steuerpflichtiger unter anderem, wenn er im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht gemäss Art. 11 MWSTG verzichtet (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

2.3.2 Diese subjektive Mehrwertsteuerpflicht knüpft bei demjenigen an, der ein Unternehmen betreibt ("wer" ein Unternehmen betreibt [Art. 10 Abs. 1 MWSTG]; auch "Unternehmensträger" genannt). Steuerpflichtig wird somit streng genommen nicht das Unternehmen, sondern der Unternehmensträger. Auch Unternehmensträger ohne Rechtspersönlichkeit wie bspw. einfache Gesellschaften können darunter fallen (Urteil des BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.3.2; BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 3 Rz. 7; CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 422 ff.). Für die Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht eines Unternehmensträgers sind materiell-qualitative Elemente ([i] berufliche oder gewerbliche Tätigkeit, [ii] Ausrichtung auf eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen, [iii] Selbständigkeit und [iv] Auftritt nach aussen unter eigenem Namen) entscheidend. Die unter dem aMWSTG (E. 1.2.1) noch zu berücksichtigenden quantitativen Voraussetzungen sind aufgegeben worden, bzw. wirken im neuen Mehrwertsteuergesetz (nur noch) steuerbefreiend (vgl. BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 3 Rz. 2). Ausschlaggebend soll einzig der Betrieb

eines Unternehmens sein: Wer ein solches betreibt, ist steuerpflichtig (vgl. NIKLAUS HONAUER, Die subjektive Steuerpflicht – Massgebliche Verbesserungen und mehr Rechtssicherheit, ST 2010, S. 252; zur subjektiven Mehrwertsteuerpflicht ausführlich: Urteil des BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.3.3-2.3.9, mit weiteren Hinweisen).

2.4

2.4.1 Die Frage, in welchem Umfang ein steuerpflichtiger Unternehmensträger die Vorsteuern abziehen kann, darf nicht mit der vorab zu klärenden Frage nach der subjektiven Steuerpflicht vermischt werden (vgl. CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 441). Gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann eine steuerpflichtige Person (erste Frage, hierzu bereits: E. 2.3) Vorsteuern "im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit" (zweite Frage, nachfolgend: E. 2.4.2) abziehen (vgl. Urteile des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 5.1, A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.5.1, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.8.1, A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 3). Bei Eingangsleistungen, welche für die Erbringung von Ausgangsleistungen, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde, verwendet werden (funktionale Betrachtung), besteht kein Anspruch auf einen Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

2.4.2 Bei steuerpflichtigen Unternehmensträgern, die ausschliesslich unternehmerisch tätig sind, ist die subjektive Steuerpflicht umfassend. Sämtliche der Steuer unterliegenden Tätigkeiten sind von der subjektiven Steuerpflicht miterfasst (vgl. BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 3 Rz. 49 ff.). Nicht aussergewöhnlich ist dabei, dass ein Unternehmensträger verschiedene (selbständige) Tätigkeiten ausübt. Alle unternehmerischen Tätigkeiten sind gemäss konstanter Rechtsprechung für mehrwertsteuerliche Belange als Einheit zu betrachten und stellen zusammen den unternehmerischen Bereich (oder die "unternehmerische Sphäre") eines Unternehmensträgers dar (ausführlicher: Urteil des BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.5.2.1, mit weiteren Hinweisen). Massgebend ist die unternehmerische *Tätigkeit* (auf die Finanzierung der von der steuerpflichtigen Person verwendeten Vorleistungen kann nicht abgestellt werden) bzw. Aktivitäten der steuerpflichtigen Person bzw. Unternehmensträgers; klarerweise ist eine unternehmerische Tätigkeit gegeben, wenn ein Tätigkeitsbereich auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet ist (vgl. E. 2.3.2; vgl. ausführlich: Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 6.1, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch CLAUDIO FISCHER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 10 Rz. 27).

In Fällen, in welchen ein Unternehmensträger ausschliesslich einen unternehmerischen Bereich besitzt, gelten alle Vorsteuern als im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallen und können gemäss Art. 28 ff. MWSTG abgezogen werden (vgl. CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 1647 f.). Auch das Erzielen von Nicht-Entgelten wird im unternehmerischen Bereich als Bestandteil der unternehmerischen Tätigkeit beurteilt und schränkt das Recht auf Vorsteuerabzug der steuerpflichtigen Person – abgesehen von Ausnahmen (Art. 33 Abs. 2 MWSTG i.V.m. Art. 18 Abs. 2 Bst. a-c MWSTG) – grundsätzlich nicht ein (Art. 33 Abs. 1 MWSTG; vgl. REGINE SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, a.a.O., Art. 10 Rz. 55; Urteil des BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.5.2.2).

2.5

2.5.1 Sind die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs zum Zeitpunkt des Leistungsempfangs nicht gegeben, treten sie jedoch später ein, so kann der Vorsteuerabzug gemäss Art. 32 MWSTG bei Eintritt der Voraussetzungen nachgeholt werden (TOBIAS FELIX ROHNER, Der nachträgliche Vorsteuerabzug [Einlageentsteuerung] im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt.-Richtlinie der EU, 2007, S. 109 f.; RIEDO, a.a.O., S. 273 ff). Gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTG müssen dafür die Kriterien des Vorsteuerabzugsrechts (Art. 28 ff. MWSTG) erfüllt sein. Der Vorsteuerabzug kann in solchen Fällen in derjenigen Abrechnungsperiode vorgenommen werden, in der die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind (Urteile des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 8.1.1 und A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.6). Art. 32 MWSTG enthält somit die Regelung für den Fall, dass sich die Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen im Laufe der Zeit insofern verändern (Nutzungsänderung), dass mit der neuen Nutzung das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht bzw. erweitert wird. Tritt ein solcher Fall ein, kann die steuerpflichtige Person die früher nicht in Abzug gebrachte Vorsteuer vom Fiskus zurückverlangen (PHILIP ROBINSON, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 32 Rz. 1).

2.5.2 Diese nachträgliche Korrektur des Vorsteuerabzugs i.S.v. Art. 32 Abs. 1 MWSTG findet nur für Gegenstände und Dienstleistungen Anwendung, die im Zeitpunkt der Nutzungsänderung noch vorhanden sind und entweder bis zu diesem Zeitpunkt gar nicht in Gebrauch genommen wurden oder, falls sie bereits im Gebrauch waren, im Rahmen der neuen Nutzung weiterhin Verwendung finden können bzw. einen Zeitwert haben (Art. 72 Abs. 2 MWSTV; ROBINSON, Kommentar zum MWSTG, a.a.O.,

Art. 32 Rz. 4, mit weiterem Hinweis). Sie bezieht sich also auf Gegenstände und Dienstleistungen, die mindestens teilweise noch nicht entsteuert sind (ROBINSON, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 32 Rz. 13).

Ist der noch nicht entsteuerte Gegenstand oder die noch nicht entsteuerte Dienstleistung also bereits in Gebrauch genommen, ist es sachgerecht, die Korrektur des Vorsteuerabzugs nur noch auf jenem Wertanteil vorzunehmen, der für die neue, zum Vorsteuerabzug berechtigende Nutzung verbleibt. Gemäss Art. 32 Abs. 2 MWSTG erfolgt die Korrektur im Verhältnis des Zeitwertes zum Ausgangswert, wobei eben auch hier zusätzlich das Ausmass der Nutzungsänderung zu berücksichtigen ist (Art. 72 Abs. 4 MWSTV). Bei unbeweglichen Gegenständen beträgt die lineare Abschreibungsdauer 20 Jahre bzw. eine jährliche Abschreibung von 5 %, wobei diese jeweils vollständig – ohne Prorata-Betrachtung bei unterjähriger Verwendungsdauer – mit Ablauf einer Steuerperiode erfolgt (Art. 73 Abs. 2 MWSTV). Es handelt sich hierbei um verbindliche gesetzliche Regelungen, von denen nicht abgewichen werden kann (ausser in begründeten Fällen durch den Bundesrat), wobei die buchmässige Behandlung nicht von Bedeutung ist (ROBINSON, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 32 Rz. 25 ff.).

2.5.3 Grundlage für die Berechnung des Umfangs der Korrektur des Vorsteuerabzugs ist hierbei der Erwerbspreis oder der Einfuhrwert, bzw. der darauf entrichtete – und im Rahmen des Vorsteuerabzugs bislang noch nicht geltend gemachte – Steuerbetrag. Zu Letzterem können gemäss Art. 73 Abs. 1 MWSTV die wertvermehrenden Aufwendungen hinzugerechnet werden. Hierbei gelten ausdrücklich nicht als wertvermehrend (sondern als werterhaltend) solche, welche im Zusammenhang mit dem Service, dem Unterhalt, dem Betrieb, der Reparatur oder der Instandstellung stehen. Wertvermehrende Aufwendungen, die bei der Berechnung der nachträglichen Korrektur des Vorsteuerabzugs berücksichtig werden können, sind insbesondere im Bereich der Immobilien von Bedeutung, wobei die Frage, ob Aufwendungen wertvermehrend sind oder nicht, grundsätzlich einer Würdigung im Einzelfall bedarf (ROBINSON, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 32 Rz. 20 ff.). Die Erläuterungen zur Mehrwertsteuerverordnung bestimmen im 5. Abschnitt zur Einlageentsteuerung, dass die Ausführungen zu den Bestimmungen in den Artikeln 69-71 entsprechend gelten (Erläuterungen S. 30, abrufbar unter: http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/17547.pdf [nachfolgend: Erläuterungen]). Diese besagen zu Art. 70 Abs. 1 MWSTV, wertvermehrende Aufwendungen führten zu einer nachhaltigen Erhöhung des Wertes

des Gegenstandes oder der Dienstleistung. Werterhaltende Aufwendungen hingegen gälten bereits mit dem Bezug bzw. mit der Anschaffung als verbraucht (Erläuterungen S. 29).

Gemäss Verwaltungspraxis – und der vorliegend interessierenden MPI 10 (siehe: E. 1.5.2) – gilt dabei unabhängig von der tatsächlichen Verbuchung die Aktivierbarkeit im Rahmen der Rechnungslegung als starkes Indiz für eine wertvermehrende Wirkung (vgl. Ziff. 3.1.2 [nachfolgend: E. 2.5.4], 3.2.2 und 3.3.2 MPI 10).

2.5.4 Gemäss Ziff. 3.1.2 Bst. b MPI 10 ist bei unbeweglichen Gegenständen bei den wertvermehrenden Aufwendungen zusammen mit Energiespar-, Umweltschutz- sowie denkmalpflegerischen Massnahmen eine Vorsteuerabzugskorrektur (Eigenverbrauch bzw. Einlageentsteuerung) vorgesehen. Keine Vorsteuerabzugskorrektur erfolgt hingegen bei den werterhaltenden Aufwendungen, Betriebsstoffen und anderen Aufwendungen ohne Anlagekostencharakter (Ziff. 3.1.2 Bst. d MPI 10). Als wertvermehrende Aufwendungen gelten Aufwendungen mit Anlagekostencharakter, die zu einer baulichen Verbesserung führen und den Anlagewert erhöhen. Sie dürfen nicht nur der Erhaltung der Liegenschaft und deren Nutzungsmöglichkeiten dienen. Ziff. 3.1.2 Bst. b MPI 10 nennt als Beispiele für wertvermehrende Aufwendungen etwa den Ersteinbau einer Klimaanlage, die Erstinstallation einer Überwachungsanlage, den Estrichausbau (Abstellraum zu Büroräumlichkeit), einen Ersteinbau einer Wasser-Enthärtungsanlage oder Storen, den Einbau zusätzlicher Heizkörper und dergleichen. Als werterhaltend und somit steuerlich nicht relevant gelten hingegen Aufwendungen, die nicht zu einer baulichen Verbesserung führen und den Anlagewert auf Dauer nicht erhöhen. Sie bezwecken nur die Erhaltung des bisherigen baulichen und nutzungsmässigen Zustandes, wobei als Beispiele unter anderem eine Dachrenovation (im Sinne von Umdecken des Daches), die Fassadenrenovation bzw. Malerarbeiten, der Ersatz des Ölbrenners/Bodenbeläge/sanitärer Installationen/bestehenden Kamins, Belagsarbeiten (nur Reparatur und gleichwertiger Ersatz) und Reparaturarbeiten an bestehenden Einrichtungen angeführt werden (Ziff. 3.1.2 Bst. d MPI 10). Da werterhaltende Aufwendungen die Erhaltung des bisherigen baulichen und nutzungsmässigen Zustand bezwecken, muss es sich um Aufwendungen für Bauteile handeln, die während der Nutzungsdauer einmal oder mehrmals erneuert werden müssen und als Erneuerungssubstanz bezeichnet werden. Hierzu zählen bspw. die Gebäudehülle, Installationen

und Ausbauteile, nicht aber der Rohbau wie das Fundament und die Tragkonstruktion (FRANCESCO CANONICA, Die Immobilienbewertung, 2009, S. 265).

2.5.5 Art. 74 MWSTV enthält eine Pauschalregelung für sog. Grossrenovationen von Liegenschaften. Gemäss dieser Regelung gelten Renovationsarbeiten dann als Grossrenovation, wenn deren Kosten pro Bauphase insgesamt 5 % des Gebäudeversicherungswerts (vor der Renovation) übersteigen. Sämtliche Kosten einer solchen Bauphase, bzw. die darauf geltend gemachten Vorsteuerbeträge, können bei der Berechnung der Korrektur des Vorsteuerabzugs berücksichtigt werden und zwar unabhängig davon, ob es sich um Kosten für wertvermehrende oder für werterhaltende Aufwendungen handelt (ROBINSON, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 32 Rz. 23; Ziff. 3.1.2 Bst. c MPI 10).

3.

3.1 Unbestritten ist vorliegend das Vorhandensein der Voraussetzungen für die Geltendmachung eines Vorsteuerabzugs. Die Beschwerdeführerin wurde subjektiv steuerpflichtig mit der vollständig optierten Vermietung des Geschäftslokals hinter der neugestalteten Westfassade in Form einer einfachen Gesellschaft, mit der sie sich am 1. Juli 2011 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eintragen liess (vgl. Sachverhalt Bst. A; E. 2.3 und E. 2.4.1). Ohne Zweifel geschah dies im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit (E. 2.4.2), womit die Voraussetzungen gemäss Art. 28 MWSTG grundsätzlich gegeben sind; durch die neue Nutzung ist das Recht auf einen Vorsteuerabzug somit grundsätzlich entstanden. Da die Liegenschaft an der (Adresse) in (Ort) zwar bereits in Gebrauch genommen, aber noch nicht entsteuert ist, ist die Korrektur des Vorsteuerabzugs nur noch auf jenem Wertanteil vorzunehmen, der für die neue, zum Vorsteuerabzug berechtigende Nutzung verbleibt. Die jährliche Abschreibung beträgt hierbei 5 % (E. 2.5.2). Da vorliegend die Ausgaben im Jahr 2010 erfolgten und der Zeitpunkt für den Vorsteuerabzug im Jahr 2011 eintrat, war eine Abschreibung von 5 % angezeigt, was im Übrigen auch durch die Beschwerdeführerin anerkannt wird (E. 1.3). Insgesamt liegt das "Total der massgebenden Vorsteuern" bzw. die maximale Einlageentsteuerung im Betrag von Fr. 18'390.95 – unter der Annahme, dass es sich vollumfänglich um wertvermehrende Aufwendungen handelt (hierzu nachfolgend) – nicht im Streit. Klarerweise und überdies auch unbestritten erreichen die vorliegenden Kosten für die Umgestaltung der Westfassade in Höhe von Fr. 278'053.-- nicht 5 % des Gebäudeversicherungswerts der Liegenschaft und gilt diese demnach nicht als Grossrenovation (E. 2.5.5).

Zu prüfen ist dagegen, in welchem Umfang die Vorsteuerabzugskorrektur durch die vorliegende Nutzungsänderung gemäss Art. 32 MWSTG geltend gemacht werden kann bzw. ob die Umgestaltung der Westfassade als wertvermehrende oder werterhaltende Aufwendung einzustufen ist. Wie gesehen (E. 2.5.3), setzt sich der Umfang nämlich aus dem Steuerbetrag und den gemäss Art. 73 Abs. 1 MWSTV wertvermehrenden Aufwendungen zusammen; nur diese sind steuerlich relevante Aufwendungen und somit der Vorsteuerabzugskorrektur zugänglich.

3.2 Die Beschwerdeführerin macht geltend, die vorgenommenen Investitionen seien handelsrechtlich aktivierungsfähig und wertvermehrend, da sie den baulichen Zustand dauerhaft verbessern und den Anlagewert erhöhen würden. Die Erneuerung der Schaufensteranlagen sei nämlich als Reparatur der historischen Stadtstruktur zu werten, gelte demnach als denkmalpflegerische Massnahme und sei somit als wertvermehrend zu qualifizieren. Horizontale Grundrissveränderungen würden bei den direkten Steuern hinsichtlich einer allfälligen Grundstücksgewinnsteuer als Anlagekosten [und somit wertvermehrend] betrachtet; durch die Fassadenvorverlegung sei eine solche erfolgt. Der summarischen Aktualisierung nach der "DCF-Methode" und den Auszügen der Geschäftsberichte 2010-2013 könne entnommen werden, dass sich der Marktwert kontinuierlich erhöhe. Hierzu würden auch die Mietzinseinnahmen der zusätzlich gewonnenen und mit Option vermieteten 6.5m^2 Räumlichkeiten beitragen, womit die dauerhafte Erhöhung des Anlagewertes gegeben und nachgewiesen sei (Sachverhalt Bst. E).

Die Vorinstanz entgegnet, sie erachte die Umgestaltung der Westfassade grundsätzlich als werterhaltende Ersatzinvestition, wofür die Einlageentsteuerung nicht geltend gemacht werden könne. Es sei (lediglich) eine alte Fassade durch eine neue ersetzt worden. Der vorliegende Sachverhalt entspreche auch nicht dem in der Ziff. 3.1.3.2 MPI 10 aufgeführten Beispiel (Sachverhalt Bst. D). In ihrer Vernehmlassung gibt sie im Allgemeinen zu bedenken, sie habe ohne zeitlichen Verzug alle Praxisfestlegungen – die nicht ausschliesslichen verwaltungsinternen Charakter haben und rechtlich den Charakter von Verwaltungsverordnungen haben – zu veröffentlichen, um Abgrenzungsfragen (wie vorliegend) verbindlich zu klären (dies im Lichte des Selbstveranlagungsprinzips). Die Praxisfestlegungen enthielten also klare Regelungen, die eine rechtsgleiche und verfahrensökonomische Veranlagung gewährleisteten. Die starre, dafür aber einfach handhabbare Regelung in Ziff. 3.1.2 der MPI 10 lege klar fest, welche Aufwendungen werterhaltend oder wertvermehrend seien; der Ersatz der alten Fassade

durch eine neue habe als grundsätzlich werterhaltend zu gelten. Es liege keine Neuerstellung vor, es sei keine Grossrenovation vorgenommen und der Wert der Liegenschaft sei nicht auf Dauer erhöht worden. Die Aktivierung von Kosten für Erneuerungen, Verbesserungen und Umbauten sei grundsätzlich gerechtfertigt, sofern damit eine Wertvermehrung oder zusätzliche Nutzungsmöglichkeit geschaffen werde, wobei die Frage der Aktivierbarkeit lediglich ein Indiz für deren steuerliche Behandlung darstelle. Sodann liege keine denkmalpflegerische Massnahme vor, da die Fassade erstens aus rein wirtschaftlichen Gründen und zweitens auch nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften oder auf Anordnung/im Einvernehmen mit den Behörden neu gestaltet worden sei. Letztlich würde auch bei einer allfälligen denkmalpflegerischen Arbeit der erforderliche wertvermehrende Charakter fehlen. Mit dem Verweis auf die kantonale Praxis hinsichtlich einer allfälligen Grundstückgewinnsteuer, bei welcher eine horizontale Grundrissveränderung – vorliegend durch die Fassadenvorverlegung – als Anlagekosten gelte, könne die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten ableiten, da im Mehrwertsteuerrecht die Begriffe autonom auszulegen seien und die grundstückgewinnsteuerliche Behandlung keinerlei Bindungswirkung entfalte. Indiz für die Qualifikation der Aufwendung als werterhaltend sei, dass die Neugestaltung durch den Erneuerungsfonds der Beschwerdeführerin finanziert worden sei und die Einzahlungen Letzterer in diesen Fonds direktsteuerlich als vom Einkommen abziehbare Unterhaltskosten gälten. Hinsichtlich Erhöhung des Marktwertes der Liegenschaft wozu auch die Mietzinseinnahmen der zusätzlich gewonnenen und mit Option vermieteten 6.5m^2 Räumlichkeit beitragen würden, entgegnet die Vorinstanz, es sei lediglich ein Mehrwert von Fr. 15'000.-- geschaffen worden, welcher angesichts des Investitionsvolumens sehr gering erscheine. Er könne also keinesfalls als vollumfänglich wertvermehrend gelten (Sachverhalt Bst. F).

3.3 Nachfolgend ist somit als erstes zu prüfen, ob der Umbau als denkmalpflegerische Massnahme gilt (E. 3.3.1). Danach ist zu klären, ob die kantonale Praxis hinsichtlich der grundstückgewinnsteuerlichen Behandlung beigezogen werden kann (E. 3.3.2) und die Investition als wertvermehrend und somit der Einlageentsteuerung zugänglich eingestuft werden muss. Alsdann ist auf das Argument einer allfälligen Erhöhung des Marktwertes und dessen Einfluss auf die Qualifikation als wertvermehrende Investition (E. 3.3.3) und schliesslich auf die Aktivierbarkeit des getätigten Umbaus (E. 3.3.4) einzugehen. Dabei ist insbesondere auch die MPI 10, deren Er-

lass als solche nicht zu beanstanden ist (vgl. E. 1.5.2 und E. 2.5.4), einzubeziehen und ist deren Anwendbarkeit auf die vorliegend zu beurteilende Konstellation zu würdigen.

3.3.1 Hinsichtlich des Vorbringens, die Erneuerung der Schaufensteranlagen gelte als denkmalpflegerische Massnahme und sei als wertvermehrend zu qualifizieren, ist der Vorinstanz beizupflichten, dass wortlautgemäss denkmalpflegerische Massnahmen gemäss Ziff. 3.1.2 MPI 10 zusätzlich wertvermehrend sein müssen, um einer Vorsteuerabzugskorrektur zugänglich zu sein. Es ist nämlich von wertvermehrenden Aufwendungen *zusammen mit* […] denkmalpflegerischen Massnahmen bzw. Aufwendungen im Zusammenhang mit […] denkmalpflegerischen Massnahmen, die wertvermehrenden Charakter haben, die Rede. Abziehbar sind gemäss Art. 32 Abs. 3 DBG (SR. 642.11) denkmalpflegerische Massnahmen, die der Steuerpflichtige aufgrund gesetzlicher Vorschriften, im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin vorgenommen hat, soweit diese Arbeiten nicht subventioniert sind. Gesetzliche Vorschriften können Normen auf allen staatlichen Ebenen sein (vgl. BERNHARD ZWAHLEN, DBG Kommentar, a.a.O., Art. 32 Rz. 30). Unter Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten sind ausschliesslich Restaurations- bzw. Instandstellungsarbeiten zu verstehen (Urteil des BGer 2C_453/2009 vom 3. Februar 2010 E. 3.4). Vorliegend wurde die Fassade nicht restauriert im Sinne einer Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes bzw. einer Rekonstruktion (vgl. Brockhaus, Deutsches Wörterbuch, 9. Aufl., 2011, S. 1228), sondern neu gestaltet. Dies geschah insbesondere nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften, im Einvernehmen oder auf Anordnung der Behörde hin. Daran vermag auch nichts zu ändern, dass die Neugestaltung aufgrund der ordentlichen Baubewilligung der Stadt (…) in enger Zusammenarbeit mit der Denkmalpflege realisiert wurde. Zwar sei die Neugestaltung von dieser begrüsst worden und ist als "Reparatur der historischen Stadtstruktur zu werten"; nichtsdestotrotz handle es sich bei der erneuerten Schaufensteranlage um einen "verputzten Betonbau". Selbst wenn die Erneuerung der Fassade letztlich denkmalpflegerischer Art gewesen wäre, müsste diese noch – wie vordem erwähnt – zusätzlich wertvermehrenden Charakter aufweisen, was vorliegend ja gerade bestritten und nachfolgend zu prüfen ist.

3.3.2 Sodann ist der Vorinstanz zuzustimmen, dass die Beschwerdeführerin allein mit dem Verweis auf die kantonale Praxis hinsichtlich einer allfälligen Grundstückgewinnsteuer, bei welcher eine horizontale Grundrissveränderung – vorliegend durch die Fassadenvorverlegung – als wertvermeh-

rende Aufwendung zu den Anlagekosten zähle, grundsätzlich nichts Entscheidendes zu ihren Gunsten ableiten kann. Es ist nämlich so, dass sich aufgrund der verschiedenen Zielsetzungen der einzelnen Rechtsgebiete zwischen der Beurteilung nach mehrwertsteuerlichen Überlegungen und jener betreffend direkte Steuern Abweichungen ergeben können (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 2.2.2, mit weiterem Hinweis). Dass die Kantone bei Grundstücken dazu tendieren, bauliche Veränderungen als wertvermehrend zu betrachten, liegt nahe. Diesfalls kann nämlich kein Abzug vom steuerbaren Einkommen vorgenommen werden (vgl. Art. 34 Bst. d DBG); dass der Abzug alsdann im Rahmen der (oft kommunalen) Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen ist, fällt eher nicht so stark ins Gewicht. Aufgrund dieser unterschiedlichen Zielsetzung im Rahmen der Einkommens- bzw. Grundstückgewinnsteuer kann diese kantonale Praxis tatsächlich nicht als allein entscheidendes Argument zur Einordnung im Mehrwertsteuerrecht dienen.

3.3.3 Auch dem Argument, die kontinuierliche Erhöhung des Marktwertes lasse auf eine Wertvermehrung schliessen, kann nicht gefolgt werden. Wie gezeigt, gelten als wertvermehrende Aufwendungen solche mit Anlagekostencharakter, die zu einer baulichen Verbesserung führen und den Anlagewert erhöhen (E. 2.5.4). Den Geschäftsberichten kann zwar tatsächlich entnommen werden, dass sich der Marktwert der Liegenschaft in den letzten Jahren erhöht hat. Ob und gegebenenfalls in welchem Ausmass der Umbau bzw. die Mietzinseinnahmen der zusätzlich gewonnenen und mit Option vermieteten Fläche dazu beitragen, ist allerdings nicht erstellt. Letztlich beruht die ganze Betrachtungsweise auf einer Veränderung des Marktwertes im Umfeld der generellen Preisentwicklung von Liegenschaften, welcher seinerseits aber nicht dem Anlagewert der Liegenschaft entspricht. Erst wenn sich der Anlagewert der Liegenschaft erhöht, darf von einer wertvermehrenden Aufwendung ausgegangen werden.

3.3.4 Demgegenüber gilt die Aktivierbarkeit im Rahmen der Rechnungslegung – wie schon in E. 2.5.3 erwähnt – als starkes Indiz für eine wertvermehrende Wirkung. Mit der Vorinstanz ist einig zu gehen, dass aktivierbare Anlagekosten für ein Gebäude (nur aber immerhin) "in der Regel" steuerlich relevant sind. Gemäss Art. 959 Abs. 2 OR müssen als Aktiven Vermögenswerte bilanziert werden, wenn aufgrund vergangener Ereignisse über sie verfügt werden kann, ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann. Die Aktivierbarkeit besteht somit aus fünf Elementen: (I) einem Vermögenswert, denn was nicht einen Vermö-

genswert darstellt, kann von vornherein nicht als Aktivum in der Bilanz erfasst werden; (II) der Verfügungsmacht im Sinne eines "Faktums der Beherrschung", die (III) "aufgrund vergangener Ereignisse" entstand; (IV) einem "wahrscheinlichen Mittelzufluss" bzw. dem wirtschaftlichen Nutzen, der mit dem Vermögenswert verbunden sein muss und (V) einem "verlässlich schätzbaren Wert", früher als wertbeständig bezeichnet, und zwar absehbar weit über den nächsten Bilanzstichtag hinaus (PETER BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, 2014, Rz. 321-329).

Die Formulierung in der Ziff. 3.1.2 MPI 10 zeigt auf, dass als aktivierbare Anlagekosten für Gebäude unter anderem wertvermehrende Aufwendungen gelten: "steuerlich relevant sind […] aktivierbare Anlagekosten für das Gebäude […]. Demnach ist bei den unbeweglichen Gegenständen eine Vorsteuer[abzugs]korrektur vorgesehen: bei den wertvermehrenden Aufwendungen […]". Bei der vorliegenden Liegenschaft, für welche die umstrittenen Aufwendungen in Höhe von Fr. 278'053.-- getätigt wurden, handelt es sich klarerweise um einen Vermögenswert, welchen die Beschwerdeführerin aufgrund vergangener Ereignisse verwaltet und somit über ihn verfügen kann. Zudem liegt die getätigte Investition bzw. der Umbau der Westfassade schon einige Jahre zurück und trotzdem generiert die Beschwerdeführerin noch heute einen Mehrertrag von Fr. 3'900.-- pro Jahr (vgl. nachfolgend). Somit sind auch die Kriterien des wahrscheinlichen Mittelzuflusses und der Wertbeständigkeit erfüllt; die Anlagekosten sind aktivierbar und lassen auf eine wertvermehrende Wirkung schliessen.

3.3.5 Entgegen der Ansicht der Vorinstanz handelt es sich vorliegend nicht um eine werterhaltende Aufwendung: Die Beschwerdeführerin liess an der Westfassade ihres Geschäftshauses an der (Adresse) die Schaufensterfront auf die Vorderkante der Betonstützen vorverlegen und gewann so 6.5m^2 Mehrfläche. Es kann folglich – entgegen der Meinung der Vorinstanz – nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts nicht die Rede davon sein, dass lediglich eine alte Fassade durch eine neue ersetzt worden sei und es sich nicht um eine Neuanschaffung bzw. Neuerstellung handle. Eine Wand als Ganzes (im Rohbau) gehört nicht zu der Erneuerungssubstanz (vgl. E. 2.5.4). Wird folglich – wie vorliegend geschehen – die komplette Wand um einige Meter versetzt und werden nicht lediglich Erneuerungen am Verputz, der Isolation, den Fenstern und dergleichen ausgeführt, kann weder von Service-, Unterhalts-, Betriebs-, Reparatur- oder Instandstellungskosten die Rede sein (Art. 73 Abs. 1 MWSTV; E. 2.5.3). Mit Blick darauf, dass vorliegend klarerweise nicht die Erhaltung

des bisherigen baulichen und nutzungsmässigen Zustandes der Liegenschaft im Vordergrund stand und die Wand nicht bereits mit der Anschaffung mehrwertsteuerlich betrachtet als „verbraucht“ gilt (vgl. E. 2.5.3), kann die Versetzung der gesamten Wand um einige Meter nicht als werterhaltend betrachtet werden.

Es bleibt somit zu prüfen, ob die getätigte Investition in Höhe von Fr. 278'053.-- als wertvermehrende Aufwendung deklariert werden kann. Wie gesagt, besteht bereits ein starkes Indiz aufgrund der Aktivierbarkeit der Anlagekosten (E. 3.3.4). Mit der im Jahr 2010 getätigten Investition bzw. dem Umbau der Westfassade und der damit einhergehenden Vergrösserung der Liegenschaft und der vermieteten Fläche, generiert die Beschwerdeführerin noch heute einen – zugegebenermassen geringen – Mehrertrag von Fr. 3'900.-- pro Jahr. Die Investitionskosten für den Umbau kann die Beschwerdeführerin der Mieterin des Ladenlokals überwälzen, welche ihrerseits den Endverbraucher in Form ihres Kunden in die Pflicht nehmen kann. Dass der Umbau zu einer baulichen Verbesserung geführt hat, davon ist auszugehen. Eine nachhaltige Erhöhung des Wertes der Liegenschaft ist daher erstellt. Es ist indes nicht an der Vorinstanz, die Rentabilität der getätigten Investition zu bewerten, sondern lediglich den wertvermehrenden Aspekt – in welcher Höhe auch immer – zu überprüfen und diesen gegebenenfalls als Ganzes als wertvermehrend oder werterhaltend einzuordnen. Vorliegend ist es nicht sachgerecht, die zusätzlich gewonnene Mietfläche – welche überdies nicht zu gleichen Konditionen wie die bisherige Fläche vermietet wird – in Relation zu der bestehenden Fläche zu setzen und lediglich anteilsmässig als wertvermehrend einzustufen. Diesfalls müsste nämlich ein identischer Umbau bzw. eine identische Investition zur Versetzung der gesamten Wand im Falle einer bereits bestehenden kleineren Gesamtmietfläche als der nun vorliegenden eine höhere Einlageentsteuerung zur Folge haben, da die zusätzlich gewonnene Mietfläche zur bestehenden Gesamtfläche in Relation gesetzt werden soll. Dass die bestehende Gesamtfläche derart unterschiedliche Auswirkungen auf die Höhe der Einlageentsteuerung haben soll, erscheint nicht angezeigt. Derlei sieht im Übrigen auch das MPI 10 nicht vor.

Wie die Vorinstanz selber zutreffend festhält, kann eine Aufwendung lediglich als Ganzes einer wertvermehrenden oder aber werterhaltenden Funktion zugewiesen werden. Dies insbesondere daher, weil eine detailliertere Aufteilung dieser Kosten die Anforderungen an den Steuerpflichtigen weiter verschärfen und dem Prinzip der Selbstveranlagung als spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person (vgl. BVGE

2009/60 E. 2.1.2), wonach die steuerpflichtige Person ihre Steuerpflicht selbst festzustellen hat und allein für die vollständige, richtige und rechtzeitige Deklaration ihrer steuerbaren Umsätze und abziehbaren Vorsteuern verantwortlich ist (vgl. statt vieler: BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteil des BVGer A-565/2014 vom 27. August 2014 E. 2.7.1), zuwiderlaufen würde. Auch der Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit (vgl. E. 2.1.1) spricht dafür, eine Aufwendung als Ganzes als wertvermehrend oder werterhaltend einzustufen. Gemäss diesem Prinzip soll die Erhebung der Steuer nämlich nach einfachen Grundsätzen und mit möglichst geringem Erhebungsaufwand auf Seiten der Steuerpflichtigen und des Fiskus erfolgen (CLAVADETSCHER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 1 Rz. 159). Nicht zuletzt gilt auch der Grundsatz, dass die Steuererhebung nicht zu unverhältnismässigen Kosten im Vergleich zum Ertrag führen soll (CLAVADETSCHER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 1 Rz. 161, mit weiterem Hinweis). Keinen anderen Schluss lässt zudem die Ziff. 3.1.2 MPI 10 zu, welche in ihren Beispielen (hierzu bereits in E. 2.5.4) jeweils die Aufwendung insgesamt als wertvermehrend oder werterhaltend einstuft. Somit sind die vorliegenden Kosten in Höhe von Fr. 278'053.-- als Ganzes den wertvermehrenden Aufwendungen zuzuweisen und der Beschwerdeführerin eine Einlageentsteuerung im Betrag von Fr. 18'390.95 unter Abzug des bereits Ausbezahlten zu gewähren (inkl. gesetzlich geschuldeter Zins).

3.4 Da mittlerweile auch die Beschwerdeführerin von einer Einlageentsteuerung im Betrag von Fr. 18'390.95 ausgeht (E. 3.1) und nicht mehr wie ursprünglich Fr. 16'455.05 verlangt (Sachverhalt Bst. B.a), also wie die Vorinstanz zu Recht von Aufwendungen in Höhe von Fr. 274'081.-- – und nicht mehr von um Abschreibungen in Höhe von Fr. 41'112.15 gekürzten Fr. 232'968.85 – ausgeht, ist ihr ein Betrag von Fr. 18'390.95 unter Abzug des bereits Ausbezahlten zuzusprechen.

3.5 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der vorliegende Umbau der Westfassade mehrwertsteuerlich nicht als werterhaltende Aufwendung bezeichnet werden kann, sondern insgesamt als wertvermehrende Aufwendung zu qualifizieren ist. Somit erweist sich die Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist, als begründet und der vorinstanzliche Entscheid ist aufzuheben. Dieses Ergebnis im Einzelfall gestützt auf die MPI 10 gibt überdies den richtig verstandenen Sinn des Gesetzes und der MWSTV wieder.

4.

4.1 Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als obsiegende Partei keine Verfahrenskosten zu tragen. Der Vorinstanz sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

4.2 Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin die ihr erwachsenen notwendigen Kosten zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Das Bundesverwaltungsgericht trifft den Entscheid über die Parteientschädigung von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern vorhanden, sowie den Akten und in der Regel ohne eingehende Begründung. Die Parteientschädigung der Beschwerdeführerin für die ihr erwachsenen notwendigen Auslagen ist aufgrund der Akten und nach freiem richterlichem Ermessen auf insgesamt Fr. 4'500.-- (inkl. MWST) festzusetzen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird und die Verfügung vom 23. Juni 2015 wird aufgehoben. Die Vorinstanz wird angewiesen, der Beschwerdeführerin eine Einlageentsteuerung im Betrag von Fr. 18'390.95 unter Abzug des bereits Ausbezahlten zu gewähren (inkl. gesetzlich geschuldeter Vergütungszins).

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 3'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 4'500.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Anna Strässle

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die Beschwerdeführerin in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: