Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid bestätigt durch BGer mit Urteil vom 27.10.2017 (2C_166/2016)

Abteilung I
A-5099/2015

Urteil vom 20. Januar 2016

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Michael Beusch,
Richterin Marie-Chantal May Canellas,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

A._____ AG,
vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Vorsteuerabzug.

Sachverhalt:

A.

A.a Die A._____ AG (nachfolgend auch: Steuerpflichtige) ist seit dem 1. Januar 2010 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Die Gesellschaft erwirtschaftet ihre Umsätze in erster Linie aus der Vermietung von Liegenschaften an Privatpersonen und Unternehmen. An der Rue […] in B._____ […] besass sie eine Betriebsliegenschaft, welche bis im Februar 2014 mit Mehrwertsteueroption vermietet wurde. Im Jahr 2014 wurde mit dem Abbruch dieser Liegenschaft begonnen.

Die Steuerpflichtige beabsichtigt, ab dem Jahr 2017 auf dem genannten Grundstück in B._____ in mehreren Etappen und über eine Zeitspanne von 10 bis 25 Jahren eine neue Überbauung zu erstellen.

A.b Mit Schreiben vom 26. November 2014 liess die Steuerpflichtige die ESTV um Auskunft ersuchen, ob sie auf den im Zusammenhang mit den Abbrucharbeiten anfallenden, steuerbelasteten Vorumsätzen den Vorsteuerabzug geltend machen könne. Die ESTV teilte der Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 17. März 2015 mit, dass "auf den Abbruchkosten" kein Recht auf Vorsteuerabzug bestehe, weil die geplanten Neubauten ausschliesslich im nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG (SR 641.20) von der Steuer ausgenommenen Bereich genutzt würden.

Die Steuerpflichtige bestritt in der Folge mit Schreiben vom 8. April 2015 den erwähnten Standpunkt der ESTV, wobei sie den Erlass einer anfechtbaren Verfügung verlangte.

A.c Mit Verfügung vom 17. Juni 2015 stellte die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) fest, dass "die im Zusammenhang mit dem Abbruch der Altliegenschaft an der Rue […] in B._____ bezogenen Eingangsleistungen […] die A._____ AG aufgrund der künftigen Nutzung zu Wohnzwecken nicht zum Vorsteuerabzug" berechtigten.

B.

Mit einer als "Einsprache" bezeichneten, gegen die genannte Verfügung gerichteten Eingabe liess die Steuerpflichtige (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) am 19. August 2015 bei der ESTV den Verfahrensantrag stellen, diese Eingabe sei als Sprungbeschwerde gemäss Art. 83 Abs. 4 MWSTG an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Die Steuerpflichtige stellte zugleich das Begehren, unter Aufhebung der Verfügung

der ESTV vom 17. Juni 2015 sei festzustellen, "dass die A._____ AG auf den mit den Abbrucharbeiten der Altliegenschaft an der Rue […] in B._____ angefallenen vorsteuerbelasteten Aufwendungen Anspruch auf den Vorsteuerabzug hat". Ferner forderte die Beschwerdeführerin Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV.

C.
Mit Schreiben vom 20. August 2015 leitete die ESTV die "Einsprache" als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiter.

D.
Mit Vernehmlassung vom 12. Oktober 2015 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin abzuweisen.

E.
Mit unaufgefordert eingereichter Eingabe vom 13. November 2015 hält die Beschwerdeführerin unter Beilage neuer Unterlagen an ihrer Beschwerde fest.

F.
Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird – sofern erforderlich – in den folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1
1.1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 VGG Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.1.2 Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich nach diesem Zeitpunkt ereignet und somit ausschliesslich nach Inkrafttreten des neuen Mehrwertsteuerrechts, womit dieses zur Anwendung kommt.

1.1.3 Im vorliegenden Fall wird die hiervor erwähnte Verfügung der ESTV vom 17. Juni 2015 angefochten. Hinsichtlich der funktionalen Zuständigkeit ist Folgendes zu bemerken:

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, 131 V 407 E. 2.1.2.1; ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N. 1815). Das Einspracheverfahren ermöglicht eine Abklärung komplexer tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse und eine umfassende Abwägung der verschiedenen von einer Verfügung berührten Interessen (HÄFELIN et al., a.a.O., N. 1816).

Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich als Regelfall 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 als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde Urteil des BVGer A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff.).

Bei der vorliegend angefochtenen Verfügung vom 17. Juni 2015 handelt es sich unbestrittenermassen um eine im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG einlässlich begründete Verfügung. Im Weiteren hat die ESTV die Einsprache auf Antrag der Beschwerdeführerin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet. Dieses ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde grundsätzlich auch funktionell zuständig (vgl. aber nachfolgend E. 1.2).

1.2

1.2.1 Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (Anfechtungsobjekt). Gegenstände, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat und über die sie nicht zu entscheiden hatte, sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die zweite Instanz nicht zu beurteilen (Urteile des BGer 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2, 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1; statt vieler: BVGE 2010/12 E. 1.2.1). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 133 II 35

E. 2; Urteil des BVGer A-2771/2015 vom 27. Oktober 2015 E. 1.3, A-3251/2014 vom 19. Mai 2015 E. 1.3.1).

Von der gesetzlich vorgesehenen Instanzenfolge kann ausnahmsweise aus prozessökonomischen Gründen abgewichen werden, wenn die Überweisung zu einem Leerlauf führen würde, namentlich weil die sachlich sowie funktionell zuständige Behörde ihre Auffassung bereits klar zu erkennen gegeben hat (vgl. Urteil des BVGer A-2771/2015 vom 27. Oktober 2015 E. 7.1, mit Hinweisen).

Im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht dürfen im Rahmen des Streitgegenstandes aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes bisher noch nicht gewürdigte, bekannte wie auch bis anhin unbekannte, neue Sachverhaltsumstände, die sich zeitlich vor (sog. unechte Nova) oder erst im Laufe des Rechtsmittelverfahrens (sog. echte Nova) zugetragen haben, vorgebracht werden (Urteil des BVGer B-5503/2010 vom 11. Mai 2012 E. 4.1).

1.2.2 Vorliegend ist eine Feststellungsverfügung der Vorinstanz angefochten. Dabei ist unbestritten, dass der dieser Feststellungsverfügung zugrunde gelegte Sachverhalt nicht vollumfänglich dem von der Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren geltend gemachten Sachverhalt entspricht. Anders als noch vor der Vorinstanz macht nämlich die Beschwerdeführerin vor dem Bundesverwaltungsgericht nunmehr geltend, dass die auf ihrem Grundstück zu erstellende Überbauung nicht ausschliesslich zu privaten Wohnzwecken genutzt werden soll.

In Verbindung mit dem erwähnten neuen Vorbringen beantragt die Beschwerdeführerin sinngemäss eine Feststellungsverfügung betreffend einen teilweise anderen als den von der Vorinstanz beurteilten Sachverhalt. Dies sprengt teilweise den Rahmen des (namentlich) durch die angefochtene Feststellungsverfügung bestimmten Streitgegenstandes. Vor diesem Hintergrund ist das Bundesverwaltungsgericht an sich funktionell unzuständig, soweit es vorliegend um die Beurteilung eines Sachverhaltes geht, welcher sich teilweise nicht mit dem von der Vorinstanz mit ihrer Feststellungsverfügung beurteilten Sachverhalt deckt. Diesbezüglich wäre die Sache demnach an sich an die (erstinstanzlich) zuständige ESTV zu überweisen (vgl. Art. 8 Abs. 1 VwVG).

In der vorliegenden Konstellation rechtfertigt es sich aber, aus prozessökonomischen Gründen vom gesetzlichen Instanzenzug abzuweichen und

den von der Beschwerdeführerin im Beschwerdeverfahren vorgebrachten (auf die gewerbliche Nutzung der Überbauung ausgeweiteten) Sachverhalt materiell zu beurteilen: Zwar hat die Vorinstanz in der Vernehmlassung erklärt, sie halte an demjenigen Sachverhalt fest, wie er im Verfahren auf Erlass der angefochtenen Feststellungsverfügung seitens der Beschwerdeführerin präsentiert worden sei (vgl. Vernehmlassung, S. 2). Gleichwohl geht aus ihrer Vernehmlassung hervor, dass nach Auffassung der Vorinstanz nur insoweit, als die von der Beschwerdeführerin geplanten Neubauten ausschliesslich Wohnzwecken dienen, die im Zusammenhang mit dem Abbruch der Altliegenschaft an der Rue […] in B._____ bezogenen Eingangsleistungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (vgl. Vernehmlassung, S. 4, wonach dann, wenn die Beschwerdeführerin die Erstellung von Geschäftsliegenschaften beabsichtigen sollte, der Vorsteuerabzug praxisgemäss "im Umfang der geschäftlich genutzten Gebäude zuzulassen sei"). Die Vorinstanz hat mit anderen Worten ihre Auffassung (für den ausgeweiteten Sachverhalt) bereits klar zu erkennen gegeben, weshalb die Überweisung der Sache an diese Behörde einem prozessualen Leerlauf gleichkäme und folglich darauf zu verzichten ist (vgl. E. 1.2.1).

1.3 Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.4

1.4.1 Gemäss Art. 82 Abs. 1 (Bst. f) MWSTG trifft die ESTV von Amtes wegen oder auf Verlangen der steuerpflichtigen Person sämtliche für die Steuererhebung erforderlichen Verfügungen, insbesondere wenn "für einen bestimmten Fall vorsorglich die amtliche Feststellung der Steuerpflicht, der Steuerforderung, der Grundlagen der Steuerbemessung, des anwendbaren Steuersatzes oder der Mithaftung beantragt wird oder als geboten erscheint". Nach einer in der Literatur vertretenen Auffassung greift Art. 82 Abs. 1 Bst. f MWSTG auch dann, wenn das schutzwürdige Interesse der steuerpflichtigen Person an der verbindlichen Klärung der mehrwertsteuerlichen Folgen eines Sachverhalts statt durch eine feststellende ebenso gut durch eine rechtsgestaltende Verfügung gewahrt werden könnte (so FELIX GEIGER, in: ders./Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 82 N. 9). Wie im Folgenden ersichtlich wird, kann beim hier zu beurteilenden Fall offen gelassen werden, ob diese Lehrmeinung zutrifft oder stattdessen – wie im Anwendungsbereich von Art. 25 VwVG – die Feststellungsverfügung im Sinne von Art. 82 Abs. 1 Bst. f MWSTG im Verhältnis zu Leistungs- und Gestaltungsverfügungen subsidiär ist (vgl. zur sog. Subsidiarität der Feststellungsverfügung

BGE 137 II 199 E. 6.5, 135 III 378 E. 2.2; BVGE 2015/15 E. 2.7.1; Urteil des BVGer A-3505/2012 vom 24. Juni 2014 E. 1.3; s. zum Ganzen Urteil des BVGer A-4118/2015 vom 10. November 2015 E. 1.2.1).

1.4.2 Vorliegend waren im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Feststellungsverfügung die sachverhaltlichen Grundlagen für den Erlass eines Leistungs- oder Gestaltungsentscheids, welcher die Beschwerdeführerin zur Entrichtung eines bestimmten Mehrwertsteuerbetrages verpflichtet oder ihr ein bestimmtes Vorsteuerguthaben zugesprochen hätte, nicht gegeben. Dies ist zu Recht unbestritten (vgl. dazu auch Ziff. I der angefochtenen Verfügung). Vor diesem Hintergrund war die Vorinstanz ohne weiteres gestützt auf Art. 82 Abs. 1 Bst. f MWSTG berechtigt, einen Feststellungsentscheid zu erlassen.

1.5 Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind (vgl. zur Gleichwertigkeit Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [PublG; SR 170.512] sowie BGE 134 V 1 E. 6.1). Der Wortlaut kann jedoch nicht allein massgebend sein. Von ihm kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (Urteil des BGer 1C_415/2010 vom 2. Februar 2011 E. 3.3.2; BGE 136 III 373 E. 2.3). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (statt vieler: BGE 131 II 13 E. 7.1, mit Hinweisen; vgl. auch [allgemein] THOMAS GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, 2005, S. 69 ff., S. 254 ff.; [steuerrechtsspezifisch] PETER LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, in: ASA 75 S. 682 ff.). Es sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (statt vieler: BGE 134 II 249 E. 2.3; BVGE 2007/41 E. 4.2).

Gesetzesmaterialien können insbesondere, wenn eine Bestimmung unklar ist oder verschiedene, einander widersprechende Auslegungen zulässt, ein wertvolles Hilfsmittel bilden, um den Normsinn zu erkennen und damit unrichtige Auslegungen zu vermeiden. Nicht dienlich als Auslegungshilfe sind die Materialien, wenn sie keine klare Antwort geben. Zwar darf der Wille

des historischen Gesetzgebers namentlich bei relativ jungen Gesetzen nicht übergangen werden (MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Auslegung, N. 18). Hat dieser Wille aber keinen Niederschlag im Gesetzestext gefunden, ist er für die Auslegung nicht massgebend (vgl. BGE 137 V 167 E. 3.2, mit Rechtsprechungshinweisen).

1.6 Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen (Urteil des BGer 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.2.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1). Sie sollen eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherstellen (MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2005, S. 613 ff.). Verwaltungsverordnungen sind für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzwidrigen Inhalt aufweisen (vgl. BVGE 2010/33 E. 3.3.1, mit Hinweisen). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 2.173 f.). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht die Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Verwaltungsbehörde zu setzen (BGE 123 II 16 E. 7; Urteile des BVGer A-4118/2015 vom 10. November 2015 E. 1.3, A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 2).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer; 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 (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. e MWSTG; vgl. Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [im Folgenden: Botschaft zum MWSTG], BBl 2008

6885 ff., 6939). Eine Lieferung liegt insbesondere dann vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (vgl. Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG).

2.2 Die aus der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung erzielten Umsätze sind grundsätzlich von der Steuer ausgenommen (vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Satz 1 MWSTG). Eine Grundstücksvermietung im Sinne dieser Steuerausnahme liegt vor, wenn der Vermieter dem Mieter ein Gebäude oder einen Gebäudeteil (Wohnung oder Stockwerk) zum Gebrauch überlässt (Urteile des BVGer A-7175/2014 vom 12. August 2015 E. 2.2, A-1266/2013 vom 5. November 2013 E. 2.3).

2.3 Laut Art. 22 Abs. 1 MWSTG kann die steuerpflichtige Person unter Vorbehalt von Art. 22 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommene Leistungen durch offenen Ausweis der Steuer versteuern ([objektive] Option). Letztere Vorschrift enthält einen Katalog von Leistungen, bei welchen die Option ausgeschlossen ist. Dazu zählen insbesondere die nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG von der Steuer ausgenommenen Leistungen, wenn der Gegenstand bzw. das Gebäude oder der Gebäudeteil vom Empfänger ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird.

2.4 Gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann die steuerpflichtige Person Vorsteuern im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit abziehen.

Kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht bei Leistungen und bei der Einfuhr von Gegenständen, die für die Erbringung von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde, verwendet werden (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

2.5 Ziff. 8.4.1.2 und Ziff. 8.6 der MWST-Branchen-Info 04 "Baugewerbe" (nachfolgend: MBI 04), Ziff. 1.3 und Ziff. 4.1 der MWST-Branchen-Info 17 "Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien" (nachfolgend: MBI 17) sowie Ziff. 1.5.2.2 der MWST-Info 09 "Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen" sehen vor, dass (a) die steuerpflichtige Person bei der Erstellung eines Bauwerks und/oder Objekts auf den Bezügen der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen bereits während der Planungs- und Bauphase den Vorsteuerabzug vornehmen kann, sofern sie das Bauwerk und/oder Objekt im Hinblick auf steuerbare Leistungen erstellt, und (b) konsequenterweise Aufwendungen, welche im Zusammen-

hang mit der Erzielung von nicht optierbaren Leistungen anfallen, von vornherein nicht bzw. nie zum Vorsteuerabzug berechtigen (vgl. dazu auch PHILIP ROBINSON, in: Zweifel et al. [Hrsg.], a.a.O., Art. 29 N. 22).

2.6 Gemäss Ziff. 10 MBI 04 ist eine steuerpflichtige Person, welche Boden nicht für von der Steuer ausgenommene Zwecke verwendet, in Bezug auf die Aufwendungen für die Roherschliessung – wie beispielsweise auch für den Totalabbruch oder die Bodensanierung – im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Laut der bereits erwähnten Ziff. 1.3 MBI 17 (vgl. E. 2.5), welche sich auf erschlossenen oder unerschlossenen, aber nicht bebauten Boden bezieht, dürfen, "sofern bereits beim Erwerb von Boden oder später bei der Erschliessung eindeutig ist, dass der **Boden** ganz oder teilweise für Bauten verwendet wird, die für **von der Steuer ausgenommene** (nicht optierbare) Vermietungen oder Verkäufe sowie für **private Zwecke** (bei Inhabern einer Einzelunternehmung) verwendet werden, […] die **anfallenden Vorsteuern** von Beginn weg **nicht** beziehungsweise **nur anteilsmässig** geltend gemacht werden".

3.

3.1 Im vorliegenden Fall verfügte die Beschwerdeführerin über eine mit Option vermietete Betriebsliegenschaft an der Rue […] in B._____. Im Jahr 2014 wurde mit dem Abbruch dieser Liegenschaft begonnen. In Frage steht, ob die Beschwerdeführerin mit Bezug auf im Zusammenhang mit diesem Totalabbruch bezogene Leistungen vorsteuerabzugsberechtigt ist. Unter den Verfahrensbeteiligten ist dabei richtigerweise unbestritten, dass die entsprechenden Vorsteuern im mehrwertsteuerlichen Sinne im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit der Beschwerdeführerin angefallen sind. Dementsprechend können diese Vorsteuern (unter den weiteren gesetzlichen Voraussetzungen [vgl. dazu zum Beispiel Art. 28 Abs. 4 MWSTG]) vorbehältlich eines Ausschlusses des Vorsteuerabzuges nach Art. 29 Abs. 1 MWSTG in Abzug gebracht werden (vgl. E. 2.4).

3.2 Streitig ist hingegen, ob die Leistungen, welche im Zusammenhang mit dem Abbruch der Betriebsliegenschaft bezogen wurden, (teilweise) im Sinne von Art. 29 Abs. 1 MWSTG für Leistungen verwendet werden, welche von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde. Letzteres wäre der Fall, wenn die im Kontext des Totalabbruches der Betriebsliegenschaft bezogenen Leistungen (teilweise) als im

Sinne von Art. 29 Abs. 1 MWSTG für die Erstellung der von der Beschwerdeführerin geplanten Neuüberbauung bzw. die künftige Vermietung dieser Neuüberbauung verwendet gelten würden. Denn mit dieser Neuüberbauung geplant sind (zum Teil) steuerausgenommene, aufgrund der teilweisen Nutzung für private Zwecke nicht der Option zugängliche Leistungen im Immobilienbereich, nämlich die Vermietung von Räumlichkeiten für Wohnzwecke (vgl. E. 2.2 ff.).

3.3 Vor diesem Hintergrund ist vorab unter Auslegung (vgl. E. 1.5) von Art. 29 Abs. 1 MWSTG zu ermitteln, unter welchen Voraussetzungen mit Recht davon gesprochen werden kann, dass Leistungen im Sinne dieser Bestimmung für steuerausgenommene und nicht optierte Leistungen "verwendet werden".

Nach dem Wortlaut von Art. 29 Abs. 1 MWSTG ist für den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts eine Verknüpfung zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung erforderlich (vgl. auch BEATRICE BLUM, MWSTG Kommentar, Art. 29 N. 3). Würde Art. 29 Abs. 1 MWSTG dahingehend interpretiert, dass strenge Anforderungen an diese Verknüpfung zu stellen sind, wäre der Vorsteuerabzug nur bzw. *erst dann* ausgeschlossen, wenn die Eingangsleistung *tatsächlich* für die Erbringung einer steuerausgenommenen und nicht optierten Ausgangsleistung verwendet wird (in dieser Richtung: IVO P. BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 7 N. 59 f.; IVO P. BAUMGARTNER, Der Vorsteuerabzug im neuen Mehrwertsteuerrecht, in: ST 2010, S. 258 ff., S. 263) und die Eingangsleistung *unmittelbar* in einen steuerausgenommenen Umsatz mündet (in diesem Sinne BLUM, MWSTG Kommentar, Art. 29 N. 3).

Angesichts des französischen Wortlautes von Art. 29 Abs. 1 MWSTG mit der Wendung "Les prestations et l'importation de biens *affectés* à la fourniture de prestations exclues du champ de l'impôt" (Hervorhebung durch das Bundesverwaltungsgericht) erscheint es allerdings als grundsätzlich denkbar, dass der in dieser Vorschrift statuierte Ausschluss des Vorsteuerabzuges auch (bereits) bei einer bloss *beabsichtigten* und *mittelbaren* Verwendung der Eingangsleistung für eine steuerausgenommene Ausgangsleistung greift, also etwa dann, wenn beabsichtigt ist, die Eingangsleistung für eine zukünftige steuerausgenommene Ausgangsleistung zu verwenden, ohne dass die Eingangsleistung in die Zusammensetzung der Ausgangsleistung einfliessen wird (vgl. dazu die [mit der in E. 2.5 genannten, in Verwaltungsverordnungen der ESTV festgehaltenen Regelung überein-

stimmende] Auffassung von ALOIS CAMENZIND et al. [Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, N. 1701 ff.] und ROBINSON [a.a.O., Art. 29 N. 20], wonach ein originärer Ausschluss des Vorsteuerabzuges greift, wenn beim Bezug der Leistung bereits feststeht, dass sie in der Folge ausschliesslich für die Erzielung steuerausgenommener Umsätze verwendet werden wird, insbesondere wenn zukünftige [Ausgangs-]Leistungen in Frage stehen, hinsichtlich welcher die Option gemäss Art. 22 Abs. 2 MWSTG ausgeschlossen ist. Vgl. zum Ausschluss des Anspruchs auf Vorsteuersteuerabzug nach Art. 29 Abs. 1 MWSTG in zeitlicher Hinsicht auch BLUM, MWSTG Kommentar, Art. 29 N. 4). Selbst wenn aber Letzteres angenommen würde, liesse sich nur dann von einer Verwendung der Eingangsleistung für eine Ausgangsleistung im Sinne von Art. 29 Abs. 1 MWSTG sprechen, wenn zwischen der Eingangsleistung und der Ausgangsleistung im Sinne eines inneren Zusammenhanges (vgl. – allerdings zum deutschen Recht – HOLGER STADIE, Das Recht des Vorsteuerabzugs, Köln 1989, S. 74) eine *zeitliche und sachliche (zum Beispiel auch räumliche) Nähe* besteht. Andernfalls würden der deutsche und der italienische Wortlaut des Gesetzes (mit dem Passus "verwendet werden" bzw. "utilizzati") übermässig überdehnt.

Wie sich aus der Botschaft zum MWSTG ergibt, wollte der Gesetzgeber mit Art. 29 MWSTG die wettbewerbsverzerrende Wirkung von Steuerausnahmen mildern (Botschaft zum MWSTG, BBl 2008 6976). Zur Erreichung dieses Zieles ist es gerade nicht erforderlich, den Vorsteuerabzug auch bei Leistungen auszuschliessen, welche nicht in einer zeitlichen und sachlichen Nähe zu den steuerausgenommenen Leistungen stehen. Aus der Entstehungsgeschichte von Art. 29 MWSTG sowie aus dem Sinn und Zweck dieser Vorschrift ergibt sich somit nicht, dass von der hiervor gestützt auf den Gesetzeswortlaut vorgenommenen Interpretation abzuweichen ist. Solches ist auch nicht mit Blick auf Elemente einer zeitgemässen Auslegung geboten, zumal das MWSTG jüngeren Datums ist und seit dessen Erlass keine für die hier zu beurteilende Frage relevante Entwicklung auszumachen ist.

Mit Blick auf die systematische Stellung von Art. 29 MWSTG drängt es sich (ebenfalls) nicht auf, diese Bestimmung auch bei Konstellationen anzuwenden, bei welchen keine zeitliche und sachliche Nähe zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung besteht: Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang, dass Art. 29 MWSTG eine Ausnahme zum Grundsatz von Art. 28 Abs. 1 MWSTG bildet, wonach die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit vorsteuerabzugsberechtigt ist.

Zwar sind Ausnahmevorschriften grundsätzlich weder restriktiv noch extensiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck im Rahmen der allgemeinen Regeln "richtig" auszulegen (vgl. Urteil des BVGer A-3112/2015 vom 22. Oktober 2015 E. 3.3.1, mit weiteren Hinweisen). Gleichwohl lässt sich hier darauf hinweisen, dass eine Auslegung von Art. 29 MWSTG, wie sie vorstehend ohne Rücksicht auf den Charakter dieser Vorschrift als Ausnahmebestimmung vorgenommen wurde, in Einklang steht mit der vom Gesetzgeber mit Art. 28 Abs. 1 MWSTG angestrebten, möglichst weitgehenden Freihaltung des unternehmerischen Bereichs von Mehrwertsteuerbelastungen (vgl. zur Neukonzeption des Vorsteuerabzuges unter dem MWSTG und dem damit verfolgten gesetzgeberischen Ziel BLUM, MWSTG Kommentar, Art. 29 N. 4; BARBARA HENZEN, in: Zweifel et al. [Hrsg.], a.a.O., Art. 28 N. 6 f.).

3.4 Vorliegend besteht aus verschiedenen Gründen ein nur loser Konnex zwischen der in Abbruch befindlichen (oder zwischenzeitlich bereits abgebrochenen) Betriebsliegenschaft sowie der geplanten Neuüberbauung bzw. der künftigen Leistungserbringung mit den Neubauten, weshalb die für einen Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach Art. 29 Abs. 1 MWSTG gemäss dem Gesagten erforderliche zeitliche und sachliche (hier auch räumliche) Nähe zwischen den von der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem Totalabbruch bezogenen Leistungen und den mit der Neuüberbauung geplanten steuerausgenommenen (und nicht optierbaren) Leistungen zu verneinen ist:

Zum einen soll das Gelände der Betriebsliegenschaft nicht vollumfänglich für die geplante Neuüberbauung genutzt werden. Jedenfalls soweit das Gelände nicht neu überbaut wird, dient der Abbruch der Betriebsliegenschaft einem Renaturierungsprojekt der Gemeinde B._____. Damit wird nämlich Beton entfernt, welcher die durch dieses Grundstück fliessende C._____ bislang zu einem unterirdischen Fluss machte. Dies ist sachverhaltlich unter den Verfahrensbeteiligten unbestritten.

Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass die zu erstellende Neuüberbauung anderen Zwecken dienen wird als die bisherige, als Fabrikgebäude genutzte Betriebsliegenschaft, indem die Neubauten insbesondere als Wohneinheiten, Büroräumlichkeiten (u.a. für eine Schulverwaltung) und Arztpraxen genutzt werden sollen.

Schliesslich ist zu beachten, dass mit der Neuüberbauung nicht begonnen wird, bevor die im Zusammenhang mit dem erwähnten Gemeindeprojekt

stehenden, nach Angabe der Beschwerdeführerin für das Jahr 2016 vorgesehenen Renaturierungsarbeiten auf dem Grundstück abgeschlossen sind. Die Erstellung der Neubauten erfolgt also nicht im Anschluss an die nach Darstellung der Beschwerdeführerin im Jahr 2015 abzuschliessenden Abbrucharbeiten bzw. in unmittelbarer zeitlicher Nähe zu diesen Abbrucharbeiten, sondern frühestens ein Jahr nach der Beendigung des Totalabbruches.

3.5 Mit Blick auf die hiervor (E. 3.4) genannten Sachumstände konzediert die ESTV in einem hier nicht einschlägigen Kontext – nämlich unter Bezugnahme auf Ziff. 8.3.7.1 (in der ab 1. Juli 2013 gültigen Fassung) der MBI 04 über den Zeitpunkt des Baubeginnes bei Erstellung einer Neubaute mit Totalabbruch einer Altliegenschaft als Kriterium für die Abgrenzung zwischen steuerausgenommenen und steuerbaren Immobilienlieferungen (gemäss Ziff. 8.2 dieser Branchen-Info) – zu Recht, dass es sich bei den von der Beschwerdeführerin geplanten Neubauten *nicht um Ersatzneubauten* für die Altliegenschaft handelt und demgemäss der Totalabbruch der Liegenschaft *nicht als Baubeginn* der Neubauten betrachtet werden kann (vgl. Beschwerdebeilage 5 S. 1). Diese Würdigung des entsprechend dem Gesagten nur losen Konnexes zwischen der Altliegenschaft und den zu erstellenden Neubauten muss – anders als dies die Vorinstanz annimmt – sinngemäss auch mit Bezug auf die Vorsteuerabzugsberechtigung gelten, was bedeutet, dass die im Zusammenhang mit dem Abbruch der Altliegenschaft bezogenen Leistungen mehrwertsteuerlich mangels der erforderlichen zeitlichen und sachlichen (bzw. räumlichen) Nähe nicht als für die Erbringung von Leistungen mit den noch zu erstellenden Neubauten verwendet gelten können.

3.6 Es besteht nach dem Gesagten kein Grund, der Beschwerdeführerin hinsichtlich der im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit bezogenen Leistungen die Vorsteuerabzugsberechtigung unter Bezugnahme auf eine (teilweise) künftige Nutzung der Neubauten zu Wohnzwecken abzusprechen. Nichts daran ändern können die von der Vorinstanz angeführten Argumente:

3.6.1 Die Vorinstanz stützt ihre Beurteilung auf Ziff. 8.4.1.2 und 10 MBI 04 sowie Ziff. 1.3 und 4.1 MBI 17. Diese Stellen aus ihren Verwaltungsverordnungen regeln – deren Vereinbarkeit mit dem übergeordneten Recht vorausgesetzt – aber die hier zu klärende Frage nicht, unter welchen Voraussetzungen zwischen dem Abbruch einer bestehenden Baute und dem Erstellen einer Neubaute ein genügend enger Konnex gegeben ist, um eine

Verwendung der im Zusammenhang mit dem Abbruch bezogenen Leistungen für die mit der Neubaute erbrachten oder zu erbringenden Leistungen im Sinne von Art. 29 Abs. 1 MWSTG anzunehmen. Insbesondere lässt sich aus Ziff. 10 MBI 04 (vgl. E. 2.6) nicht schliessen, dass Aufwendungen für den Totalabbruch eines Gebäudes bei Erstellung eines neuen Gebäudes auf dem gleichen Gelände stets als Aufwendungen für die Roherschliessung gelten und damit die Abziehbarkeit der beim Totalabbruch anfallenden Vorsteuern ohne weiteres davon abhängt, zu welchem Zweck der Boden in *Zukunft* verwendet wird. Auch ist Ziff. 1.3 MBI 17 (vgl. E. 2.6) im hier interessierenden Kontext nicht einschlägig, selbst wenn davon auszugehen wäre, dass sich diese Vorschrift nicht ausschliesslich auf die Erstnutzung des unbebauten Bodens nach dessen Erwerb und die damit verbundene Erschliessung bezieht. Denn diese Vorschrift sagt (ebenfalls) nichts darüber aus, unter welchen Voraussetzungen ein Totalabbruch einer Altliegenschaft zur Erschliessung für die Erstellung einer Neubaute zählt und dementsprechend die künftige Verwendung der letzteren Baute für die Vorsteuerabzugsberechtigung im Zusammenhang mit dem Totalabbruch massgebend ist.

3.6.2 Die ESTV zieht ferner Rechtsprechung und kantonale Verwaltungspraxis heran, wonach Abbruchkosten zu den Anlagekosten eines neu zu erstellenden Gebäudes zu rechnen sind, wenn der Abbruch eines bestehenden Gebäudes Voraussetzung für die Errichtung des neuen Gebäudes bildet (vgl. Vernehmlassung, S. 3, mit Hinweis auf BGE 125 II 421 [Entscheid in Zivilsachen], BGE 86 I 235 [Entscheid betreffend Abzüge von der früheren Wehrsteuer], Entscheid des Kantonsgerichts BL vom 29. Oktober 2003, in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis 2/2004, S. 115 [betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Basel-Landschaft] und Ziff. 6 des Ausscheidungskataloges im Merkblatt Nr. 5 "Grundstückkosten" der Steuerverwaltung des Kantons Bern [betreffend Einkommenssteuern]). Auf diese Rechtsprechung und Verwaltungspraxis kann freilich schon deshalb nicht abgestellt werden, weil sie die zivilrechtliche oder direktsteuerliche und nicht die mehrwertsteuerliche Behandlung von Abbruchkosten betrifft. Insbesondere ist es aufgrund der verschiedenen Zielsetzungen des Rechts der direkten Steuern zum einen und des Mehrwertsteuerrechts zum anderen durchaus möglich, dass Aufwendungen in diesen verschiedenen Bereichen unterschiedlich qualifiziert werden (vgl. Urteil des BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 3.3.6 Abs. 1, mit Hinweisen).

3.6.3 Unter den vorliegend gegebenen, in E. 3.4 f. dargelegten Umständen lässt sich der zu beurteilende Fall entgegen der Auffassung der Vorinstanz auch nicht mit Konstellationen vergleichen, bei welchen ein Käufer eines Grundstücks eine Altbaute abbricht, um eine neue Liegenschaft für die künftige Tätigkeit zu erstellen. Denn der Zweck des Abbruches der Betriebsliegenschaft der Beschwerdeführerin besteht nach dem Gesagten unter dem Blickwinkel des Vorsteuerabzugsrechts nicht (nur) darin, einer künftigen Tätigkeit mit den Neubauten den Weg zu bereiten.

4.
Die Beschwerde ist somit gutzuheissen und unter Aufhebung der angefochtenen Verfügung ist festzustellen, dass die im Zusammenhang mit dem Abbruch der Altliegenschaft der Beschwerdeführerin an der Rue […] in B._____ bezogenen Leistungen unter den weiteren gesetzlichen Voraussetzungen (vgl. dazu zum Beispiel Art. 28 Abs. 4 MWSTG) zum Vorsteuerabzug berechtigen.

5.
5.1 Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin keine Verfahrenskosten zu tragen. Der ESTV sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der dem Bundesverwaltungsgericht einbezahlte Kostenvorschuss im Umfang von Fr. 5'000.- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

5.2 Die ESTV 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 mangels Kostennote aufgrund der Akten und nach freiem richterlichem Ermessen praxisgemäss auf insgesamt Fr. 7'500.- (inkl. Mehrwertsteuerzuschlag im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Bst. c VGKE) festzusetzen.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Verfügung der ESTV vom 17. Juni 2015 wird aufgehoben. Es wird festgestellt, dass die im Zusammenhang mit dem Abbruch der Altliegenschaft der Beschwerdeführerin an der Rue […] in B._____ […] bezogenen Leistungen unter den weiteren gesetzlichen Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug berechtigen.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die ESTV wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 7'500.- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Daniel Riedo	Beat König

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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: