Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 166/2016

Urteil vom 27. Oktober 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Mösching.

Verfahrensbeteiligte
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand
MWST; Vorsteuerabzug,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 20. Januar 2016 (A-5099/2015).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG 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 U._____ xx in V._____ (bzw. seit dem 1. Januar 2015 W.V._____) besass sie eine Betriebsliegenschaft, welche bis im Februar 2014 mit Mehrwertsteueroption vermietet wurde. Im Jahr 2014 wurde mit dem Abbruch dieser Liegenschaft begonnen. Die A._____ AG beabsichtigt, ab dem Jahr 2017 auf dem genannten Grundstück in W.V._____ in mehreren Etappen und über eine Zeitspanne von 10 bis 25 Jahren eine neue Überbauung zu erstellen. Sie ersuchte mit Schreiben vom 26. November 2014 die ESTV um Auskunft, ob sie auf den im Zusammenhang mit den Abbrucharbeiten anfallenden, steuerbelasteten Vorumsätzen den Vorsteuerabzug geltend machen könne. Die ESTV teilte ihr am 17. März 2015 mit, dass auf den Kosten für den Abbruch 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 A._____ AG bestritt daraufhin mit Schreiben vom 8. April 2015 den Standpunkt der ESTV und verlangte den Erlass einer anfechtbaren Verfügung. In der Folge erliess die ESTV am 17. Juni 2015 eine Verfügung in welcher sie feststellte, dass "die im Zusammenhang mit dem Abbruch der Altliegenschaft an der Rue U._____ xx in V._____ be-

zogenen Eingangsleistungen (...) die A._____ AG aufgrund der künftigen Nutzung zu Wohnzwecken nicht zum Vorsteuerabzug" berechtigen.

B.
Gegen diese Verfügung reichte die A._____ AG am 19. August 2015 eine als "Einsprache" bezeichnete Eingabe bei der ESTV ein und stellte den Verfahrensantrag, dass diese Eingabe als Sprungbeschwerde gemäss Art. 83 Abs. 4 MWSTG an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten sei. Die ESTV leitete die Eingabe der A._____ AG mit Schreiben vom 20. August 2015 als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiter. Im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht machte die A._____ AG zudem neu geltend, dass die geplante Überbauung nicht ausschliesslich privaten Wohnzwecken dienen, sondern auch Büroräumlichkeiten und Arztpraxen enthalten soll.

C.
Das Bundesverwaltungsgericht hiess mit Urteil vom 20. Januar 2016 die Beschwerde gut und hob die Verfügung der ESTV vom 17. Juni 2015 auf. Es stellte fest, dass die im Zusammenhang mit dem Abbruch der Altliegenschaft der A._____ AG an der Rue U._____ xx in V._____ (bzw. seit 1. Januar 2015 W.V._____) bezogenen Leistungen unter den weiteren gesetzlichen Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug berechtigen.

D.
Mit Eingabe vom 19. Februar 2016 erhebt die ESTV Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die A._____ AG im Umfang der künftigen Nutzung zu Wohnzwecken nicht berechtigt ist, die Mehrwertsteuer, welche im Zusammenhang mit dem Abbruch der Altliegenschaft an der Rue U._____ xx in V._____ bezogenen Leistungen lastet, als Vorsteuer geltend zu machen.
Das Bundesverwaltungsgericht verzichtet auf eine Vernehmlassung. Die A._____ AG beantragt, die Beschwerde sei abzuweisen und das Urteilsdispositiv des Bundesverwaltungsgerichts sei zu bestätigen.

Erwägungen:

1.

1.1. Beim streitbetroffenen Urteil handelt es sich um einen verfahrensabschliessenden Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Er kann beim Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 BGG). Die ESTV ist dazu legitimiert (Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG i.V.m. Art. 141 MWSTV). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 42 und Art. 100 BGG).

1.2. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen. Trotz Rechtsanwendung von Amtes wegen prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), an sich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 135 II 384 E. 2.2.1 S. 389; 134 III 102 E. 1.1 S. 104; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Feststellungen können nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig, d. h. willkürlich ermittelt worden sind (Art. 9 BV; BGE 137 II 353 E. 5.1 S. 356) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 137 III 226 E. 4.2 S. 234). Der Sachverhalt hat sich während des Verfahrens insofern verändert, als die Beschwerdegegnerin vor dem Bundesverwaltungsgericht neu geltend machte, die

auf ihrem Grundstück zu erstellende Überbauung solle nicht mehr ausschliesslich zu privaten Wohnzwecken genutzt werden (vgl. B). Aus prozessökonomischen Gründen - die ESTV hatte bereits kundgetan, dass sie auch unter diesen Umständen den Vorsteuerabzug nicht zulassen werde - hat die Vorinstanz auf die Zurückweisung der Sache an die ESTV verzichtet. Das Vorgehen der Vorinstanz wird von keiner Partei beanstandet und ist zulässig (THOMAS FLÜCKIGER, in: Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz,
2. Aufl. 2016, N. 15 zu Art. 8 VwVG unter Verweis auf BGE 113 V 198 E. 3d S. 203 f.). Anwendung findet das totalrevidierte neue Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20).

2.
Angefochten ist der Beschwerdeentscheid über eine Feststellungsverfügung der ESTV. Nach Art. 82 Abs. 1 MWSTG trifft die ESTV von Amtes wegen oder auf Verlangen der steuerpflichtigen Person "alle für die Steuererhebung erforderlichen Verfügungen". Eine Verfügung ist von Amtes wegen oder auf Verlangen der steuerpflichtigen Person auch zu treffen, 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. Bereits in der gesetzesvertretenden Verordnung des Bundesrates vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (Art. 51 Abs. 1 lit. f MWSTV 1994 [AS 1994 1464]) wie auch des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (Art. 5 Abs. 1 lit. a WUStB [BS 6 173]) bestand ein Anspruch auf Feststellungsverfügung im Entscheidverfahren. Damit ist im Mehrwertsteuerverfahren eine Feststellungsverfügung zulässig, sofern ein schutzwürdiges Interesse an einer Feststellung besteht (Art. 25 Abs. 2 VwVG; SR 172.021; vgl. dazu Urteil 2C 982/2014 vom 1. September 2015 E. 2). Schutzwürdig ist das Interesse, wenn der Steuerpflichtige bei Verweigerung der
Feststellung Vorkehren treffen oder unterlassen würde und ihm dadurch Nachteile entstünden (RHINOW/KOLLER/KISS/TH
MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 3. Aufl. 2014, S. 366 Rz. 1279). Das ist vorliegend der Fall. Die Sachurteilsvoraussetzungen sind gegeben.

3.
Gestützt auf Art. 130 Abs. 1 BV und Art. 1 Abs. 1 Satz 1 MWSTG erhebt der Bund eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer). Damit wird die Besteuerung des nichtunternehmerischen Endverbrauchs im Inland bezweckt (Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG).

3.1. Der Inlandsteuer (Art. 1 Abs. 2 lit. a MWSTG) unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen. Diese sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Die aus der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung erzielten Umsätze sind grundsätzlich von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG). Die im Negativkatalog von Art. 21 Abs. 2 MWSTG genannten Leistungen sind von Gesetzes wegen ausgenommen, es sei denn, die steuerpflichtige Person habe im Sinne von Art. 22 MWSTG für die Versteuerung der Leistung optiert (sog. "Option im objektiven Sinn"; BGE 140 II 495 E. 2.2.2 S. 498). Ausgeschlossen ist eine Option jedoch bei der Überlassung eines Grundstücks zum Gebrauch, wenn dieses vom Empfänger ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird (Art. 22 Abs. 2 lit. b MWSTG). Aufgrund von Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit, unter Vorbehalt der Art. 29 und 33 MWSTG, die ihr auferlegten Vorsteuern abziehen. Kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht namentlich bei Leistungen und bei der Einfuhr von Gegenständen, die für die Erbringung von Leistungen
verwendet werden, die ihrerseits von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert worden ist (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

3.2. Eine von der Steuer ausgenommene Überlassung eines Grundstücks oder eines Grundstückteils liegt vor, wenn die betreffenden Räumlichkeiten allein durch den Mieter für eine bestimmte oder unbestimmte Zeit genutzt werden (Urteil 2C 531/2008 vom 5. Juni 2009, E. 4.4 und 5.1; vorbehaltlich der Bestimmungen von Art. 21 Ziff. 21 lit. a bis f MWSTG). Ziff. 8.4.1.2 und Ziff. 8.6 der MWST-Branchen-Info 04 Baugewerbe vom Januar 2010 (nachfolgend: MBI 04), Ziff. 1.3 und Ziff. 4.1 der MWST-Branchen-Info 17 Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien vom Januar 2010 (nachfolgend: MBI 17) sowie Ziff. 1.5.2.2 der MWST-Info 09 Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen vom Januar 2010 sehen vor, dass erstens 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 zweitens konsequenterweise Aufwendungen, welche im Zusammenhang mit der Erzielung von nicht optierbaren Leistungen anfallen, von vornherein nicht bzw. nie zum Vorsteuerabzug berechtigen (vgl. dazu auch PHILIPP ROBINSON, in: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [nachfolgend: Komm. MWSTG], Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], N. 22 zu Art. 29 MWSTG).

3.3. Gemäss Ziff. 10 MBI 04 ist eine steuerpflichtige Person, die Boden für von der Steuer ausgenommene Zwecke verwendet, in Bezug auf die Aufwendungen für die Roherschliessung - wie z.B. auch für den Totalabbruch oder die Bodensanierung - im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt. Laut Ziff. 1.3 MBI 17, 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 bzw. nur anteilsmässig geltend gemacht werden".

4.
Fraglich ist, ob die Leistungen, welche die Beschwerdegegnerin im Zusammenhang mit dem Abbruch ihrer Betriebsliegenschaft bezogen hat, (teilweise) im Sinne von Art. 29 Abs. 1 MWSTG für Leistungen verwendet wurden, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde.

4.1. ROBINSON, Komm. MWSTG, a.a.O., N. 20 zu Art. 29 MWSTG fasst die Problematik folgendermassen zusammen: Umstritten sind Sachverhalte, bei denen zunächst nur Vorsteuern anfallen und die Erbringung von nach Art. 21 Abs. 1 MWSTG nicht steuerbaren Leistungen zeitlich verschoben erfolgt. Wichtigstes Anwendungsbeispiel sind Wohnliegenschaften, während deren Erstellung vorsteuerbelastete Leistungen bezogen werden, die Leistungserbringung (Vermietung oder Verkauf) jedoch erst nach Fertigstellung der Gebäude erfolgen kann. Wird in einem solchen Sachverhalt davon ausgegangen, dass die Rechtsgrundlage für die Reduktion des Vorsteuerabzugs erst in dem Zeitpunkt gegeben ist, in dem die Leistungserbringung stattfindet, kann der Vorsteuerabzug während der Bauzeit in vollem Umfang geltend gemacht werden. Der Vorsteuerabzug ist bei dieser Auslegung erst im Zeitpunkt des Verkaufs beziehungsweise der Erstvermietung (sofern die Leistungserbringung ohne Option für die Versteuerung erfolgt) zu korrigieren, und zwar auf Grundlage von Art. 31 MWSTG (Eigenverbrauch). Wird hingegen die "zukünftig beabsichtigte Verwendung" als massgebend erachtet, ist ein Vorsteuerabzug im beschriebenen Sachverhalt gar nicht möglich, insb. dann, wenn es sich bei den zukünftigen Leistungen um solche handelt, für die nach Art. 22 Abs. 2 MWSTG eine Option ausgeschlossen ist. Ist die zukünftige Verwendung aber noch unsicher, müsste auch bei dieser Auslegung der Vorsteuerabzug solange möglich sein, bis Klarheit über diese Frage besteht.

4.2. Vor diesem Hintergrund ermittelte die Vorinstanz unter Auslegung von Art. 29 Abs. 1 MWSTG die Voraussetzungen, unter welchen Leistungen im Sinne dieser Bestimmung für steuerausgenommene und nicht optierte Leistungen verwendet werden. Angesichts des französischen Wortlauts mit der Wendung "Les prestations et l'importation de biens affectés à la fourniture de prestations exclues du champ de l'impôt" erscheine es als grundsätzlich denkbar, dass der in dieser Vorschrift statuierte Ausschluss des Vorsteuerabzugs auch bereits bei einer bloss beabsichtigten und mittelbaren Verwendung der Eingangsleistung für eine steuerausgenommene Ausgangsleistung greift, z.B. dann, wenn beabsichtigt ist, die Eingangsleistung für eine zukünftige steuerausgenommene Ausgangsleistung zu verwenden, ohne dass die Eingangsleistung in die Zusammensetzung der Ausgangsleistung einfliessen wird. Aufgrund des deutschen und italienischen Wortlauts ("verwenden" resp. "utilizzati") könne jedoch nur dann von einer Verwendung der Eingangsleistungen für eine Ausgangsleistung im Sinne von Art. 29 Abs. 1 MWSTG gesprochen werden, wenn zwischen der Eingangsleistung und der Ausgangsleistung im Sinne eines inneren Zusammenhangs eine zeitliche und sachliche (z.B. auch räumliche) Nähe bestehe. Die Entstehungsgeschichte der Norm, deren Sinn und Zweck sowie die systematische Stellung würden keinen Anlass dazu geben, von der gestützt auf den Wortlaut vorgenommenen Interpretation des Gesetzes abzuweichen (vgl. E. 3.3 des vorinstanzlichen Entscheids).

4.3. Sodann bestehe laut Vorinstanz beim Vorhaben der Beschwerdegegnerin aus verschiedenen Gründen nur ein loser Konnex zwischen der abgebrochenen Betriebsliegenschaft sowie der geplanten Neuüberbauung bzw. der künftigen Leistungserbringung mit den Neubauten. Die für einen Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach Art. 29 Abs. 1 MWSTG erforderliche zeitliche und sachliche Nähe zwischen den von der Beschwerdegegnerin im Zusammenhang mit dem Abbruch bezogenen Leistungen und den mit der Neuüberbauung vorgesehenen (und nicht optierbaren) Leistungen sei deshalb zu verneinen. Einerseits werde das Gelände der Betriebsliegenschaft nicht vollumfänglich für die geplante Neuüberbauung genutzt. Andererseits dienten die neuen Gebäude anderen Zwecken als die Betriebsliegenschaft. Zudem würden die Neubauten nicht im Anschluss an die Abbrucharbeiten erstellt.

4.4. Nach Ansicht der ESTV verletzt der Entscheid der Vorinstanz Bundesrecht, insbesondere verstosse er gegen Art. 29 Abs. 1 MWSTG und missachte die Wettbewerbsneutralität als durch die Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 i.V.m. Art. 94 BV) grundrechtlich geschütztes Prinzip der Besteuerung. Die Vorinstanz habe der Beschwerdegegnerin einen Vorsteuerabzug gestattet, zu welchem Letztere gar nicht berechtigt sei. Die Vorinstanz habe Art. 29 Abs. 1 MWSTG falsch ausgelegt, in dem sie sich auf zwei zusätzliche Bedingungen (zeitliche und sachliche Nähe) abgestützt habe, welche notwendig seien, damit überhaupt von einer Verwendung der Eingangsleistungen für eine Ausgangsleistung im Sinne von Art. 29 Abs. 1 MWSTG gesprochen werden dürfe. Bei dieser Auslegung habe die Vorinstanz dem französischen Wortlaut der Bestimmung zu wenig Rechnung getragen, ("affecter" meine Zweckbestimmung). Gestützt auf diesen hänge die Verknüpfung zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung nur von einem Kriterium ab; dem eindeutig geäusserten Willen der Steuerpflichtigen, welcher als unumstösslicher Verwendungszweck im Sinne von Art. 29 Abs. 1 MWSTG gelte. Schliesslich sei die Absicht, Wohnbauten zu errichten, Auslöser für den Beginn der Abbrucharbeiten gewesen. Diese
Auslegung äussere sich zwar nicht dazu, ab welchem Zeitpunkt der Ausschluss des Vorsteuerabzugs greife, doch erachtet es die ESTV am sinnvollsten, diesen gleich von Beginn weg zu verweigern und nicht wie eingangs geschildert nachträglich eine Korrektur des Vorsteuerabzugs vorzunehmen.

5.
Die von der ESTV aufgeworfene Frage, wie Art 29 Abs. 1 MWSTG auszulegen sei, kann vorliegend offen gelassen werden, besteht doch bereits aus anderen, nachfolgend darzulegenden Gründen kein Anlass, den Vorsteuerabzug nicht zu gewähren.

5.1. Im MWSTG ist im Bereich der unternehmerischen Tätigkeit für den Anspruch auf Vorsteuerabzug keine Verknüpfung von vorsteuerbelasteter Vorleistung mit einer bestimmten Ausgangsleistung mehr erforderlich. Es liegt eine systematisch grundsätzlich andere Regelung als im aMWSTG vor. Der Ausschluss des Anspruchs auf Vorsteuerabzug nach Art. 29 Abs. 1 MWSTG ist eine ausdrückliche Ausnahme vom Grundsatz des Art. 28 Abs. 1 MWSTG, wonach eine steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit einen Anspruch auf Vorsteuerabzug besitzt (ROBINSON, in: Komm. MWSTG, a.a.O., N. 5 f. zu Art. 29 MWSTG).

5.2. Vorliegend steht der Abzug von Vorsteuern, welche im Zusammenhang mit den Abbrucharbeiten auf der Betriebsliegenschaft der Beschwerdegegnerin anfielen, zur Diskussion. Die ESTV und die Vorinstanz haben sich bei der Beurteilung, ob diese Vorsteuern zum Abzug zuzulassen sind, auf die zukünftige Leistungserbringung konzentriert. Diesem Ansatz kann nicht gefolgt werden. Sowohl die ESTV wie auch die Vorinstanz berücksichtigen nicht, dass hier nicht Vorsteuern auf den Kosten eines Neubaus zur Diskussion stehen, sondern solche auf dem Abbruch eines bisher unbestrittenermassen zur Erzielung mehrwertsteuerpflichtiger Umsätze bestimmten und künftig nicht mehr benötigten Betriebsgebäudes. Würde die Beschwerdegegnerin dieses Betriebsgebäude im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit abbrechen, um das Grundstück in seinen natürlichen Zustand zurückversetzen und dieses anschliessend an einen Bauherrn zu verkaufen, anstatt es selbst zu bebauen, wären die getätigten Aufwendungen ohne Weiteres in vollem Umfang abzugsfähig (CAMENZIND/HONAUER/ VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, S. 464 Rz. 1295). Die selben mehrwertsteuerrechtlichen Folgen wie beim Verkauf würden sich auch bei der Beendigung der bisherigen
unternehmerischen Tätigkeit ergeben. Abbau-, Rückbau- oder Aufräumarbeiten gehören noch zur unternehmerischen Tätigkeit, auch wenn in dieser Phase keine Einnahmen aus Leistungen mehr erzielt werden. Sind solche

Arbeiten mit Vorsteuer belastet, ist diese grundsätzlich im Rahmen von Art. 28 MWSTG abzugsfähig (CLAUDIO FISCHER, in: Komm. MWSTG, N. 9 zu Art. 14 MWSTG). Ausschlaggebend für den Vorsteuerabzug ist in den genannten Fällen die Verwendung des fraglichen Objekts durch den Steuerpflichtigen. Der Umstand, dass die Beschwerdegegnerin weder beabsichtigt das fragliche Grundstück nach Beendigung der Abbrucharbeiten zu veräussern noch ihre unternehmerische Tätigkeit aufzugeben, sondern das Grundstück - teilweise - neu überbauen möchte, kann in Bezug auf den vorliegend ausschliesslich zur Diskussion stehenden Vorsteuerabzug auf den Abbrucharbeiten nicht zu einem anderen Ergebnis führen.

5.3. Allgemein durchläuft ein Gebäude bei einer unternehmerischen Tätigkeit verschiedene Phasen unabhängig davon, ob es für unterschiedliche Zwecke oder von mehreren Eigentümern verwendet wird. Es wird erstellt, betrieben und schliesslich abgebrochen (oder verkauft). Diese tatsächlichen Verhältnisse sind im Rahmen der mehrwertsteuerlichen Betrachtung zu berücksichtigen, wobei sich die konkrete Zugehörigkeit zu einer der drei Phasen aus Sicht des jeweiligen Eigentümers ergibt, welcher Steuersubjekt ist. Der Abbruch eines Gebäudes stellt somit den letzten Abschnitt der unternehmerischen Tätigkeit dar, falls sich das Objekt weiterhin im Eigentum desjenigen befindet, welcher es zuvor genutzt hatte. Mit dem Abbruch wird der Zustand des Grundstücks, wie er vor dem Bau der Betriebsliegenschaft vorgelegen hat, wiederhergestellt. Insbesondere erfolgt im Rahmen der Abbrucharbeiten üblicherweise eine Reinigung des Bodens und die Beseitigung weiterer Immissionen, die aufgrund der bisherigen Nutzung der Liegenschaft entstanden sind. Diese Arbeiten fallen - vorausgesetzt sie erfolgen nicht durch einen neuen Eigentümer - unabhängig von einer allfälligen Weiternutzung der Liegenschaft an und gelten deshalb nicht als für die Erbringung einer
nachfolgenden Leistung verwendet. Sie erfüllen dementsprechend die Anforderungen von Art. 29 Abs. 1 MWSTG gar nicht erst, ungeachtet davon, ob sie schliesslich in Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert worden ist, einfliessen oder nicht.
Anders wäre die Situation zu beurteilen, falls ein neuer Eigentümer die Liegenschaft erwirbt, abbricht und neuen Zwecken zuführt; diesfalls würde der Abbruch aus Sicht des Eigentümers zur Lebensphase "Erstellung" - im Hinblick auf die neue Verwendung - des Objektes gehören: der neue Eigentümer befindet sich am Anfang seiner unternehmerischen Tätigkeit. Totalabbruch sowie die Bodensanierung gehören dabei zur Roherschliessung eines Grundstücks, welche im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigen, wenn sie nicht für von der Steuer ausgenommene Zwecke verwendet werden (Ziff. 10 MBI 04, vgl. auch Ziff. 8.4.1.2 MBI 04).
Ein Blick auf die einzelnen fraglichen Leistungen im vorliegenden Fall bestätigt diese Einschätzung. Ein wesentlicher Teil der Abbrucharbeiten entfällt auf ein Renaturisierungsprojekt, mit welchem Beton der alten Gebäude entfernt wird und die durch das Grundstück fliessende Z._____ wieder oberirdisch verläuft. Zudem soll nicht das ganze Gelände der Betriebsliegenschaft für die Wiederbebauung vorbereitet werden.

5.4. Vorliegend ist unbestritten, dass sich die Eigentumsverhältnisse am Objekt nicht geändert haben. Damit gehört der Abbruch als letzte Phase zur vorangehenden Nutzung der Liegenschaft. Nachdem die abgebrochene Liegenschaft bis anhin für gewerbliche Zwecke genutzt wurde, ist ein Vorsteuerabzug demnach möglich. Wären die fraglichen Bauten vorher hingegen für private Wohnzwecke genutzt worden, würden die Abbrucharbeiten nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, da sie im Zusammenhang mit einer von der Steuer ausgenommenen Tätigkeit stünden (so auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/ PROBST, a.a.O., S. 464 Rz. 1295). Es ist nicht prinzipiell ausgeschlossen, dass sich im Einzelfall eine andere Betrachtungsweise für bauliche Massnahmen ergeben kann, bei welchen die Gebäudestrukturen intakt bleiben (z.B. eine unmittelbare Umnutzung des bestehenden Fabrikgebäudes in Lofts oder bei einer Umwandlung eines Hotels in Wohnungen). Ein derartiger Sachverhalt liegt hier jedoch unbestrittenermassen nicht vor.

5.5. Das hier skizzierte Vorgehen hat einerseits den Vorteil, dass eine Qualifizierung der Abbrucharbeiten unabhängig von den weiteren unternehmerischen Überlegungen der Steuerpflichtigen vorgenommen werden kann. Andererseits erübrigen sich nachträgliche Korrekturen, falls die neue Baute zu einem anderen als dem ursprünglich vorgesehenen Zweck verwendet werden sollte. Ebenfalls entkräftet es die Kritik der ESTV, dass bei der Gewährung des Vorsteuerabzugs wie sie die Vorinstanz vorgenommen hat, eine Wettbewerbsverzerrung vorliege. Zur Veranschaulichung führte die ESTV folgendes Beispiel an: Würden die beiden Bauherren A und B auf zwei nebeneinander liegenden Parzellen nach Abbruch ihrer bisher unternehmerisch genutzten Altliegen-

schaft ein Mehrfamilienhaus bauen, so sei es durchaus möglich, dass nach dem von der Vorinstanz angewandten Massstab der zeitlichen und sachlichen Nähe einer der Bauherren die Vorsteuern geltend machen könne und der andere nicht. Und zwar selbst dann, wenn beide zum selben Zeitpunkt mit dem Abbruch beginnen würden. Stellt man bei der Beurteilung des Vorsteuerabzugs jedoch auf die bisherige Nutzung der Liegenschaft ab, werden die beiden fiktiven Bauherren gleich behandelt. Eine Wettbewerbsverzerrung liegt
somit nicht vor.

6.
Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, auf die weiteren Vorbringen der ESTV oder auf die Begründung der Vorinstanz einzugehen. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen und der angefochtene Entscheid zu bestätigen.

6.1. Bei diesem Ausgang hat die ESTV, die in ihrer Eigenschaft als Abgabegläubigerin Vermögensinteressen im Sinne von Art. 66 Abs. 4 BGG verfolgt, die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 65 i. V. m. Art. 66 Abs. 1 BGG).

6.2. Die ESTV hat der Steuerpflichtigen eine angemessene Parteientschädigung auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.– werden der Eidgenössischen Steuerverwaltung auferlegt.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdegegnerin für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 2'500.– auszurichten.

4.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 27. Oktober 2017

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Mösching