



Abteilung I
A-3360/2024

Urteil vom 11. Dezember 2024

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richter Keita Mutombo,
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

Parteien

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

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST (Vorsteuerabzug betreffend Rückbau- und Altlasten-
sanierungskosten, Steuerperioden 2014 bis 2018).

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) wurde am (...) im Handelsregister des Kantons (...) eingetragen und bezweckt insbesondere den Erwerb, die Verwaltung, Vermietung, Überbauung und Veräusserung von Grundstücken im in- und Ausland.

B.

Die Steuerpflichtige ist seit dem 1. Januar 2013 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

C.

Ende 2019 nahm die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle der Steuerperioden 2014 bis 2018 vor. Gestützt darauf erliess die ESTV die Einschätzungsmitteilung Nr. (...) vom 17. Dezember 2020 (fortan nur: EM). Darin wurden verschiedene Vorsteuerkorrekturen infolge gemischter Verwendung vorgenommen, Differenzen aus Vorsteuerabstimmungen bereinigt sowie Vorsteuern im Zusammenhang mit dem an die B. _____ AG verrechneten Rückbau sowie anteilige Vorsteuern (16.76 %) hinsichtlich der Abbruch- und Altlastensanierungskosten des (...) -Areal in (Ortschaft) gewährt. Zusammenfassend erfolgte in der EM eine Steuerkorrektur von total CHF 27'367.- zugunsten der Steuerpflichtigen.

D.

Mit Eingabe vom 11. Januar 2021 bestritt die Steuerpflichtige den Umfang des durch die ESTV gewährten anteilmässigen Vorsteuerabzugs von 16.76 % auf den Abbruch- und der Altlastensanierungskosten. Mit Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts (BGer) 2C_166/2016 vom 27. Oktober 2017 sowie insbesondere das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (BVGer) A-1436/2020 vom 22. September 2020 machte sie geltend, die auf den Abbruch- und Sanierungskosten lastenden Vorsteuern seien zu 95 % abzugsfähig und ersuchte daher um den Erlass einer einsprachefähigen Verfügung. Weiter führte die Steuerpflichtige aus, dass mit dem Erlass der Verfügung zugewartet werden könne, bis das Bundesgericht das durch die ESTV weitergezogene Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1436/2020 vom 22. September 2020 behandelt habe. Würde das Bundesgericht zu Gunsten der ESTV entscheiden, so behalte sich die Steuerpflichtige vor, den Antrag auf Erlass der Verfügung zurückzuziehen und die Einschätzungsmitteilung zu akzeptieren.

E.

Am 13. Dezember 2022 erliess die ESTV eine Verfügung, worin sie die in der EM vorgenommenen Steuerkorrekturen bestätigte. Daraus resultierte für die Steuerperioden 2014 bis 2018 eine Steuerkorrektur von total CHF 27'367.- zugunsten der Steuerpflichtigen.

F.

Gegen die Verfügung der ESTV vom 13. Dezember 2022 erhob die Steuerpflichtige mittels Eingabe vom 26. Januar 2023 Einsprache. Die Steuerpflichtige behielt sich vor, ihre rechtliche Begründung nach Vorliegen des begründeten Urteils des Bundesgerichts im Verfahren 2C_876/2020 zu ergänzen.

Die Steuerpflichtige beantragte die Aufhebung der Verfügung der ESTV vom 13. Dezember 2022 und die Festsetzung der Steuerforderung auf folgende Beträge:

- für das Jahr 2014 auf CHF 86'297.-
- für das Jahr 2015 auf CHF 79'947.-
- für das Jahr 2016 auf CHF -143'250.-
- für das Jahr 2017 auf CHF -308'067.-
- für das Jahr 2018 auf CHF -135'184.-

G.

Auf Nachfrage der ESTV vom 22. Juni 2023 teilte die Steuerpflichtige dieser mit, dass das schriftlich begründete Urteil des Bundesgerichts 2C_876/2020 vom 13. September 2022 keine Anpassung der Einsprache vom 26. Januar 2023 erforderlich mache.

H.

Im Rahmen der Bearbeitung der Einsprache stellte die ESTV fest, dass sie in der EM und in der Verfügung vom 13. Dezember 2022 von einer zu hohen Berechnungsgrundlage (CHF 852'106.05 [recte: rund CHF 851'806.-] statt CHF 596'006.- bzw. CHF 765'323.- statt CHF 509'522.95 [exkl. Weiterverrechnung an die B. _____ AG]) für die Berechnung des Umfangs des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit den Abbruch- und Altlastensanierungskosten ausgegangen war. Mit Schreiben vom 7. März 2024

gewährte die ESTV der Steuerpflichtigen eine Frist bis zum 22. März 2024, um diesbezüglich Stellung zu nehmen.

I.

Mit E-Mail vom 15. März 2024 teilte die Steuerpflichtige der ESTV mit, dass die festgestellten Berechnungsfehler beim Vorsteuerabzug keine Auswirkungen hätten und auch keine Korrekturen an ihrer Einsprache erforderlich machen würden, da sie bereits von der richtigen Bemessungsgrundlage in Höhe von CHF 596'006.- ausgegangen sei.

J.

J.a Im Rahmen ihres Einspracheentscheids vom 24. April 2024 hielt die ESTV vorab u.a. fest, dass die Steuerpflichtige (weiterhin) den Vorsteuerabzug im Umfang von 16.76 % betreffend die Abbruch- und Altlastensanierungskosten bestreite. Mit der Begründung der Einsprache und des durch die Steuerpflichtige gestellten Antrags betreffend die Höhe der festzusetzenden Steuerforderungen für die Steuerperioden 2014 bis 2018 werde der Streitgegenstand auf die Thematik des Umfangs des Vorsteuerabzuges betreffend die Abbruch- und Altlastensanierungskosten (gemäss Ziff. 7 der Beiblätter zur EM) eingeschränkt. Weiter hielt die ESTV fest, die übrigen, von ihr mittels Verfügung zulasten der Steuerpflichtigen bestätigten Steuerkorrekturen der Ziffern 1 bis 6 der Beiblätter zur EM im Umfang von total CHF 100'937.- betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2018 würden von der Steuerpflichtigen nicht beanstandet. Dementsprechend seien die vorgenannten Aufrechnungen im Umfang von CHF 100'937.- mangels Anfechtung in Rechtskraft erwachsen. Dabei sei die Steuerperiode 2014 (Steuerforderung in Höhe von CHF 86'297.-) und die diesbezügliche Nachbelastung im Umfang von CHF 40'794.- vollständig in Rechtskraft erwachsen. Die Nachbelastungen betreffend die Steuerperioden 2015 bis 2018 seien sodann im Umfang von CHF 60'143.- rechtskräftig (Einspracheentscheid der ESTV vom 24. April 2024 Ziff. I.2 und Dispositiv).

Die ESTV wies die Einsprache der Steuerpflichtigen in der Folge ab und setzte die Steuerforderungen für die Steuerperioden 2015 bis 2018 wie folgt fest (Einspracheentscheid der ESTV vom 24. April 2024 Ziff. II.5 und Dispositiv):

- für die Steuerperiode 2015 auf CHF 80'163.-
- für die Steuerperiode 2016 auf CHF 14'205.-
- für die Steuerperiode 2017 auf CHF -71'343.-

- für die Steuerperiode 2018 auf CHF -130'952.-

Demzufolge schulde die Steuerpflichtige ihr – der ESTV – für die Steuerperioden 2014 bis 2018 und habe – unter Berücksichtigung der in Rechtskraft erwachsenen Steuernachforderung – noch CHF 15'517.- zuzüglich des gesetzlich geschuldeten Verzugszinseszinses zu bezahlen.

J.b Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, dass sich im vorliegenden Falle der Vorsteuerabzug auf den Abbruch- und Altlastensanierungskosten unbestrittenermassen nach der bisherigen Nutzung zu richten habe, zumal der Rückbau bzw. die Altlastensanierung von der bisherigen Eigentümerin vorgenommen worden sei. Entgegen der Auffassung der Steuerpflichtigen sei indes mit der «bisherigen Nutzung» nicht die unmittelbare Nutzung vor dem Rückbau der Liegenschaften zu verstehen, sondern vielmehr die ganze – in Anlehnung an den Zeitwert bei unbeweglichen Gegenständen – maximal 20-jährige Nutzungsdauer der Liegenschaft durch die Eigentümerin vor dem Rückbau der Liegenschaften. Die mehrwertsteuerliche Verwendungsweise der Liegenschaft(en) durch die Eigentümerin während der 20-jährigen Nutzungsdauer vor bzw. – wenn die Nutzungsdauer kürzer ist – für die Zeit zwischen der Begründung der Eigentumsverhältnisse an den Liegenschaften bis zum Rückbau der Liegenschaften sei anteilmässig zu berücksichtigen.

K.

K.a Mit Eingabe vom 24. Mai 2024 erhob die Steuerpflichtige (fortan: Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 24. April 2024. Sie stellt folgende Anträge:

- Es sei der Einspracheentscheid der ESTV vom 24. April 2024 betreffend Mehrwertsteuer aufzuheben.
- Die Steuerforderungen für die Jahre 2014 bis 2018 seien (zuzüglich Vergütungszins) wie folgt festzulegen:
 - für die Steuerperiode 2014 auf CHF 86'297.-
 - für die Steuerperiode 2015 auf CHF 79'760.-
 - für die Steuerperiode 2016 auf CHF -295'654.-
 - für die Steuerperiode 2017 auf CHF -380'966.-
 - für die Steuerperiode 2018 auf CHF -139'086.-
- Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin.

K.b Im Rahmen der Begründung führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, dass für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuern auf den Abbruch- und Sanierungskosten (betreffend die Baufelder 1, 2 und 3) auf die steuerbare Nutzungsquote unmittelbar vor dem Abbruch abzustellen sei. Die auf den Abbruch- und Sanierungskosten lastenden Vorsteuern müssten deshalb zu 95 % abzugsfähig sein. Die Quote von 95 % werde von der ESTV auch nicht bestritten, sie werde jedoch von dieser auf 16.76 % reduziert, weil die ESTV zur Berechnung der Vorsteuerquote die 17-jährige Nutzungsdauer (und die entsprechende mehrwertsteuerliche Nutzung) der Betriebsliegenschaften durch sie – die Beschwerdeführerin – heranziehe.

Bezüglich des Baufelds 4 führt die Beschwerdeführerin sodann aus, dieses sei in der Vergangenheit nicht genutzt worden und sei brach gelegen. Trotzdem seien dort Vorsteuern für eine Altlastensanierung in Höhe von CHF 229'391.- angefallen. Die ESTV habe die diesbezüglich angefallenen Vorsteuern für die Altlastensanierung weder in der EM noch in der Verfügung vom 13. Dezember 2022 als zum Vorsteuerabzug berechtigt eingestuft.

L.

Mit Vernehmlassung vom 10. Juli 2024 beantragt die ESTV, die Beschwerde vom 24. Mai 2024 sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei, und der Einspracheentscheid vom 24. April 2024 sei zu bestätigen.

In materieller Hinsicht hält die ESTV im Wesentlichen an ihren Darlegungen im Einspracheentscheid vom 24. April 2024 fest.

In formeller Hinsicht führt die ESTV aus, dass im Einspracheverfahren der Streitgegenstand auf die Frage des Umfangs des Vorsteuerabzuges in Bezug auf die Rückbau- und Altlastensanierungskosten von total CHF 509'522.95, welche die Baufelder 1, 2 und 3 betreffen würden und in den Steuerperioden 2015 bis 2018 angefallen seien, eingeschränkt worden sei. Indem die Beschwerdeführerin nun im Rahmen der Beschwerde in Bezug auf das damals unbebaute Baufeld 4 den vollumfänglichen Vorsteuerabzug auf den Altlastensanierungskosten geltend mache, weite sie in unzulässiger Weise den Streitgegenstand aus, weshalb auf die Beschwerde diesbezüglich nicht einzutreten sei.

M.

Mit unaufgeforderter Replik vom 4. September 2024 hält die Beschwerdeführerin in materieller Hinsicht im Wesentlichen an ihren Ausführungen im Rahmen der Beschwerde fest.

In formeller Hinsicht bestreitet die Beschwerdeführerin den Streitgegenstand erweitert zu haben.

Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die Akten wird – soweit dies entscheidungswesentlich ist – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), 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. Die Beschwerde richtet sich gegen eine Einspracheentscheid der Vorinstanz und somit eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Entscheids, mit welchem ihre Begehren abgewiesen wurden, grundsätzlich zur vorliegenden Beschwerde legitimiert (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 in E. 1.3.1 bis E. 1.3.5 Ausgeführten – einzutreten.

1.3

1.3.1 Die Beschwerdeberechtigung setzt u.a. voraus, dass die Beschwerdeführerin durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Art. 48 Abs. 1 Bst. b und c VwVG). Fehlt bei Beschwerdeeinreichung die

Beschwerdelegitimation oder wird sie in Zweifelsfällen nicht substantiiert dargelegt, ist auf eine Beschwerde nicht einzutreten (BGE 134 II 45 E. 2.2.3; MARANTELLI-SONANINI/HUBER, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3. Aufl. 2023 [fortan: Praxiskommentar VwVG], Art. 48 N. 7). Das schutzwürdige Interesse an der Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Verfügung kann rechtlicher oder auch bloss tatsächlicher Natur sein und braucht nicht mit dem Interesse übereinzustimmen, das durch die als verletzt bezeichnete Norm geschützt wird. Schutzwürdig ist das Interesse, wenn der Beschwerdeführer aus einer allfälligen Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheids einen praktischen Nutzen ziehen bzw. einen materiellen oder ideellen Nachteil vermeiden kann, den dieser Entscheid nach sich ziehen würde. Insofern muss die tatsächliche oder rechtliche Situation des Beschwerdeführers durch den Ausgang des Verfahrens in relevanter Weise unmittelbar beeinflusst werden können (BGE 140 II 214 E. 2.1; Urteile des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 1.2.1, A-6695/2017 vom 23. April 2018 E. 1.3.1; MARANTELLI-SONANINI/HUBER, Praxiskommentar VwVG, Art. 48 N. 10).

1.3.2 Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2). Im Rahmen des Anfechtungsobjekts wird der Streitgegenstand nach der Dispositionsmaxime durch die Parteibegehren bestimmt. Im Laufe des Beschwerdeverfahrens darf der Streitgegenstand weder erweitert noch qualitativ verändert werden (Urteile des BVGer A-6860/2023, A-6868/2023 vom 17. April 2024 E. 1.3.1, A-4510/2018 vom 20. Mai 2019 E. 1.5.2).

Unklare Rechtsbegehren wird die Beschwerdeinstanz grundsätzlich unter Zuhilfenahme der Begründung auslegen (vgl. BGE 137 II 313 E. 1.3; Urteil des BGer 2C_974/2014 vom 27. April 2015 E. 1.2; Urteil des BVGer A-3835/2023 vom 15. Mai 2024 E. 1.3.3; ZIBUNG/HOFSTETTER, Praxiskommentar VwVG, Art. 49 N. 51).

1.3.3 In formeller Hinsicht ist streitig, ob die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Beschwerde den Streitgegenstand insofern erweitert hat, als ihre Rechtsbegehren und ihre Begründung nun auch das Baufeld 4 bzw. die diesbezügliche Altlastensanierung und die damit in Verbindung stehenden Vorsteuern in Höhe von CHF 229'391.- erfassen. Konkret verlangt die Beschwerdeführerin diesbezüglich den vollumfänglichen Vorsteuerabzug und führt aus, die ESTV habe die diesbezüglich angefallenen Vorsteuern für die

Altlastensanierung weder in der EM noch in der Verfügung vom 13. Dezember 2022 als zum Vorsteuerabzug berechtigt eingestuft.

1.3.3.1 Hinsichtlich der ihr seitens der ESTV vorgehaltenen Erweiterung des Streitgegenstands führt die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Replik vom 4. September 2024 im Wesentlichen aus, die ESTV halte in ihrem Einspracheentscheid selbst fest, dass Gegenstand des vorliegenden Verfahrens die Frage bilde, in welchem Umfang die Einsprecherin (i.e. die Beschwerdeführerin) die auf den Abbruch- und Altlastensanierungskosten lastenden Vorsteuern der Jahre 2015 bis 2018 geltend machen könne (mit Verweis auf den Einspracheentscheid, Ziff. II.2). Der Streitgegenstand sei deshalb nicht, wie es von der ESTV behauptet werde, auf die Baufelder 3, 1 und 2 begrenzt worden, sondern beziehe sich auf das gesamte Areal.

Im Rahmen der Bestreitung des (vorläufigen) Kontrollergebnisses habe sie – so die Beschwerdeführerin weiter – die mehrwertsteuerliche Behandlung der Abbruchkosten und Altlastensanierung im Allgemeinen und auf allen Baufeldern explizit nicht anerkannt. Sowohl im vorläufigen Kontrollergebnis vom 22. Oktober 2020 als auch in der darauffolgenden EM vom 17. Dezember 2020 habe die ESTV die auf dem Baufeld 4 angefallenen Vorsteuern bei der Sanierung in Höhe von CHF 229'391.- ausdrücklich aus der Berechnungsgrundlage für den Vorsteuerabzug gestrichen. Nur weil die ESTV sowohl in ihrer Verfügung vom 13. Dezember 2022 als auch in ihrem Einspracheentscheid vom 24. April 2024 bei der Berechnungsgrundlage nicht mehr auf diese Vorsteuern eingegangen sei, bedeute dies nicht, dass diese nicht Teil des Streitgegenstands seien. Im Gegenteil, die ESTV habe in ihrer Verfügung vom 13. Dezember 2022 selbst geschrieben, dass die Steuerpflichtige (i.e. die Beschwerdeführerin) den durch sie – die ESTV – errechneten Vorsteuerabzug in der Höhe von CHF 128'304.- im Zusammenhang mit den auf den Abbruch- und Altlastensanierungskosten lastenden Vorsteuern betreffend die Jahre 2016 bis 2018 gemäss Ziffer 7 (...) der Beiblätter zur EM bestreite. Laut ESTV umfasse der Streitgegenstand deshalb explizit auch den von ihr – der ESTV – vollständig gestrichenen Vorsteuerabzug auf den Altlastensanierungskosten auf dem Baufeld 4 gemäss Beiblatt Nr. 4 zur EM.

Ausserdem habe die ESTV in ihrem Einspracheentscheid vom 24. April 2024 die Berechnungsgrundlage für den Vorsteuerabzug betreffend die Abbruch- und Altlastensanierungskosten im Unterschied zur EM und Verfügung vom 13. Dezember 2022 selbst nochmals angepasst. Die Aussage der ESTV sei deshalb schlicht nicht haltbar, dass sie – die

Beschwerdeführerin – den Streitgegenstand in unzulässiger Weise ausweite, weil sie den vollumfänglichen Vorsteuerabzug auf den Altlastensanierungskosten betreffend das Baufeld 4 geltend mache. Stattdessen sei ihr Einspruch von Anfang an auf die mehrwertsteuerliche Behandlung sämtlicher Abbruch- und Sanierungskosten auf dem Areal (mit Ausnahme der Weiterverrechnungen an B. _____ AG) gerichtet gewesen.

1.3.3.2 Aus Ziffer 7 des Beiblatts der EM geht hervor, dass die ESTV der Beschwerdeführerin unter dem Titel «Anteilige Vorsteuern Abbruch und Altlastensanierungen (...)» einen Vorsteuerabzug in Höhe von CHF 128'304.- gewährt hat. Die genannte Ziffer 7 verweist auf die Beilagen 2, 3 und 4 der EM, aus welchen die entsprechende Berechnung hervorgeht. Aus Beilage 3 der EM ergibt sich, dass der seitens der ESTV gewährte Vorsteuerabzug in Höhe von CHF 128'304.- (entspricht 16.76 %) auf einer Bemessungsgrundlage (Vorsteuerbeträge der Steuerperioden 2016 bis 2018) von gerundet CHF 851'806.- (inkl. an die B. _____ AG weiterverrechnete Rückbaukosten) bzw. CHF 765'323.- (exkl. an die B. _____ AG weiterverrechnete Rückbaukosten) basiert. Die Beilage 4 der EM enthält eine Auflistung der angefallenen Vorsteuern im Zusammenhang mit der Altlastensanierung und dem Rückbau auf den Grundstücken 1, 2 und 3, welche als Bemessungsgrundlage für die eben erwähnte Berechnung in Beilage 3 der EM herangezogen wurden (mit Ausnahme des Vorsteuerbetrages für 2015 in Höhe von CHF 276.-, der in der Berechnung offensichtlich vergessen ging). In der zweiten Fussnote der Beilage 4 der EM steht sodann u.a., dass auf dem Baufeld 4 zusätzlich Vorsteuern von insgesamt CHF 229'391.- angefallen seien. Es geht eindeutig aus der EM hervor, dass dieser Betrag nicht in die Berechnung des der Beschwerdeführerin zu gewährenden Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit der Altlastensanierung und dem Rückbau einbezogen wurde. Mit anderen Worten wurde der Beschwerdeführerin mit der EM keinerlei Vorsteuerabzug hinsichtlich des Vorsteuerbetrages von CHF 229'391.- gewährt.

Gegen das vorläufige Kontrollergebnis vom 22. Oktober 2020 bzw. gegen die EM wandte sich die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 12. November 2020 bzw. 11. Januar 2021 und machte geltend, es seien 95 % der auf den Abbruch- und Sanierungskosten lastenden Vorsteuern zum Abzug zuzulassen und nicht bloss 16.76 %. Nicht beanstandet wurde indessen, dass der Vorsteuerbetrag von CHF 229'391.- seitens der ESTV im Rahmen ihrer Berechnung nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurde.

Im Rahmen ihrer Verfügung vom 13. Dezember 2022 hielt die ESTV so- dann – wie die Beschwerdeführerin grundsätzlich richtig ausgeführt hat – fest, dass die Steuerpflichtige (i.e. die Beschwerdeführerin) den durch die ESTV errechneten Vorsteuerabzug in der Höhe von CHF 128'304.- im Zu- sammenhang mit den auf den Abbruch- und Altlastensanierungskosten las- tenden Vorsteuern betreffend die Jahre 2016 bis 2018 gemäss Ziffer 7 (...) der Beiblätter zur EM bestreite (Verfügung der ESTV vom 13. Dezember 2022 Ziff. I.2). Weiter führte die ESTV im Rahmen ihrer Verfügung vom 13. Dezember 2022 u.a. aus, die hier im Streit stehenden Vorsteuern von total CHF 765'323.- auf den Abbruch- und Altlastensanierungskosten für die Jahre 2016 bis 2018 würden die Baufelder 1, 2 und 3 betreffen (Verfü- gung der ESTV vom 13. Dezember 2022 Ziff. II.2.1). Im Weiteren stand «nur» noch die Frage im Raum, ob von den genannten Vorsteuern 16.76 % oder 95 % zum Abzug zuzulassen sind. Die ESTV kam zum Schluss, dass vorliegend ein Vorsteuerabzugsrecht im Umfang von 16.76 % auf den im Streit stehenden Vorsteuern betreffend die Baufelder 1, 2 und 3 und damit im Umfang von total CHF 128'304.- bestehe (Verfügung der ESTV vom 13. Dezember 2022 Ziff. II.2.4 zweitletzter Absatz).

Im Rahmen der Einsprache vom 26. Januar 2023 beantragte die Be- schwerdeführerin – wie gesehen (vgl. Sachverhalt Bst. F) – die Festset- zung der Steuerforderungen auf CHF 86'297.- (2014), CHF 79'947.- (2015), CHF -143'250.- (2016), CHF -308'067.- (2017) und CHF -135'184.- (2018). Im Rahmen ihrer Sachverhaltsdarstellung legte die Beschwerde- führerin insbesondere dar, dass es in den Jahren 2015 bis 2018 auf dem Areal auf bestimmten Flächen zu Abbruch- und Altlastensanierungsarbei- ten gekommen sei. Bezüglich der Aufteilung der Kosten bzw. der angefal- lenen Vorsteuern auf die jeweiligen Baufelder werde auf die Beilage 4 zur EM verwiesen. Dabei seien hohe Kosten aufgelaufen mit einer Vorsteuer- belastung in Höhe von insgesamt CHF 596'006.- (Einsprache vom 26. Ja- nuar 2023 Ziff. III.A.1). Der genannte Betrag in Höhe von CHF 596'006.- entspricht dem Betrag, welcher die ESTV in Beilage 4 zur EM als «Total MWST Altlasten & Rückbau» betreffend die Baufelder 1, 2 und 3 in den Steuerperioden 2015 bis 2018 ausgewiesen hat (Beilage 4 zur EM). Im Rahmen der Einsprache war in der Folge bestritten, ob vom genannten Vorsteuerbetrag (abzüglich die an die B. _____ AG weiterverrechnete MWST in Höhe von CHF 86'483.05) 16.76 % oder 95 % zum Abzug zuzu- lassen sind (Einsprache vom 26. Januar 2023 Ziff. III.B.3). Die seitens der Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren zur Festsetzung beantragten Steuerforderungen basieren somit auf einem Vorsteuerabzug von 95 % betreffend die Vorsteuern auf den Abbruch- und

Altlastensanierungsarbeiten auf den Baufeldern 1, 2 und 3 abzüglich die an die B. _____ AG weiterverrechnete MWST. Ein Vorsteuerabzug von insgesamt CHF 229'391.- betreffend Baufeld 4 wurde seitens der Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren dementsprechend nicht geltend gemacht.

Im Rahmen des Einspracheverfahrens stellte die ESTV fest, dass sie in der EM und in der Verfügung vom 13. Dezember 2022 von einer zu hohen Berechnungsgrundlage (CHF 852'106.05 [recte: CHF 851'806.-] statt CHF 596'006.- bzw. CHF 765'323.- statt CHF 509'522.95 [exkl. Weiterverrechnung an die B. _____ AG]) für die Berechnung des Umfangs des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit den Abbruch- und Altlastensanierungskosten ausgegangen war (vgl. Sachverhalt Bst. H). Aus Beilage 4 der EM ergibt sich, dass im Rahmen der EM und der Verfügung vom 13. Dezember 2022 die Vorsteuerbeträge betreffend Rückbau (nicht aber betreffend «Altlasten») doppelt gezählt wurden, während der Vorsteuerbetrag für 2015 in Höhe von CHF 276.- unberücksichtigt blieb. Die Doppelzählung ist offensichtlich deshalb erfolgt, weil in einer ersten Zeile alle Vorsteuerbeträge für den Rückbau und die Altlastensanierung betreffend die einzelnen Steuerperioden hinsichtlich der Baufelder 1, 2 und 3 aufgeführt wurden, während in zwei weiteren Zeilen die Vorsteuerbeträge für den Rückbau weiter auf die Baufelder 3 und 1 bzw. 2 aufgeschlüsselt wurden. Für den Übertrag für die Berechnung in Beilage 3 der EM wurde in der Folge hinsichtlich der Steuerperioden 2016 bis 2018 die Summe der drei Zeilen (inkl. Aufschlüsselung) berücksichtigt, was zur überhöhten Berechnungsgrundlage von CHF 851'806.- statt CHF 596'006.- bzw. CHF 765'323.- statt CHF 509'522.95 (exkl. Weiterverrechnung an die B. _____ AG) geführt haben muss. Im Rahmen des Einspracheentscheids vom 24. April 2024 stützte sich die ESTV in der Folge auf die vorgenannte, korrekte Berechnungsgrundlage zur Ermittlung des Vorsteuerabzugs und hielt fest, dass Gegenstand des Verfahrens weiterhin die Frage bilde, in welchem Umfang die Beschwerdeführerin die auf den Abbruch- und der Altlastensanierungskosten lastenden Vorsteuern (in Höhe von CHF 509'522.95 betreffend die Baufelder 1, 2 und 3) der Jahre 2015 bis 2018 geltend machen könne (16.76 % oder 95 %).

1.3.3.3 Aus den in E. 1.3.2.2 dargelegten Inhalten der EM und der Verfügungen der ESTV bzw. den Bestreitungen seitens der Beschwerdeführerin geht eindeutig hervor, dass die Vorsteuern betreffend das Baufeld 4 zu keinem Zeitpunkt Streitgegenstand waren, unabhängig davon, ob aufgrund der Berechnungsfehler zeitweise Verwirrung entstanden ist. Im vorliegend

relevanten Anfechtungsobjekt, i.e. im Einspracheentscheid vom 24. April 2024, hatte sich die ESTV somit zu Recht ausschliesslich damit befasst, ob die auf den Baufeldern 1, 2 und 3 lastenden Vorsteuern im Betrag von CHF 509'522.95 zu 16.76 % oder – wie seitens der damaligen Einsprecherin beantragt – zu 95 % zum Abzug zuzulassen sind. Dieses Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des vorliegenden Streitgegenstandes begrenzt (E. 1.3.2).

Die Beschwerdeführerin geht mit ihren Anträgen im Rahmen der Beschwerde um CHF 229'392.- über den bisherigen Streitgegenstand hinaus, was den geltend gemachten Vorsteuern betreffend Baufeld 4 (Abweichung wohl mit Rundungsdifferenzen begründet) entspricht. In diesem Umfang ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

1.3.4 Darüber hinaus entspricht die seitens der Beschwerdeführerin betreffend die Steuerperiode 2014 beantragte Festsetzung der Steuerforderung demjenigen Betrag, wie ihn die ESTV mit dem angefochtenen Einspracheentscheid festgesetzt hat. Insofern fehlt es der Beschwerdeführerin diesbezüglich an der materiellen Beschwer bzw. am Rechtsschutzinteresse, womit auf die Beschwerde auch insoweit nicht einzutreten ist.

1.3.5 Nach dem Gesagten ist auf die Beschwerde insoweit einzutreten, als sie die Steuerperioden 2015 bis 2018 betrifft und nicht über das seitens der Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Einsprache vom 26. Januar 2023 beantragte hinausgeht (vgl. Sachverhalt Bst. F).

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid 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).

2.

2.1 Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben, unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2). In materieller Hinsicht sind dagegen grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung

hatten (vgl. BGE 134 V 315 E. 1.2, 130 V 329 E. 2.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 1.2.1).

2.2 Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2014 bis 2018. In materieller Hinsicht findet daher für die Steuerperioden 2014 bis 2017 das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung (AS 2009 5203) bzw. die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) Anwendung. Für die Steuerperiode 2018 ist indes das ab 1. Januar 2018 geltende, teilrevidierte MWSTG (Änderung vom 30. September 2016; AS 2017 3575) bzw. die dazugehörige MWSTV massgebend. In der Folge wird das MWSTG mit «MWSTG» zitiert, soweit die Fassungen vor und nach der Teilrevision – soweit hier relevant – inhaltlich identisch sind. Ansonsten wird das MWSTG entweder mit «MWSTG 2009» oder mit «MWSTG 2016» zitiert.

2.3 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 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf den 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).

2.4 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. 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, das heisst es wird sichergestellt, dass die Endbelastung beim

Konsumenten immer gleich hoch ist, unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (vgl. BGE 149 II 43 E. 3.1.1, 138 II 251 E. 2.3.4, 124 II 193 E. 8a m.H.; Urteile des BVGer A-2567/2020 vom 3. März 2022 E. 2.2.2, A-1763/2020 vom 22. September 2021 E. 5.5.1.2; vgl. FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 1 N. 29).

2.5 Gemäss Art. 18 Abs. 1 MWSTG unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen der Inlandsteuer; sie sind steuerbar, soweit dieses Gesetz keine Ausnahme vorsieht.

2.6

2.6.1 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 Teilsatz 1 MWSTG).

2.6.2 Die steuerpflichtige Person kann unter Vorbehalt von Absatz 2 durch offenen Ausweis der Steuer jede von der Steuer ausgenommene Leistung versteuern (Option; Art. 22 Abs. 1 MWSTG 2009). Im Rahmen des MWSTG 2016 wurde zusätzlich die Möglichkeit der Option durch Deklaration in der Abrechnung geschaffen (Art. 22 Abs. 1 MWSTG 2016). Art. 22 Abs. 2 MWSTG 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 vom Empfänger oder von der Empfängerin ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG 2009) bzw. wenn der Gegenstand vom Empfänger oder von der Empfängerin ausschliesslich für Wohnzwecke genutzt wird oder genutzt werden soll (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG 2016).

2.7

2.7.1 Die steuerpflichtige Person kann im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit, unter Vorbehalt der Art. 29 und 33 MWSTG, die in Art. 28 Abs. 1 MWSTG genannten Vorsteuern abziehen, wenn sie nachweist, dass sie die Vorsteuer bezahlt hat (Art. 28 Abs. 1 und 3 MWSTG). Art. 28 MWSTG stellt somit einzig darauf ab, dass die Vorsteuern im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit anfallen. Eine Verknüpfung mit der Verwendung für geschäftliche Zwecke ist nicht mehr vorgesehen. Ein Vorsteuerabzug ist jedoch ausgeschlossen, wenn die Vorleistungen

unmittelbar oder mittelbar in von der Steuer ausgenommene Umsätze münden oder münden sollen (vgl. dazu auch der folgende Absatz; HONAUER/PROBST/ROHNER/FREY, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 4. Aufl. 2024 [nachfolgend: Handbuch MWSTG], Rz. 1864).

2.7.2 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).

Vorsteuerbelastete Eingangsleistungen können nach dem Bezug unmittelbar für von der Steuer ausgenommene Leistungen, für die nicht optiert wird, und die nicht unter die Ausnahme von Abs. 2 fallen, verwendet werden. Die Verwendung und der Bezug sind somit gleichzeitig. In diesem Fall besteht das Vorsteuerabzugsrecht von Anfang an nicht. Die entsprechenden Vorsteuern können daher nie in Abzug gebracht werden. Auslegungsfragen stellen sich, sobald der Zeitpunkt des Bezuges der Eingangsleistung und der Verwendung für eine ausgenommene, nicht optierte Ausgangsleistung auseinanderfallen. Nach dem Wortlaut von Art. 29 Abs. 1 MWSTG greift der Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht im Zeitpunkt der Verwendung für eine nicht vorsteuerabzugsberechtigte Leistung. Erst in diesem Zeitpunkt besteht absolute Sicherheit darüber, dass eine für das Vorsteuerabzugsrecht schädliche Verwendung vorliegt. Da aber die Verwendung häufig vor ihrer tatsächlichen Vornahme feststeht, stellt sich die Frage, ob gemäss dem Wortlaut von Art. 29 Abs. 1 MWSTG vorerst ein Vorsteuerabzug möglich ist, da erst bei der tatsächlichen Verwendung für von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen der Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht feststeht, oder ob von Anfang an kein Vorsteuerabzugsrecht besteht. Diese Frage ist in der Verwaltungspraxis beantwortet (vgl. E. 2.7.5.1), in der Literatur kontrovers und von der Rechtsprechung noch nicht endgültig geklärt (BEATRICE BLUM, MWSTG Kommentar, Art. 29 N. 9 f.). Laut dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5099/2015 vom 20. Januar 2016 liegt eine Verwendung der Eingangsleistung für eine ausgenommene Ausgangsleistung vor, wenn im Sinne eines inneren Zusammenhanges eine räumliche und zeitliche Nähe zwischen der Eingangs- und der Ausgangsleistung besteht (Urteil des BVGer A-5099/2015 vom 20. Januar 2016 E. 3.3). Das Bundesgericht hat sich in seinem diesbezüglichen Urteil nicht mit dieser Auslegung des Bundesverwaltungsgerichts befasst (Urteil des BGer 2C_166/2016, E. 4.2 f.; vgl. hierzu aber E. 2.7.5.2 des vorliegenden Urteils).

HONAUER/PROBST/ROHNER/FREY führen diesbezüglich aus, dass im Zusammenhang mit dem Ausschluss des Vorsteuerabzugs die Verknüpfung zur Verwendung zentral ist. Auch bezüglich der Abzugsfähigkeit von Vorsteuern auf Abbruch- und Sanierungskosten einer Liegenschaft ist die Frage des Konnexes sehr zentral. Erfolgt der Abbruch, die Sanierung und/oder die Erschliessung durch den Verkäufer (i.e. der bisherige Eigentümer), ist der volle Vorsteuerabzug zu gewähren, wenn das Gebäude bisher für steuerbare Zwecke genutzt wurde, ansonsten (i.e. bei bisheriger von der Steuer ausgenommener Nutzung) besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug (HONAUER/PROBST/ROHNER/FREY, Handbuch MWSTG, Rz. 1857 ff.; vgl. dazu auch nachfolgend E. 2.7.5.2).

2.7.3 Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen auch ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit oder innerhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit sowohl für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Leistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, so hat sie den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren (Art. 30 Abs. 1 MWSTG).

2.7.4

2.7.4.1 Die Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs können in einem späteren Zeitpunkt (ganz oder teilweise) wegfallen oder erst eintreten. Derartige Fälle führen zu einer (nachträglichen) Korrektur des Vorsteuerabzugs, die – sofern dies zugunsten des Bundes ausfällt – als Eigenverbrauch (Art. 31 MWSTG) und sofern sie sich zum Vorteil der steuerpflichtigen Person auswirkt, als Einlageentsteuerung (Art. 32 MWSTG) bezeichnet wird (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 7 N. 105).

2.7.4.2 Fallen die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich weg (Eigenverbrauch), so ist der Vorsteuerabzug in demjenigen Zeitpunkt zu korrigieren, in welchem die Voraussetzungen hierfür weggefallen sind. Die früher in Abzug gebrachte Vorsteuer, einschliesslich ihrer als Einlageentsteuerung korrigierten Anteile, muss zurückerstattet werden (Art. 31 Abs. 1 MWSTG). Eigenverbrauch liegt namentlich vor, wenn die steuerpflichtige Person aus ihrem Unternehmen Gegenstände oder Dienstleistungen dauernd oder vorübergehend entnimmt, sofern sie beim Bezug oder der Einlage des Ganzen oder seiner Bestandteile einen Vorsteuerabzug vorgenommen hat (...) und die sie für eine unternehmerische Tätigkeit verwendet, die nach Artikel 29 Absatz 1 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (Art. 31 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

Wurde der Gegenstand oder die Dienstleistung in der Zeit zwischen dem Empfang der Leistung und dem Wegfall der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen, so ist der Vorsteuerabzug im Umfang des Zeitwerts des Gegenstandes oder der Dienstleistung zu korrigieren. Zur Ermittlung des Zeitwertes wird der Vorsteuerbetrag linear für jedes abgelaufene Jahr bei beweglichen Gegenständen und bei Dienstleistungen um einen Fünftel, bei unbeweglichen Gegenständen um einen Zwanzigstel reduziert. Die buchmässige Behandlung ist nicht von Bedeutung. Der Bundesrat kann in begründeten Fällen Abweichungen von den Abschreibungsvorschriften festlegen (Art. 31 Abs. 3 MWSTG).

2.7.4.3 Treten die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich ein (Einlageentsteuerung), so kann der Vorsteuerabzug in der Abrechnungsperiode vorgenommen werden, in der die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind. Die früher nicht in Abzug gebrachte Vorsteuer, einschliesslich ihrer als Eigenverbrauch korrigierten Anteile, kann abgezogen werden (Art. 32 Abs. 1 MWSTG).

Wurde der Gegenstand oder die Dienstleistung in der Zeit zwischen dem Empfang der Leistung oder der Einfuhr und dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen, so beschränkt sich die abziehbare Vorsteuer auf den Zeitwert des Gegenstandes oder der Dienstleistung. Zur Ermittlung des Zeitwertes wird der Vorsteuerbetrag linear für jedes abgelaufene Jahr bei beweglichen Gegenständen und bei Dienstleistungen um einen Fünftel, bei unbeweglichen Gegenständen um einen Zwanzigstel reduziert. Die buchmässige Behandlung ist nicht von Bedeutung. Der Bundesrat kann in begründeten Fällen Abweichungen von den Abschreibungsvorschriften festlegen (Art. 32 Abs. 2 MWSTG).

2.7.4.4 Zu berechnen ist der Zeitwert auf der Grundlage des Anschaffungspreises, bei Immobilien ohne Wert des Bodens, sowie der wertvermehrenden Aufwendungen. Nicht zu berücksichtigen sind die werterhaltenden Aufwendungen. Werterhaltende Aufwendungen sind solche, die lediglich dazu dienen, den Wert eines Gegenstands sowie seine Funktionsfähigkeit zu erhalten, namentlich Service-, Unterhalts-, Betriebs-, Reparatur- und Instandstellungskosten (Art. 70 Abs. 1 sowie Art. 73 Abs. 1 MWSTV).

2.7.4.5 Da es sich beim Eigenverbrauch wie bei der Einlageentsteuerung um Vorsteuerkorrekturregeln handelt, kommen in qualitativer Hinsicht die gleichen Tatbestandsvoraussetzungen zur Anwendung wie für die gemischte Verwendung: Nur die Verwendung für eine nicht unternehmerische

Tätigkeit oder die Verwendung für eine konkrete von der Steuer ausgenommene Leistung führen zu einem Eigenverbrauch. Umgekehrt berechtigt nur die Verwendung innerhalb des unternehmerischen Bereichs (unter Ausschluss der Verwendung im Zusammenhang mit ausgenommenen Leistungen) bzw. die Aufgabe der Verwendung für eine konkrete von der Steuer ausgenommene Leistung zur Einlageentsteuerung (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 7 N. 113). Der Eigenverbrauchstatbestand und der Einlagetatbestand verhindern, dass der Zweck des erstmaligen Erwerbs bzw. die Zufälligkeit der erstmaligen Verwendung für die Besteuerung massgeblich bleiben. Bestimmend ist vielmehr, ob ein Wirtschaftsgut für steuerpflichtige Umsätze verwendet wird oder nicht. Die zeitliche Begrenzung (5 bzw. 20 Jahre) erfolgt aus Praktikabilitätsabwägungen (Parlamentarische Initiative, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 [BBI 1996 V 713, 779]; betreffend Praktikabilität vgl. auch Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [BBI 2008 6885, 6977]).

2.7.5

2.7.5.1 Die Ziffern 8.4.1.2 und 8.6 der MWST-Branchen-Info 04 «Baugewerbe» (nachfolgend: MBI 04) sowie die Ziffern 1.3 und 4.1 der MWST-Branchen-Info 17 «Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien» (nachfolgend: MBI 17) 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 konsequenterweise (b) Aufwendungen, welche im Zusammenhang mit der Erzielung von nicht optierbaren Leistungen anfallen, von vornherein nicht bzw. nie zum Vorsteuerabzug berechtigen (vgl. dazu auch Urteil des BGer 2C_166/2016 vom 27. Oktober 2017 E. 3.2; Urteile des BVGer A-3835/2023 vom 15. Mai 2024 E. 2.2.11, A-1436/2020 vom 22. September 2020 E. 2.6 [aufgehoben mit BGE 149 II 147]; PHILIP ROBINSON, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 29 N. 22).

Laut der aktuell noch publizierten Praxis gelten die vorgenannten Ausführungen gleichermassen für vorsteuerbelastete Abbruchkosten (sowie Bodensanierungskosten), die beim Ersteller einer Neubaute (z.B. eine auf dem Grundstück vorhandene Altliegenschaft wird abgebrochen) oder eines

Umbaus (z.B. bei einem Teilabbruch des umzubauenden Bauwerks) angefallen sind (MBI 04 Ziff. 8.4.1.2 und 10; MBI 17 Ziff. 1.3).

2.7.5.2 Die im vorangehenden Absatz zitierte Praxis betreffend Abbruch- und Bodensanierungskosten, die auf die künftige Nutzung abstellt, wurde durch die bundesgerichtliche Rechtsprechung relativiert bzw. präzisiert.

Das Bundesgericht hielt mit Urteil 2C_166/2016 vom 27. Oktober 2017 in Erwägung 5.3 fest, ein Gebäude durchlaufe bei einer unternehmerischen Tätigkeit verschiedene Phasen und zwar unabhängig davon, ob es für unterschiedliche Zwecke oder von mehreren Eigentümern verwendet werde. Es werde erstellt, betrieben und schliesslich abgebrochen (oder verkauft). Diese tatsächlichen Verhältnisse seien im Rahmen der mehrwertsteuerlichen Betrachtung zu berücksichtigen, wobei sich die konkrete Zugehörigkeit zu einer der drei Phasen aus Sicht des jeweiligen Eigentümers ergebe, welcher Steuersubjekt sei. Der Abbruch eines Gebäudes stelle somit den letzten Abschnitt der unternehmerischen Tätigkeit dar, falls sich das Objekt weiterhin im Eigentum desjenigen befinde, welcher es zuvor genutzt habe. Mit dem Abbruch werde der Zustand des Grundstücks, wie er vor dem Bau der Betriebsliegenschaft vorgelegen habe, wiederhergestellt. Insbesondere erfolge im Rahmen der Abbrucharbeiten üblicherweise eine Reinigung des Bodens und die Beseitigung weiterer Immissionen, die aufgrund der bisherigen Nutzung der Liegenschaft entstanden seien. Diese Arbeiten fielen – vorausgesetzt, sie erfolgten nicht durch einen neuen Eigentümer – unabhängig von einer allfälligen Weiternutzung der Liegenschaft an und würden deshalb nicht als für die Erbringung einer nachfolgenden Leistung verwendet gelten. Sie erfüllten dementsprechend die Anforderungen von Art. 29 Abs. 1 MWSTG gar nicht erst, ungeachtet davon, ob sie schliesslich in Leistungen, die von der Steuer ausgenommen seien und für deren Versteuerung nicht optiert worden sei, einflössen oder nicht.

Anders wäre die Situation zu beurteilen – so das Bundesgericht weiter –, falls ein neuer Eigentümer die Liegenschaft erwerben, abrechnen und neuen Zwecken zuführen würde; diesfalls würde der Abbruch aus Sicht des Eigentümers zur Lebensphase «Erstellung» – im Hinblick auf die neue Verwendung – des Objektes gehören: der neue Eigentümer befinde sich am Anfang seiner unternehmerischen Tätigkeit. Der Totalabbruch sowie die Bodensanierung gehörten dabei zur Roherschliessung eines Grundstücks, welche im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigten, wenn sie nicht für von der Steuer ausgenommene Zwecke

verwendet würden (mit Hinweis auf Ziff. 8.4.1.2 und Ziff. 10 der MBI 04; Urteil des BGer 2C_166/2016 vom 27. Oktober 2017 E. 5.3).

Die Rechtsauffassung, dass bei «bisherigen Eigentümern» die bisherige Nutzung des Gebäudes für den Vorsteuerabzug relevant ist, stützt das Bundesgericht auch mit folgender Argumentation: Würde eine Steuerpflichtige ein (bisher für steuerbare Zwecke) genutztes Betriebsgebäude im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit abrechnen, um das Grundstück in seinen natürlichen Zustand zurückzusetzen und dieses anschliessend an einen Bauherrn zu verkaufen, anstatt es selbst zu bebauen, wären die getätigten Aufwendungen ohne Weiteres in vollem Umfang abzugsfähig (mit Verweis auf CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, S. 464 Rz. 1295). Dieselben mehrwertsteuerrechtlichen Folgen wie beim Verkauf würden sich auch bei der Beendigung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit ergeben. Abbau-, Rückbau- oder Aufräumarbeiten gehörten noch zur unternehmerischen Tätigkeit, auch wenn in dieser Phase keine Einnahmen aus Leistungen mehr erzielt würden. Seien solche Arbeiten mit Vorsteuer belastet, seien diese grundsätzlich im Rahmen von Art. 28 MWSTG abzugsfähig. Ausschlaggebend für den Vorsteuerabzug sei in den genannten Fällen die Verwendung des fraglichen Objekts durch den Steuerpflichtigen. Der Umstand, dass eine Steuerpflichtige weder beabsichtige das fragliche Grundstück nach Beendigung der Abbrucharbeiten zu veräussern noch ihre unternehmerische Tätigkeit aufzugeben, sondern das Grundstück – teilweise – neu überbauen möchte, könne in Bezug auf den Vorsteuerabzug auf den Abbrucharbeiten nicht zu einem anderen Ergebnis führen (Urteil des BGer 2C_166/2016 vom 27. Oktober 2017 E. 5.2).

Im vom Bundesgericht beurteilten Fall war unbestritten, dass sich die Eigentumsverhältnisse am Objekt nicht geändert hatten, womit – so das Bundesgericht – der Abbruch als letzte Phase zur vorangehenden Nutzung der Liegenschaft gehöre. Nachdem die abgebrochene Liegenschaft bis anhin für gewerbliche Zwecke genutzt worden sei, sei 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 (Urteil des BGer 2C_166/2016 vom 27. Oktober 2017 E. 5.4 mit Verweis auf CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., S. 464 Rz. 1295).

Im Rahmen des neueren Urteils des Bundesgerichts zur vorliegenden Thematik (BGE 149 II 147), war ein Sachverhalt zu beurteilen, bei welchem ein Eigentümerwechsel stattgefunden hatte und die neue Eigentümerin die Immobilien bereits im Hinblick auf eine Umnutzung als Wohnraum gekauft und den Rückbau selber vorgenommen hatte. Dabei ging es insbesondere um die Streitfrage, auf welchen Zeitpunkt bzw. Zeitraum für den Vorsteuerabzug auf den Rückbaukosten abzustellen war. Zu beurteilen war namentlich, ob hierfür die zukünftige Nutzung (Wohnzwecke) oder die Zwischennutzung, in welcher die Immobilien für steuerbare Zwecke verwendet worden waren, massgeblich ist (BGE 149 II 147 E. 4.3.3 ff.). Auch stand die Frage im Raum, ob die Zwischennutzung eine eigenständige Phase des Gebäudes darstellt. Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass der Zwischennutzung keine eigenständige Betriebstätigkeit zukomme, so dass die Rückbaukosten der künftigen Erstellung der neuen Liegenschaften zuzuordnen seien und das Vorsteuerabzugsrecht für die vorsteuerbelasteten Rückbaukosten sich nach der Absicht der künftigen Nutzung der Liegenschaft durch den neuen Eigentümer nach dem Rückbau zu richten habe.

Das Bundesgericht hielt in der Erwägung 4.3.3.2 unter Bezugnahme auf das Urteil 2C_166/2016 vom 27. Oktober 2017 erneut fest, dass der Rückbau von unbeweglichem Vermögen die letzte Phase der unternehmerischen Nutzung des Gebäudes darstelle, sofern das rückzubauende Gebäude weiterhin im Eigentum des bisherigen Grundeigentümers stehe. Mit dem Rückbau gehe die Wiederherstellung jenes Zustandes einher, der geherrscht habe, bis es zur Erstellung gekommen sei. In Bestätigung seines Urteils 2C_166/2016 vom 27. Oktober 2017 E. 5.3, erster Absatz, würden die rückbaubedingten Vorsteuern diesfalls zum Vorsteuerabzug berechtigen, falls das Gebäude im Rahmen der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit für steuerbare Ausgangsleistungen genutzt worden sei (BGE 149 II 147 E. 4.3.3.2).

2.7.5.3 Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sich das Vorsteuerabzugsrecht bei Rückbau- und Altlastensanierungskosten nach der bisherigen Nutzung der Liegenschaft zu richten hat, wenn der Rückbau der Liegenschaft sowie die Altlastensanierung des betroffenen Bodens vom bisherigen Eigentümer vorgenommen wird (sog. «Blick zurück»). Findet allerdings vor dem Rückbau und der Sanierung ein Eigentümerwechsel statt, ist – selbst, wenn eine Zwischennutzung vorliegt – auf die zukünftige Nutzung des Grundstücks abzustellen (sog. «Blick nach vorn»; vgl. zum Ganzen auch RALF IMSTEPF/ROGER ROHNER, Aus der Rechtsprechung zur

Mehrwertsteuer, in: IFF Forum für Steuerrecht [FStR] 2023/4, S. 343 ff., S. 344 f.).

Auffallend ist, dass das Bundesgericht im Urteil 2C_166/2016 vom 27. Oktober 2017 in Erwägung 5 ausführt, es könne offengelassen werden, wie Art. 29 Abs. 1 MWSTG auszulegen sei. Das Bundesgericht scheint gemäss der Erwägung 5.3 des genannten Urteils die Ansicht zu vertreten, dass Art. 29 Abs. 1 MWSTG nur zur Anwendung kommt, wenn vorsteuerbelastete Aufwendungen für die Erbringung von künftigen Leistungen verwendet werden. Dies lässt sich aus folgender Passage schliessen: «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 (...)». In die gleiche Richtung geht der Satz in BGE 149 II 147 Erwägung 4.3.3.2, wonach die rückbaubedingten Vorsteuern diesfalls im Hinblick auf die künftige Nutzung anfallen würden, weshalb ihre Abzugsberechtigung u.a. im Lichte von Art. 29 MWSTG zu prüfen sei.

Diese Einschränkung von Art. 29 Abs. 1 MWSTG auf die künftige Verwendung steht in Kontrast mit der Begründung des Bundesgerichts, wonach bei «bisherigen Eigentümern» die (bisherige) Verwendung des fraglichen Objekts für den Vorsteuerabzug ausschlaggebend sei. Das Bundesgericht verweist hierzu u.a. auf CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., S. 464 Rz. 1295 (vgl. Urteil des BGer 2C_166/2016 vom 27. Oktober 2017 E. 5.2). Letztere sehen bei Abbruch/Sanierung durch den bisherigen Eigentümer einen Anspruch auf Vorsteuerabzug nur, insoweit das Gebäude bisher für steuerbare bzw. nicht von der Steuer ausgenommene Zwecke genutzt wurde. Mit anderen Worten betrachtet die genannte Lehrmeinung Art. 29 Abs. 1 MWSTG bzw. den dortigen Verwendungskonnex zwischen Eingangsleistung und deren Verwendung (steuerbar oder ausgenommen) auch dann als anwendbar, wenn sich die Verwendung (Ausgangsleistung) auf die Vergangenheit bezieht bzw. bereits vor der Eingangsleistung erfolgt ist. Dies ist beim Abbruch eines Gebäudes, der die unternehmerische Tätigkeit im besagten Gebäude abschliesst, regelmässig der Fall (vgl. auch HONAUER/PROBST/ROHNER/FREY, Handbuch MWSTG, Rz. 1857 ff. betreffend Art. 29 Abs. 1 MWSTG; vgl. dazu die vorangehende E. 2.7.2). Und wenn das Bundesgericht in seinem Urteil 2C_166/2016 vom 27. Oktober 2017 in Erwägung 5.4 festhält, dass die Abbrucharbeiten nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen würden, wenn die

fraglichen Bauten vorher für private Wohnzwecke genutzt worden wären, da sie (diesfalls) im Zusammenhang mit einer von der Steuer ausgenommenen Tätigkeit stehen würden, gibt dies klar zum Ausdruck, dass Art. 29 Abs. 1 MWSTG (und damit ebenso Art. 30 Abs. 1 MWSTG) auch zur Anwendung gelangt, wenn die Verwendung (Vermietung Gebäude) vor der Eingangsleistung (bezogene Leistungen für den Abbruch des Gebäudes) erfolgt ist. Ohne die Anwendung von Art. 29 Abs. 1 MWSTG (und Art. 30 Abs. 1 MWSTG) gäbe es ohnehin keine Handhabe, um den Vorsteuerabzug teilweise oder ganz auszuschliessen, wenn der bisherige Eigentümer das abgebrochene Gebäude ganz oder teilweise für die Erbringung von steuerausgenommenen Leistungen verwendet hat.

2.7.6 Die ESTV hat gestützt auf die beschriebene Rechtsprechung den «Entwurf Praxisanpassungen MWSTG» betreffend Rückbau- und Bodensanierungskosten vom 27. Juni 2024 erarbeitet (fortan: Entwurf Praxisanpassungen), welcher Änderungen der MBI 04 und 17 vorsieht (<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/mwst-fachinformationen/mwst-webbasierte-publikationen/mwst-entwuerfe.html>, zuletzt abgerufen am: 25. November 2024). Im Wesentlichen soll die MBI 04 mit einer Ziffer 8.7 betreffend Rückbau-, Bodensanierungs- und Umbaukosten ergänzt werden.

Als neue Ziffer 8.7.2.1 unter dem Titel «Total- und Teilabbruch durch den bisherigen Eigentümer (mit / ohne Eigentumswechsel nach Total- oder Teilabbruch)» schlägt die ESTV im Entwurf Praxisanpassungen folgende Formulierung vor:

«Wird der Rückbau oder Teilabbruch der Liegenschaft vom bisherigen Eigentümer vorgenommen, richtet sich das Vorsteuerabzugsrecht betreffend die vorsteuerbelasteten Rückbaukosten nach der bisherigen Nutzung der Liegenschaft durch den Eigentümer. Wurde die Liegenschaft vor dem Rückbau ausschliesslich oder teilweise für unternehmerische, zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke verwendet, kann der Eigentümer auf den vorsteuerbelasteten Rückbaukosten den vollen bzw. teilweisen Vorsteuerabzug unter den Voraussetzungen von Art. 28 MWSTG vornehmen.

Verwendete der Eigentümer die Liegenschaft ausschliesslich für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeiten, besteht für die Rückbaukosten kein Vorsteuerabzugsrecht.

Als bisherige unternehmerische Nutzung gilt die Zeit seit dem Erwerb der Liegenschaft bis zum Rückbau bzw. Teilabbruch. Es werden maximal die letzten 20 Jahre vor dem Rückbau oder Teilabbruch für die Berechnung des Vorsteuerabzugsrechts auf den vorsteuerbelasteten Rückbaukosten berücksichtigt. Wurde die Liegenschaft während der bisherigen unternehmerischen Nutzung mehrwertsteuerlich unterschiedlich (zum Vorsteuerabzug berechtigte und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Tätigkeiten) verwendet, besteht ein anteilmässiger Vorsteuerabzug auf den vorsteuerbelasteten Rückbaukosten.»

2.8 Zu den MWST-Branchen-Infos der ESTV ist Folgendes festzuhalten:

2.8.1 In Anwendung von Art. 65 Abs. 3 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen, die nicht ausschliesslich verwaltungsinternen Charakter haben, ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter – einschliesslich der MWST-Branchen-Infos – stellen Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder steuerpflichtige Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise der Gesetzesauslegung darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.11.1; BLUM, MWSTG Kommentar, Art. 65 MWSTG N. 9 f.). Die Verwaltungsverordnungen bzw. Praxisfestlegungen sind für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteile des BVGer A-2094/2022 vom 22. November 2022 E. 1.5.1, A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1).

2.8.2 Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3; Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.11.2). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrundeliegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 146 I 105 E. 4.1,

146 II 359 E. 5.3, 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (vgl. BGE 131 II 1 E. 4.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; Urteil des BVGer A-2094/2022 vom 22. November 2022 E. 1.5.2).

3.

Der Sachverhalt ist vorliegend unbestritten. Per Beginn des Jahres 1999 wurden die hier in Frage stehenden Liegenschaften (ein [ehemaliges] Industrieareal) auf die damals neu gegründete Beschwerdeführerin übertragen. Im Jahr 2006 fasste die Beschwerdeführerin den Entschluss, das Industrieareal umzunutzen. Für diese geplante Umnutzung waren – nebst dem Rückbau der Liegenschaften – aufgrund der vormaligen Nutzung des Areals auf den zu überbauenden Parzellen auch Altlastensanierungen vorzunehmen. Die auf den Baufeldern 1, 2 und 3 abgerissenen Gebäude wurden in der Zeit vom 1. Januar 1999 bis zum 31. Dezember 2012 mangels Steuerpflicht der Beschwerdeführerin ohne Mehrwertsteuer vermietet. Ab der Eintragung der Beschwerdeführerin ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. Januar 2013 bis zum Beginn des Rückbaus der Gebäude ab Ende 2015 wurden die Liegenschaften – mit Ausnahme weniger Werkswohnungen – steuerbar genutzt (zu 95 %), indem diese Liegenschaften mit Option vermietet wurden. Daraus ergibt sich, dass die in Frage stehenden Liegenschaften durch die Beschwerdeführerin gesamthaft während 17 Jahren genutzt wurden. Davon wurden die Liegenschaften während 14 Jahren ohne Mehrwertsteuer und während 3 Jahren zu 95 % steuerbar genutzt.

In rechtlicher Hinsicht ist unbestritten, dass sich im vorliegenden Falle der Vorsteuerabzug auf den Abbruch- und Altlastensanierungskosten gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nach der bisherigen Nutzung zu richten hat, zumal der Abbruch bzw. die Altlastensanierung von der bisherigen Eigentümerin vorgenommen wurde. Strittig ist indes, wie sich die «bisherige Nutzung» definiert bzw. welches Zeitfenster hierbei zu berücksichtigen ist. Während die ESTV die gesamte 17-jährige Nutzungsdauer der Beschwerdeführerin berücksichtigt und gestützt darauf auf eine (unbestrittene) anteilmässige bzw. gewichtete steuerbare Nutzung von 16.76 % abstellt, welche für die Bestimmung des Umfangs des Vorsteuerabzugsrechts massgebend sei, sieht die Beschwerdeführerin die 95-prozentige

Nutzung unmittelbar vor dem Rückbau bzw. der Altlastensanierung als für den Vorsteuerabzug massgebend.

3.1 Zur Begründung ihres Standpunktes führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuern auf den Abbruch- und Sanierungskosten sei auf die steuerbare Nutzungsquote unmittelbar vor dem Abbruch abzustellen und keine Aufteilung auf die 17-jährige Nutzungsdauer vor dem Abbruch vorzunehmen. Letztere sei willkürlich, d.h. weder sei sie vom Gesetzgeber vorgesehen noch entspreche sie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Die Vorsteuern auf den Abbruch- und Sanierungskosten seien im Zeitpunkt der letzten Phase «Abbruch» angefallen. Es gehe somit nicht darum, die in früheren Jahren angefallenen Vorsteuern zu kürzen. Stattdessen würden die Abbruchkosten im Zeitpunkt des Bezugs als verbraucht gelten, wenn letztere vom bisherigen Eigentümer einer Liegenschaft getragen würden.

Im Gegensatz dazu gehe die ESTV davon aus, dass die unmittelbare Nutzung vor Abbruch der Liegenschaften nicht massgebend sein könne, zumal mit einer Option der Mietverhältnisse unmittelbar vor Abbruch der Liegenschaft ein Missbrauchspotenzial zur Erzielung eines Steuervorteils bestehen könnte, was keineswegs im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sein könne (mit Verweis auf den Einspracheentscheid der ESTV vom 24. April 2024). Dem – so die Beschwerdeführerin – sei vehement zu widersprechen. Die steuerpflichtige Person könne für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen optieren (Art. 22 MWSTG). Option bedeute, dass die steuerpflichtige Person Leistungen, die nach Art. 21 MWSTG von der Steuer ausgenommen seien, freiwillig versteuere. Als Folge der Option für die Versteuerung solcher Leistungen könne die steuerpflichtige Person die Vorsteuer auf den Vorleistungen in Abzug bringen. Damit habe der Gesetzgeber bewusst die Möglichkeit zur Erzielung eines Steuervorteils geschaffen, indem die steuerpflichtige Person offensichtlich immer nur dann optieren werde, wenn sie mehr Vorsteuern in Abzug bringen könne, als sie im Falle der Option bezahlen müsse. Von Missbrauch könne deshalb nicht die Rede sein, zumal das Gebäude zwar abgerissen worden sei, sie – die Beschwerdeführerin – ihre unternehmerische Tätigkeit jedoch nicht beendet habe.

Ausserdem ignoriere die ESTV – so die Beschwerdeführerin weiter –, dass sie bis Ende 2012 auf den Betriebs- und Instandhaltungskosten keinen Vorsteuerabzug habe geltend machen können und damit für die «Nicht-Option» bis Ende 2012 bereits einen Steuernachteil erfahren habe. Es wirke

geradezu stossend, dass sie – die Beschwerdeführerin – für die «Nicht-Option» bis Ende 2012 jetzt Vorsteuern kürzen solle, die erst in den Jahren 2016 bis 2019 angefallen seien. Beim Abriss handle es sich immer um eine betriebswirtschaftliche Entscheidung, die zu einem bestimmten Zeitpunkt getroffen werde und mit der Vergangenheit nichts zu tun habe. Ein Abriss eines Gebäudes könne vielfältige Ursachen haben. Beispielsweise könnten rechtliche Auflagen eine Sanierung von heute auf Morgen unrentabel machen und stattdessen den kompletten Abriss und Neubau eines Gebäudes auslösen. Oder das wirtschaftliche Umfeld ändere sich plötzlich und mache eine Umnutzung des Grundstücks unvermeidbar. Anders als bei den Investitionskosten und deren Abschreibung über die Nutzungsdauer des Gebäudes mache eine rückwirkende Verteilung der Abbruchkosten auf die Nutzungsdauer überhaupt keinen Sinn. Der Steuerpflichtige dürfe in der Gegenwart für sein Handeln in der Vergangenheit keinen zusätzlichen Nachteil erfahren. Dies scheine logisch, weil sie – die Beschwerdeführerin – seinerzeit noch gar nicht habe wissen können, ob und wann die Betriebsgebäude effektiv abgerissen würden. Im Weiteren habe sie sich im Jahr 2013 nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eintragen lassen, nur um den Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit den fraglichen Abbruchkosten geltend machen zu können.

Die Beschwerdeführerin schliesst damit, dass die ESTV in unzulässiger Weise versuche, das Vorgehen bei einer mehrwertsteuerlich relevanten Nutzungsänderung auf den Vorsteuerabzug von Abbruch- und Sanierungskosten zu übertragen und die Methodik rückwirkend für die Zeit während der unternehmerischen Nutzung anzuwenden. Diese Methode sei nicht sachgerecht. Der Vorsteuerabzug sei ihr deshalb im Umfang von 95 % auf die gesamten Abbruch- und Altlastensanierungskosten zu gewähren.

3.2 Die ESTV führt zur Begründung ihres Standpunktes vorab im Allgemeinen aus, um die bisherige Nutzung der vom Rückbau betroffenen Liegenschaften oder des von der Sanierung betroffenen Bodens zu eruieren, sei auf die 20 Jahre vor dem Rückbau oder der Sanierung erfolgte Nutzung abzustellen. Sei also bspw. in diesen 20 Jahren eine Liegenschaft während 15 Jahren für zum Vorsteuerabzug berechtigte Zwecke genutzt worden, bestehe im Zusammenhang mit den Vorsteuern auf den Rückbaukosten dieser Liegenschaft ein Abzugsrecht von 15/20 (also drei Viertel). Die 20-jährige «Rückblicksdauer» ergebe sich aus einer analogen Anwendung der Abschreibungsdauer bei unbeweglichen Gegenständen gemäss Art. 31 und 32 MWSTG. Falls die Nutzungsdauer kürzer sei, stelle sie – die ESTV – auf die Jahre zwischen der Begründung der Eigentumsverhältnisse an

der Liegenschaft bis zum Rückbau und/oder der Sanierung ab. Anders als die Auffassung der Beschwerdeführerin, die lediglich die letzte Nutzung vor dem Rückbau und/oder der Sanierung heranziehe, ergäben sich mit der Vorgehensweise von ihr – der ESTV – keine Zufälligkeiten. Es sei nicht alleine entscheidend, wie das Grundstück kurz vor dem Rückbau oder der Sanierung verwendet worden sei. Die Höhe des Vorsteuerabzugsrechts sei damit nicht aleatorisch. Unter der Beachtung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung soll nämlich mit dem Rückbau von bisher genutzten und künftig nicht mehr benötigten Betriebsgebäuden der Zustand des Grundstücks, wie er vor dem Bau der Betriebsliegenschaft vorgelegen habe, wiederhergestellt werden. Gleichzeitig würden oftmals auch die in der Vergangenheit entstandenen Verunreinigungen des Bodens sowie Immissionen beseitigt. Für den Umfang des Vorsteuerabzuges betreffend die streitigen Kosten könne somit nur die bisherige Verwendungsdauer des Eigentümers und nicht der Zeitpunkt unmittelbar vor dem Rückbau der Liegenschaften massgebend sein.

Hervorzuheben sei dabei insbesondere, dass es sich bei dieser Korrektur der Vorsteuer nicht – wie von der Beschwerdeführerin vorgebracht – um die Korrektur der in den früheren Jahren angefallenen Vorsteuern auf dem Grundstück handle. Diese hätten mit den Vorsteuern auf den Rückbau- und Sanierungskosten nichts zu tun und seien separat zu betrachten. Vorliegend gehe es einzig um die Vorsteuern auf den Rückbau- und Sanierungskosten und um die Frage, in welcher Höhe diese Vorsteuern abzugsfähig seien. Wie dargestellt, sei dies anhand der bisherigen Nutzung des Grundstücks zu entscheiden.

Hinsichtlich der im Streit stehenden Baufelder liege eine 17-jährige Nutzungsdauer vor, in welcher die Beschwerdeführerin die Liegenschaften während 14 Jahren (Jahre 1999 bis 2012) mangels Steuerpflicht im nicht steuerbaren Bereich und während drei Jahren (Jahre 2013 bis 2015) durchschnittlich zu 95 % im steuerbaren und zu 5 % im steuerausgenommenen Bereich verwendet habe. Daraus ergebe sich für die 17-jährige Nutzungsdauer eine anteilmässige zum Vorsteuerabzug berechtigende Nutzung von gerundet 16.76 %, welche für die Bestimmung des Umfangs des Vorsteuerabzugsrechts auf den Rückbau- und Sanierungskosten massgebend sei.

3.3

3.3.1 Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist im vorliegenden Fall – unbestrittenermassen – die bisherige Verwendung der Gebäude für das Recht auf Vorsteuerabzug massgebend (E. 2.7.5.2).

Vorsteuern, die im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit anfallen, können insoweit abgezogen werden, als sie nicht für die Erbringung von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde, verwendet werden (Art. 28 ff. MWSTG; vgl. auch E. 2.7.1 ff.). Wird ein Gebäude neu erstellt, können die Vorsteuern auf den entsprechenden Anlagekosten nach Massgabe der künftigen Verwendung abgezogen werden. Allfällige Nutzungsänderungen wirken sich während 20 Jahren nach Ingebrauchnahme auf den (ursprünglichen) Vorsteuerabzug aus. Denn so lange verfügt das Gebäude bzw. die entsprechenden Anlagekosten aus mehrwertsteuerlicher Sicht ab Ingebrauchnahme über einen Zeitwert mit der Folge, dass Nutzungsänderungen grundsätzlich zu nachträglichen Korrekturen des Vorsteuerabzugs führen (Eigenverbrauch oder Einlageentsteuerung). Der genannte Zeitwert bzw. die damit verbundenen nachträglichen Korrekturen des Vorsteuerabzugs verhindern, dass die Zufälligkeit der erstmaligen Verwendung für das Recht auf Vorsteuerabzug massgeblich bleibt, wobei die zeitliche Begrenzung aus Praktikabilitätsgründen erfolgt (E. 2.7.4.5). Bei der Vornahme eines Totalabbruchs mitsamt Bodensanierung, die durch einen neuen Eigentümer im Hinblick auf die Erstellung eines Neubaus vorgenommen wird, gehören der Totalabbruch sowie die Bodensanierung zur Roherschliessung des Grundstücks (vgl. Urteil des BGer 2C_166/2016 vom 27. Oktober 2017 E. 5.3; vgl. auch in diesem Sinne: Entwurf Praxisanpassungen) und damit zu den Anlagekosten mit entsprechendem Zeitwert von 20 Jahren. Das Recht zum Vorsteuerabzug auf den entsprechenden Eingangsleistungen hängt also davon ab, wie diese in den 20 Jahren ab Ingebrauchnahme verwendet werden (unternehmerisch oder nicht bzw. steuerbar oder von der Steuer ausgenommen). Demgegenüber verfügen die mit dem Abbruch eines Gebäudes verbundenen Eingangsleistungen, welche durch den bisherigen Eigentümer bezogen werden, nicht über einen Zeitwert im Sinne der Art. 31 f. MWSTG, weil diesbezüglich nicht der «Blick nach vorn», sondern der «Blick zurück» gilt (E. 2.7.5.3). Vielmehr stellen sie – im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung – die letzte Phase der unternehmerischen Tätigkeit in Bezug auf das besagte Gebäude dar, in welcher der Zustand

des Grundstücks, wie er vor dem Bau des Gebäudes vorgelegen hat, wiederhergestellt wird («grüne Wiese»).

Während somit die Lebensdauer eines Gebäudes und damit dessen langfristige Verwendungsdauer seitens des Gesetzgebers mit den Art. 31 f. MWSTG und der Festlegung eines Zeitwertes explizit berücksichtigt wurden, sind für den Abbruch eines Gebäudes durch den bisherigen Eigentümer und dem dort geltenden «Blick zurück» (lediglich) die übrigen Bestimmungen betreffend Vorsteuerabzug und dessen Einschränkungen hinsichtlich Verwendung anwendbar (im Wesentlichen Art. 28 Abs. 1, Art. 29 Abs. 1 und Art. 30 Abs. 1 MWSTG; E. 2.7.5.3). Diese lassen offen, wie weit der «Blick zurück» hinsichtlich der Verwendung eines abgebrochenen Gebäudes gehen soll. Massgebend ist bloss, dass die Eingangsleistungen betreffend Abbruch und Bodensanierung einen Verwendungskonnex zu den vor dem Abbruch erbrachten Ausgangsleistungen des Steuerpflichtigen haben, was bei einem Abbruch eines Gebäudes, der die dort stattgefundene Nutzung abschliesst, regelmässig der Fall ist (vgl. auch HONAUER/PROBST/ROHNER/FREY, Handbuch MWSTG, Rz. 1859).

Mit dem Abstellen auf die bisherige Nutzung des Gebäudes kann das Bundesgericht – angesichts der Lebensdauer eines Gebäudes – kaum bloss die «Nutzung zur letzten Stunde» im Sinne haben. Wie die Erstellungskosten eines Gebäudes, für die – wie gesehen – ein Zeitwert von 20 Jahren gilt, können sich auch die für den Abbruch eines Gebäudes bezogenen Leistungen (bzw. die entsprechenden Vorsteuern) keinesfalls bloss auf die (teils) zufällige letztmalige Verwendung des Gebäudes beziehen. Vielmehr müssen sich der Abbruch eines Gebäudes (mit oder ohne Bodensanierung) bzw. die in diesem Zusammenhang anfallenden Vorsteuern auf einen der Lebensdauer des Gebäudes angemessenen Zeitraum beziehen. Das Vorgehen der ESTV, die im vorliegenden Fall zur Berechnung des Anspruches auf Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den Abbruchs- und Bodensanierungskosten die gesamte 17-jährige Eigentums- bzw. Nutzungsdauer der Beschwerdeführerin herangezogen hat und das Maximum gemäss Entwurf Praxisanpassungen bei 20 Jahren festlegt, erweist sich nach dem Gesagten als sachgerecht (E. 2.8).

Bei einem Provisorium, das bspw. für 5 Jahre aufgestellt und gemischt verwendet wird, würde wohl kaum in Betracht gezogen, für das Recht auf Vorsteuerabzug auf den Abbauleistungen bloss die Verwendungsquote des letzten Jahres heranzuziehen. Demnach erweist sich die Vorgehensweise der ESTV in der vorliegenden Sache – wie festgehalten – als angemessen.

3.3.2 Was die Beschwerdeführerin hiergegen vorbringt, vermag nicht zu überzeugen. Wenn die Beschwerdeführerin argumentiert, in früheren Jahren angefallene Vorsteuern würden gekürzt, verkennt sie, dass es hier nur um den Vorsteueranspruch im Zusammenhang mit den Abbruchs- und Bodensanierungskosten geht und nicht um in vergangenen Jahren angefallene Vorsteuern. Und auch wenn die Abbruchkosten im Zeitpunkt des Bezugs als verbraucht gelten, ist betreffend den Vorsteuerabzug auf die – hier gemischte – Verwendung des Gebäudes während eines angemessenen Zeitraums abzustellen.

Auch dem Argument der Beschwerdeführerin betreffend Option kann nicht gefolgt werden. Die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin in den letzten drei Jahren vor Abbruch 95 % der Umsätze freiwillig versteuert hat, wurde ja seitens der ESTV zur Berechnung des Vorsteuerabzugs anteilmässig berücksichtigt. Wenn die Beschwerdeführerin glauben machen will, sie hätte zur Zeit des Abbruchs des Gebäudes immer noch optiert, weshalb ihr die entsprechenden Vorsteuern zu 95 % zustehen würden, verkennt sie, dass die Möglichkeit zur freiwilligen Versteuerung von Umsätzen offensichtlich schon vor dem Abbruch geendet hatte, denn mit dem abgebrochenen Gebäude konnten seit Beginn des Abbruchs keine Umsätze mehr generiert werden. Der Abbruch ist – wie erwähnt (E. 2.7.5.2 und E. 3.3.1) – eine neue, letzte Phase der unternehmerischen Tätigkeit ohne (zukünftige) Umsätze, die freiwillig versteuert werden könnten. Der entsprechende Anspruch auf Vorsteuerabzug hat sich daher – wie erklärt (E. 3.3.1) – angemessen an der bisherigen Nutzungsdauer zu orientieren.

3.4 Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass die ESTV den Anspruch auf Vorsteuerabzug der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den Rückbau- und Altlastensanierungskosten betreffend die Baufelder 1, 2 und 3 rechtmässig festgesetzt hat. Damit ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

4.

Abschliessend bleibt über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des Beschwerdeverfahrens zu befinden.

4.1 Ausgangsgemäss sind der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 12'500.- aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1-4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu entnehmen.

4.2 Die unterliegende Beschwerdeführerin hat keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario). Als Bundesbehörde steht eine solche auch der Vorinstanz nicht zu (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 12'500.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der im gleichen Umfang einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Begleichung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 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 beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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