

BGer 9C_70/2025 vom 30. Juni 2025

Bundesgericht, 2025-06-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_70_2025

FR: TF 9C_70/2025 du 30 juin 2025

IT: TF 9C_70/2025 del 30 giugno 2025

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde richtet sich gegen einen Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG) und wurde von der legitimierten Beschwerdeführerin (Art. 89 Abs. 1 BGG) form- und fristgerecht eingereicht (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG).

E. 1.2

Die Vorinstanz ist auf die Beschwerde mangels Rechtsschutzinteresse nicht eingetreten, soweit sie die Steuerperiode 2014 betraf (E. 1.3.4 des angefochtenen Urteils). Die Beschwerdeführerin erhebt diesbezüglich keine Rügen - abgesehen von ihrer "generellen Bestreitung" der vorinstanzlichen Ausführungen, die aber den Anforderungen von Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG nicht genügt. Damit ist die Steuerperiode 2014 nicht mehr Streitgegenstand vor Bundesgericht und ist auf die Beschwerde insoweit nicht einzutreten.

Dasselbe gilt, soweit die Beschwerde auch das Baufeld C2 betreffen sollte. Die Vorinstanz hat mit ausführlicher Begründung erwogen, dass das Baufeld C2 bereits im Einspracheverfahren nicht Streitgegenstand gewesen sei (E. 1.3.3 des angefochtenen Urteils). Die Beschwerdeführerin nimmt diesbezüglich auf die vorinstanzlichen Erwägungen Bezug, ohne sie allerdings infrage zu stellen.

E. 2

Streitig ist der Umfang des Vorsteuerabzugs in Bezug auf die Abbruch- und Altlastensanierungskosten des Areals B. _____ in U. _____. Die Vorinstanz und die ESTV vertreten die Ansicht, für den Vorsteuerabzug sei nicht bloss die letzte Nutzung des Gebäudes entscheidend; es müsse - analog zur Neuerstellung eines Gebäudes - auf die gesamte bzw. eine maximal 20-jährige Nutzungsdauer abgestellt werden. Insoweit müsse im konkreten Fall die gesamte 17-jährige Nutzungsdauer des Areals berücksichtigt werden. Nachdem die Beschwerdeführerin lediglich für die letzten drei Jahre vor Abbruch ihre Umsätze freiwillig versteuert habe, sei der Vorsteuerabzug entsprechend zu kürzen (E. 3.3 des angefochtenen Urteils). Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, es dürfe nur auf die unmittelbare Nutzung zum Zeitpunkt des Abbruchs abgestellt werden. Für eine Kürzung des Vorsteuerabzugs fehle die gesetzliche Grundlage.

E. 3.1

Eine Leistung, die von der Steuer ausgenommen ist und für deren Versteuerung nicht optiert wird, ist nicht steuerbar (Art. 21 Abs. 1 MWSTG [SR 641.20]). Von der Steuer ausgenommen sind nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung - mit Ausnahme der in lit. a-f genannten Leistungen. Die steuerpflichtige Person kann - unter Vorbehalt von Art.

22 Abs. 2 MWSTG - jede von der Steuer ausgenommene Leistung durch offenen Ausweis der Steuer oder, seit 1. Januar 2018, durch Deklaration in der Abrechnung versteuern (Option; Art. 22 Abs. 1 MWSTG). Die steuerpflichtige Person kann im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit und unter Vorbehalt von 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. 3 MWSTG). 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).

E. 3.2

Das Bundesgericht hat sich in seiner jüngeren Rechtsprechung mehrfach mit dem Vorsteuerabzug bei Abbruch- und Altlastensanierungskosten befasst:

E. 3.2.1

Im Urteil 2C_166/2016 vom 27. Oktober 2017 erwog es, ein Gebäude durchlaufe bei einer unternehmerischen Tätigkeit verschiedene Phasen - unabhängig davon, ob es für unterschiedliche Zwecke oder von mehreren Eigentümern verwendet werde. Es werde erstellt, betrieben und abgebrochen oder verkauft. Der Abbruch des Gebäudes stelle 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 ursprüngliche Zustand des Grundstücks wiederhergestellt; üblicherweise erfolge auch eine Reinigung des Bodens und die Beseitigung von Immissionen. Diese Arbeiten erfolgten unabhängig von einer allfälligen Weiternutzung der Liegenschaft. Anders sei die Situation, falls ein neuer Eigentümer das Gebäude erwerbe, abbreche und neuen Zwecken zuführe; diesfalls gehöre der Abbruch aus Sicht des Eigentümers zur Lebensphase "Erstellung" des Objekts, da sich der neue Eigentümer am Anfang seiner unternehmerischen Tätigkeit befinde (E. 5.3). Da sich im zu beurteilenden Fall die Eigentumsverhältnisse nicht geändert hätten, gehöre der Abbruch zur vorangehenden gewerblichen Nutzung, weshalb der Vorsteuerabzug möglich sei (E. 5.4).

E. 3.2.2

In BGE 149 II 147 bestätigte es diese Rechtsprechung. Die vorsteuerbelasteten Rückbaukosten seien, soweit der Rückbau vom bisherigen Grundeigentümer vorgenommen werde, unabhängig von der beabsichtigten Nutzung des Neubaus zum Vorsteuerabzug zuzulassen, soweit der Grundeigentümer das Gebäude zuvor im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit für steuerbare Zwecke genutzt habe (E. 3.2.4). Verbleibe das Eigentum am Grundstück beim bisherigen Grundeigentümer, stelle sich der Rückbau als letzte Phase der unternehmerischen Nutzung des Gebäudes dar. Werde das Grundstück vor dem Rückbau an einen anderen Unternehmensträger veräussert, der unmittelbar zum Rückbau schreite, erfolge der Rückbau im Hinblick auf die künftige Nutzung des Grundstücks, weshalb die Abzugsberechtigung der Vorsteuern im Lichte von Art. 29 MWSTG zu prüfen sei (E. 4.3.3.2).

E. 3.3

Gründe, von dieser erst kürzlich in einem amtlich publizierten Entscheid bestätigten Rechtsprechung Abstand zu nehmen, zeigt die Beschwerdeführerin nicht auf (zu den Voraussetzungen einer Praxisänderung vgl. BGE 148 III 270 E. 7.1; 145 V 304 E. 4.4). Sie verweist in allgemeiner Weise auf Konstellationen, die bei Anwendung der skizzierten

Rechtsprechung zu einem stossenden Ergebnis führen sollen. Vorliegend ist indessen nicht abstrakt zu prüfen, ob die bundesgerichtliche Rechtsprechung in sämtlichen denkbaren Fällen zu einem sachgerechten Ergebnis führt, sondern es ist ausschliesslich der konkrete Fall zu beurteilen. Hier ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die streitigen Baufelder B2.1, B4 und C1 zurückgebaut bzw. saniert hat, die Liegenschaft teilweise im unternehmerischen Bereich genutzt hat und Eigentümerin der Liegenschaft geblieben ist. Nach der vorher zitierten Rechtsprechung stellen sich Rückbau und Sanierung folglich als letzte Phase der unternehmerischen Nutzung des Gebäudes dar, weshalb die vorsteuerbelasteten Rückbaukosten (im Umfang der unternehmerischen Tätigkeit) grundsätzlich zum Vorsteuerabzug zuzulassen sind. Dies ist zwischen den Parteien auch nicht streitig. Die Beschwerdeführerin verlangt denn auch ausdrücklich, dass "auf die unmittelbare Nutzung zum Zeitpunkt vor dem Abbruch abzustellen" sei.

E. 3.4

Uneins sind die Parteien, ob es für den Vorsteuerabzug eine Rolle spielt, dass die Beschwerdeführerin die Liegenschaft vierzehn Jahre lang genutzt hat, wobei sie erst die letzten drei Jahre vor dem Rückbau für eine Versteuerung optiert hat.

E. 3.4.1

Wie vorher erläutert (E. 3.2), orientiert sich die bundesgerichtliche Rechtsprechung daran, ob sich das streitige Grundstück im Zeitpunkt des Rückbaus weiterhin im Eigentum des bisherigen Eigentümers befindet oder ob es zuvor veräussert wurde. Im ersten Fall wird auf die frühere Nutzung des Grundstücks abgestellt ("Blick zurück"), im zweiten Fall auf die künftige Nutzung durch den neuen Eigentümer ("Blick nach vorne").

E. 3.4.2

Bei der - hier nicht relevanten - künftigen Nutzung durch den neuen Eigentümer ("Blick nach vorne") kommt es nicht bloss darauf an, dass das neu erstellte Gebäude eine logische Sekunde lang im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit genutzt wird, damit die beim Abriss bzw. Rückbau anfallenden Vorsteuern vollständig abgezogen werden können. Fallen die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich weg (Eigenverbrauch), ist der Vorsteuerabzug zu korrigieren und muss die früher in Abzug gebrachte Vorsteuer zurückerstattet werden (Art. 31 Abs. 1 MWSTG). Eigenverbrauch liegt nach Art. 31 Abs. 2 MWSTG 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 ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit verwendet (lit. a) oder für eine unternehmerische Tätigkeit verwendet, die nach Art. 29 Abs. 1 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (lit. b), was der Fall ist, wenn die streitigen Leistungen und eingeführten Gegenstände für die Erbringung von Leistungen verwendet werden, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde.

Wird mit anderen Worten die neu erstellte Liegenschaft lediglich für eine kurze Zeit unternehmerisch genutzt oder wird sie zwar längerfristig unternehmerisch genutzt, sind aber die entsprechenden Leistungen von der Steuer ausgenommen und wird nur für kurze Zeit für die Versteuerung optiert, ist der Vorsteuerabzug im Hinblick auf die Rückbaukosten entsprechend zu korrigieren. Die Korrektur erfolgt im Umfang des Zeitwerts, wobei zur Ermittlung des Zeitwerts der Vorsteuerbetrag linear für jedes abgelaufene Jahr bei unbeweglichen Gegenständen um einen Zwanzigstel reduziert wird (Art. 31 Abs. 3

MWSTG). Folglich wird bei Liegenschaften von einer Abschreibungsdauer von zwanzig Jahren ausgegangen.

E. 3.4.3

Genügt es somit für den Vorsteuerabzug in Bezug auf Rückbaukosten beim "Blick nach vorne" nicht, dass die neu erstellte Liegenschaft unternehmerisch genutzt und für eine Versteuerung optiert wird, sondern ist auch entscheidend, wie lange die entsprechende Nutzung andauert, muss dies ebenso beim "Blick zurück" gelten, wenn kein Eigentümerwechsel stattfindet. Wie erwähnt knüpft die bundesgerichtliche Rechtsprechung daran an, dass ein Gebäude verschiedene Phasen durchläuft (Erstellung; Betrieb; Abbruch oder Verkauf) und der Abbruch bzw. Rückbau die letzte Phase der unternehmerischen Tätigkeit darstellt (vorne E. 3.2). Wird nun das Gebäude erst unmittelbar vor dem Abbruch unternehmerisch bzw. mit optierter Versteuerung genutzt, kann keine Rede davon sein, dass der Abbruch bzw. Rückbau des Gebäudes als letzte Phase der nur kurz ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit (mit optierter Versteuerung) erscheint. Entscheidend ist, wie lange das Gebäude entsprechend genutzt wurde, wobei in analoger Anwendung von Art. 31 Abs. 3 MWSTG maximal die letzten zwanzig Jahre zu berücksichtigen sind.

E. 3.4.4

Daran ändert auch Art. 29 Abs. 1 MWSTG nichts. Zwar führte das Bundesgericht im Urteil 2C_166/2016 vom 27. Oktober 2017 (E. 5.3) aus, dass Art. 29 Abs. 1 MWSTG beim Abbruch bzw. Rückbau durch den bisherigen Eigentümer nicht anwendbar sei, weil die Rückbauarbeiten nicht für die Erbringung einer nachfolgenden Leistung verwendet würden. Dort ging es allerdings darum, dass beim "Blick zurück" die künftige Nutzung der Liegenschaft nicht relevant ist und es dementsprechend auch keine Rolle spielt, ob die nachfolgende Nutzung des Gebäudes von der Steuer ausgenommen ist.

Wie die Vorinstanz zu Recht festgehalten hat, kann Art. 29 Abs. 1 MWSTG nicht so interpretiert werden, dass diese Bestimmung nur dann anwendbar ist, wenn vorsteuerbelastete Aufwendungen für die Erbringung von künftigen Leistungen verwendet werden (E. 2.7.5.3 des angefochtenen Urteils). Wird beim Abbruch bzw. Rückbau eines Gebäudes auf die bisherige Nutzung durch den Eigentümer abgestellt, sind die Bestimmungen zum Vorsteuerabzug (Art. 28 ff. MWSTG) sachlogisch ebenfalls "mit Blick zurück" auf die bisherige Nutzung anzuwenden. Dem steht weder der Wortlaut noch der Normzweck dieser Bestimmungen entgegen. Insoweit kann keine Rede davon sein, für die durch die ESTV vorgenommene Kürzung des Vorsteuerabzugs bestehe keine gesetzliche Grundlage.

E. 3.4.5

Auch die weiteren Rügen in der Beschwerde sind nicht stichhaltig. So ist namentlich nicht ersichtlich, inwieweit es eine Rolle spielen soll, ob der Abbruch erfolgt, weil das Gebäude altersbedingt das Ende seiner Nutzungsdauer erreicht hat, oder ob andere Gründe massgebend sind. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung knüpft nicht an den Grund des Abbruchs an und geht entgegen der Auffassung in der Beschwerde auch nicht davon aus, dass ein Abbruch zwingend altersbedingt erfolgen müsse. Weiter ist unklar, was die Beschwerdeführerin daraus ableiten will, dass die streitige Liegenschaft vom früheren Eigentümer 150 Jahre lang industriell genutzt worden sein soll. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung knüpft beim "Blick zurück" an die Nutzung des bisherigen Eigentümers - in casu die Beschwerdeführerin - an. Ob und in welchem Umfang der Eigentümer davor bei

einem Abbruch hätte Vorsteuern abziehen können, ist nicht erheblich; namentlich kann sich die Beschwerdeführerin die Nutzung durch frühere Eigentümer nicht anrechnen lassen. Schliesslich vermag auch der pauschale Verweis in der Beschwerde auf die Entstehung einer "taxe occulte" an der Anwendung von Art. 28 ff. MWSTG auf die bisherige Nutzung durch den Eigentümer nichts zu ändern.

E. 3.5

Zusammenfassend genügt es für den Vorsteuerabzug nicht, dass die Beschwerdeführerin die streitige Liegenschaft unmittelbar vor dem Abbruch unternehmerisch und mit Option genutzt hat. Entscheidend ist die Dauer der Nutzung. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin aufgrund ihrer unternehmerischen Tätigkeit zu einem Vorsteuerabzug von 95 % berechtigt ist. Nachdem sie die streitige Liegenschaft zwar siebzehn Jahre lang genutzt hat, aber nur für die letzten drei Jahre vor dem Rückbau für eine Versteuerung optiert hat, hat ihr die ESTV den Vorsteuerabzug zu Recht auf 16,76 % gekürzt. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten werden kann.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1-3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.