

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 876/2020

Urteil vom 13. September 2022

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichterin Hänni,
Bundesrichter Beusch,
Bundesrichterin Ryter,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

A. _____ AG,
Beschwerdegegnerin,
vertreten durch Rechtsanwalt Harun Can.

Gegenstand
Mehrwertsteuer, Steuerperioden 2018-2020,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 22. September 2020 (A-1436/2020).

Sachverhalt:

A.
Die B. _____ AG hat statutarischen Sitz in S. _____/SG. Sie ist in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Inlandsteuerpflichtigen eingetragen. Bis im Jahr 2018 war sie Eigentümerin des am Ort gelegenen Grundstücks Nr. xxxx. Darauf befand sich neben weiteren Bauten namentlich eine Fabrikliegenschaft (Versicherungs-Nr. yyyy), in welcher die B. _____ AG bis im Jahr 2017 ihrer operativen Tätigkeit nachgegangen war.

B.
Am 27. August 2018 wandte die B. _____ AG sich an die ESTV, wobei sie bekanntgab, dass sie ihre operative Tätigkeit auf dem genannten Grundstück eingestellt habe. Sie werde das Areal im Sinne einer Zwischennutzung an Dritte vermieten. Dabei gedenke sie, für die Versteuerung der (an sich von der Mehrwertsteuer ausgenommenen) Vermietungsleistungen zu optieren. Die Mietverträge hinsichtlich der Zwischennutzung seien bis im März 2020 befristet. Das bisher der Industriezone zugewiesene Grundstück sei bereits rechtskräftig umgezont worden. Sie, die B. _____ AG, werde eine Wohnüberbauung entwickeln und das Grundstück anschliessend an einen Investor veräussern.

C.
In der Folge kam es in dieser Angelegenheit zu verschiedenen Kontakten zwischen der ESTV und der B. _____ AG bzw. der A. _____ AG mit Sitz in T. _____/ZH, die sich für den Kauf des Grundstücks interessierte. Auch die A. _____ AG ist im Register der Inlandsteuerpflichtigen eingetragen. Einigkeit herrschte mit der ESTV darüber, dass die B. _____ AG auf dem Zeitwert der bestehenden Bauten und den getätigten Investitionen keinen Eigenverbrauch abzurechnen habe, sofern sie für die Versteuerung der künftigen Handänderung optiere. Meinungsverschiedenheiten bestanden indes in der Frage des Vorsteuerabzugsrechts. Die ESTV argumentierte dahingehend, dass

das Grundstück von der potentiellen Käuferin (A. _____ AG) in der Absicht erworben werde, die bestehenden Bauten rückzubauen. Der Rückbau zähle zur mehrwertsteuerlichen Phase "Erstellung". Dem Vorsteuerabzug stehe entgegen, dass die Käuferin die künftigen Wohnungen zu vermieten beabsichtige, und zwar ohne Option für die Versteuerung ihrer Vermietungsleistungen.

D.

Mit Kaufvertrag vom 14. November 2018 erwarb die A. _____ AG (nachfolgend: die Käuferin) von der B. _____ AG (nachfolgend: die Verkäuferin) das streitbetreffene Grundstück. Der Verkauf der Fabrikliegenschaft (Versicherungs-Nr. yyyy) erfolgte mit Option für die Versteuerung der Lieferung. Im Übrigen wurde keine Option vereinbart. Gleichzeitig übernahm die Käuferin die bestehenden Mietverträge, dies mit Option für die Versteuerung der Vermietungsleistungen. Die Mietverträge waren nunmehr bis zum 30. Juni 2020 befristet.

Am 11. Februar 2020 erliess die ESTV zuhanden der Käuferin eine Feststellungsverfügung. Darin brachte die ESTV zum Ausdruck, dass die Käuferin nicht berechtigt sei, die im Zusammenhang mit dem Rückbau entstehenden Vorsteuern zum Abzug zu bringen. Dagegen erhob die Käuferin bei der ESTV "Beschwerde" und ersuchte sie die ESTV um Weiterleitung der Eingabe als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. In der Sache selbst vertrat die Käuferin die Auffassung, dass das Vorsteuerabzugsrecht im vorliegenden Fall davon abhängen müsse, auf welche Weise das Grundstück bis zum Rückbau genutzt worden sei. Die Laufzeit der übernommenen Mietverträge sei verlängert worden. Das Gebäude stehe voraussichtlich bis im Jahr 2021 oder 2022 für steuerbare Zwecke zur Verfügung.

E.

E.a. Die ESTV leitete die Sache antragsgemäss an das Bundesverwaltungsgericht weiter. Mit Entscheid A-1436/2020 vom 22. September 2020 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde gut und stellte es fest, dass die Käuferin berechtigt sei, auf den vorsteuerbelasteten Rückbaukosten "im Umfang der bisherigen steuerbaren Nutzung und unter den weiteren gesetzlichen Voraussetzungen" den Vorsteuerabzug zu tätigen.

E.b. Das Bundesverwaltungsgericht berief sich auf das Urteil 2C 166/2016 vom 27. Oktober 2017, worin das Bundesgericht festgehalten hatte, dass ein Gebäude im Verlauf seines Bestehens drei verschiedene Phasen durchlaufe ("Erstellung", "Betrieb", "Abbruch"/"Verkauf"). Für die Frage, ob die im Zusammenhang mit der Erstellung oder dem Rückbau anfallenden Vorsteuern zum Abzug zuzulassen seien, komme es, so das Bundesverwaltungsgericht unter Bezugnahme auf das genannte Urteil, darauf an, in welcher Weise das Gebäude während der Phase "Betrieb" genutzt worden sei.

E.c. In Bezug auf den konkreten Fall erkannte das Bundesverwaltungsgericht, die Käuferin habe das Objekt in der bisherigen Phase "Betrieb" übernommen und die bis dahin betriebene operative Tätigkeit fortgesetzt. Das Gebäude werde erst in die mehrwertsteuerliche Phase "Abbruch" treten, wenn es tatsächlich zum Rückbau komme. Die Frage, ob die beim Rückbau anfallenden Vorsteuern geltend gemacht werden dürften, hänge von der bisherigen Nutzung ab, während es für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuern, die bei der Erstellung der neuen Gebäude anfielen, auf die künftige Nutzung ankomme. Die ESTV betone, dass die Käuferin das Grundstück in der Absicht erworben habe, zunächst einen Rück- und dann einen Neubau vorzunehmen. Bei einer Absicht handle es sich indes, legt das Bundesverwaltungsgericht weiter dar, um einen inneren Vorgang. Wollte man auf innere Vorgänge abstellen, könnte dies bei gleichen äusseren Umständen gegebenenfalls zu unterschiedlichen Ergebnissen und folglich zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Solche gelte es im Bereich der Mehrwertsteuer zu vermeiden. Insgesamt zeige sich, dass der vorliegende Sachverhalt mit jenem verglichen werden könne, der Anlass zum Urteil 2C 166/2016 vom 27. Oktober 2017 gab. Der Tatbestand der Steuerumgehung sei weder ersichtlich noch überhaupt behauptet worden.

F.

F.a. Mit Eingabe vom 23. Oktober 2020 erhebt die ESTV beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Feststellungsverfügung vom 11. Februar 2020 zu bestätigen.

F.b. Die ESTV macht geltend, die Vorinstanz habe den Sachverhalt unrichtig festgestellt, indem sie zu Unrecht angenommen habe, bei der Absicht seitens der Käuferin handle es sich um einen bloss inneren, von Dritten nicht wahrnehmbaren Vorgang (Ziff. II der Beschwerdeschrift). Im Fall der

Zwischennutzung liege ein nach aussen bekundeter Wille vor, "so rasch als möglich mit dem Neubau zu beginnen" (Ziff. III/11 der Beschwerdeschrift). Die Vorinstanz sei insofern gehörsverletzend vorgegangen, als sie keine Abklärungen zum Leerstand und zum Ausmass der angeblichen Optionen getroffen habe, sodass die Frage der Steuerumgehung letztlich nicht geklärt worden sei (Ziff. III/9 und 10 der Beschwerdeschrift).

F.c. Weiter beanstandet die ESTV die Auslegung bzw. Anwendung des massgebenden Rechts. Sie erklärt, dass nur ein Anteil von 3,23 Prozent der Geschossflächen für gewerbliche Zwecke vorgesehen sei, sodass die Wohneinheiten "zu über 95 Prozent" ohne Möglichkeit der Option vermietet werden würden. Nach "geltender Praxis der ESTV" bedeute dies, dass auch die Rückbaukosten "im Ausmass von über 95 Prozent" zu keinem Vorsteuerabzug berechtigten (Ziff. III/2 der Beschwerdeschrift). Was den Rückbau der Industriebaute betreffe, müssten "keine Immissionen beseitigt werden, die während der Zwischennutzung durch die [Käuferin] angefallen sind". Die "fraglichen Kosten" seien der "Phase 3 der Nutzung durch die [Verkäuferin] zuzuordnen", die sich überdies zur Übernahme dieser Kosten verpflichtet habe. Aus Optik der Käuferin befinde das Gebäude sich, entgegen der Vorinstanz, nicht in der Phase 2, sondern in der Phase 1, was "auch der Praxis der ESTV" entspreche (Ziff. III/3 der Beschwerdeschrift).

G.

Die Käuferin schliesst auf Abweisung der Beschwerde, während die Vorinstanz auf den angefochtenen Entscheid verweist und keine weiteren Bemerkungen anbringt. Das Bundesgericht hat die Angelegenheit am 13. September 2022 öffentlich beraten.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 89 Abs. 2 lit. d in Verbindung mit Art. 141 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV; SR 641.201], Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 147 II 300 E. 1).

1.3. Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 148 I 104 E. 1.5; 148 I 127 E. 4.3). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 148 I 127 E. 4.3; 147 I 478 E. 2.4 Ingress; 147 IV 453 E. 1 Ingress).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 148 I 127 E. 4.3; 148 V 209 E. 2.2; 147 V 124 E. 1.1). Es stellt deshalb grundsätzlich auf die sachverhaltlichen Elemente im Zeitpunkt des angefochtenen Entscheids ab (BGE 147 II 49 E. 3.3). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 148 V 209 E. 2.2; 147 I 73 E. 2.2; 147 V 16 E. 4.1.1). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (zum Ganzen: BGE 148 I 127 E. 4.3). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung, namentlich die antizipierte Beweiswürdigung (BGE 147 IV 534 E. 2.5.1; 146 V 240 E. 8.2). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 147 IV 73 E. 4.1.2; vorne E. 1.3).

2.

2.1. Formelle Rügen - wie namentlich Gehörsrügen oder die Rüge der Befangenheit - und Sachverhaltsrügen können ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führen, weshalb sie

vorab zu behandeln sind (Urteile 2C 383/2022 vom 24. Juni 2022 E. 2.1; 2C 3/2022 vom 17. Mai 2022 E. 2.2.1; 2C 196/2017 vom 21. Februar 2019 E. 3, nicht publ. in: BGE 145 II 49).

2.2. Die ESTV rügt, der Vorinstanz sei insofern bundesrechtswidriges und gehörsverletzendes Vorgehen vorzuwerfen, als diese keine Abklärungen zum Leerstand und zum Ausmass der angeblichen Optionen getroffen habe. Weiter habe die Vorinstanz zu Unrecht angenommen, bei der Absicht seitens der Käuferin handle es sich um einen bloss inneren, von Dritten nicht wahrnehmbaren Vorgang. Wie es sich damit verhält, ist mit Blick auf die nachfolgenden Erwägungen nicht entscheidungswesentlich, da die Beschwerde aus den darzulegenden bundesrechtlichen Gründen ohnehin gutzuheissen ist.

3.

3.1. In der Sache selbst ist streitig und zu prüfen, ob die ESTV in ihrer Feststellungsverfügung vom 11. Februar 2020 (Sachverhalt, lit. D) bundesrechtskonform festgestellt hat, dass die vorsteuerbelasteten Rückbaukosten nicht zum Vorsteuerabzug gebracht werden könnten. Auszugehen ist vom Vorsteuerabzug (hinten E. 3.2), bevor Charakter und Tragweite einer mehrwertsteuerlichen so genannten Auskunftsverfügung zu untersuchen sind (hinten E. 3.3).

3.2.

3.2.1. Die steuerpflichtige Person kann im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit (Art. 10 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG 2009; SR 641.20]) grundsätzlich laufend die von ihr wirtschaftlich getragenen Vorsteuern abziehen (Art. 28 Abs. 1 MWSTG 2009; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 5. Aufl. 2021, § 16 N. 3.4), soweit sie nachweist, dass sie diese bezahlt hat (Art. 28 Abs. 3 MWSTG 2009). Dadurch kommt die Belastungskonzeption zum Ausdruck, die darauf abzielt, dass mit der Mehrwertsteuer der nicht unternehmerische Endverbrauch im Inland besteuert wird (Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG 2009). Soll die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs eingeschränkt werden, bedarf es hierfür einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [nachfolgend: Botschaft 2008], BBl 2008 6885, insb. S. 6975 zu E-Art. 29 Abs. 1).

3.2.2. Eine derartige gesetzliche Grundlage findet sich namentlich in Art. 29 MWSTG 2009 ("Ausschluss des Anspruchs auf Vorsteuerabzug", "Exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable", "Esclusione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente") zu. Die Norm lautet in den drei gleichwertigen Amtssprachen (Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [PublG; SR 170.512]; BGE 142 II 100 E. 4.1) folgendermassen:

"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."

"Les prestations et l'importation de biens affectés à la fourniture de prestations exclues du champ de l'impôt ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable si l'assujetti n'a pas opté pour leur imposition."

"Non sussiste alcun diritto alla deduzione dell'imposta precedente per prestazioni e importazione di beni utilizzati per la fornitura di prestazioni escluse dall'imposta se il contribuente non ha optato per la loro imposizione."

Die Korrektur des Vorsteuerabzugs (BGE 140 II 495 E. 2.2.2) setzt damit voraus, dass die unternehmerisch tätige steuerpflichtige Person (Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009) eine steuerausgenommene Ausgangsleistung erbringt (Art. 21 MWSTG 2009), für welche sie keine Option im objektiven Sinn ausübt bzw. für welche sie gar keine Option ausüben kann (Art. 22 Abs. 1 MWSTG 2009) und wofür sie eine vorsteuerbelastete Eingangsleistung "verwendet" (Art 29 Abs. 1 MWSTG 2009; Urteil 2C 207/2013 vom 28. April 2014 E. 2.2).

3.2.3. Vorliegend von Bedeutung sind die vorsteuerbelasteten Kosten des Abbruchs eines Gebäudes. In begrifflicher Hinsicht ist zu präzisieren, dass heute fachtechnisch vom "Rückbau" gesprochen wird. Dieser Begriff ist umfassender als der Terminus "Abbruch", fallen doch folgende Positionen des Baukostenplans unter die Rückbaukosten: Kosten für "Rodungen", "Abbrüche", "Demontagen (Transport, Deponiegebühren, Entsorgung) " und die "Sicherung vorhandener Anlagen"

(Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten [SVKG; Hrsg.], Das Schweizerische Schätzerhandbuch, 5. Aufl. 2019, S. 472).

3.2.4. Zu den vorsteuerbelasteten Rückbaukosten liegt mit dem Urteil 2C 166/2016 vom 27. Oktober 2017 ein einschlägiges Präjudiz vor. Demzufolge ist für die Beurteilung, ob diese Vorsteuern zum Abzug zuzulassen sind oder ob der Vorsteuerabzug gegenteils zu korrigieren ist, nicht auf die zukünftige Leistungserbringung abzustellen. Massgebend ist vielmehr die vergangene tatsächliche Leistungserbringung durch den Grundeigentümer (dortige E. 5.2). Die Konzeption beruht darauf, dass ein Gebäude im Verlauf seines Bestehens gemeinhin drei Phasen durchläuft ("Erstellung", "Betrieb", "Rückbau") und dass die Zugehörigkeit zu einer dieser drei Phasen aus der Sicht des jeweiligen Grundeigentümers zu beurteilen ist. Die vorsteuerbelasteten Rückbaukosten sind, soweit sie vom bisherigen Grundeigentümer vorgenommen werden, 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 hat (dortige E. 5.3 erster Absatz).

3.2.5. In einem zweiten Absatz hat das Bundesgericht in der damaligen E. 5.3 das Nachfolgende festgehalten (Auszeichnungen durch das Bundesgericht hinzugefügt) :

"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 (...)."

Eine derartige Konstellation liegt nun hier vor: Das Gesuch um Erlass einer Auskunftsverfügung vom 11. Februar 2020 (Sachverhalt, lit. D) geht nicht von der "bisher" unternehmerisch tätigen Grundeigentümerin aus, die im Gebäude steuerbaren Leistungen nachgegangen war. Aufgrund der Handänderung vom 14. November 2018 (auch dazu Sachverhalt, lit. D) handelt es sich bei der Gesuchstellerin um die "neue" Grundeigentümerin.

3.3.

3.3.1. Im Bereich der Mehrwertsteuer herrscht das Prinzip der modifizierten Selbstveranlagung (BGE 144 I 340 E. 2.2.1; 143 II 646 E. 2.2.1; Pierre-Marie Glauser, in: Commentaire romand, Constitution fédérale, 2021, N. 33 zu Art. 130 BV; Beatrice Blum, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: HK-MWSTG], N. 9 der Vorbemerkungen zu Art. 65 bis 80 MWSTG 2009; Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 10 N. 32 ff.).

Demnach hat die steuerpflichtige Person sich insbesondere innerhalb der gesetzlichen Frist nach Beginn der subjektiven Steuerpflicht unaufgefordert bei der ESTV schriftlich anzumelden (Art. 66 Abs. 1 MWSTG 2009). Weiter hat sie gegenüber der ESTV innerhalb der gesetzlichen Frist unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuerforderung abzurechnen (Art. 71 Abs. 1 MWSTG 2009) und die entstandene Steuerforderung innerhalb der gesetzlichen Frist zu begleichen (Art. 86 Abs. 1 MWSTG 2009). Die ESTV überprüft die Erfüllung dieser Pflichten (Art. 77 MWSTG 2009).

Die sich aus der Methode der Selbstveranlagung ergebenden Pflichten werden durch ein zweistufiges Auskunftsrecht gemildert, das der Gesetzgeber den steuerpflichtigen Personen einräumt (Urteil 2C 423/2012 vom 9. Dezember 2012 E. 3.4; dazu schon Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, Traité TVA, 2009, S. 1369 zu E-Art. 82).

3.3.2. Zunächst verleiht das Gesetz den steuerpflichtigen Personen den Rechtsanspruch auf eine weitgehend informelle Auskunft. Gemäss Art. 69 MWSTG 2009 gilt: "Auf schriftliche Anfrage der steuerpflichtigen Person zu den mehrwertsteuerlichen Konsequenzen eines konkret umschriebenen Sachverhalts erteilt die ESTV innert angemessener Frist Auskunft. Die Auskunft ist für die anfragende steuerpflichtige Person und die ESTV rechtsverbindlich; sie kann auf keinen anderen Sachverhalt bezogen werden." Der ESTV obliegt es, den Sachverhalt vor der Auskunftserteilung von Amtes wegen derart abzuklären, dass eine verbindliche Auskunft erteilt werden kann. Insofern herrscht die Untersuchungsmaxime (Art. 81 Abs. 2 MWSTG 2009).

Die ESTV hat den konkreten, ihr unterbreiteten und, sofern erforderlich, von Amtes wegen bereinigten

Sachverhalt zu beurteilen (Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, *Traité TVA*, 2009, S. 1358 f. zu E-Art. 68). Sie darf sich nicht auf allgemeine Ausführungen zur Rechtslage beschränken (Blum, in: HK-MWSTG, N. 15 f. zu Art. 69 MWSTG 2009). Die einmal erteilte Auskunft ist damit individuell-konkreter Natur, was bedeutet, dass lediglich die betreffende steuerpflichtige Person (oder deren Rechtsnachfolgerin) sich darauf berufen kann, und auch dies nur, soweit es sich um genau diesen Sachverhalt (bzw. eine Wiederholung desselben) handelt.

Die Auskunft hat materiell den Charakter einer Feststellungsverfügung, soweit im Nachgang keine formelle Feststellungsverfügung verlangt wird (zum Ganzen: Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 10 N. 32 ff.; ebenso: Jeannine Müller, in: BSK-MWSTG, N. 12 zu Art. 69 MWSTG 2009; Blum, in: HK-MWSTG, N. 24 zu Art. 69 MWSTG 2009).

3.3.3.

3.3.3.1. Fällt die einzugschriftliche Auskunft seitens der ESTV nicht zur Zufriedenheit der um Auskunft ersuchenden steuerpflichtigen Person aus, kann diese im Anschluss daran den Erlass einer Auskunftsverfügung verlangen (Urteil 2C 1120/2015 vom 26. April 2017 E. 6.2.1). Dieser Sonderfall einer Feststellungsverfügung ist damit primär dem Fall vorbehalten, in welchem eine einvernehmliche Einigung zwischen steuerpflichtiger Person und ESTV scheitert (Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, § 10 N. 35). Die Auskunftsverfügung findet ihre Grundlage in Art. 82 Abs. 1 lit. f MWSTG 2009, der folgenden Wortlaut trägt: "Die ESTV trifft von Amtes wegen oder auf Verlangen der steuerpflichtigen Person alle für die Steuererhebung erforderlichen Verfügungen, insbesondere wenn... für einen bestimmten Fall vorsorglich die amtliche Feststellung der Steuerpflicht, der Steuerforderung, der Grundlagen der Steuerbemessung, des anwendbaren Steuersatzes oder der Mithaftung beantragt wird oder als geboten erscheint."

3.3.3.2. Noch viel mehr als im Fall des Auskunftsersuchens gemäss Art. 69 MWSTG 2009 hat die steuerpflichtige Person, wenn sie um eine in die Form einer Feststellungsverfügung gekleidete Auskunft ersucht, den zu beurteilenden Sachverhalt konkret und präzise darzulegen. Die Auskunftsverfügung bezieht sich dem Grundsatz nach auf einen noch nicht verwirklichten, künftigen, unter Umständen sogar hypothetisch bleibenden Sachverhalt. Handelt es sich beim Gegenstand des Ersuchens um ein Projekt, eine reine Planung oder eine Mehrzahl von Varianten, so haben die steuerpflichtige Person und die ESTV auf Grundlage des konkret und präzise zu umschreibenden Sachverhalts zu argumentieren. Weder sind Sachverhaltselemente zu berücksichtigen, die im Ersuchen um Erlass einer Auskunftsverfügung nicht enthalten sind, noch denkbare Hypothesen, die aber nicht unterbreitet werden.

3.3.3.3. Wie jede andersartige Feststellungsverfügung ist auch jene gemäss Art. 82 Abs. 1 lit. f MWSTG 2009 subsidiär gegenüber einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung (BGE 135 II 60 E. 3.3.2; 132 V 257 E. 1; 130 V 388 E. 2.4; 126 II 300 E. 2c; Urteile 2C 423/2012 vom 9. Dezember 2012 E. 4.2; 2A.652/2004 vom 13. September 2005 E. 1.5). Gilt es beispielsweise, im konkreten Einzelfall die Frage nach der Vorzugsabzugsberechtigung zu klären und sind die vorsteuerbelasteten Aufwände oder Investitionen bereits angefallen, so bleibt grundsätzlich kein Raum mehr für eine Auskunftsverfügung.

3.3.3.4. Die Auskunftsverfügung unterliegt, wie alle anderen Verfügungen auch, der Einsprache an die ESTV (Art. 83 Abs. 1 MWSTG 2009), sodann der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht und zuletzt der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht (Art. 82 lit. a BGG; vorne E. 1.1).

4.

4.1. Die ESTV hat in ihrer Feststellungsverfügung vom 11. Februar 2020 die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs auf den vorsteuerbelasteten Rückbaukosten verneint (Sachverhalt, lit. D), wogegen die Vorinstanz erwägt, diese seien "im Umfang der bisherigen steuerbaren Nutzung und unter den weiteren gesetzlichen Voraussetzungen" abzugsberechtigt (Sachverhalt, lit. E.a).

4.2.

4.2.1. Nach den vorinstanzlichen Feststellungen, die mangels hinreichender Bestreitung (Art. 105 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 106 Abs. 2 BGG) für das Bundesgericht verbindlich sind (vorne E. 1.4), steht fest, dass die Käuferin das streitbetreffende Grundstück mit Verpflichtungsgeschäft vom 14. November 2018 erworben hat (Sachverhalt, lit. D; den Zeitpunkt des Verfügungsgeschäfts hat die

Vorinstanz nicht festgehalten). Die Käuferin hat alsdann die vorübergehend bestehenden Mietverträge übernommen (Art. 261 Abs. 1 und 2 OR), die meisten davon mit Option für die Versteuerung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 in Verbindung mit Art. 22 Abs. 1 und Abs. 2 lit. b e contrario MWSTG 2009).

4.2.2. Ob die Rückbauarbeiten bis zum Zeitpunkt des angefochtenen Entscheids (22. September 2020) bereits in Angriff genommen wurden, ist unklar. Dies scheint indes nicht der Fall zu sein, nachdem die Käuferin geltend gemacht hatte, das Gebäude stehe "voraussichtlich bis im Jahr 2021 oder 2022" für steuerbare Zwecke zur Verfügung (auch dazu Sachverhalt, lit. D). Vor dem Hintergrund der Subsidiarität der Feststellungsverfügung (vorne E. 3.3.3.3) bestand damit Raum für eine Auskunftsverfügung im Sinne von Art. 82 Abs. 1 lit. f MWSTG 2009).

4.2.3. In tatsächlicher Hinsicht ist weiter von Bedeutung, dass schon die Verkäuferin von einer "Zwischennutzung an Dritte" gesprochen und angegeben hatte, dass die Mietverträge "bis im März 2020" befristet seien, ehe auf dem rechtskräftig von der Industriezone in eine gemischte Wohn- und Gewerbezone umgezogenen Areal eine Wohnüberbauung realisiert werde (Sachverhalt, lit. B). Die Eckpunkte dieser Absicht haben sich in der Folge verwirklicht: Die Käuferin übernahm das streitbetreffende Grundstück, wobei die Mietverträge nunmehr bis zum 30. Juni 2020 befristet wurden (Sachverhalt, lit. D), um die nachfolgende Umgestaltung des Terrains zu ermöglichen. Diese Eckpunkte bilden gleichsam den Rahmen dessen, was Gegenstand der Auskunftsverfügung gemäss Art. 82 Abs. 1 lit. f MWSTG 2009 bildet: Noch viel mehr als im Fall des Auskunftersuchens gemäss Art. 69 MWSTG 2009 (vorne E. 3.3.3.1) hat die steuerpflichtige Person den zu beurteilenden Sachverhalt konkret und präzise darzulegen. Dieser Sachverhalt bindet nicht nur die steuerpflichtige Person, sondern in gleicher Weise auch die ESTV, die eben diesen Sachverhalt zu beurteilen hat (vorne E. 3.3.3.2).

4.2.4. Die ESTV hat im bundesgerichtlichen Verfahren ergänzend darauf hingewiesen, dass ein Anteil von lediglich 3,23 Prozent der Geschossflächen für gewerbliche Nutzungen reserviert sei, weshalb die Wohneinheiten "zu über 95 Prozent" ohne Möglichkeit der Option vermietet würden (Sachverhalt, lit. F.c). Wie es sich damit verhält, darf aber letztlich offenbleiben. Denn im bundesgerichtlichen Verfahren unbestritten geblieben und allein entscheidend ist, dass auf dem streitbetreffenden Grundstück eine Wohnüberbauung erstellt werden wird.

4.3.

4.3.1. Der Umstand, dass der Rückbau des Industriebaus allein deshalb vorgenommen werden soll, um alsdann eine Wohnüberbauung verwirklichen zu können, ist im Lichte der bisherigen bundesgerichtlichen Praxis zu würdigen. Wie dargelegt, hat das Bundesgericht sich im Urteil 2C 166/2016 vom 27. Oktober 2017 E. 5.3, zweiter Absatz, über den damals streitbetreffenen Sachverhalt hinaus bereits zu einer Konstellation geäussert, die in einem künftigen Fall auftreten könnte. Es erwog, dass der neue Eigentümer eines bebauten, aber einer neuen Nutzung zuzuführenden Grundstücks sich am Anfang seiner (auf dieses Grundstück bezogenen) unternehmerischen Tätigkeit befinde. Der Rückbau des bestehenden Gebäudes gehöre zur Roherschliessung eines Grundstücks, die im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit ausschliesslich dann zum Vorsteuerabzug berechtigt, falls das neue Gebäude für steuerbare (also nicht für steuerausgenommene) Zwecke verwendet werde (vorne E. 3.2.5).

4.3.2. Im vorliegenden Fall stellen sich damit zwei grundsätzliche Fragen, nämlich eine zeitliche (hinten E. 4.3.3) und eine sachliche (hinten E. 4.3.4), die zur konkreten Subsumtion führen (hinten E. 4.4).

4.3.3.

4.3.3.1. Der zeitliche Gesichtspunkt hat die Frage zum Inhalt, welchem Zeitraum (bzw. welcher Phase) die Rückbauarbeiten im vorliegenden Sachverhalt zuzuordnen sind. Insbesondere fragt sich, ob der Umstand, dass das rückzubauende Gebäude einer Zwischennutzung zugeführt wurde (und möglicherweise immer noch wird, was vorinstanzlich nicht festgestellt ist), dazu führen kann, dass der Rückbau der Phase "Betrieb" zuzuordnen ist - oder ob vielmehr auf die künftige Nutzung abgestellt werden muss. Dies ist deshalb von entscheidender Bedeutung, weil die vorsteuerbelasteten Rückbaukosten, je nach Sachlage, unterschiedlich zu würdigen sind.

4.3.3.2. Massgebend für die zeitliche Einordnung der Rückbaukosten ist die Sicht des jeweiligen Eigentümers, also des das Grundeigentum haltenden Unternehmensträgers (vorne E. 3.2.4). Der

Rückbau von unbeweglichem Vermögen stellt sich, sofern das rückzubauende Gebäude weiterhin im Eigentum des bisherigen Grundeigentümers steht, als letzte Phase der unternehmerischen Nutzung des Gebäudes dar. Mit dem Rückbau geht die Wiederherstellung jenes Zustandes einher, der geherrscht hatte, bis es zur Erstellung gekommen war. Gemäss dem Urteil 2C 166/2016 vom 27. Oktober 2017 E. 5.3, erster Absatz, was zu bestätigen ist, berechtigen die rückbaubedingten Vorsteuern diesfalls zum Vorsteuerabzug, falls das Gebäude im Rahmen der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit für steuerbare Ausgangsleistungen genutzt worden war.

Anders verhält es sich, wenn der bisherige Unternehmensträger das Grundstück an einen anderen Unternehmensträger veräussert, worauf dieser unmittelbar zum Rückbau des auf dem Grundstück befindlichen Gebäudes schreitet (Urteil 2C 166/2016 vom 27. Oktober 2017 E. 5.3, zweiter Absatz). In einem solchen Fall erfolgt der Rückbau ohne eigentliche "vorangehende unternehmerische Nutzung des Gebäudes zu steuerbaren Zwecken". Die rückbaubedingten Vorsteuern fallen diesfalls im Hinblick auf die künftige Nutzung an, weshalb ihre Abzugsberechtigung u.a. im Lichte von Art. 29 MWSTG 2009 (vorne E. 3.2.2) zu prüfen ist.

Eine derartige Konstellation liegt hier insofern vor, als eine Handänderung erfolgte und das Gesuch um Erlass einer Auskunftsvorfügung vom "neuen" Grundeigentümer ausging (Sachverhalt, lit. D). Die Beurteilung der Auskunftsvorfügung hat vor diesem Hintergrund zu erfolgen (vorne E. 3.3.3.2).

4.3.4.

4.3.4.1. Zweitens ist dem sachlichen Aspekt nachzugehen: Was die Frage der Zwischennutzung betrifft, welche die Vorinstanz festgestellt hat, so ist unstrittig, dass es sich dabei um eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 gehandelt hat. Massgebend ist indes, dass die Mietverträge hinsichtlich der Zwischennutzung gewissermassen "auf Sicht" abgeschlossen wurden, also für alle Vertragsparteien ersichtlich spätestens ein Ende finden sollten, sobald mit dem Rückbau begonnen werden kann. Mit Blick darauf erweist sich die rein akzessorische Nebentätigkeit nicht als gewichtig genug, als dass gesagt werden könnte, der Grundeigentümer, baue das von ihm zuvor im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit für steuerbare Zwecke genutzte Gebäude zurück.

4.3.4.2. Dies heisst jedoch nicht, dass jede Art von "Zwischennutzung" gleichsam als im Hinblick auf Art. 29 Abs. 1 MWSTG 2009 unzureichende steuerbare Nutzung im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit zu würdigen wäre. Im vorliegenden Fall hat die neue Grundeigentümerin indes, wie schon die Rechtsvorgängerin, ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich um eine kurze Übergangsdauer handle. Diese Absicht ist, wie ausgeführt, zum Gegenstand des Ersuchens um Erlass einer Feststellungsverfügung gemacht worden und daher nicht nur für die ESTV, sondern auch für die steuerpflichtige Person verbindlich (vorne E. 3.3.3.2). Dass Investoren daran interessiert sind, ein neues, oft sehr kostspieliges Bauvorhaben baldmöglichst zu verwirklichen, ist notorisch.

4.4.

4.4.1. Dies alles hat zunächst zur Folge, dass die Rückbaukosten, um die Vorsteuerabzugsberechtigung beurteilen zu können, nicht der bisherigen (Zwischen-) Nutzung zuzuweisen sind, die keinen hinreichenden Konnex herzustellen vermag, sondern der künftigen Verwendung. Hierzu ist vorinstanzlich festgehalten, dass die projektierte Überbauung, wie dem seinerzeitigen Auskunftersuchen hervorgehe, zumindest weit überwiegend für Wohnzwecke genutzt werden soll.

4.4.2. Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG 2009 ist steuerausgenommen "die Überlassung von Grundstücken oder Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung" (Urteile 2C 853/2021 vom 12. Mai 2022 E. 5.1; 2C 119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 2.3). Die im Negativkatalog von Art. 21 Abs. 2 genannten Leistungen sind von Gesetzes wegen ausgenommen, es sei denn, die steuerpflichtige Person habe im Sinne von Art. 22 MWSTG 2009 für die Versteuerung der Leistung optiert (sog. "Option im objektiven Sinn"; BGE 140 II 495 E. 2.2.2). Von vornherein nicht optierbar ist die Überlassung eines Grundstücks zum Gebrauch, wenn dieses vom Empfänger "ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird oder genutzt werden soll" (Art. 22 Abs. 2 lit. b MWSTG in der hier massgebenden Fassung vom 30. September 2016, in Kraft seit 1. Januar 2018 [AS 2017 3575]; siehe wiederum Urteil 2C 119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 2.3).

4.4.3. Vor dem Hintergrund des Urteils 2C 166/2016 vom 27. Oktober 2017 E. 5.3, zweiter Absatz, und mit Blick auf die konkreten Sachumstände (beabsichtigte steuerausgenommene Ausgangsleistungen seitens der Eigentümerin), ergibt sich, dass die ESTV in ihrer

Auskunftsverfügung vom 11. Februar 2020 bundesrechtskonform feststellen durfte, dass die projektierten vorsteuerbelasteten Rückbaukosten unter den gegebenen Umständen zu keinem Vorsteuerabzug berechtigten (Art. 29 Abs. 1 MWSTG 2009; vorne E. 3.2.2).

4.5. Die Beschwerde erweist sich damit als begründet. In Aufhebung des angefochtenen Entscheids und Bestätigung der Feststellungsverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 11. Februar 2020 ist sie gutzuheissen.

5.

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 65 in Verbindung mit Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von der Käuferin zu tragen. Der Schweizerischen Eidgenossenschaft, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis tätig wird, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG). Zur Neuverlegung der Kosten und Entschädigungen des vorinstanzlichen Verfahrens ist die Sache an das Bundesverwaltungsgericht zurückzuweisen (Art. 107 Abs. 2 Satz 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen.

2.

Der angefochtene Entscheid wird aufgehoben und die Feststellungsverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 11. Februar 2020 bestätigt.

3.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 4'000.-- werden der Beschwerdegegnerin auferlegt.

4.

Zur Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen für das vorinstanzliche Verfahren wird die Sache an das Bundesverwaltungsgericht zurückgewiesen.

5.

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

Lausanne, 13. September 2022

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

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Der Gerichtsschreiber: Kocher