



Urteil vom 12. September 2025

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Keita Mutombo,
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Gerichtsschreiberin Aisha Rutishauser.

Parteien

A._____ GmbH,
c/o B._____ AG, (...),
vertreten durch
Patrick Loosli, LL.M., und Pierre Scheuner, Fürsprecher,
Von Graffenried AG Treuhand,
(...),
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (Steuerperiode 2019; Einlageentsteuerung).

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ GmbH (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in Frankfurt (Deutschland) ist Grundeigentümerin und Verpächterin des Hotels «(...)» (nachfolgend: Liegenschaft) in (...). Sie liess in den Jahren 2010 bis 2018 Bauarbeiten an dieser Liegenschaft für rund Fr. 5'950'000.-- durchführen. Die Steuerpflichtige hat sich gestützt auf Art. 11 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) per 1. Januar 2019 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eintragen lassen.

B.

B.a Am 28. Februar 2019 reichte die Steuerpflichtige der ESTV ein Schreiben mit dem Titel «Vorsteuerkorrekturschlüssel / Einlageentsteuerung gemäss Art. 32 MWSTG auf 2019» ein. Darin legte sie unter anderem dar, dass sie per 1. Januar 2019 für die unternehmerisch genutzten Räumlichkeiten (Restaurant, Hotelzimmer, Hallenbad, Lingerie etc.) optiert habe, nicht jedoch für den Personalhaustrakt. Zudem erläuterte sie die Berechnung des Vorsteuerkorrekturschlüssels basierend auf einem Flächenschlüssel. Schliesslich beantragte sie die Bestätigung der steuerlichen Würdigung, wonach auf den gesamten, in den Jahren 2010 bis 2018 angefallenen Aufwendungen im Rahmen der Grossrenovation eine Einlageentsteuerung zu gewähren sei. Zum Vorliegen einer Grossrenovation führte sie aus, das Projekt «Gesamtrenovation» sei aufgrund des aufrechterhaltenden Hotelbetriebs sowie des in der Gemeinde (...) geltenden Baustopps während der Wintersaison zu etappieren und über mehrere Jahre hinweg durchzuführen gewesen. Zudem würden die getätigten Aufwendungen von Fr. 5'950'000.-- die massgebenden 5% des Versicherungswerts von Fr. 65'748'000.-- (recte wohl: Fr. 65'768'000.--; vgl. Beilage 4 zum Schreiben der Beschwerdeführerin vom 28. Februar 2019 [Versicherungsnachweis von der Gebäudeversicherung [...], ausgestellt am 15. Januar 2014 infolge Anfrage]) übersteigen.

B.b Die ESTV ersuchte mit Schreiben vom 21. März 2019 die Steuerpflichtige um sachdienliche Dokumente, um die Voraussetzungen für eine Einlageentsteuerung prüfen zu können bzw. beurteilen zu können, ob die Bauarbeiten in den Jahren 2010 bis 2018 tatsächlich nur einer Bauphase zuzurechnen seien und somit eine Grossrenovation im Sinne von Art. 74 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) vorliege.

B.c Am 18. April 2019 legte die Steuerpflichtige die Hintergründe der baulichen Massnahmen in den Jahren 2010 bis 2018 dar und reichte entsprechende Unterlagen ein.

B.d Die ESTV teilte der Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 23. Mai 2019 mit, dass aufgrund der Tatsache, dass die Steuerpflichtige nicht nur über eine einzige Baubewilligung verfüge, mehrere Bauphasen vorlägen. Somit liege keine Grossrenovation im Sinne von Art. 74 MWSTV vor. Die Voraussetzungen für eine Einlageentsteuerung seien lediglich für allfällige wertvermehrnde Aufwendungen der Steuerpflichtigen gegeben.

C.

C.a Da die Steuerpflichtige an ihrer Bestreitung festhielt und mit E-Mail vom 9. Juli 2019 eine einsprachefähige Verfügung verlangte, führte die ESTV am 28. Oktober 2020 in der Liegenschaft in (...) eine Mehrwertsteuerkontrolle durch.

C.b Mit Einschätzungsmitteilung (nachfolgend: EM) Nr. (...) vom 31. März 2021 schloss die ESTV die Kontrolle ab. Sie nahm über die Selbstdeklaration der Steuerpflichtigen hinaus keine Steuerkorrekturen vor und lehnte somit die geltend gemachte Einlageentsteuerung ab.

D.

D.a Mit Schreiben vom 23. Juli 2021 erklärte sich die neu mandatierte Vertreterin der Steuerpflichtigen mit der EM Nr. (...) insofern nicht einverstanden, als dass die geltend gemachte Einlageentsteuerung auf den in den Jahren 2010 bis 2018 angefallenen Renovationskosten abgelehnt wurde. Sie beantragte eine einlässlich begründete Verfügung, sofern die ESTV an der Verweigerung der Einlageentsteuerung festhalte.

D.b Am 3. Mai 2022 verlangte die ESTV zusätzliche Unterlagen. Die Steuerpflichtige reichte am 10. Juni 2022 entsprechende Unterlagen ein.

D.c Mit Verfügung vom 14. November 2022 bestätigte die ESTV, dass die wegen einer Grossrenovation geltend gemachte Einlageentsteuerung für die Steuerperiode 2019 zu Recht nicht akzeptiert worden sei und über die Selbstdeklaration in der Steuerperiode 2019 hinaus keinerlei Steuerkorrekturen angezeigt gewesen seien. Im Rahmen einer allfälligen Einsprache würde es der Steuerpflichtigen offenstehen, ihr (der ESTV) den Umfang der wertvermehrnden Aufwendungen zu belegen und dafür eine Einlageentsteuerung geltend zu machen.

E.

E.a Gegen die Verfügung der ESTV vom 14. November 2022 erhob die Steuerpflichtige am 15. Dezember 2022 Einsprache und beantragte, die Verfügung der ESTV vom 14. November 2022 sei aufzuheben und ihr (der Steuerpflichtigen) sei per 1. Januar 2019 eine Einlageensteuerung auf den gesamten Renovationskosten im Umfang von Fr. 311'396.48 zu gewähren. Eventualiter sei ihr (der Steuerpflichtigen) per 1. Januar 2019 eine Einlageensteuerung auf den wertvermehrenden Renovationskosten zu gewähren.

E.b Mit Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2023 erkannte die ESTV, dass die wegen einer Grossrenovation geltend gemachte Einlageensteuerung für die Steuerperiode 2019 zu Recht nicht akzeptiert worden sei. In teilweiser Gutheissung gewährte sie (die ESTV) der Steuerpflichtigen eine Einlageensteuerung auf den wertvermehrenden Renovationskosten im Umfang von Fr. 15'157.--.

F.

F.a Am 29. Januar 2024 liess die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2023 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben mit den folgenden Anträgen:

- «1. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 12. Dezember 2023 sei aufzuheben.
2. Der Beschwerdeführerin ist per 1. Januar 2019 eine Einlageensteuerung auf den gesamten Renovationskosten im Umfang von CHF 311'396.48 zu gewähren.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.»

F.b Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt mit Vernehmlassung vom 28. März 2024, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin vollumfänglich abzuweisen.

F.c Am 23. Juli 2025 teilte das Bundesverwaltungsgericht einen Wechsel im Spruchkörper (Instruktionsrichter und Gerichtsschreiberin) mit.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.02), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Die ESTV ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Art. 33 VGG). Dieses ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich – soweit das VGG oder das MWSTG nichts anderes bestimmen – nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG; Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

1.2 Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Entscheids und damit zur Beschwerdeerhebung legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde zudem frist- und formgerecht eingereicht (Art. 20 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG, Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid 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).

1.4

1.4.1 Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG, der im Mehrwertsteuerrecht trotz der Ausnahme in Art. 2 Abs. 1 VwVG anwendbar ist [Art. 81 Abs. 1 MWSTG]). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip (vgl. Art. 66 Abs. 1 und 3, Art. 68 Abs. 1, Art. 71 Abs. 1 und Art. 72 MWSTG; BGE 140 II 202 E. 5.4;

Urteile des BGer 2C_998/2021 vom 12. Mai 2022 E. 7.1, 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.3; Urteile des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 1.6.2 und E. 2.1.1, A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.1).

1.4.2 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) – im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt betreffend die Beweislast der Grundsatz, dass die Behörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht begründen oder die Steuerforderung erhöhen; demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (statt vieler: BGE 147 II 338 E. 3.2, 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteil des BVGer A-1356/2022 vom 27. Oktober 2022 E. 1.3.2 m.w.H.).

1.5

1.5.1 Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter – einschliesslich der MWST-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; BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2019], Art. 65 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).

1.5.2 Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (BGE 145 II 2 E. 4.3; Urteil des BVGer A-5377/2023 vom 2. Juli 2025 E. 1.4.2 m.H.). 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 (BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; Urteile des BVGer A-2791/2023 vom 3. März 2025 E. 1.5.2, A-5793/2022 vom 18. Juni 2024 E. 2.4.1, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2).

1.6 Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperiode 2019. Somit ist in casu das MWSTG (mitsamt der MWSTV) gemäss der in diesem Jahr gültigen Fassungen massgebend. Soweit nachfolgend auch auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG; AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das heute geltende MWSTG übernommen werden kann.

2.

2.1

2.1.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem 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; zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-2668/2019 vom 6. April 2021 E. 2.1 m.w.H.).

2.1.2 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 und hat das Gleichbehandlungsgebot zu beachten. 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, indem sichergestellt wird, dass die Endbelastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, und zwar unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (vgl. BGE 125 II 326 E. 6a, 124 II 193 E. 8a m.H.; Urteile des BVGer A-1763/2020 vom 22. September 2021 E. 5.5.1.2, A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.2.2; FELIX GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 1 N. 29, NIKLAUS HONAUER ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 4. Aufl. 2024, Rz. 141 ff.).

2.2

2.2.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (vgl. bereits E. 1.4.1). Die Steuerpflichtige stellt dabei eigenständig fest, ob sie die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt, ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet somit, dass die Leistungserbringerin selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BVGer A-1418/2018 vom 24. April 2019 E. 2.2, A-2788/2018 vom 27. September 2018 E. 2.6).

2.2.2 Die ESTV kann bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen (Art. 78 MWSTG; Urteil des BGer 2C_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.2). Diese werden mit einer Einschätzungsmitteilung

abgeschlossen, welche den Umfang der Steuerforderung in der kontrollierten Steuerperiode und die steuerliche Nachbelastung bzw. Steuergutschrift festhält (Art. 78 Abs. 5 MWSTG; vgl. BLUM, MWSTG Kommentar 2019, Art. 78 N. 46). Die ESTV hat die Steuerforderung für die betreffende Steuerperiode im Rahmen ihrer Einschätzungsmitteilung umfassend zu prüfen (Urteil des BGer 2C_190/2015 vom 27. Juli 2015 E. 2.2).

2.3 Der Mehrwertsteuer unterliegen – wie gezeigt (vgl. E. 2.1.1) – unter anderem die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer, Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. e MWSTG; vgl. Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885 ff. [nachfolgend: Botschaft MWSTG], 6939).

2.4 Die in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG genannte Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung ist von der Steuer ausgenommen. Soweit nicht nach Art. 22 Abs. 1 MWSTG für deren Versteuerung optiert wird, sind diese Leistungen nicht steuerbar (Art. 21 Abs. 1 MWSTG) und berechtigen den Steuerpflichtigen auch nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1 MWSTG; zum Vorsteuerabzug: E. 2.6 f.).

2.5 Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG). Befreit ist ein Steuerpflichtiger unter anderem, wenn er im In- und Ausland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht gemäss Art. 11 MWSTG verzichtet (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

2.6

2.6.1 Gemäss Art. 28 Abs. 1 und 3 MWSTG kann eine steuerpflichtige Person unter Vorbehalt namentlich von Art. 33 MWSTG Vorsteuern im

Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit abziehen, sofern sie nachweist, dass sie die Vorsteuern bezahlt hat.

2.6.2 Die Frage, in welchem Umfang ein steuerpflichtiger Unternehmensträger die Vorsteuern abziehen kann, darf nicht mit der vorab zu klärenden Frage nach der subjektiven Steuerpflicht vermischt werden (vgl. HONAUER ET AL., a.a.O., Rz. 491). Gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann eine steuerpflichtige Person (erste Frage, hierzu bereits: E. 2.5) Vorsteuern «im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit» (zweite Frage) abziehen (vgl. Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.1, A-7175/2014 vom 12. August 2015 E. 2.6.2).

Bei steuerpflichtigen Unternehmensträgern, die ausschliesslich unternehmerisch tätig sind, ist die subjektive Steuerpflicht umfassend. Sämtliche der Steuer unterliegenden Tätigkeiten sind von der subjektiven Steuerpflicht miterfasst (vgl. IVO P. BAUMGARTNER ET AL., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 3 N. 49 ff.). Art. 28 Abs. 1 MWSTG beschränkt den Vorsteuerabzug (wie erwähnt) auf den «Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit». Dementsprechend hat die steuerpflichtige Person nach dem Wortlaut von Art. 30 Abs. 1 MWSTG den Vorsteuerabzug (entsprechend dem Verhältnis der Verwendung) zu korrigieren, wenn sie Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen «auch ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit» verwendet (funktionale Betrachtung). Massgebend ist die unternehmerische *Tätigkeit* bzw. Aktivitäten der steuerpflichtigen Person bzw. des Unternehmensträgers; klarerweise ist eine unternehmerische Tätigkeit gegeben, wenn ein Tätigkeitsbereich auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet ist (Urteil des BVGer A-5387/2023 vom 15. Mai 2024 E. 2.6.6 m.w.H.).

2.6.3 Ebenso, wie im nicht-unternehmerischen Bereich kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, besteht auch im unternehmerischen Bereich kein Anspruch auf Vorsteuerabzug bei Leistungen, die für die Erbringung von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Besteuerung nicht optiert wurde, verwendet werden (Art. 29 Abs. 1 MWSTG). Damit hat sich die Rechtsprechung schon verschiedentlich auseinandergesetzt (vgl. BGE 140 II 495 E. 2.2.2 und 3.4; Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.10.1, A-2953/2020 vom 27. September 2021 E. 3, A-1223/2019 vom 29. April 2020 E. 3.6, 4.3 und 4.5).

Verwendet die steuerpflichtige Person (im unternehmerischen Bereich) vorsteuerbelastete Leistungen sowohl für Zwecke, die zum

Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke (sog. gemischte Verwendung), so hat sie den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren (vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTG). Das MWSTG enthält keine detaillierte Regelung zum Vorgehen bei der Vorsteuerabzugskorrektur infolge gemischter Verwendung. Die Vorsteuerabzugskorrektur hat jedenfalls im Einzelfall «sachgerecht» zu sein (Art. 68 Abs. 1 MWSTV). Als sachgerecht erachtet wird «jede Anwendung einer oder mehrerer Methoden, die den Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit berücksichtigt, betriebswirtschaftlich nachvollziehbar ist und die Vorsteuern nach Massgabe der Verwendung für eine bestimmte Tätigkeit zuteilt» (Art. 68 Abs. 2 MWSTV).

2.7

2.7.1 Sind die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs zum Zeitpunkt des Leistungsempfangs nicht gegeben, treten sie jedoch später ein, so kann der Vorsteuerabzug gemäss Art. 32 MWSTG bei Eintritt der Voraussetzungen nachgeholt werden (TOBIAS FELIX ROHNER, Der nachträgliche Vorsteuerabzug [Einlageentsteuerung] im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt.-Richtlinie der EU, 2007, S. 109 f., DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 273 ff). Gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTG müssen dafür die Kriterien des Vorsteuerabzugsrechts (Art. 28 ff. MWSTG) erfüllt sein. Der Vorsteuerabzug kann in solchen Fällen in derjenigen Abrechnungsperiode vorgenommen werden, in der die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind (Urteile des BVGer A-3360/2024 vom 11. Dezember 2024 E. 2.7.4.3 [angefochten beim BGer], A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 8.1.1; ROBINSON/DITTLI, in: Zweifel/Beusch/Glausser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2025 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2025], Art. 32 N. 8). Ein Abzug ist möglich, soweit die Vorsteuer zu diesem späteren Zeitpunkt noch nicht verjährt ist (vgl. Botschaft MWSTG, 6978). Art. 32 MWSTG enthält somit die Regelung für den Fall, dass sich die Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen im Laufe der Zeit insofern verändern (Nutzungsänderung), dass mit der neuen Nutzung das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht bzw. erweitert wird. Tritt ein solcher Fall ein, kann die steuerpflichtige Person die früher nicht in Abzug gebrachte Vorsteuer vom Fiskus zurückverlangen (ROBINSON/DITTLI, MWSTG Kommentar 2025, Art. 32 N. 1).

2.7.2 Da es sich bei der Einlageentsteuerung um eine Vorsteuerkorrekturregel handelt, kommen in qualitativer Hinsicht die gleichen

Tatbestandsvoraussetzungen zur Anwendung wie für die gemischte Verwendung: 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 berechtigt zur Einlageentsteuerung (Art. 72 Abs. 4 MWSTV; Urteil des BVGer A-3360/2024 vom 11. Dezember 2024 E. 2.7.4.5 m.H. [angefochten beim BGer]; zur gemischten Verwendung vgl. bereits E. 2.6.3; ROBINSON/DITTLI, MWSTG Kommentar 2025, Art. 32 N. 14, BAUMGARTNER ET AL., a.a.O., § 7 N. 113).

2.7.3 Diese nachträgliche Korrektur des Vorsteuerabzugs i.S.v. Art. 32 Abs. 1 MWSTG findet nur für Gegenstände und Dienstleistungen Anwendung, die im Zeitpunkt der Nutzungsänderung noch vorhanden sind und entweder bis zu diesem Zeitpunkt gar nicht in Gebrauch genommen wurden oder, falls sie bereits im Gebrauch waren, im Rahmen der neuen Nutzung weiterhin Verwendung finden können bzw. einen Zeitwert haben (Art. 72 Abs. 2 MWSTV; ROBINSON/DITTLI, MWSTG Kommentar 2025, Art. 32 N. 4). Sie bezieht sich also auf Gegenstände und Dienstleistungen, die mindestens teilweise noch nicht entsteuert sind (ROBINSON/DITTLI, MWSTG Kommentar 2025, Art. 32 N. 13).

Ist der noch nicht entsteuerte Gegenstand oder die noch nicht entsteuerte Dienstleistung also bereits in Gebrauch genommen, ist es sachgerecht, die Korrektur des Vorsteuerabzugs nur noch auf jenem Wertanteil vorzunehmen, der für die neue, zum Vorsteuerabzug berechtigende Nutzung verbleibt. Gemäss Art. 32 Abs. 2 MWSTG erfolgt die Korrektur im Verhältnis des Zeitwertes zum Ausgangswert, wobei eben auch hier zusätzlich das Ausmass der Nutzungsänderung zu berücksichtigen ist (Art. 72 Abs. 4 MWSTV). Bei unbeweglichen Gegenständen beträgt die lineare Abschreibungsdauer 20 Jahre bzw. eine jährliche Abschreibung von 5 %, wobei diese jeweils vollständig – ohne Prorata-Betrachtung bei unterjähriger Verwendungsdauer – mit Ablauf einer Steuerperiode erfolgt (Art. 73 Abs. 2 MWSTV). Es handelt sich hierbei um verbindliche gesetzliche Regelungen, von denen nicht abgewichen werden kann (ausser in begründeten Fällen durch den Bundesrat), wobei die buchmässige Behandlung nicht von Bedeutung ist (Art. 32 Abs. 2 MWSTG letzter Satz; ROBINSON/DITTLI, MWSTG Kommentar 2025, Art. 32 Rz. 25 ff.).

2.7.4 Grundlage für die Berechnung des Umfangs der Korrektur des Vorsteuerabzugs ist der Erwerbspreis oder der Einfuhrwert, beziehungsweise der darauf entrichtete – und im Rahmen des Vorsteuerabzugs bislang noch

nicht geltend gemachte – Steuerbetrag (zum im Zeitpunkt der Vorsteuerbelastung anwendbaren Steuersatz). Bei mit Vorsteuerbelastung erworbenen Immobilien wird dabei der Wert des Bodens, der grundsätzlich nicht mit Vorsteuern belastet sein kann, folgerichtig ausgeklammert. Gemäss Art. 73 Abs. 1 MWSTV können zum Anschaffungspreis oder Einfuhrwert die wertvermehrenden Aufwendungen hinzugerechnet werden. Ausdrücklich nicht als wertvermehrend, sondern als werterhaltend gelten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Service, dem Unterhalt, dem Betrieb, der Reparatur oder der Instandstellung (Art. 73 Abs. 1 MWSTV; ROBINSON/DITTLI, MWSTG Kommentar 2025, Art. 32 N. 20 f.). Die Erläuterungen zur Mehrwertsteuerverordnung bestimmen im 5. Abschnitt zur Einlageentsteuerung, dass die Ausführungen zu den Bestimmungen in den Artikeln 69-71 entsprechend gelten (Erläuterungen S. 30, abrufbar unter: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/17547.pdf> [nachfolgend: Erläuterungen]). Zu Art. 70 Abs. 1 MWSTV halten die Erläuterungen fest, dass wertvermehrnde Aufwendungen zu einer nachhaltigen Erhöhung des Wertes des Gegenstandes oder der Dienstleistung führen. Werterhaltende Aufwendungen hingegen gelten bereits mit dem Bezug bzw. mit der Anschaffung als verbraucht (Erläuterungen S. 29).

Wertvermehrnde Aufwendungen, die bei der Berechnung der nachträglichen Korrektur des Vorsteuerabzugs berücksichtigt werden können, sind insbesondere im Bereich der Immobilien von Bedeutung, wobei die Frage, ob Aufwendungen wertvermehrend sind oder nicht, grundsätzlich einer Würdigung im Einzelfall bedarf. Gemäss Verwaltungspraxis gilt dabei unabhängig von der tatsächlichen Verbuchung die Aktivierbarkeit im Rahmen der Rechnungslegung als starkes Indiz für eine wertvermehrnde Wirkung (vgl. MWST-Info 10 Nutzungsänderungen [MI 10, webbasierte Fassung], Ziff. 3.1.2 und 3.2.2). Für einzelne Investitionen ist hierbei eine Präponderanzmethode anzuwenden, d.h. eine Investition ist entweder vollumfänglich wertvermehrend oder vollumfänglich werterhaltend (Urteil des BGer 2C_537/2016 vom 16. Oktober 2017 E. 3.3.4; ROBINSON/DITTLI, MWSTG Kommentar 2025, Art. 32 N. 22).

2.7.5 Gemäss Ziff. 3.1.2 Bst. b der MI 10 ist bei unbeweglichen Gegenständen bei den wertvermehrenden Aufwendungen zusammen mit Energiespar-, Umweltschutz- und denkmalpflegerischen Massnahmen sowie den Grossrenovierungen (vgl. dazu: E. 2.7.6) eine Vorsteuerabzugskorrektur (Eigenvverbrauch bzw. Einlageentsteuerung) vorgesehen. Keine Vorsteuerabzugskorrektur erfolgt hingegen bei den werterhaltenden Aufwendungen, Betriebsstoffen und anderen Aufwendungen ohne Anlagekostencharakter

(MI 10, Ziff. 3.1.2 Bst. d). Als wertvermehrnde Aufwendungen gelten Aufwendungen mit Anlagekostencharakter, die zu einer baulichen Verbesserung führen und den Anlagewert erhöhen. Sie dürfen nicht nur der Erhaltung der Liegenschaft und deren Nutzungsmöglichkeiten dienen. Ziff. 3.1.2 Bst. b der MI 10 nennt als Beispiele für wertvermehrnde Aufwendungen etwa den Ersteinbau einer Klimaanlage, die Erstinstallation einer Überwachungsanlage, den Estrichausbau (Abstellraum zu Büroräumlichkeit), einen Ersteinbau einer Wasser-Enthärtungsanlage oder Storen, den Einbau zusätzlicher Heizkörper und dergleichen. Als werterhaltend und somit steuerlich nicht relevant gelten hingegen Aufwendungen, die nicht zu einer baulichen Verbesserung führen und den Anlagewert auf Dauer nicht erhöhen. Sie bezwecken nur die Erhaltung des bisherigen baulichen und nutzungsmässigen Zustandes, wobei als Beispiele unter anderem eine Dachrenovation (im Sinne von Umdecken des Daches), die Fassadenrenovation bzw. Malerarbeiten, der Ersatz des Ölbrenners/Bodenbeläge/sanitärer Installationen (ohne Komfortverbesserung)/bestehenden Kamins, Belagsarbeiten (nur Reparatur und gleichwertiger Ersatz) und Reparaturarbeiten an bestehenden Einrichtungen angeführt werden (MI 10, Ziff. 3.1.2 Bst. d). Da werterhaltende Aufwendungen die Erhaltung des bisherigen baulichen und nutzungsmässigen Zustands bezwecken, muss es sich um Aufwendungen für Bauteile handeln, die während der Nutzungsdauer einmal oder mehrmals erneuert werden müssen und als Erneuerungssubstanz bezeichnet werden. Hierzu zählen bspw. die Gebäudehülle, Installationen und Ausbauteile, nicht aber der Rohbau wie das Fundament und die Tragkonstruktion (Urteil des BVGer A-5065/2015 vom 9. Mai 2016 E. 2.5.4 m.H. auf FRANCESCO CANONICA, Die Immobilienbewertung, 2009, S. 265).

2.7.6 Art. 74 MWSTV enthält eine Pauschalregelung für sog. Grossrenovationsarbeiten von Liegenschaften. Gemäss dieser Regelung gelten Renovationsarbeiten dann als Grossrenovation, wenn deren Kosten pro Bauphase insgesamt 5 % des Gebäudeversicherungswerts (vor der Renovation) übersteigen. Sämtliche Kosten einer solchen Bauphase, bzw. die darauf geltend gemachten Vorsteuerbeträge, können bei der Berechnung der Korrektur des Vorsteuerabzugs berücksichtigt werden und zwar unabhängig davon, ob es sich um Kosten für wertvermehrnde oder für werterhaltende Aufwendungen handelt (ROBINSON/DITTLI, MWSTG Kommentar 2025, Art. 32 N. 23; MI 10, Ziff. 3.1.2 Bst. c).

3.

Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die betreffende Liegenschaft an eine Operatorin verpachtet. Die Beschwerdeführerin

wurde sodann subjektiv steuerpflichtig mit der Eintragung am 1. Januar 2019 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen und hat für die Einnahmen aus der Verpachtung der Liegenschaft (ohne Personalhaustrakt) optiert (vgl. Sachverhalt Bst. A und B.a; E. 2.5 und 2.6.2). Ohne Zweifel geschah dies im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit (E. 2.6.2). Damit sind die Voraussetzungen für die Geltendmachung eines Vorsteuerabzugs gemäss Art. 28 MWSTG grundsätzlich gegeben. Im Zusammenhang mit den vorgenommenen Bauarbeiten in den Jahren 2010 bis 2018 kann daher grundsätzlich eine Einlageentsteuerung nach Art. 32 MWSTG vorgenommen werden.

Strittig ist jedoch, ob vorliegend eine Grossrenovation vorliegt bzw. von «einer Bauphase» im Sinne von Art. 74 MWSTV ausgegangen werden kann (vgl. E. 2.7.6), was im Nachfolgenden zunächst zu prüfen ist (E. 3.1). Sofern dies zu verneinen ist, ist zu prüfen, in welchem Umfang die Vorsteuerabzugskorrektur durch die vorliegende Nutzungsänderung gemäss Art. 32 MWSTG geltend gemacht werden kann bzw. welche Bauleistungen als wertvermehrend oder werterhaltend einzustufen sind (E. 3.2).

3.1

3.1.1 Die Beschwerdeführerin führt im Zusammenhang mit der Frage, ob eine Grossrenovation vorliegt aus, sie habe in den Jahren 2010 bis 2018 während des laufenden Hotelbetriebs umfangreiche Umbau- und Renovationsarbeiten vorgenommen. Einzelne Massnahmen – wie etwa die Küchenerneuerung – hätten nur während kurzer saisonaler Schliessungen realisiert werden können. Erschwerend sei hinzugekommen, dass die Gemeinde (...) gemäss Art. 154 des Baugesetzes (...) in der Wintersaison Bauarbeiten untersage. Unter diesen Umständen sei es von Anfang an nicht möglich gewesen, sämtliche Arbeiten ohne Unterbruch auszuführen. Vielmehr habe eine Planung erfolgen müssen, die einen durchgehenden Gästebetrieb sowie möglichst geringe Beeinträchtigungen gewährleistet habe (Beschwerde, S. 7, Rz. 29).

In Bezug auf die Auslegung des Begriffs der Grossrenovation durch die ESTV bringt die Beschwerdeführerin vor, dass es nicht zweckmässig sei, bereits vor Beginn sämtlicher Arbeiten eine Detailplanung aller Massnahmen zu verlangen. Bei einem über mehrere Jahre laufenden Projekt sei eine derart frühzeitige Planung nicht realistisch, da sich technische Entwicklungen und wirtschaftliche Rahmenbedingungen verändern könnten. Detailplanungen sowie die Einholung von Offerten hätten jeweils kurz vor der konkreten Umsetzung zu erfolgen, da Offerten nur eine begrenzte

Gültigkeit hätten. Das von ihr gewählte Vorgehen – nämlich die Erstellung eines übergeordneten Gesamtkonzepts mit anschliessender Priorisierung und schrittweiser Umsetzung gestützt auf Detailplanungen und aktuelle Offerten – sei sachgerecht. Massgebend sei, dass sämtliche Arbeiten auf einem bewussten Entscheid beruht hätten, das Hotel an die gestiegenen Anforderungen der Gäste anzupassen (Beschwerde, S. 7, Rz. 30).

Hinsichtlich der von der ESTV geforderten einheitlichen oder referenzierten Baubewilligungen hält die Beschwerdeführerin fest, dass für die im Gesamtkonzept enthaltenen Arbeiten mehrheitlich keine Baubewilligungspflicht bestanden habe. Für das Jahr 2011 sei eine solche Bewilligung für das Projekt «Nottreppenhaus und Anpassung Kuppelbau» erteilt worden; im Jahr 2016 sei eine weitere Bewilligung für den Umbau des Restaurants ausgestellt worden. Das Kriterium der ESTV, wonach eine Grossrenovation nur bei Vorliegen einer einzigen oder aufeinander referenzierender Baubewilligungen anzunehmen sei, sei untauglich, zumal für viele Arbeiten gar keine Bewilligung notwendig gewesen sei (Beschwerde, S. 7 f., Rz. 31).

Auch das von der ESTV angeführte Fehlen einer Bauwesen- oder Bauherrenhaftpflichtversicherung für den Gesamtumbau stelle aus ihrer Sicht kein taugliches Abgrenzungskriterium dar. Es bestehe keine gesetzliche Pflicht zum Abschluss solcher Versicherungen. Sie (die Beschwerdeführerin) sei nach eigener Einschätzung zum Schluss gekommen, dass die bestehende Versicherungssituation ausreichend gewesen sei und habe deshalb keine zusätzliche Versicherung abgeschlossen (Beschwerde, S. 8, Rz. 32).

Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, sie habe sich im Jahr 2010 dazu entschlossen, die erforderlichen Mittel in das Hotel in (...) zu investieren, um dieses für die Zukunft technisch zu modernisieren und den steigenden Ansprüchen der anspruchsvollen Kundschaft gerecht zu werden. Die in den Jahren 2010 bis 2018 ausgeführten Umbau- und Renovationsarbeiten gingen, so die Beschwerdeführerin, auf ein Gesamtkonzept zurück. Es treffe daher nicht zu, dass lediglich fortlaufend vorzunehmende Unterhaltsarbeiten aneinandergereiht worden seien. Ordentlicher Unterhalt erfordere kein Gesamtkonzept und diene lediglich dem Funktionserhalt, während die vorliegenden Massnahmen auf eine qualitative Aufwertung des Hotels abgezielt hätten, um im stark umkämpften Marktsegment der gehobenen Hotellerie konkurrenzfähig zu bleiben. Mit blossem Unterhalt, wie ihn die ESTV unterstelle, hätte sich das Hotel nicht auf ein Niveau bringen lassen, das den Erwartungen der anspruchsvollen Gästesicht genüge (Beschwerde, S. 8, Rz. 33).

Schliesslich verweist die Beschwerdeführerin auf die getätigten Aufwendungen in den Jahren 2010 bis 2018, die deutlich über dem durchschnittlichen Unterhaltsniveau gelegen hätten. In dieser Phase seien jährlich Investitionen von über Fr. 400'000.--, teils sogar über Fr. 1'000'000.--, in den Umbau des Hotels geflossen. In den darauffolgenden Jahren seien die Ausgaben hingegen markant zurückgegangen – so etwa in den Jahren 2021 und 2022 auf unter Fr. 100'000.-- jährlich. Ein Grossteil der Ausgaben sei aktiviert worden, insbesondere jene für zusätzliche Notausgänge und die Küchenerneuerung. Weitere, nicht aktivierte Aufwendungen seien über verschiedene Unterhalts- und Umbaukonten als Aufwand verbucht worden, was auf die im Kanton (...) verbreitete Praxis hoher Sofortabschreibungen zurückzuführen sei. Für welche Aufwendungen die Einlageentsteuerung geltend gemacht worden sei, ergebe sich aus der Investitionsliste 2010 bis 2018 (vgl. Beilage 2 zum Schreiben der Beschwerdeführerin vom 18. April 2019; Beschwerde, S. 8 f., Rz. 34).

Zusammenfassend seien die in den Jahren 2010 bis 2018 ausgeführten Umbau- und Renovationsarbeiten aufgrund des in 2010 erstellten Gesamtkonzepts (Anmerkung des Bundesverwaltungsgerichts: Beilage 16 der Beschwerde bezeichnet als «Gesamtkonzept» eine Übersicht vom 11. April 2011, während im Einspracheverfahren die Übersicht vom 16. August 2010 noch als «Gesamtkonzept» betitelt wurde) als Grossrenovation zu qualifizieren und entsprechend auf den gesamten Aufwendungen eine Einlageentsteuerung zum Zeitwert zu gewähren.

3.1.2 Die Vorinstanz ist der Auffassung, bei Renovationen älterer Liegenschaften handle es sich häufig um komplexe Eingriffe wie den Ersatz von Küche und Bad, die Modernisierung der Gebäudetechnik oder energetische Sanierungen der Gebäudehülle, welche eine sorgfältige Zustandsanalyse sowie eine gesamtheitliche Planung und Umsetzung erforderten. Solche Arbeiten stünden typischerweise im Spannungsfeld von Wirtschaftlichkeit, Gebrauchswert und Nachhaltigkeit (Einspracheentscheid der Vorinstanz, S. 4, Rz. 2.2.1).

Diese Überlegungen widerspiegeln sich nach Ansicht der Vorinstanz auch in ihrer Auslegung des Begriffs der «Bauphase» gemäss Art. 74 MWSTV. Trotz mehrerer – allenfalls ineinander übergehender – Abschnitte wie Planung, Vorstudien, Projektierung, Ausschreibung, Realisierung und Bewirtschaftung müsse eine klare Einheit erkennbar sein. Es müssten eindeutige Indizien für eine konsolidierte Vornahme der Arbeiten im Rahmen einer einheitlichen Planung vorliegen, wobei die ausgeführten Arbeiten als Ausfluss

dieser einen Bauphase erkennbar sein müssten. Die Frage einer oder mehrerer Baubewilligungen sei dabei nur ein Aspekt unter mehreren (Einspracheentscheid der Vorinstanz, S. 4 f., Rz. 2.2.1).

Nach Ansicht der Vorinstanz könne ein umsetzungsreifes Gesamtprojekt insbesondere dann angenommen werden, wenn ein Generalplaner oder Architekt zu Beginn nicht nur ein Konzept im Sinne eines Gesamtprojekts, sondern auch eine entsprechende Offerte oder ein vergleichbares Schriftstück vorlege, aus welchem sämtliche Planungsschritte dieser Bauphase im Detail hervorgingen. Daraus müssten sich alle darauf basierenden Arbeiten der verschiedenen Handwerksbetriebe ableiten lassen. Diese müssten im Bauprogramm von Anfang an erkennbar sein, einschliesslich behördlicher Vorgaben wie Baustopp-Phasen oder sonstiger Rahmenbedingungen, die einer kurzfristigen Umsetzung entgegenstünden. Auch der Abschluss einer einzigen Bauwesen- oder Bauherrenhaftpflichtversicherung, welche den gesamten Zeitraum der geplanten Arbeiten abdecke, sowie ein nachvollziehbares Finanzierungskonzept – beispielsweise über Mittel eines Erneuerungsfonds oder durch Kreditaufnahme – seien als gewichtige Indizien für das Vorliegen einer einheitlich geplanten Bauphase zu werten (Einspracheentscheid der Vorinstanz, S. 5, Rz. 2.2.1).

Im konkreten Fall liegen aus Sicht der Vorinstanz jedoch keine geeigneten Unterlagen vor, die ein solches Gesamtprojekt belegen würden. So verweist die Vorinstanz zunächst auf eine undatierte, grobe Umsetzungsplanung des Projektleiters C. _____ (vgl. Beilage 1 zum Schreiben der Beschwerdeführerin vom 18. April 2019), die nach dessen Angaben auf einem Konzept eines deutschen Architekturunternehmens basiere. Bei Letzterem handle es sich mutmasslich um den vom Architekturbüro (...) aus Frankfurt am Main erstellten Entwurf einer Massnahmenliste mit Kostenschätzung per 19. April 2011 (Einspracheentscheid der Vorinstanz, S. 5, Rz. 2.2.2; vgl. Beilage 1 zum Schreiben der Beschwerdeführerin vom 23. Juli 2021). In den dort als «kurzfristig» bezeichneten Spalte, seien für das Jahr 2010 kaum Arbeiten erfasst; zweimal finde sich lediglich der Vermerk «erledigt», nur eine Position enthalte eine Kostenschätzung. Daraus folgert die Vorinstanz, dass die Arbeiten im Jahr 2010 ohne vorgängige Konzeptgrundlage des deutschen Architekturbüros vorgenommen worden seien. Dies weil es wenig plausibel erscheine, dass frühere Arbeiten nachträglich aus der Liste entfernt worden seien. Auch bei den «mittelfristigen» Massnahmen zeigt sich laut Vorinstanz, dass vielfach auf Konzepte verwiesen werde, die zum Zeitpunkt der Listenerstellung noch nicht vorgelegen hätten – selbst bei Massnahmen, die zeitlich drängten. Häufige

Vermerke wie «noch weiter zu entwickeln», «in Bearbeitung» oder «Konzept erforderlich» seien enthalten (Verfügung der Vorinstanz, S. 7, Rz. 3.4 Bst. B). Aus Sicht der Vorinstanz genügen daher weder die Grobplanung noch die Massnahmenliste den Anforderungen an eine detaillierte, kohärente und verbindliche Gesamtplanung, wie sie für das Vorliegen einer einheitlichen Bauphase erforderlich sei (Verfügung der Vorinstanz, S. 8, Rz. 3.5 Bst. B).

Zudem sei im Rahmen des Einspracheverfahrens eine weitere Übersicht mit Stand vom 16. August 2010 nachgereicht worden (vgl. Beilage 13 der Einsprache der Beschwerdeführerin vom 15. Dezember 2022), die als «Gesamtkonzept» bezeichnet worden sei. Nach Auffassung der Vorinstanz will die Beschwerdeführerin damit belegen, dass auch für die Arbeiten im Jahr 2010 ein vorgängig erstelltes Konzept vorgelegen habe. Einerseits weise – so die Vorinstanz weiter – diese Übersicht dieselben Unzulänglichkeiten auf wie die zuvor erwähnte Massnahmenliste mit Kostenschätzung per 19. April 2011. Andererseits seien zahlreiche Massnahmen zunächst als «kurzfristig» deklariert, später jedoch als «mittelfristig» eingestuft worden. Einige der ursprünglich als dringlich vorgesehenen Arbeiten seien verschoben und nicht zeitnah umgesetzt worden. Darüber hinaus verweise die Beschwerdeführerin selbst darauf, dass im Rahmen dieser Übersicht zunächst der Handlungsbedarf festgehalten worden sei. Erst gestützt darauf seien Handlungsfelder identifiziert und in einem nächsten Schritt mehrere Detailplanungen vorgenommen worden (Einspracheentscheid der Vorinstanz, S. 6, Rz. 2.2.2).

Die Vorinstanz verweist sodann auf den Hotel-Betriebs-Vertrag vom 20. August 2009 zwischen der Beschwerdeführerin als Eigentümerin und der D. _____ AG als Operatorin bzw. Betreiberin des Hotels (vgl. Beilage 1 zum Schreiben der Beschwerdeführerin vom 28. Februar 2019; nachfolgend auch: Vertrag). Im Vertrag werde zwischen Instandhaltung, Instandsetzung und Schönheitsreparaturen unterschieden (§ 3 Abs. 1). In § 3 Abs. 2 und 3 des Vertrags werde festgelegt, wer (die Operatorin oder die Eigentümerin) für was zuständig sei. Gemäss § 3 Abs. 10 des Vertrags seien die Parteien sodann berechtigt, jährlich gemeinsam das Hotel zu begehen, um notwendige Massnahmen festzustellen und in einem Protokoll festzuhalten (Verfügung der Vorinstanz, S. 7, Rz. 3.4 Bst. A). Letzterer Artikel sei als Anzeichen für eine Aneinanderreihung einzelner, fortlaufend vorgenommener Unterhalts- und Renovationsarbeiten zu werten. Die Beschwerdeführerin habe damit eine rollierende Planung gewählt, um flexibel auf neue Herausforderungen reagieren zu können, was dem Vorliegen

einer Bauphase entgegenstehe (Verfügung der Vorinstanz, S. 8, Rz. 3.5 Bst. B; Einspracheentscheid der Vorinstanz, S. 6, Rz. 2.3).

Ferner sei auch kein durchgehender Versicherungsschutz über die gesamte Bauzeit nachgewiesen worden. Die eingereichten Nachweise (je eine Bauwesenversicherung und eine Bauherrenhaftpflichtversicherung) bezögen sich nur auf den Teil-Schritt «Brandschutzmassnahmen Kuppelbau». Ebenso sei lediglich eine feuerpolizeiliche Baubewilligung eingereicht worden, die sich ausschliesslich auf das Teilprojekt «Nottreppenhaus + Anpassung Kuppelbau» beschränke (Einspracheentscheid der Vorinstanz, S. 6, Rz. 2.2.2).

Zusammenfassend gelangt die Vorinstanz zur Einschätzung, dass es sich beim vorliegenden Fall um eine Aneinanderreihung einzelner Renovations- und Unterhaltsarbeiten handle, die im Sinne einer «rollenden Planung» erfolgt seien. Die Vorinstanz hält fest, dass der Beschwerdeführerin der Nachweis einer Grossrenovation im Sinne von Art. 74 MWSTV misslinge. Insbesondere fehle es an einem zentralen, aussagekräftigen Planungsdokument, das von einem Generalplaner oder Architekten erstellt worden sei und zu Beginn der relevanten Zeitspanne (2010 bis 2018) sämtliche Massnahmen klar strukturiert, inhaltlich definiert und im Ablauf vorgezeichnet hätte. Ein Dokument, das lediglich der ersten Identifikation von Handlungsfeldern diene und in der Folge die Ausarbeitung mehrerer, davon abgeleiteter Detailplanungen notwendig mache, genüge diesen Anforderungen nicht (Einspracheentscheid der Vorinstanz, S. 6 f., Rz. 2.3).

3.1.3 Der Begriff der Bauphase bringt aus Sicht des Bundesverwaltungsgerichts zum Ausdruck, dass nur jene Bautätigkeiten unter die Regelung von Art. 74 MWSTV fallen, die sachlich und zeitlich zusammenhängen. Bei der Beurteilung, ob eine Bauphase vorliegt, ist auf verschiedene Indizien abzustellen. Insbesondere von Relevanz ist, dass die Massnahmen von Beginn an als einheitliches Projekt geplant und in einer gewissen engen zeitlichen Folge realisiert worden sein müssen. Hierfür bedarf es eines Planungsinstruments, das erkennen lässt, ob die vorgesehenen Massnahmen von Beginn an inhaltlich, funktional und zeitlich aufeinander abgestimmt waren – oder ob es sich lediglich um eine lose Abfolge voneinander unabhängiger Renovationsarbeiten handelte. Ohne diese konzeptionelle Abgrenzung bestünde die Gefahr, dass laufender Unterhalt über beliebige Jahre hinweg rückblickend zu einer Grossrenovation zusammengefasst würden, um die Schwelle von 5 % gemäss Art. 74 MWSTV zu erreichen.

Ein taugliches Planungsinstrument zeichnet sich durch eine strukturierte Planungssystematik aus, die funktionale, technische und zeitliche Verknüpfungen dokumentiert, eine klare Zielrichtung verfolgt und sich in einem abgestimmten Ablaufplan, einer definierten Projektorganisation (mit klarer Zuweisung der Verantwortlichkeiten, etwa an Architekt, Bauleitung oder ausführende Handwerksbetriebe), einem einheitlichen Finanzierungsrahmen sowie einer konsistenten Einbettung in behördliche Vorgaben (etwa Bauzeitenregelungen oder allfällig bestehende Bewilligungspflichten) niederschlägt. Zwar kann bei langfristigen Projekten nicht verlangt werden, dass zu Beginn sämtliche Ausführungsdetails oder Offerten vorliegen. Gleichwohl muss eine konzeptionelle Gesamtausrichtung erkennbar sein, die eine strategisch geplante Umsetzung der Massnahmen plausibel macht. Dies ist erforderlich, um eine Bauphase sachgerecht von gewöhnlicher Instandhaltung abzugrenzen.

Ein solches Planungsinstrument ist im vorliegenden Fall nicht ersichtlich. Die von der Beschwerdeführerin eingereichten sogenannten Massnahmenlisten – jene vom 16. August 2010 (Beilage 13 zur Einsprache vom 15. Dezember 2022) sowie jene vom 19. April 2011 (Beilage 16 zur Beschwerde vom 29. Januar 2024) – enthalten zwar eine umfangreiche Liste geplanter Massnahmen mit Angaben zu Dringlichkeit, Umsetzungsstand und geschätzten Kosten. Dabei handelt es sich jedoch im Wesentlichen um eine arbeitsbezogene Bestandesaufnahme notwendiger baulicher Arbeiten, nicht aber um ein konzeptionell strukturiertes Bauprogramm. Der Aufbau und Detaillierungsgrad dieser Dokumente genügen nicht den Anforderungen an eine projektartige Grundlage, welche eine einheitlich gesteuerte Umsetzung plausibel machen würde. Aspekte wie Projektorganisation, behördliche Einschränkungen (z.B. Bauverbot in der Wintersaison gemäss Art. 154 Baugesetz [...]) oder ein einheitlicher Finanzierungsrahmen werden weder erwähnt noch dokumentiert. Auch die von Projektleiter C. _____ im April 2019 verfasste rekapitulierte Rückschau (Beilage 1 zum Schreiben der Beschwerdeführerin vom 18. April 2019), wonach die Beschwerdeführerin gestützt auf ein deutsches Umbaukonzept (gemeint ist mutmasslich die Massnahmenliste vom 19. April 2011) über die Jahre hinweg aufeinander abgestimmte Teilprojekte realisiert habe, legt eher fortlaufend vorgenommene Unterhalts- und Renovationsarbeiten nahe. Diese nachträgliche Zusammenfassung beschreibt zwar die praktischen Herausforderungen im Rahmen der Bautätigkeiten (Winterbaustopp, Etappierungen, Überraschungen bei Altbauten etc.); der darin zum Ausdruck kommende Ansatz, flexibel auf situativ auftretende Probleme zu reagieren – wie er auch in § 3 Abs. 10 des Hotelbetriebsvertrags vorgesehen ist –,

spricht jedoch gegen eine im Voraus definierte Projektstruktur und lässt nicht erkennen, dass die Massnahmen von Anfang an als zeitlich und sachlich verbundenes Gesamtprojekt konzipiert waren. Gerade bei einer acht Jahre dauernden Durchführung wäre es unabdingbar gewesen, dass die in der Rückschau genannten praktischen Herausforderungen der Bautätigkeit, welche zu dieser zeitlichen Länge geführt haben sollen, bereits im Voraus konzeptionell berücksichtigt worden wären.

Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, sämtliche Arbeiten seien Teil eines langfristigen Investitionsvorhabens zur Modernisierung des Hotels und zur Anpassung an die Erwartungen einer gehobenen Gästeschicht, vermag dies nicht zu überzeugen. Auch gewöhnliche Renovierungen oder abschnittsweise durchgeführte Erneuerungen können solche Ziele verfolgen. Entscheidend ist nicht der funktionale Zweck einzelner Arbeiten, sondern die planerische Einheitlichkeit und die strukturierte Verknüpfung der Massnahmen – woran es hier fehlt.

Die Beschwerdeführerin bringt zudem vor, dass die Investitionen vor und nach der relevanten Periode 2010 bis 2018 deutlich tiefer gewesen seien. Dies kann zwar als mögliches Indiz dafür gewertet werden, dass die vorgenommenen Arbeiten in einem gewissen Zusammenhang standen. Ein rückläufiges Investitionsvolumen allein genügt jedoch nicht, um das Vorliegen einer Bauphase im Sinne von Art. 74 MWSTV zu begründen. Zum einen fehlen entsprechende Angaben für die Zeit vor 2010, sodass nicht beurteilt werden kann, ob die Investitionstätigkeit im massgeblichen Zeitraum tatsächlich aussergewöhnlich war. Zum anderen ersetzt ein zeitlich begrenzter Investitionsschub nicht den erforderlichen Nachweis eines konsolidierten Gesamtkonzepts mit strukturell, funktional und zeitlich verknüpften Massnahmen.

Da es bereits an einem nachgewiesenen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang der Arbeiten fehlt, kann schliesslich offenbleiben, ob die von der ESTV betonten Indizien – wie der Abschluss einer den gesamten Zeitraum der geplanten Arbeiten abdeckenden Bauwesen- oder Bauherrenhaftpflichtversicherung oder das Vorliegen koordinierter Baubewilligungen – als taugliche Abgrenzungskriterien heranzuziehen sind.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es der Beschwerdeführerin, welche für das Vorliegen einer Bauphase im Sinne von Art. 74 MWSTV Beweisbelastet ist (vgl. E. 1.4), nicht gelungen ist, einen solchen Bauphasencharakter in genügendem Mass zu dokumentieren und nachzuweisen. Die

vorgelegten Unterlagen lassen nicht auf ein übergeordnet gesteuertes, einheitlich umgesetztes Renovationsprojekt schliessen, weshalb das Vorliegen einer Bauphase zu verneinen ist.

Daher ist im Folgenden für die Bestimmung des Umfangs der Vorsteuerabzugskorrektur gemäss Art. 32 MWSTG zu prüfen, welche Bauleistungen als wertvermehrnde und welche als werterhaltende Aufwendungen einzustufen sind, da nur erstere im Rahmen der Vorsteuerabzugskorrektur berücksichtigt werden.

3.2

3.2.1 Die Beschwerdeführerin bringt im Zusammenhang mit der Differenzierung zwischen werterhaltenden und wertvermehrnden Aufwendungen vor, dass die von der Vorinstanz vorgenommene Einteilung den tatsächlichen Umständen nicht gerecht werde. Sie kritisiert insbesondere die Einstufung der Aufwendungen für die neue Heizung, die Kesselanlage und die Küche als blosse Ersatzleistungen. Zwar sei korrekt, dass entsprechende Einrichtungen bereits vorhanden gewesen seien; durch den Einsatz neuer Technologien sei jedoch eine erhebliche Effizienzsteigerung und damit eine substanzielle Wertsteigerung erzielt worden. So habe etwa der Einbau von Induktionskochfeldern in der Küche den Energieverbrauch gesenkt und die Arbeitsbedingungen deutlich verbessert. Auch die neue Heizungsanlage habe den Verbrauch von Primärenergie und Strom stark reduziert und die Emissionen verringert (Beschwerde, S. 9, Rz. 36).

Zur Wertsteigerung der Heizung habe zudem die neue Kellerverteilung beigetragen: Hier seien nicht nur bestehende Leitungen ersetzt, sondern auch die Kapazität und Effizienz der Anlage erweitert worden (Beschwerde, S. 9, Rz. 37).

Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, dass im Zuge der Umsetzung des Brandschutzkonzepts neue Fluchtwege geschaffen worden seien. Die entsprechenden Aufwendungen seien auf dem Konto 320 «Gebäude» aktiviert worden. Eine Begründung der Vorinstanz, weshalb diese Massnahme nicht als wertvermehrnd anerkannt wurde, fehle (Beschwerde, S. 9, Rz. 38).

Auch der Austausch der Fenster sei nach Auffassung der Beschwerdeführerin nicht als einfacher Ersatz zu qualifizieren. Durch die Verwendung von 4-20-4-Verglasung sei eine signifikante Verbesserung der Wärmedämmung und des Lärmschutzes erreicht worden (Beschwerde, S. 9, Rz. 39).

Zudem sei erstmals eine Felssicherung angebracht worden, wo zuvor keine bestanden habe. Diese Massnahme lediglich als Unterhalt zu werten, sei nicht nachvollziehbar, zumal ähnliche Argumente beim Leckschutz als wertvermehrend anerkannt worden seien (Beschwerde, S. 10, Rz. 40).

Schliesslich weist die Beschwerdeführerin darauf hin, dass die ESTV Investitionen lediglich im Umfang von rund Fr. 250'000.-- als wertvermehrend anerkannt habe, obwohl der Gebäudeversicherungswert gemäss Versicherungsausweisen um über Fr. 1'000'000.-- gestiegen sei. Daraus ergebe sich – so die Beschwerdeführerin –, dass weit mehr Investitionen wertvermehrenden Charakter hätten, als von der ESTV berücksichtigt worden seien (Beschwerde, S. 9, Rz. 41).

3.2.2 Laut der Vorinstanz ist für die steuerrechtlich relevante Differenzierung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen das subjektive Investitionsmotiv der Steuerpflichtigen nicht massgeblich. Die blossе Zielsetzung, das Hotel an steigende Gästebedürfnisse anzupassen, genüge für sich allein nicht, um eine wertvermehrende Wirkung im Sinne der Mehrwertsteuerverordnung anzunehmen. Ebenso wenig stelle der Umstand, dass gewisse Massnahmen durch Auflagen einer Behörde veranlasst worden seien, ein taugliches Abgrenzungskriterium dar (Einspracheentscheid der Vorinstanz, S. 8, Rz. 3.2).

Nach Auffassung der Vorinstanz sind Aufwendungen, die mit der Neuerstellung oder dem Ersteinbau einer Anlage oder dem Erwerb einer Liegenschaft zusammenhängen, grundsätzlich als wertvermehrend zu qualifizieren. Es handle sich dabei um Anlagekosten, die aus substantieller und funktioneller Sicht zu einer baulichen Verbesserung und damit den Anlagewert erhöhen würden. Demgegenüber gälten Aufwendungen, bei denen «nichts Neues dazukommt» und die lediglich dem Erhalt des bestehenden Zustands dienen, als werterhaltend (Einspracheentscheid der Vorinstanz, S. 8, Rz. 3.3.1). Ihre Praxis gemäss Ziff. 3.1.2 der MI 10 – so die ESTV weiter – gehe dabei von einer klaren Trennlinie aus: Aufwendungen würden entweder insgesamt als wertvermehrend oder insgesamt als werterhaltend beurteilt, eine quotenmässige Aufteilung – wie bei der Einkommens- oder Grundstückgewinnsteuer – finde nicht statt. Diese Praxis sei sowohl vom Bundesverwaltungsgericht als auch vom Bundesgericht bestätigt worden (Einspracheentscheid der Vorinstanz, S. 8 f., Rz. 3.3.1).

Die Vorinstanz hält fest, dass sich aus einem Verweis auf die kantonale Praxis, etwa im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer,

grundsätzlich nichts Entscheidendes zugunsten der Beschwerdeführerin ableiten lasse. Die Zielsetzungen bei den direkten Steuern und im Mehrwertsteuerrecht unterschieden sich, weshalb Abweichungen in der steuerrechtlichen Beurteilung üblich seien. So sei es nachvollziehbar, dass die Kantone bei der Einkommensbesteuerung bauliche Veränderungen eher als wertvermehrend qualifizierten, da dadurch kein Abzug vom steuerbaren Einkommen möglich sei und ein solcher allenfalls erst im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werde. Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen kann die kantonale Praxis nach Auffassung der Vorinstanz nicht als entscheidendes Argument für die Einordnung im Mehrwertsteuerrecht herangezogen werden (Einspracheentscheid der Vorinstanz, S. 9, Rz. 3.3.1).

Die Vorinstanz betont weiter, dass eine Aktivierung in der Buchhaltung zwar ein mögliches Indiz für eine wertvermehrende Aufwendung sein könne, jedoch für sich allein nicht ausschlaggebend sei. Es bedürfe stets einer Würdigung im Einzelfall (Einspracheentscheid der Vorinstanz, S. 9 f., Rz. 3.3.1).

Die Vorinstanz hat in der Folge eine Einzelfallprüfung der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Aufwendungen anhand der Beilage 14 zur Einsprache vom 15. Dezember 2022 und der Beilage 2 zum Schreiben der Beschwerdeführerin vom 18. April 2019 vorgenommen (Einspracheentscheid der Vorinstanz, S. 10, Rz. 3.3.2 Bst. A). Nach ihrer Einschätzung seien lediglich drei Positionen als (überwiegend) wertvermehrend zu qualifizieren: Bei der *Traversenergänzung der Balkone* seien gemäss Faktura neue Bauteile erstmals angebracht worden, weshalb diese Massnahme als (überwiegend) wertvermehrend zu qualifizieren sei. Auch der *Leckschutz beim Heizöltank* sowie der neu erstellte *Trinkwasser-Hausanschluss* seien mangels vorheriger Ausstattung als wertvermehrend einzustufen (Einspracheentscheid der Vorinstanz, S. 11, Rz. 3.3.2 Bst. B).

Im Übrigen erachtet die Vorinstanz die geltend gemachten Aufwendungen als überwiegend werterhaltend: So handle es sich bei der Erneuerung der *Heizung und Kesselanlage* um einen schlichten Ersatz. Gleiches gelte für die *Küche*, bei welcher eine bestehende Kochinsel durch eine Anlage auf dem neuesten Stand der Technik ersetzt worden sei. Auch die *Notausgänge im Untergeschoss* seien – soweit betroffen – bereits vorhanden gewesen; die Anpassungen stellten bloss Ersatzarbeiten dar. Die Erneuerung der *Notausgänge Nord/Ost* sowie des *Notausgangs beim Coiffeur* sei ebenso als Ersatz zu betrachten. Entsprechendes gelte für den *Umbau der*

Fenster, die *Erneuerung der Kellerverteilung* und die *Felssicherung*, welche als Unterhalts- bzw. Reparaturmassnahme zu werten seien. Die Erneuerung der *Stützmauer* falle gleichermassen unter die werterhaltenden Aufwendungen. Schliesslich seien auch die *Brandschutztüren und -fenster* (ausgenommen jene im Personalhaus) trotz Anpassung an die geltenden Richtlinien als Ersatzmassnahmen einzustufen, da bereits zuvor entsprechende Brandschutzvorkehrungen bestanden hätten (Einspracheentscheid der Vorinstanz, S. 11, Rz. 3.3.2 Bst. B).

Die betragsmässige Berechnung der Einlageentsteuerung sei gestützt auf die eingereichten Rechnungen zu den von ihr (der Vorinstanz) als wertvermehrend eingestuften Aufwendungen erfolgt, unter Berücksichtigung des von der Beschwerdeführerin übernommenen Flächenschlüssels (88,94% [Ausmass Optimierung] zu 11,06%) infolge gemischter Verwendung sowie unter Abzug von Abschreibungen (Einspracheentscheid der Vorinstanz, S. 12, Rz. 3.3.3). Der Beschwerdeführerin sei somit eine Einlageentsteuerung auf den wertvermehrenden Renovationskosten in der Höhe von insgesamt Fr. 15'157.-- zu gewähren (Einspracheentscheid der Vorinstanz, S. 13, Rz. 4.1).

3.2.3

3.2.3.1 Nach Darstellung der Beschwerdeführerin haben die streitbetroffenen Arbeiten im Rahmen eines sogenannten «Qualitätseffekts» (vgl. Beilage 21 der Beschwerde) zu einer deutlichen Verbesserung der Bauqualität und Funktion geführt. So sei bei der *Heizung und der Kesselanlage* eine effizientere Heizverteilung und eine bessere Heizleistung erzielt worden, in der *Küche* sei die Haustechnik erneuert worden, und bestehende *Notausgänge* seien massiv verbessert und in ihrer Funktion sowie Bauqualität deutlich aufgewertet worden. Die neuen *Fenster* wiesen eine deutlich höhere Qualität auf und die *Kellerverteilung* sei effizienter gestaltet worden. Ferner sei die bestehende *Stützmauer* durch eine solche in wesentlich besserer Bauqualität ersetzt und *Brandschutztüren bzw. -fenster* seien neu gebaut oder so ersetzt worden, dass sie den geltenden Brandschutzrichtlinien entsprächen.

Nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts bezwecken diese Massnahmen überwiegend den Erhalt des bisherigen Zustands und betreffen Erneuerungssubstanz (vgl. E. 2.7.5). Sie sind daher grundsätzlich als werterhaltende Aufwendungen zu qualifizieren. Dass im Zuge der Erneuerungen teilweise technische Verbesserungen – etwa hinsichtlich Funktion, Effizienz oder Komfort – erzielt wurden, vermag an diesem überwiegend

werterhaltenden Charakter nichts zu ändern. Gemäss der Präponderanzmethode ist eine Aufwendung entweder als Ganzes als wertvermehrend oder werterhaltend einzustufen (vgl. E. 2.7.4 a.E.), somit ist vorliegend insgesamt von werterhaltenden Aufwendungen auszugehen.

3.2.3.2 Die Beschwerdeführerin hat sodann unter dem sogenannten «Erweiterungseffekt» (vgl. Beilage 21 der Beschwerde) beschrieben, dass im Rahmen der Renovationsarbeiten neue Einrichtungen oder bauliche Elemente hinzugekommen seien und deshalb von wertvermehrenden Aufwendungen auszugehen sei. So habe bei der Heizung und Kesselanlage eine Erweiterung der Heizleitungen und Heizkörper stattgefunden, in der Küche seien die Kochkapazitäten erhöht und die Kücheneinrichtungen erweitert worden, bei den Notausgängen seien neue Ausgänge erstellt und bei den Fenstern zusätzliche Öffnungen ausgebrochen worden. Die Kellerverteilung sei erweitert und ihre Kapazität erhöht worden, zudem sei erstmals eine Felssicherung angebracht worden, wo zuvor keine bestanden habe. Gleiches gelte für die Stützmauer, die neu erstellt bzw. erweitert worden sei. Schliesslich seien Brandschutztüren und -fenster gebaut bzw. ersetzt worden, die zuvor nicht bestanden hätten.

Zwar lässt sich nicht ausschliessen, dass – wie die Beschwerdeführerin vorbringt – im Zusammenhang mit einzelnen Arbeitskomplexen neue Elemente hinzugekommen sind (so etwa die Rechnung Nr. 132.112014 mit dem Wortlaut «Zusätzliche Türen im Wellnessbereich» [vgl. Beilage 14 der Einsprache vom 15. Dezember 2022]). Es finden sich jedoch zahlreiche Formulierungen, die auf werterhaltende Arbeiten schliessen lassen (vgl. etwa die nachfolgenden Rechnungen zur Beilage 14 der Einsprache vom 15. Dezember 2022: *Heizung/Kesselanlage*: «Bestehender Röhrenradiateur wird demontiert» [Rechnung Nr. 6110139], «Erneuerung der Heizkessel, der Trinkwasserverteilung und der Kamine» [Rechnungen Nr. 90131173 und 90136096], «Bauleistungen bei Kesselaustausch» / «Bauleistungen im Zusammenhang der Kaminerneuerung» [Rechnung Nr. 122207997]; *Notausgänge UG*: «Anpassungen Notausgänge Untergeschoss» [Rechnung Nr. 990071]; *Notausgänge Nord/Ost*: «Demontage und Entsorgung bestehende Türe» [Rechnung Nr. 121.122015]; *Notausgang Coiffeur*: «Reparatur an Teppich Schmutzschleuse» [Rechnung Nr. 14142], «Demontage der bestehenden Rahmentüren» [Rechnung Nr. 141189]; *Umbau Fenster*: «Zierleisten bei Kreuzstöcken ersetzen» [Rechnung Nr. 130847], «Fachgerechte Demontage und Entsorgen der alten Fenster» [Rechnung Nr. 0]; *Felssicherung* [vgl. Beilage «Ausgeführte Arbeiten» vom Schreiben der Beschwerdeführerin vom 10. Juni 2022]:

«Alte Palisade demontieren» [Regierapport der E._____ AG vom 12. Oktober 2015], «Erneuerung Palisadenwand» [Abnahmeprotokoll der F._____ vom 10. November 2015]; *Stützmauer*: «Instandsetzung Stützmauer» [Rechnung Nr. 46081/01], «Demontage und Remontage bestehendes Geländer/Ausleger» [Rechnung Nr. 81.062017]).

Nach den in Erwägung 1.4 dargelegten Grundsätzen trägt die Beschwerdeführerin die Beweislast für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen, wozu auch der Nachweis gehört, dass Aufwendungen als wertvermehrend zu qualifizieren sind. Weiterführende Unterlagen, die den behaupteten Neubau oder die behaupteten Erweiterungen substantiiert belegen könnten (wie etwa Baupläne, Bewilligungsunterlagen, Fotodokumentationen vor und nach der Ausführung oder detaillierte Werkverträge), liegen nicht vor. Die Gesamtschau der vorgelegten Rechnungen weist vielmehr überwiegend auf werterhaltende Arbeiten hin. Damit ist nicht nachgewiesen, dass es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen um wertvermehrende handelt. Folglich ist in Anwendung der Beweislastregel von überwiegend werterhaltenden Aufwendungen auszugehen.

3.2.3.3 Hinsichtlich der Arbeiten im Zusammenhang mit den *Traversenergänzungen der Balkone*, dem *Trinkwasser Hausanschluss Ost-/Westzugänge* und dem *Leckschutz im Heizöltank* sind sich die Beschwerdeführerin und Vorinstanz einig, dass es sich um wertvermehrende Massnahmen handelt. Für das Bundesverwaltungsgericht besteht kein Anlass, von dieser übereinstimmenden Auffassung abzuweichen.

3.2.3.4 Die Aktivierbarkeit im Rahmen der Rechnungslegung stellt – wie bereits in Erwägung 2.7.4 ausgeführt – ein starkes Indiz für einen wertvermehrenden Charakter dar. Übereinstimmend mit der Vorinstanz ist jedoch festzuhalten, dass stets eine Würdigung im Einzelfall vorzunehmen ist und deshalb selbst bei aktivierungsfähigen Anlagekosten nicht zwingend von wertvermehrenden Aufwendungen auszugehen ist (vgl. auch Urteil des BGer 2C_537/2016 vom 16. Oktober 2017 E. 3.3.). Zwar hat die Beschwerdeführerin einzelne Rechnungen aus bestimmten Arbeitskomplexen gemäss der Investitionsliste (Beilage 2 zum Schreiben der Beschwerdeführerin vom 18. April 2019) in ihrer Buchhaltung aktiviert. Dies stellt jedoch für sich allein keinen hinreichenden Nachweis dafür dar, dass die jeweilige Aufwendung insgesamt wertvermehrend war. Vorliegend vermag die Aktivierung einzelner Rechnungen nichts am überwiegend werterhaltenden Charakter der Aufwendungen zu ändern.

3.2.3.5 Die Beschwerdeführerin moniert weiter, dass der Gebäudeversicherungswert um über Fr. 1'000'000.-- gestiegen sei, während die ESTV lediglich Investitionen für rund Fr. 250'000.-- als wertvermehrend anerkannt habe. Den eingereichten Versicherungsausweisen ist zwar zu entnehmen, dass der Gebäudeversicherungswert der Liegenschaft zwischen 2011 und 2018 um über Fr. 1'000'000.-- zugenommen hat. Ob und in welchem Ausmass diese Steigerung auf die streitbetroffenen Bauarbeiten zurückzuführen ist, ist jedoch nicht erstellt. Ausserdem könnten beim Gebäudeversicherungswert andere Abgrenzungskriterien gelten, etwa eine quotenmässige Aufteilung der Aufwendungen in werterhaltende und wertvermehrnde Elemente. Demgegenüber ist bei der Einlageentsteuerung – wie gesehen – nach der Präponderanzmethode jede Aufwendung als Ganzes entweder als wertvermehrend oder als werterhaltend zu qualifizieren. Allein aus der Erhöhung des Gebäudeversicherungswerts kann daher nicht auf entsprechende wertvermehrnde Aufwendungen im Sinne von Art. 73 Abs. 1 MWSTV geschlossen werden.

3.2.3.6 Die von der Vorinstanz vorgenommene Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrnden Aufwendungen ist nicht zu beanstanden. Für darüber hinausgehende wertvermehrnde Aufwendungen hat die Beschwerdeführerin den erforderlichen Nachweis nicht erbracht.

3.3 Die Beschwerdeführerin hat die von der Vorinstanz gewährte Einlageentsteuerung in Höhe von Fr. 15'157.-- sodann in *rechnerischer* Hinsicht nicht beanstandet. Es sind bezüglich dieser Berechnung keine offensichtlichen Mängel erkennbar.

3.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die vorliegenden Bauarbeiten mehrwertsteuerlich nicht als Grossrenovation im Sinne von Art. 74 MWSTV zu qualifizieren sind, da nicht von einer Bauphase ausgegangen werden kann. Hinsichtlich der Unterscheidung in werterhaltende und wertvermehrnde Aufwendungen ist der Vorinstanz zu folgen. Somit erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

4.

4.1 Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die auf Fr. 10'000.-- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der von ihr einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

4.2 Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 10'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der von ihr einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung 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:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Aisha Rutishauser

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)