



## Urteil vom 6. September 2017

---

Besetzung

Richter Ronald Flury (Vorsitz),  
Richter Jean-Luc Baechler, Richter David Aschmann,  
Gerichtsschreiber Thomas Ritter.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
vertreten durch die Rechtsanwälte Dr. Christian Witschi  
und/oder Michèle Ludwig, Kellerhals Carrard Bern,  
Effingerstrasse 1, Postfach 6916, 3001 Bern,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Departement für Wirtschaft, Bildung und Forschung  
WBF,**  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Steuererleichterungen bei der direkten Bundessteuer (zweite  
Periode); Feststellungsverfügung vom 16. Juni 2015,

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) ist eine im Jahr [...] errichtete Aktiengesellschaft mit Sitz in Q. \_\_\_\_\_ im Kanton X. \_\_\_\_\_. Sie betreibt ein Netzwerk von Online-Marktplätzen in den Bereichen Auto, Immobilien, Arbeitsplätze und Kleinanzeigen. Auf den Marktplätzen werden Werbeanzeigen vermarktet.

**A.b** Im Jahr 2007 stand die Beschwerdeführerin zu rund 85 % im Besitz der damaligen B. \_\_\_\_\_ AG. An dieser waren die damalige C. \_\_\_\_\_ AG (direkt und indirekt) zu 49.9 % und die D. \_\_\_\_\_ AG indirekt zu einer Mehrheit von 50.1 % beteiligt. Nebst 15 % direkter Anteile an der B. \_\_\_\_\_ AG hielt die C. \_\_\_\_\_ AG 100 % der Anteile der damaligen E. \_\_\_\_\_ AG, einer im Bereich E-Business und Internet-Technologie tätigen Gesellschaft mit Sitz in Q. \_\_\_\_\_, die ihrerseits an der B. \_\_\_\_\_ AG zu 34.9 % beteiligt war. Zuzufolge erreichter Kapazitätsgrenzen am Unternehmensstandort in Q. \_\_\_\_\_ evaluierte die C. \_\_\_\_\_ AG damals in den Kantonen X. \_\_\_\_\_ und Y. \_\_\_\_\_ Standortalternativen für die Tätigkeiten der Beschwerdeführerin und der E. \_\_\_\_\_ AG.

**A.c** Im Verlauf der Vorverhandlungen der E. \_\_\_\_\_ AG mit der Wirtschaftsförderung des Kantons X. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: WFX) stellte ihr der Kanton im Februar 2007 Steuererleichterungen während fünf Jahren und die Fortführung für weitere fünf Jahre in Aussicht, sofern die Gruppe 35 zusätzliche Arbeitsplätze am Unternehmensstandort Q. \_\_\_\_\_ schaffen werde. Zur Standortwahl gehörte auch die Errichtung des im Juli 2007 bewilligten und Ende 2008 bezogenen Bürogebäudes in Q. \_\_\_\_\_ für Gesamtkosten von rund Fr. [...]. Der Neubau bedeutete eine Verdreifachung der zur Verfügung stehenden Fläche. In der Folge verlegten die Beschwerdeführerin, die E. \_\_\_\_\_ AG und die in Q. \_\_\_\_\_ ansässigen Tochtergesellschaften der E. \_\_\_\_\_ AG - die H. \_\_\_\_\_ AG sowie die F. \_\_\_\_\_ AG (heute L. \_\_\_\_\_ AG) - ihre Tätigkeiten in das neu erstellte Gebäude und beschäftigten darin diverse Mitarbeiter.

Später wurde die H. \_\_\_\_\_ AG zur „U. \_\_\_\_\_ AG“ umfirmiert (nachfolgend beide als U. \_\_\_\_\_ AG bezeichnet) und 2013 durch Fusion von der K. \_\_\_\_\_ AG übernommen. Diese erhielt ihrerseits die Firma „U. \_\_\_\_\_ AG“ und verlegte den Sitz nach Q. \_\_\_\_\_. Nach diversen Umstrukturierungen hält heute die L. \_\_\_\_\_ AG die Beteiligungsmehrheit an der Beschwerdeführerin und der U. \_\_\_\_\_ AG.

**B.**

Am 9. Oktober 2007 reichten die Beschwerdeführerin und die E. \_\_\_\_\_ AG beim Kanton X. \_\_\_\_\_ formell ein Gesuch um Gewährung von Steuererleichterungen ein.

**B.a** Mit Beschluss vom 23. Oktober 2007 räumte der Staatsrat des Kantons X. \_\_\_\_\_ der Beschwerdeführerin die beantragte Steuererleichterung auf Kantonsebene wie folgt ein (Art. 1):

<sup>1</sup> Der Gesellschaft A. \_\_\_\_\_ AG, in Q. \_\_\_\_\_, wird für die Dauer von 5 Jahren ab dem 1. Januar 2008 eine teilweise Steuererleichterung im Umfang von 70 % auf der Gewinn- und Kapitalsteuer des Kantons, der Gemeinde und der Pfarrei (Kirchgemeinde) gewährt.

<sup>2</sup> Eine zusätzliche teilweise Steuererleichterung von 70 % auf der Gewinn- und Kapitalsteuer des Kantons, der Gemeinde und der Pfarrei (Kirchgemeinde) wird der A. \_\_\_\_\_ AG, in Q. \_\_\_\_\_, für die Dauer von 5 Jahren ab Ende der ersten Steuererleichterung gewährt, wenn nach Ablauf der fünfjährigen Steuererleichterung von der C. \_\_\_\_\_-Gruppe in Q. \_\_\_\_\_ mindestens 35 neue gut und hoch qualifizierte Arbeitsplätze (gleichwertig Vollzeit) geschaffen wurden."

Der E. \_\_\_\_\_ AG wurde diese Steuererleichterung ebenfalls gewährt.

**B.b** Am 25. Oktober 2007 leitete die WFX den Entscheid des Staatsrats an das Staatssekretariat für Wirtschaft (nachfolgend: SECO) weiter mit dem (analogen) Antrag, eine Steuererleichterung im Umfang von 70 % auf Bundesebene für die Dauer von fünf Jahren (1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2012) zu gewähren, und sie um weitere fünf Jahre zu verlängern, „falls nach Ablauf der ersten Steuererleichterungsperiode, das heisst Ende 2012 am Unternehmensstandort der C. \_\_\_\_\_ AG in Q. \_\_\_\_\_ mindestens 35 neue gut und hoch qualifizierte Arbeitsplätze geschaffen wurden.“

**B.c** Mit Verfügung vom 21. Dezember 2007 befreite das Eidgenössische Volkswirtschaftsdepartement EVD (seit 1. Januar 2013 Eidgenössisches Departement für Wirtschaft, Bildung und Forschung WBF) die Beschwerdeführerin ab dem 1. Januar 2008 während 10 Jahren zu 50 % von der direkten Bundessteuer.

Unter dem Titel Bedingungen und Auflagen hielt das EVD fest:

"Die Dauer der Steuervergünstigung wird in zwei Etappen zu je 5 Jahren aufgeteilt, wobei die Erleichterung für die zweite Etappe nur dann gewährt wird,

wenn nach Ablauf der ersten fünf Jahre die A.\_\_\_\_\_ AG mindestens 35 neue, gut qualifizierte Arbeitsplätze (Vollzeitäquivalent) geschaffen hat."

Der E.\_\_\_\_\_ AG wurde eine solche Steuererleichterung ebenfalls gewährt.

### **C.**

**C.a** Mit Schreiben vom 24. September 2013 ersuchte die Beschwerdeführerin beim Kanton X.\_\_\_\_\_ um Verlängerung der Steuererleichterung um weitere fünf Jahre.

**C.b** Die E.\_\_\_\_\_ AG und die B.\_\_\_\_\_ AG wurden im Jahr 2014 von der Beschwerdeführerin durch Fusion (Absorption) übernommen.

**C.c** Am 10. März 2014 beantragte der Kanton X.\_\_\_\_\_ im Rahmen der Übermittlung des Jahresrapports 2012 die Verlängerung der Bundessteuererleichterung zu Gunsten der Beschwerdeführerin für die zweite Periode vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2017.

**C.d** Der Staatsrat des Kantons X.\_\_\_\_\_ entschied mit Beschluss vom 19. August 2014, dass der Beschwerdeführerin die Steuererleichterung für die zweite Periode verlängert werde.

**C.e** Mit Schreiben vom 21. August 2014 ersuchte die WFX das SECO um Verlängerung der Steuererleichterung bei der direkten Bundessteuer und den Einbezug der U.\_\_\_\_\_ AG in die Steuererleichterung zu Gunsten der Beschwerdeführerin. Da das Schreiben dem SECO nicht zugestellt wurde, informierte die WFX das SECO mit E-Mail vom 16. September 2014 über den Verlängerungsantrag.

### **D.**

Mit Verfügung vom 16. Juni 2015 stellte das Eidgenössische Departement für Wirtschaft, Bildung und Forschung WBF (nachfolgend: Vorinstanz) fest, dass die Bedingungen der mit Verfügung vom 21. Dezember 2007 zu Gunsten der Beschwerdeführerin gewährten Steuererleichterung (direkte Bundessteuer) für die zweite Periode nicht erfüllt seien. Folglich ende die Steuererleichterung per 31. Dezember 2012 mit Ablauf der ersten Periode.

Die Vorinstanz begründete ihre Verfügung damit, die Verlängerung bedinge gemäss Verfügung vom 21. Dezember 2007 die Schaffung von mindestens 35 neuen, gut qualifizierten Arbeitsplätzen (Vollzeitäquivalent, VZA) durch

die Beschwerdeführerin. Diese habe jedoch per 31. Dezember 2012 bei einem Bestand von total 81 Arbeitsplätzen (VZA) lediglich einen neuen Arbeitsplatz geschaffen, weshalb die Steuererleichterung nicht für die zweite Periode weitergeführt werden könne.

## E.

**E.a** Gegen diese Feststellungsverfügung (nachfolgend: angefochtene Verfügung) liess die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 17. August 2015 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben mit folgenden Anträgen:

### „Sachanträge

1. Die Feststellungsverfügung vom 16. Juni 2015 sei nichtig zu erklären.
2. Es sei festzustellen, dass die Kantonale Steuerverwaltung des Staats X.\_\_\_\_\_ für die Beurteilung zuständig ist, ob die Bedingung für die Verlängerung der mit Verfügung der Vorinstanz vom 21. Dezember 2007 der Beschwerdeführerin gewährten Steuererleichterung betreffend die direkte Bundessteuer für die Periode vom 1. Januar 2013 bis zum 31. Dezember 2017 erfüllt ist. Entsprechend sei die Kantonale Steuerverwaltung des Staats X.\_\_\_\_\_ anzuweisen, über die Verlängerung der vorgenannten Steuererleichterung zu entscheiden.
3. Eventualiter (zu Ziff. 1) sei die Feststellungsverfügung vom 16. Juni 2015 aufzuheben.
4. Eventualiter (zu Ziff. 2) sei festzustellen, dass die Bedingung für die Verlängerung der mit Verfügung der Vorinstanz vom 21. Dezember 2007 der Beschwerdeführerin gewährten Steuererleichterung betreffend die direkte Bundessteuer für die Periode vom 1. Januar 2013 bis zum 31. Dezember 2017 erfüllt ist und die Steuererleichterung dementsprechend bis am 31. Dezember 2017 fortbesteht.
5. Subeventualiter (zu Ziff. 2) sei die Sache zur Neubeurteilung nach Massgabe der Erwägungen der Beschwerdeinstanz an die Vorinstanz zurückzuweisen.

### Verfahrensantrag

6. Die Kantonale Steuerverwaltung des Staats X.\_\_\_\_\_ sei anzuweisen, die Steuerveranlagungsverfahren betreffend die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Steuerjahre 2013 – 2017 bis zum rechtskräftigen Abschluss dieses Verfahrens zu sistieren.

- unter Kosten und Entschädigungsfolge - "

Zur Begründung führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen an, die Vorinstanz sei weder zum Erlass der Vorgaben in der ursprünglichen Verfügung vom 21. Dezember 2007 noch zum Erlass der angefochtenen Feststellungsverfügung zuständig. Werde die angefochtene Verfügung nicht zufolge Unzuständigkeit der Vorinstanz für nichtig erklärt, sei sie aufzuheben, weil die Beschwerdeführerin die Bedingung für die Verlängerung der Steuererleichterung erfüllt habe. Sie habe in den Jahren 2008 bis 2012 rund 60 Arbeitsplätze geschaffen. Dabei seien nicht nur die formell an sich selber gebundenen Arbeitsverträge zu berücksichtigen, sondern auch diejenigen Arbeitsplätze, welche sie bei der U. \_\_\_\_\_ AG, einer Gesellschaft der gleichen Unternehmensgruppe, durch an diese übertragene Dienstleistungen neu geschaffen habe. Aus der Auslegung der Verfügung vom 21. Dezember 2007 und dem Grundsatz des Vertrauensschutzes ergebe sich, dass die Bedingung erfüllt sei.

**E.b** Auf Aufforderung des Gerichts hin reichte die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 8. September 2015 eine Schätzung der durch die Steuererleichterung begründeten Steuerersparnisse auf Bundesebene für die Steuerjahre 2013 bis 2017 ein und bezifferte diese auf Fr. [...].

**F.**

Mit Vernehmlassung vom 30. Oktober 2015 beantragt die Vorinstanz die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde. Sie führt dazu unter anderem aus, ihre Entscheidkompetenz zur Gewährung oder Verweigerung von Steuererleichterungen bei der direkten Bundessteuer (mit Bedingungen und Auflage) ergebe sich klar aus den gesetzlichen Bestimmungen und sei auch nicht von der übergangsrechtlichen Frage nach dem anwendbaren Recht abhängig. Weiter sehe die ursprüngliche Verfügung als Bedingung der Verlängerung klar vor, dass die Beschwerdeführerin die erforderliche Anzahl an Arbeitsplätzen selbst schaffen müsse. Es könnten keine Arbeitsplätze bei anderen Unternehmen angerechnet werden.

**G.** Die Beschwerdeführerin hält mit Replik vom 15. Dezember 2015 und die Vorinstanz mit Duplik vom 28. Januar 2016 an ihren Anträgen fest.

**H.** Mit Zwischenverfügung vom 26. Februar 2016 wies das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrens Antrag der Beschwerdeführerin ab, die kantonale Steuerverwaltung des Staates X. \_\_\_\_\_ zur Sistierung der Steuerveranlagung der direkten Bundessteuer für die Steuerjahre 2013 bis 2017 anzuweisen. Das Bundesverwaltungsgericht hielt jedoch fest, dass die Be-

schwerde gegen die Feststellungsverfügung vom 16. Juni 2015 aufschiebende Wirkung habe (Hemmung der Feststellungswirkung), weshalb die kantonale Steuerverwaltung von Vollzugshandlungen betreffend die Veranlagung der direkten Bundessteuer für die Steuerjahre 2013 bis 2017 abzusehen habe.

## **I.**

**I.a** Mit Eingabe vom 8. Juli 2016 reichte die Beschwerdeführerin dem Bundesverwaltungsgericht ein Schreiben von Bundespräsident Johann Schneider-Ammann vom 22. Juni 2016 an Ständerat und Staatsrat G. \_\_\_\_\_ zu den Akten. Darin geht Bundesrat Schneider-Ammann davon aus, dass der komplexe Sachverhalt in den entscheidrelevanten Unterlagen nur unzureichend abgebildet sei und massgeblich dazu beigetragen habe, dass das Verfahren am Bundesverwaltungsgericht hängig sei. Eine Sistierung des Verfahrens und eine nochmalige Aufarbeitung des relevanten Sachverhalts erachte er aber nach interner Prüfung nicht als adäquat.

Die Beschwerdeführerin führt dazu aus, das Schreiben des Bundespräsidenten bestätige ihren Standpunkt. Dass der Sachverhalt in der angefochtenen Verfügung unzureichend abgebildet sei, zeige, dass der Wortlaut der Verfügung vom 21. Dezember 2007 auslegungsbedürftig und keine enge Auslegung im Sinne der Vorinstanz vorzunehmen sei.

**I.b** Mit Schreiben vom 26. August 2016 nahm die Vorinstanz dazu Stellung und führt unter anderem aus, der Bundespräsident habe in seinem Schreiben Schwachstellen in der Verfahrensabwicklung anerkannt, erachte indessen die Voraussetzungen nicht als erfüllt, das Bundesverwaltungsgericht um Anordnung eines weiteren Schriftenwechsels zu ersuchen, um die angefochtene Verfügung in Wiedererwägung zu ziehen.

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 ff. des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). Der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 16. Juni 2015 bildet eine Feststellungsverfügung im Sinn von Art. 5 Abs. 1 Bst. b VwVG, soweit er Rechtswirkungen entfaltet. Ob der Entscheid rechtswirksam ist, liegt jedoch im Streit. So beantragt die Beschwerdeführerin im Hauptbegehren, die Verfügung sei nichtig zu erklären und die aus ihrer Sicht zuständige kantonale Steuerverwaltung anzuweisen, über die Fortführung der Steuererleichterung für die Periode vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2017 zu entscheiden.

**1.1** Sollte sich die Verfügung vom 16. Juni 2015 als nichtig erweisen, wäre mangels Anfechtungsobjekts auf die Beschwerde nicht einzutreten (BGE 132 II 342 E. 2.3; vgl. Urteile des BVGer B-672/2014 vom 3. März 2015 E. 3.1 und A-2654/2014 vom 5. Februar 2015 E. 2.3), doch wäre die Nichtigkeit im Urteilsdispositiv festzustellen (BGE 132 II 342 E. 2.2 f.; Urteil des BVGer A-2654/2014 vom 5. Februar 2015 E. 2.3).

Nichtig ist eine Verfügung nur dann ausnahmsweise, wenn sie an einem besonders schweren, offensichtlichen oder zumindest leicht erkennbaren Mangel leidet und die Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährden würde. Als Nichtigkeitsgründe fallen nach der Praxis hauptsächlich die funktionelle und sachliche Unzuständigkeit einer Behörde und schwerwiegende Verfahrensfehler in Betracht (BGE 139 II 243 E. 11.2; 138 II 501 E. 3.1; 132 II 21 E. 3.1). Ein Entscheid einer unzuständigen Behörde leidet grundsätzlich an einem schwerwiegenden Mangel mit Nichtigkeitsfolge, es sei denn, die verfügende Behörde habe allgemeine Entscheidungsgewalt auf dem betreffenden Gebiet und die Nichtigkeit vertrage sich nicht mit der Rechtssicherheit (BGE 137 III 217 E. 2.4.3; BVGE 2008/59 E. 4.3).

**1.2** Die Beschwerdeführerin begründet die Nichtigkeit damit, dass die Vorinstanz zur Beurteilung der Fortführung der Steuererleichterung nicht zuständig sei. Die Verfügungskompetenz hinsichtlich Steuererleichterungen oder Feststellungen über den Eintritt entsprechender Bedingungen liege bei der veranlagenden kantonalen Behörde.

Da die streitbetroffene Bedingung im Jahr 2007 unter altem Recht auferlegt worden sei, sei auch hinsichtlich der Überwachung der Bedingung das alte

Recht anzuwenden. Danach dürften die Bundesbehörden nur die Verwendung der gewährten Bundeshilfe, nicht aber die Einhaltung von Bedingungen und Auflagen von Verfügungen überwachen, wie es das neue, seit 1. Januar 2008 geltende Recht vorsehe. Die zuständigen kantonalen Behörden hätten die Steuererleichterung auch für die zweite Periode gewährt und damit den Inhalt sowie die Erfüllung der Bedingung bestätigt. Indem die Vorinstanz dieser Ansicht widerspreche und eine Verfügung erlassen habe, überschreite sie ihre Überwachungskompetenz.

**1.3** Die Vorinstanz führt demgegenüber aus, ihre Entscheidkompetenz zur Gewährung von Bundessteuererleichterungen (mit Bedingungen und Auflagen) und zu deren Verweigerung ergebe sich klar aus den gesetzlichen Bestimmungen des neuen Rechts. Das SECO seinerseits sei zuständig zur Überprüfung der Gesuche und zur Überwachung der Einhaltung der vom WBF angeordneten Bedingungen. Weiter seien Ablauf und System der Gewährung von Steuererleichterungen analog auch bereits im alten Recht vorgesehen gewesen.

#### **1.4**

**1.4.1** Im Zeitpunkt der Verfügung vom 21. Dezember 2007, welche die Beschwerdeführerin ab dem 1. Januar 2008 zu 50 % von der direkten Bundessteuer befreite, war die Förderung privatwirtschaftlicher Vorhaben zur Schaffung von Arbeitsplätzen durch Steuererleichterungen des Bundes normiert im Bundesgesetz vom 6. Oktober 1995 zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete (nachfolgend: Bundesgesetz 1995; vgl. AS 1996 1918, 2001 1911, 2006 2197, 4301, 2007 6861) und in der Verordnung über die Hilfe zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete vom 10. Juni 1996 (nachfolgend: Verordnung 1996; vgl. AS 1996 1922, 2000 187, 2001 3033, 2004 5113, 2006 4305, 2007 6865). Die beiden Erlasse wurden per 1. Januar 2008 aufgehoben mit Inkrafttreten des geltenden Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2006 über Regionalpolitik (SR 901.0; nachfolgend: NRPG oder NRPG 2006) und der Verordnung vom 28. November 2007 über die Gewährung von Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik (nachfolgend: Verordnung 2007; AS 2007 6865). Letztere wurde inzwischen durch die gleichnamige Verordnung vom 3. Juni 2016 ersetzt (SR 901.022; nachfolgend: Verordnung 2016).

**1.4.2** Uneinig sind sich Beschwerdeführerin und Vorinstanz zunächst in der intertemporalrechtlichen Frage des anwendbaren Rechts.

Dabei sind materielles Recht und Verfahrensrecht auseinander zu halten. Bei Änderungen des materiellen Rechts ist die Rechtmässigkeit eines Verwaltungsaktes grundsätzlich nach der Rechtslage zur Zeit seines Erlasses zu beurteilen, soweit keine ausdrücklichen Übergangsregeln bestehen (vgl. Urteil des BVGer B-5644/2012 vom 4. November 2014 E. 2.2; BGE 139 II 243 E. 11.1; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 293 f.).

Neue Verfahrensvorschriften sind indessen im Grundsatz unverzüglich mit dem Tag des Inkrafttretens anzuwenden (Urteil B-5644/2012 E. 2.2; BGE 136 II 187 E. 3.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N 297), es sei denn es werde eine grundlegend neue Verfahrensordnung geschaffen (BGE 136 II 187 E. 3.1), oder es liege ein Fall laufender Rechtsmittelfristen vor (BGE 130 V 560 E. 3.1). Dieser Grundsatz beruht auf der Überlegung, dass das Prozessrecht in der Regel keine rückwirkende Verschlechterung der Rechtsposition der Betroffenen zur Folge habe (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N 297; BGE 136 II 187 E. 3.1).

**1.4.3** Vorliegend richtet sich die *materielle* Beurteilung, ob die verbleibende Bedingung der Steuererleichterung (zweite Periode) erfüllt ist, in erster Linie nach der Verfügung vom 21. Dezember 2007 und im Übrigen nach dem früheren, bis 31. Dezember 2007 geltenden Recht (Bundesgesetz 1995). Gestützt auf dieses setzte die Verfügung die Steuererleichterung für die gesamte Zeitdauer („ab 1. Januar 2008 während 10 Jahren“) sowie die betroffene Bedingung (zweite Periode) fest. Folgerichtig untersteht auch die Frage ihrer Erfüllung einheitlich demselben Recht (vgl. zudem Art. 13 Abs. 4 der Verordnung 2007). Dies entspricht auch der ausdrücklichen Übergangsregel gemäss Art. 36 Bst. a des Bundesgesetzes über Finanzhilfen und Abgeltungen vom 5. Oktober 1990 (Subventionsgesetz, SuG; SR 616.1). Danach werden Gesuche nach dem im Zeitpunkt der Gesuchseinreichung – hier im Oktober 2007 (Bst. B) – geltenden Recht beurteilt, wenn die Leistung (Finanzhilfe) – so die im Dezember 2007 verfügte Steuererleichterung – vor Erfüllung der entsprechenden Aufgabe (vorliegend die Schaffung von Arbeitsplätzen im 2007 begonnenen Neubau) gewährt wird (vgl. Urteil des BVGer B-1270/2010 vom 20. Juli 2011 E. 2). Damit wird das Vertrauen derjenigen geschützt, die Tätigkeiten aufnehmen, für welche die geltende Rechtsordnung Leistungen in Aussicht stellt (Botschaft zu einem Bundesgesetz über Finanzhilfen und Abgeltungen vom 15. Dezember 1986, BBl 1987 I 369, 416).

**1.4.4** Hingegen ist auf die *verfahrensrechtliche* Frage, ob die Vorinstanz zum Erlass der angefochtenen Verfügung zuständig war, das neue Recht (NRPG 2006) massgebend. Dessen Anwendbarkeit ergibt sich bereits daraus, dass das vorinstanzliche Verfahren unter Geltung des NRPG 2006 eingeleitet wurde und entsprechend auch kein neues Gesetz auf ein schon zuvor hängiges Verfahren angewandt wird. Wie jedoch die folgenden Erwägungen zeigen, ist für die Eintretensfrage nach dem beschwerdefähigen Anfechtungsobjekt und die Zuständigkeit, den Eintritt von Bedingungen zu prüfen, nicht entscheidend, ob das alte oder neue Recht angewandt wird.

**1.5** Sowohl das aufgehobene Bundesgesetz 1995 (Art. 1 und 6) wie auch das geltende NRPG 2006 (Art. 12) sehen im Wesentlichen vor, dass „der Bund“ für die direkte Bundessteuer einem Unternehmen Steuererleichterungen gewähren kann, sofern der Kanton ebenfalls solche gewährt. Die Bestimmungen lassen, kompetenzrechtlich (vgl. Art. 128 f. BV) wie sachlogisch einleuchtend, erkennen, dass die Bundesbehörde über Erleichterungen der vom Bund erhobenen direkten Bundessteuer befindet, während über solche bei kantonalen Steuern die kantonalen Behörden entscheiden.

Diese Kompetenzabgrenzung wird unter dem Titel „Verfahren“ im alten wie im neuen Recht dahingehend umgesetzt, dass der Kanton nur über die Gewährung „kantonalen Steuererleichterungen“ entscheidet und das Gesuch mit seinen Entscheiden und Anträgen an das SECO weiterleitet (Art. 7 Abs. 3 Bundesgesetz 1995; Art. 19 Abs. 1 NRPG 2006). Das SECO prüft die Gesuche zuhanden des Departements (WBF), welches nach beiden Rechten über die Einräumung und das Ausmass von Steuererleichterungen bei der direkten Bundessteuer entscheidet (Art. 7 Abs. 4 Bundesgesetz 1995; Art. 19 Abs. 2 NRPG 2006). Das Departement kann sie zur Sicherung des Vorhabens mit Bedingungen und Auflagen verbinden (Art. 8 Verordnung 1996; Art. 9 Verordnung 2007). Die Steuererleichterungen werden, nach Massgabe des vom Departement getroffenen Entscheids, von derjenigen kantonalen Behörde verfügt, welche für die Veranlagung der Unternehmen zuständig ist (Art. 7 Abs. 5 Bundesgesetz 1995; Art. 19 Abs. 3 NRPG 2006).

**1.5.1** Nach zutreffendem Hinweis der Beschwerdeführerin unterscheidet sich der Wortlaut des früheren von jenem des geltenden Rechts insofern, als das Departement gemäss Art. 7 Abs. 4 Bundesgesetz 1995 „dem Grundsatz nach“ über Steuererleichterungen (direkte Bundessteuer) entschied, während Art. 19 Abs. 2 NRPG diese Wendung nicht mehr enthält.

Die Beschwerdeführerin will indes daraus ableiten, dass der Bund (Departement, SECO) nach altem Recht nur über eine „Grundsatzkompetenz“, nicht aber eine Verfügungskompetenz verfügt habe. Die Bundesbehörden hätten lediglich den Grundsatzentscheid über Gewährung und Ausmass der Steuererleichterung fällen und dem Kanton mitteilen dürfen, nicht aber eine bindende Verfügung erlassen und direkt der betroffenen Unternehmung eröffnen dürfen. Diese Kompetenz sei der für die Veranlagung zuständigen Behörde des Kantons zugewiesen gewesen. Auch die Befugnis, Bedingungen vorzusehen, habe sich auf diese Grundsatzkompetenz beschränkt, weshalb neben der angefochtenen Verfügung auch die am 21. Dezember 2007 angeordnete Bedingung nichtig sei, soweit sie zu ihren Ungunsten ausfalle.

**1.5.2** Aus der Entstehungsgeschichte und den historischen Materialien zum NRPG 2006 sind allerdings keine expliziten Erläuterungen zur Streichung der Wendung „dem Grundsatz nach“ ersichtlich. Immerhin aber ist der Botschaft zum ersten, die Wendung noch beinhaltenden Entwurf zur Änderung des Bundesgesetzes 1995 zu entnehmen, dass „wie bisher“ Gesuche um Steuererleichterungen vom EVD dem Grundsatz nach „verfügt“ werden und nur die Veranlagung selbst „auch in Zukunft“ von den zuständigen kantonalen Behörden vorgenommen werde (Botschaft des Bundesrats über die Verlängerung und Änderung des Bundesbeschlusses zu Gunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete vom 13. September 2000, BBI 2000, 5653, 5668 f.). In der Botschaft über die Neue Regionalpolitik (NRP) vom 16. November 2006 (BBI 2006, 231, 290) wird schliesslich zur geltenden Bestimmung (Art. 19 NRPG) unmissverständlich ausgeführt, dass der Entscheid des EVD über Einräumung und Ausmass der Steuererleichterung dem Gesuchsteller per Verfügung mitgeteilt wird und das Departement die zuständige Veranlagungsbehörde des Kantons über die Steuererleichterung informiert.

Somit bestehen keine Hinweise, dass der Gesetzgeber relevante verfahrensrechtliche Änderungen bezüglich Zuständigkeit und Verfügungskompetenz, über eine redaktionelle Anpassung hinaus, beabsichtigte.

**1.5.3** Vielmehr setzt das Gesetz vor dem Hintergrund, dass die vom Bund erhobene direkte Bundessteuer von den Kantonen veranlagt wird (Art. 128 Abs. 4 BV), ein zweigliedriges Verfahren für Steuererleichterungen auf Bundesebene fest. Nachdem der Kanton über die Gewährung kantonaler Steuererleichterungen befunden und das Gesuch mit seinen Entscheiden und Anträgen an das SECO weitergeleitet hat, entscheidet auf einer ersten

Stufe das Departement, nach Prüfung des SECO, mit formell zu eröffnender Verfügung über die Einräumung und das Ausmass von Steuererleichterungen bei der direkten Bundessteuer. Dadurch wird dem Gesuchsteller auch direkt der Rechtsschutz gemäss den Bestimmungen der Bundesrechtspflege ermöglicht. Ist über die Steuererleichterung und ihr Ausmass (Umfang und Zeitdauer) für eine bestimmte Periode rechtskräftig entschieden („Grundsatz“), obliegt es im Rahmen der jährlichen Veranlagung der dafür zuständigen Kantonsbehörde, die Steuererleichterung im zweiten Schritt betragsmässig zu quantifizieren bzw. den konkreten Steuerbetrag zu verfügen.

**1.5.4** Soweit die Beschwerdeführerin eine Überschreitung der „Überwachungskompetenz“ der Vorinstanz beanstandet, findet ihre Rüge im vorstehend dargestellten System ebenfalls keine Stütze. Aus der ihr gesetzlich eingeräumten Kompetenz, für die direkte Bundessteuer Verfügungen über Steuererleichterungen und deren Ausmass zu erlassen, ergibt sich auch die Befugnis, nach den allgemeinen Grundsätzen Bedingungen und Auflagen vorzusehen (explizit Art. 8 Verordnung 1996; Art. 9 Verordnung 2007; allgemein HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N 906 ff.; Urteil des BVGer B-6003/2012 vom 18. Februar 2014 E. 1.4.3 m.H.), und entsprechend über die Einhaltung der verfügten Bedingungen zu befinden. Der Eintritt der Bedingung entscheidet über die Fortführung - und somit das zeitliche Ausmass - der Steuererleichterungen, wofür die Bundesbehörden gleichermaßen wie für deren ursprüngliche Einräumung zuständig sind.

Demnach ist entgegen der Beschwerdeführerin auch nicht von Belang, wenn Art. 9 der Verordnung 1996, anders als Art. 10 der Verordnung 2007, noch nicht explizit vorsah, dass das SECO die Einhaltung der Bedingungen von Steuererleichterungen überwache. Mithin konnte das EVD bereits unter altem Recht, so in der Verfügung vom 21. Dezember 2007, Bedingungen im Einklang mit der gesetzlichen Zuständigkeitsordnung festsetzen.

Wie eingangs erwähnt, ist hinsichtlich der Zuständigkeit zum Erlass der angefochtenen Feststellungsverfügung aber das neue Verfahrensrecht anwendbar, unter welchem auch die Beschwerdeführerin die Kompetenz des Bundes zur Prüfung des Eintritts von Bedingungen nicht in Abrede stellt.

**1.5.5** Demgemäss ist festzuhalten, dass der Bund (Departement) zum Entscheid über Einräumung und Ausmass der Bundessteuererleichterungen zuständig ist und eine entsprechende Verfügungskompetenz besitzt. Dabei

ist das Departement auch befugt, die Verfügung mit Bedingungen und Auflagen zu verbinden und, wie in der angefochtenen Feststellungsverfügung, über den Eintritt früher angeordneter Bedingungen zu befinden.

**1.6** Somit erweist sich die Rüge, die angefochtene Verfügung sei von einer unzuständigen Behörde erlassen und nichtig, als unbegründet.

Zum einen liegt damit ein der Beschwerde unterliegendes Anfechtungsobjekt vor. Zum andern ist das Hauptbegehren der Beschwerdeführerin, die Nichtigkeit der angefochtenen Verfügung festzustellen (Ziff. 1), abzuweisen. Ebenfalls ist mangels Zuständigkeit davon abzusehen, die Kantonale Steuerverwaltung des Kantons X.\_\_\_\_\_ zum Entscheid über die Verlängerung der Steuererleichterung anzuweisen (Rechtsbegehren Ziff. 2).

**1.7** Die übrigen Beschwerdevoraussetzungen bieten keine Schwierigkeiten. Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin der angefochtenen Verfügung durch diese berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerdefrist (Art. 50 Abs. 1 VwVG) und die Anforderungen an Form und Inhalt der Beschwerdeschrift sind gewahrt (Art. 52 Abs. 1 VwVG) und der Kostenvorschuss wurde fristgemäss bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG).

**1.8** Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

## **2.**

In der Sache zu prüfen ist das Eventualbegehren der Beschwerdeführerin, die angefochtene Verfügung aufzuheben sowie festzustellen, dass die Bedingung der mit Verfügung vom 21. Dezember 2007 gewährten Steuererleichterung für die zweite Periode (1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2017) erfüllt ist und diese bis am 31. Dezember 2017 fortbesteht.

**2.1** Die Verfügung des EVD vom 21. Dezember 2007 hält fest, dass die Steuererleichterung für die zweite Periode nur dann gewährt wird, „wenn nach Ablauf der ersten fünf Jahre die A.\_\_\_\_\_ AG mindestens 35 neue, gut qualifizierte Arbeitsplätze (Vollzeitäquivalent) geschaffen hat“. Die Vorinstanz begründet die verweigerte Steuererleichterung (zweite Periode) damit, die Beschwerdeführerin habe, gemäss den vom Kanton X.\_\_\_\_\_ im Rahmen des Jahresrapports 2012 gelieferten Informationen, per 31. Dezember 2012 beim Bestand von insgesamt 81 Arbeitsplätzen (VZA) lediglich einen neuen Arbeitsplatz geschaffen. Die Beschwerdeführerin hält dem entgegen, in den Jahren 2008 bis 2012 rund 60 Arbeitsplätze geschaffen zu haben. Zwar habe sie davon nur 17.7 durch Arbeitsverträge formell

an sich gebunden, weitere 40.96 Arbeitsplätze jedoch durch Aufträge an die ebenfalls in Q.\_\_\_\_\_ ansässige U.\_\_\_\_\_ AG, einer Gesellschaft der gleichen Gruppe, übertragen und die Bedingung damit erfüllt.

Darüber, wie viele Arbeitsplätze durch Anstellung bei der Beschwerdeführerin neu entstanden sind, vertreten die Beschwerdeführerin (17.7 Arbeitsplätze) und Vorinstanz (ein Arbeitsplatz) demnach zwar divergierende Ansichten. Doch stimmen sie zumindest darin überein, dass die Beschwerdeführerin die nötige Anzahl Arbeitsplätze nicht als Arbeitgeberin schuf. Uneinigkeit besteht dagegen in der Frage, ob zur Einhaltung der Bedingung nur die innerhalb der juristischen Einheit (Beschwerdeführerin) generierten, oder auch diejenigen Arbeitsplätze am Standort Q.\_\_\_\_\_ massgebend sind, welche bei der U.\_\_\_\_\_ AG durch die geschäftliche Beziehung zur Beschwerdeführerin entstanden sind. Dabei legen die Parteien die Verfügung vom 21. Dezember 2007 unterschiedlich aus:

**2.2** Die Vorinstanz führt diesbezüglich aus, die Verfügung spreche gemäss klarem Wortlaut einzig von der „A.\_\_\_\_\_ AG“. Anrechenbar seien nur die beim steuererleichterten Unternehmen, d.h. die von der Beschwerdeführerin neu geschaffenen Arbeitsplätze. Der Wortlaut lasse keinen Raum für ein abweichendes Verständnis. Davon sei auch die Beschwerdeführerin selbst ausgegangen, sei doch der Jahresrapport 2012 nur bezogen auf das eigene Unternehmen ausgefüllt und dem SECO eingereicht worden. Auf eine Gruppenbetrachtung bzw. die Schaffung von Arbeitsplätzen durch die U.\_\_\_\_\_ AG könne somit nicht abgestellt werden.

**2.3** Die Beschwerdeführerin hält dem entgegen, die enge Auslegung der Vorinstanz, wonach nur die im direkten Arbeitsverhältnis zu ihr stehenden Mitarbeiter zur Beurteilung der Bedingung relevant seien, lasse sich weder mit dem Wortlaut der Verfügung noch dem Sinn und Zweck des Gesetzes rechtfertigen. Gemäss Verfügungswortlaut seien sämtliche Arbeitsplätze zu berücksichtigen, welche die Beschwerdeführerin *geschaffen* habe. Dies bedeute aber nicht, dass sie selbst mit den Arbeitnehmenden Arbeitsverträge abschliessen müsse. Vielmehr könnten Arbeitsplätze auch durch Erhöhung der Nachfrage bzw. durch ein Projekt bei anderen Rechtspersonlichkeiten geschaffen werden. So habe die U.\_\_\_\_\_ AG rund 80 % ihres Umsatzes durch Leistungen an die Beschwerdeführerin erzielt und hätte, ohne diesen Dienstleistungsbezug, in den Jahren 2008 bis 2012 keinesfalls die Zahl ihrer Arbeitnehmer von 5.70 (VZA) auf 56.90 (VZA) erhöhen können, was einen Ausbau von 51.20 Stellen (VZA) bedeute. Entspre-

chend seien 80 % dieser Arbeitsplätze der Beschwerdeführerin zuzurechnen. Die U. \_\_\_\_\_ AG sei nicht nur Zulieferantin und Partnerin der Beschwerdeführerin, es handle sich sogar um einen von ihr abgespaltenen Betrieb, weshalb die bei der U. \_\_\_\_\_ AG angestellten, jedoch für die Beschwerdeführerin tätigen Arbeitnehmer einzubeziehen seien. Die Übertragung von Arbeitsplätzen auf die U. \_\_\_\_\_ AG bzw. der Aufbau des Online-Werbevermarktungsgeschäfts im Rechtskleid dieser Gruppengesellschaft habe stattgefunden, um diesen Geschäftsbereich stärker an den Standort Q. \_\_\_\_\_ zu binden und somit die Arbeitsplätze am Standort zu sichern bzw. deren Verlagerung ins Ausland durch die ausländische Hauptaktionärin (D. \_\_\_\_\_ AG) zu verhindern. Als das Wachstumspotential des Online-Werbeanzeigemarkts erkennbar geworden sei, habe sich die C. \_\_\_\_\_ Gruppe bewusst entschieden, die zu schaffenden Arbeitsplätze nicht formell bei der Beschwerdeführerin anzusiedeln. Ausserdem habe sie zum Zweck dieser Sicherung von Arbeitsplätzen steuerliche Nachteile in Kauf genommen, weil sie mit den Arbeitsplätzen auch Margen in die (nicht steuererleichterte) U. \_\_\_\_\_ AG verlagert habe.

**2.4** Inhalt und Tragweite einer Verfügung ergeben sich gemäss Praxis in erster Linie aus dem Dispositiv. Ist dieses unklar, unvollständig, zweideutig oder widersprüchlich, so muss die Unsicherheit durch Auslegung behoben werden. Dazu kann auf die Begründung der Verfügung zurückgegriffen werden. Da die Verfügung mit dem Gesetz in Einklang stehen soll, muss bei der Auslegung mitbeachtet werden, welche Lösung mit dem Gesetz übereinstimmt. Insofern ist bei der Auslegung einer Verfügung nicht deren Wortlaut, sondern ihr tatsächlicher, rechtlicher Bedeutungsgehalt massgeblich (Urteil des BGer 1A.42/2006 vom 6. Juni 2006 E. 2.3 mit Hinweisen; Urteil 8C\_652/2016 vom 21. Februar 2017 E. 4.3; BGE 120 V 496 E. 1a).

Grenzen setzt dieser Auslegung der Vertrauensgrundsatz: Eine Verfügung darf nur so interpretiert werden, wie sie der Empfänger aufgrund aller Umstände, die ihm im Zeitpunkt der Eröffnung bekannt waren oder hätten bekannt sein müssen, in guten Treuen verstehen durfte und musste (Urteil des BGer 1A.42/2006 vom 6. Juni 2006, E. 2.3; BGE 115 II 415 E. 3a; 113 Ib 318 E. 3a). Gemäss Vertrauensgrundsatz fallen auch allfällige Vorverhandlungen zwischen Gemeinwesen und Verfügungsadressat in Betracht (PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 28 N 73; BGE 96 I 282 E. 4).

**2.5** Der Vorinstanz ist insoweit zuzustimmen, als die Verfügung vom 21. Dezember 2007 unangefochten in Rechtskraft erwuchs und der Wortlaut der darin festgehaltenen Bedingung, im Unterschied zur vom Kanton X. \_\_\_\_\_ für die zweite Periode gewählten Formulierung („C. \_\_\_\_\_ Gruppe“; vgl. B.a), explizit nur die Beschwerdeführerin („A. \_\_\_\_\_ AG“) im Zusammenhang mit der Schaffung neuer Arbeitsplätze nennt.

**2.5.1** Allerdings enthält die Verfügung vom 21. Dezember 2007 weder eine ausdrückliche Klarstellung im Dispositiv noch Erwägungen dazu, ob die Beschwerdeführerin die geforderten Arbeitsplätze nur im Unternehmen selber oder auch bei einem verbundenen Unternehmen am Unternehmensstandort schaffen konnte. Anlass, darin eine Unklarheit zu erkennen, bietet insbesondere der Blick auf die zu Grunde liegenden Rechtsgrundlagen: Wie die Verfügung vom 21. Dezember 2007 (S. 1) explizit festhält, wurde die Steuererleichterung gestützt auf das Bundesgesetz 1995 eingeräumt. Gemäss dessen Art. 3 lit. a konnten Steuererleichterungen – leicht anders formuliert als im späteren Recht (Art. 12 NRPG 2006 i.V.m. Art. 4 Abs. 2 der Verordnung 2007) – für innovative und wertschöpfungsintensive Vorhaben industrieller und produktionsnaher Dienstleistungsbetriebe gewährt werden, „wenn durch diese Vorhaben im Unternehmen selber oder bei Zulieferanten und Partnern neue Arbeitsplätze geschaffen“ wurden.

**2.5.2** Wenngleich also Steuererleichterungen subjektbezogen nur juristisch selbstständigen Einheiten zugesprochen werden (vgl. auch BBI 2006, 231, 286), orientierte sich das aufgehobene Gesetz, hinsichtlich des objektiven Erfordernisses der Schaffung von Arbeitsplätzen, am geförderten Projekt im entsprechenden Gebiet („durch diese Vorhaben [...] geschaffen“). Es sah dabei ausdrücklich vor, dass die Stellen im Zuge des betroffenen Vorhabens nicht nur durch Arbeitsverträge bei der steuererleichterten Rechtseinheit selber, sondern auch bei dessen Zuliefer- oder Partnerunternehmen entstehen konnten. Erst mit der heute geltenden Verordnung 2016 (Art. 6) wurde die Berücksichtigung der Arbeitsplätze bei Zulieferanten und Partnern gestrichen (Erläuternder Bericht zur Änderung der Verordnung über die Gewährung von Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik, Juni 2016, S. 8).

**2.5.3** Indem die gesetzliche Regelung die Unterstützung innovativer Vorhaben ins Zentrum rückte, diente sie auch dem Sinn und Zweck des Gesetzes zu. Die darin vorgesehenen Massnahmen der wirtschaftlichen Standortförderung bezwecken insbesondere, weniger strukturstarke Re-

gionen die Anpassung an sich verändernde Marktbedingungen zu erleichtern und die Voraussetzungen für eine räumlich ausgewogene Wirtschaftsstruktur zu stärken. Die Steuererleichterungen sollen die Beschäftigungsentwicklung in den betroffenen Regionen vorteilhaft beeinflussen. Insofern ist der Beschwerdeführerin darin beizupflichten, dass der Gesetzgeber die langfristige Schaffung und Sicherung von Arbeitsplätzen im entsprechenden Förderungsgebiet, weniger in bestimmten Rechtseinheiten, im Vordergrund sieht (vgl. Art. 1 Bundesgesetz 1995 / NRPG 2006; Botschaft über Massnahmen zur Stärkung der regionalen Wirtschaftsstrukturen und der Standortattraktivität der Schweiz vom 27. April 1994, BBI 1994 III 353, 354 ff.; ferner die nachfolgenden Botschaften in: BBI 2000, 5653, 5669, 5672; BBI 2006, 231, 269, 286).

**2.5.4** Die Verfügung vom 21. Dezember 2007 enthält im Vergleich zum breit formulierten Gesetz keine explizite Eingrenzung auf Arbeitsplätze im Unternehmen selber, was nicht der Beschwerdeführerin anzulasten ist. Die rechtliche Grundlage, auf welche sich die Verfügung ausdrücklich stützt, spricht somit gegen eine formell-subjektfokussierte und enge Auslegung im Sinne der Vorinstanz.

Hinzu kommt, dass unbestritten keine Vorverhandlungen betreffend Steuererleichterung direkt zwischen Beschwerdeführerin und Bundesdepartement stattfanden. Die verfahrensrechtliche Besonderheit, wonach der Kanton das Gesuch um Steuererleichterung mit seinen Entscheiden und Anträgen an das SECO weiterleitet (E. 1.5), rechtfertigt im Lichte des Vertrauensschutzes des Unternehmens, hohe Anforderungen an die Bundesbehörde in der Klarheit der Verfügungsredaktion zu stellen, soweit sie, wie vorliegend, vom Entscheid des Kantons einzig in einzelnen Wendungen abweicht. Dies gilt umso mehr, als das EVD die Steuererleichterung gemäss Verfügung vom 21. Dezember 2007 „nach Einsicht in den Unterstützungsantrag des Kantons vom 25. Oktober 2007“ gewährte, der Antrag jedoch ausdrücklich im Sinne einer Schaffung von Arbeitsplätzen „am Unternehmensstandort der C. \_\_\_\_\_ AG in Q. \_\_\_\_\_“ gestellt war (S. 2). Ein Abweichen vom Antrag des Kantons hätte einschränkende Erläuterungen zu den relevanten Arbeitsplätzen nahegelegt.

Auch die reale Veränderlichkeit der wirtschaftlichen Verhältnisse und der rechtlichen Organisationsstrukturen über die Steuererleichterungsperiode hinweg - gerade im vergleichsweise jungen Online-Werbeanzeigemarkt - dient der breiteren Auslegungsvariante der Beschwerdeführerin zu.

**2.6** Soweit die Vorinstanz ausführt, die Beschwerdeführerin sei selbst von einer engen Interpretation ausgegangen, indem der von ihr mitunterzeichnete Jahresrapport 2012 nur die im Unternehmen selbst entstandene Arbeitsplätze angebe, so wiesen allerdings die Bemerkungen gemäss Beilage zum Jahresrapport darauf hin, dass der Bereich der Online-Werbevermarktung im Verlauf der Berichtsperiode an die Schwestergesellschaft U.\_\_\_\_\_ AG ausgelagert worden sei (Spin-off), und deren Umsatz sowie die entsprechend bei ihr geschaffenen Stellen zu 80 % der Beschwerdeführerin zuzuordnen seien (Vorakten, Register 6).

Das Verhalten der Beschwerdeführerin nach Erlass der Verfügung rechtfertigt somit keine Auslegung zu ihren Ungunsten.

**2.7** Demgemäss durfte die Beschwerdeführerin davon ausgehen und ist ihr darin beizupflichten, dass die Bedingung der gewährten Steuererleichterung (direkte Bundessteuer) für die zweite Periode (1. Januar 2013 bis zum 31. Dezember 2017), wie vom Gesetz vorgesehen, dann als erfüllt gelten muss, wenn die Beschwerdeführerin am Standort Q.\_\_\_\_\_, nach Ablauf der ersten Periode, nachweislich 35 neue Arbeitsplätze, im Unternehmen selbst oder durch von ihr übertragene Dienstleistungen bei der U.\_\_\_\_ AG als beauftragtem Partnerunternehmen derselben Gruppe, geschaffen hat.

**3.** Demnach ist weiter zu prüfen, ob die verfügte Bedingung der Steuererleichterung für die zweite Periode im vorstehenden Sinn erfüllt ist.

**3.1** Die Beschwerdeführerin macht diesbezüglich geltend, die E.\_\_\_\_\_ AG sei Ende 2008 zur Alleinaktionärin der U.\_\_\_\_\_ AG geworden, wie sich aus dem Aktienbuch (Beschwerde-Beilage 16) ergebe. Man habe befürchtet, dass die ausländische (indirekte) Mehrheitsaktionärin (D.\_\_\_\_\_ AG) die nicht ortsgebundenen Tätigkeiten insbesondere in Deutschland zu günstigeren Konditionen zentralisieren könnte. Die Beschwerdeführerin habe in der Folge wesentliche Aufgaben auf die (vollständig unter Kontrolle der C.\_\_\_\_\_ AG befindliche) U.\_\_\_\_\_ AG übertragen. Die Beschwerdeführerin habe sämtliche – bisher selbst erbrachte – Dienstleistungen im Bereich der Online-Werbevermarktung von der U.\_\_\_\_\_ AG bezogen. Aufgrund der steigenden Nachfrage der Beschwerdeführerin habe die U.\_\_\_\_\_ AG diesen Bereich massiv ausgebaut. Er habe die stärkste Entwicklung an Vollzeitstellen erfahren. Auch seien einige Mitarbeiter von der Beschwerdeführerin auf die U.\_\_\_\_\_ AG übertragen worden. Der entsprechende Dienstleistungsbezug der Be-

schwerdeführerin habe in den Jahren 2008 – 2012 rund 80 % des jährlichen Umsatzes der U. \_\_\_\_\_ AG generiert. Beide Gesellschaften hätten ihre Geschäftstätigkeit im neu erstellten Bürogebäude ohne räumliche Trennung der Mitarbeiter im Sinne einer faktischen Einheit ausgeübt. 2014 habe die D. \_\_\_\_\_ AG ihre indirekten Beteiligungen an der Beschwerdeführerin an die L. \_\_\_\_\_ AG verkauft, wodurch diese vollständig zurück in die Schweiz geholt und die Gefahr eines Abzugs der Arbeitsplätze gebannt worden seien. Inzwischen sei auch die Vermarktung der Online-Werbung gegenüber Werbeagenturen und Grosskunden von der U. \_\_\_\_\_ AG auf die Beschwerdeführerin übertragen worden. Erstere sei seither nur noch in der Beratung und dem Verkauf von Online-Werbung an kleine und mittlere Unternehmen tätig.

**3.2** Die Vorinstanz hat sich weder in der angefochtenen Verfügung noch in ihren Eingaben an das Bundesverwaltungsgericht zu diesen Ausführungen der Beschwerdeführerin geäußert.

**3.3** Die Prozessparteien trifft, auch unter Geltung des Untersuchungsgrundsatzes, eine Mitwirkungspflicht (Art. 13 VwVG). Sie wirkt sich insbesondere in Verfahren aus, welche im eigenen Interesse einer Partei eingeleitet werden und - wie hier betreffend neue Arbeitsplätze - Tatsachen behandeln, die eine Partei besser kennt als die Behörde bzw. welche sich ohne ihre Mitwirkung nicht mit vernünftigem Aufwand erheben liessen (vgl. Urteil des BGer 2A.343/2005 vom 10. November 2005 E. 4.2; Urteil des BVGer B-8099/2015 vom 31. Mai 2016 E. 5.3.1). Es obliegt entsprechend dem steuererleichterten Unternehmen, die Grundlagen für den Nachweis beizubringen, dass und weshalb es die erforderliche Anzahl neuer Arbeitsplätze bei seinen Zulieferanten oder Partnern bewirkt hat.

**3.4** Die Beschwerdeführerin vermag zwar nicht durch Belege zu untermauern, dass die mögliche Verlagerung von Arbeitsplätzen ins Ausland, wie vorgebracht, das Motiv für die Übertragung von Dienstleistungen auf die U. \_\_\_\_\_ AG war. Dieser Nachweis ist indessen auch nicht erforderlich. Entscheidend ist, ob nach Ablauf der ersten fünf Jahre (31. Dezember 2012) am Standort in Q. \_\_\_\_\_ die erforderliche Anzahl neuer Arbeitsplätze bei der U. \_\_\_\_\_ AG durch die von der Beschwerdeführerin bezogenen Dienstleistungen, insbesondere im Bereich der Werbevermarktung von Online-Marktplätzen, entstanden ist.

Diese Frage wurde von der Vorinstanz noch nicht geprüft und lässt sich anhand der Akten auch nicht schlüssig beantworten. Zwar bestehen glaubhafte Indizien dafür, dass, wie von der WFX (Kanton X.\_\_\_\_\_) im Schreiben vom 21. August 2014 an das SECO festgestellt (Beschwerde-Beilage 30a), während der ersten Periode der Steuererleichterung Geschäftsbereiche aus der Beschwerdeführerin herausgelöst und in die U.\_\_\_\_\_  
AG am neuen Unternehmensstandort in Q.\_\_\_\_\_  
integriert wurden. Vertragliche Grundlagen oder andere Beweismittel hinsichtlich des Dienstleistungsbezugs gegen Entgelt sind aus den Akten indes nicht ersichtlich. Die Beschwerdeführerin hat weiter eine detaillierte Tabelle mit namentlicher Auflistung sämtlicher Angestellten der U.\_\_\_\_\_  
AG für die Jahre 2008 bis 2012 eingereicht (Beschwerde-Beilage 17b) mit dem Hinweis, dass die Anzahl Arbeitsplätze (VZA) von 15.50 (Ende 2008) auf 56.90 (Ende 2012) angewachsen sei. Ebenfalls bringt sie eine von ihr erstellte Darstellung des Umsatzes der U.\_\_\_\_\_  
AG (Jahre 2008 und 2012) bei, wonach der von der Beschwerdeführerin bewirkte Umsatz-Anteil von Fr. 1'822'464.00 (92.1 %) im Jahr 2008 auf Fr. 6'438'693.00 (82 %) im Jahr 2012 gestiegen sei (Beschwerde-Beilage 18). Allerdings fehlt es an Belegen, anhand welcher das Bundesverwaltungsgericht die Aufstellungen und Daten der Beschwerdeführerin verlässlich überprüfen könnte. Die der Beschwerdeführerin zuzuordnenden Umsatzwerte lassen sich insbesondere auch nicht anhand der Erfolgsrechnung in den Vorakten (Register 11) verifizieren.

**3.5** Die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht ist grundsätzlich reformatorisch ausgestaltet, d.h. das Gericht entscheidet in der Regel in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Eine Rückweisung ist namentlich angebracht, wenn die Vorinstanz bei ihrer Entscheidung aufgrund der von ihr eingenommenen Rechtsauffassung Fragen nicht geprüft hat, die besondere Sachkenntnis bedingen oder bei deren Beurteilung sie einen Ermessensspielraum gehabt hätte (vgl. PHILIPPE WEISSENBERGER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, N. 15 ff. zu Art. 61 VwVG).

Entsprechend rechtfertigt sich eine Rückweisung auch im vorliegenden Fall, nachdem die im Bereich der wirtschaftlichen Standortförderung fachkundige Vorinstanz, zufolge ihrer engen Verfügungsauslegung, die neuen Arbeitsplätze bei der U.\_\_\_\_\_  
AG nicht in ihre Beurteilung einbezog und sich dazu auch nicht hat vernehmen lassen.

**4.**

Im Ergebnis ist die Beschwerde demgemäss – im Subeventualantrag (Ziff. 5) - teilweise gutzuheissen. Die angefochtene Verfügung ist aufzuheben und an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit sie prüfe, ob die Beschwerdeführerin nach Ablauf der ersten fünf Jahre der Steuererleichterung (31. Dezember 2012) – unter Einbezug der Arbeitsplätze, die am Standort in Q. \_\_\_\_\_ bei der U. \_\_\_\_\_ AG durch die von der Beschwerdeführerin übertragenen bzw. bezogenen Dienstleistungen (insbesondere im Bereich der Online-Werbevermarktung) neu entstanden sind – mindestens 35 neue, gut qualifizierte Arbeitsplätze (VZA) geschaffen habe, und damit die Vorinstanz anschliessend erneut darüber entscheide, ob die mit Verfügung des EVD vom 21. Dezember 2007 angeordnete Bedingung der Steuererleichterung bei der direkten Bundessteuer für die zweite Periode (1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2017) eingehalten sei oder nicht.

**5.**

Abschliessend ist über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteient-schädigung zu befinden.

**5.1** Die Gerichtsgebühr richtet sich nach dem Umfang und der Schwierigkeit der Streitsache, der Art der Prozessführung und der finanziellen Lage der Parteien (Art. 63 Abs. 4<sup>bis</sup> VwVG; Art. 2 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). In Streitigkeiten mit Vermögensinteresse beträgt die Gebühr gemäss Art. 4 VGKE zwischen Fr. 7'000.– und Fr. 40'000.–, sofern ein Streitwert von 1 – 5 Mio. Fr. besteht. Mit Blick auf den beträchtlichen Streitwert von rund Fr. [...] und den Verfahrensaufwand rechtfertigt es sich vorliegend, die Gerichtsgebühr auf Fr. 25'000.– festzulegen.

**5.2** Die Verfahrenskosten sind den Parteien nach Massgabe ihres Unterliegens aufzuerlegen (vgl. Art. 63 VwVG; Art. 1 ff. VGKE). Keine Verfahrenskosten werden Vorinstanzen auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Mit ihrem Hauptbegehren, die angefochtene Feststellungsverfügung als nichtig zu erklären, dringt die Beschwerdeführerin zwar ebenso wenig durch wie mit dem Eventualbegehren, unter Aufhebung der Verfügung festzustellen, dass die Bedingung für die Fortführung der gewährten Steuererleichterung erfüllt sei. Sie obsiegt aber im Umfang ihres Subeventualantrags, indem die angefochtene Verfügung aufgehoben und die Sache an

die Vorinstanz zur weiteren Prüfung zurückgewiesen wird. Insofern erscheint das Verfahren, was die materielle Frage der Steuererleichterung (zweite Periode) betrifft, als offen. Entsprechend ist die Beschwerdeführerin zu zwei Fünfteln als obsiegend zu betrachten, womit sie im entsprechend reduzierten Umfang Verfahrenskosten von Fr. 15'000.– zu tragen hat. Diese werden, nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils, dem geleisteten Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 25'000.– entnommen, während der Rest von Fr. 10'000.– der Beschwerdeführerin aus der Gerichtskasse zurückzuerstatten ist. Der verbleibende Teil der Verfahrenskosten von Fr. 10'000.– geht zu Lasten des Staates (vgl. Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**5.3** Als teilweise obsiegende Partei hat die Beschwerdeführerin Anspruch auf eine gekürzte Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 2 VGKE). Die Entschädigung wird der Körperschaft auferlegt, in deren Namen die Vorinstanz verfügt hat, soweit sie, wie vorliegend, nicht einer unterliegenden Gegenpartei auferlegt werden kann (Art. 64 Abs. 2 VwVG). Gemäss den vorstehenden Ausführungen unterliegt die Beschwerdeführerin zu drei Fünfteln, weshalb die ihr zustehende Parteientschädigung im entsprechenden Umfang zu kürzen ist.

**5.3.1** Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei (Art. 8 ff. VGKE). Das Anwaltshonorar wird nach dem notwendigen Zeitaufwand des Vertreters bemessen. Der Stundenansatz beträgt für Anwälte mindestens Fr. 200.– und höchstens Fr. 400.– (Art. 10 VGKE). Die Partei, die Anspruch auf Parteientschädigung erhebt, hat dem Gericht vor dem Entscheid eine detaillierte Kostennote einzureichen, wobei das Gericht die Parteientschädigung auf Basis der beigebrachten Kostennote festsetzt (Art. 14 VGKE).

**5.3.2** Die Beschwerdeführerin hat mit Eingabe vom 9. Februar 2016 eine Kostennote vorgelegt und macht Kosten von insgesamt Fr. 39'889.80 geltend, wovon Fr. 31'472.75 (Fr. 29'141.45 zuzüglich 8 % MWST) für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und Fr. 8'417.05 für dasjenige vor der Vorinstanz.

**5.3.3** Was das erstinstanzliche Verfahren betrifft, darf allerdings auch einer (teilweise) obsiegenden Partei – mangels Gesetzesgrundlage im VwVG – keine Parteientschädigung zugesprochen werden (BGE 132 II 47 E. 5; Urteil des BVGer B-3223/2013 vom 12. März 2014 E. 7.2; MARANTELLI/HUBER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016, Art. 6 N. 45).

**5.3.4** Hinsichtlich des Verfahrens vor Bundesverwaltungsgericht liegen die gemäss Kostennote geltend gemachten Stundenansätze (Fr. 330.– für Mitarbeiter; Fr. 380.– für Partner) im gemäss Art. 10 VGKE zugelassenen Rahmen. Bezüglich des geltend gemachten Arbeitsaufwands (Mitarbeiter- und Partnerstunden von 57.8 h bzw. 23.9 h) geht aus der Kostennote allerdings nicht im Detail hervor, wie sich der Aufwand auf die einzelnen, darin aufgeführten Arbeiten verteilt. An den Detaillierungsgrad der Kostennote sind jedoch gewisse Anforderungen zu stellen, damit überprüft werden kann, ob der geltend gemachte Aufwand vollumfänglich notwendig und damit entschädigungsberechtigt ist. Daher soll aus der Kostennote nicht nur ersichtlich sein, welche Arbeiten durchgeführt worden sind und wer wie viel Zeit zu welchem Ansatz aufgewendet hat, sondern auch, wie sich der geltend gemachte Aufwand auf die einzelnen Arbeiten verteilt (Urteile des BVGer B-4637/2016 vom 17. März 2017 E. 7, B-4830/2011 vom 26. Juni 2013 E. 9.2.3; vgl. BEUSCH, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2008, Art. 64 VwVG N 18 S. 825).

Die vorliegend erstellte Kostennote ist nicht in diesem Sinne detailliert, weshalb die Parteientschädigung ermessensweise festzusetzen ist. Allerdings erscheint der gemäss Kostennote aufgeführte Zeitaufwand angesichts der Komplexität der Streitsache und des erheblichen Vermögensinteresses der Beschwerdeführerin als insgesamt gerechtfertigt und das Anwaltshonorar als angemessen.

Indessen ist die Beschwerdeführerin, wenngleich sie selbst im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung nicht als solche eingetragen ist, gemäss Register Mitglied der Mehrwertsteuergruppe L.\_\_\_\_\_ AG. Entsprechend ist die Beschwerdeführerin wie eine vorsteuerabzugsberechtigte Partei zu behandeln bzw. ist davon auszugehen, dass sie bei Überwälzung der Mehrwertsteuer wirtschaftlich nicht belastet bleibt, weshalb die Parteientschädigung keinen Mehrwertsteuerzuschlag im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Bst. c VGKE umfasst (vgl. Urteil des BGer 4A\_465/2016 vom 15. November 2016 E. 3.2.3).

**5.3.5** Demnach ist der Beschwerdeführerin, entsprechend ihrem Obsiegen zu etwa zwei Fünfteln, eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 11'656.60 zu Lasten der Vorinstanz zuzuerkennen.

**6.**

Nach Art. 83 Bst. k des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht nicht zulässig gegen Entscheide bezüglich Subventionen, auf die kein Anspruch besteht. Ob das vorliegende Urteil allenfalls vor Bundesgericht angefochten werden kann, hängt somit insbesondere davon ab, ob die zur Debatte stehende Steuererleichterung (Finanzhilfe) als Anspruchs- oder Ermessenssubvention eingestuft wird. Vorliegend sind die Bestimmungen betreffend Steuererleichterungen des Bundesgesetzes 1995 (Art. 1, Art. 3, Art. 6 Abs. 1) als "Kann-Vorschriften" formuliert, was grundsätzlich auf eine Ermessenssubvention hindeutet. Andererseits wurde der Beschwerdeführerin die Steuererleichterung mit Verfügung vom 21. Dezember 2017 verbindlich gewährt und sie für die zweite Periode einzig von der Erfüllung der streitbetroffenen Bedingung abhängig gemacht.

Letztlich kann diese Frage vorliegend offen gelassen werden, da ihre Beantwortung nicht im Kompetenzbereich des Bundesverwaltungsgerichts liegt. Vielmehr wird das Bundesgericht gegebenenfalls selbst über die Zulässigkeit einer allfälligen Beschwerde entscheiden. Diese Überlegungen führen zur offen formulierten Rechtsmittelbelehrung, wie sie dem Entscheiddispositiv angefügt ist.

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:****1.**

Die Beschwerde wird im Subeventualantrag (Ziff. 5) gutgeheissen. Die Feststellungsverfügung der Vorinstanz vom 16. Juni 2015 wird aufgehoben und zur weiteren Prüfung im Sinne der Erwägungen sowie zu neuem Entsch. an die Vorinstanz zurückgewiesen. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen.

**2.**

Der Beschwerdeführerin werden Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 15'000.– auferlegt und, nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils, dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 25'000.– entnommen. Der Restbetrag von Fr. 10'000.– wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils aus der Gerichtskasse auf ein von ihr zu bezeichnendes Konto zurückerstattet.

**3.**

Der Beschwerdeführerin wird zu Lasten der Vorinstanz eine ermässigte Parteientschädigung von Fr. 11'656.60 zugesprochen. Dieser Betrag ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zu überweisen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Rechtsvertreter; Gerichtsurkunde; Beilage: Rückerstattungsformular)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]); Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Ronald Flury

Thomas Ritter

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG), soweit er nicht unter die Ausnahme von Art. 83 Bst. k BGG fällt. 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: 18. September 2017