



Urteil vom 14. November 2014

Besetzung

Richter Frank Seethaler (Vorsitz),
Richter Francesco Brentani,
Richter Ronald Flury;
Gerichtsschreiberin Karin Behnke.

Parteien

S._____ AG,
vertreten durch Revidas Treuhand AG,
Flurhofstrasse 52a, 9000 St. Gallen,
Beschwerdeführerin,

gegen

Staatssekretariat für Wirtschaft SECO,
Holzikofenweg 36, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Verwendungsnachweis der Arbeitsbeschaffungsreserven.

Sachverhalt:**A.**

Die S._____ AG (Beschwerdeführerin) mit Sitz in (...) entwickelt, vertreibt und stellt(...), (...)- sowie andere (...) Produkte her.

B.

Am 12. Dezember 2008 verordnete das Eidgenössische Volkswirtschaftsdepartement (EVD; seit dem 1. Januar 2013: Eidgenössisches Departement für Wirtschaft, Bildung und Forschung) die letztmalige allgemeine Freigabe der Arbeitsbeschaffungsreserven (Verordnung des WBF vom 12. Dezember 2008 über die letztmalige allgemeine Freigabe der Arbeitsbeschaffungsreserven, SR 823.331.2 [in der Folge: Verordnung des WBF]).

C.

Per 1. Januar 2009 verfügte die Beschwerdeführerin über eine Arbeitsbeschaffungsreserve (ABR) von Fr. (...).

D.

Mit Schreiben vom 8. Januar 2009 orientierte das Staatssekretariat für Wirtschaft SECO (Vorinstanz) die Beschwerdeführerin darüber, dass im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II beschlossen worden sei, das Bundesgesetz vom 20. Dezember 1985 über die Bildung steuerbegünstigter Arbeitsbeschaffungsreserven (ABRG, SR 823.33) aufzuheben. In der Periode vom 1. Januar 2009 bis 31. Dezember 2010 sei das gesamte Reservevermögen vom Sperrkonto beim Bund oder bei der betreffenden Bank abzuziehen und es seien Arbeitsbeschaffungsmassnahmen im Sinne des ABRG durchzuführen. Die letztmals freigegebenen Arbeitsbeschaffungsreserven seien für Massnahmen einzusetzen, welche vom 1. Januar 2009 bis 31. Dezember 2010 eingeleitet und abgeschlossen würden. Nach Durchführung der Massnahmen sei der Vorinstanz der Nachweis über die Verwendung des gesamten Reservevermögens bis spätestens am 31. Dezember 2011 zu erbringen. Zeige die Überprüfung, dass das Unternehmen das Reservevermögen nicht ordnungsgemäss verwendet habe oder werde der Nachweis nicht erbracht, müsse das Unternehmen die Reserven nachträglich versteuern.

E.

Mit Schreiben vom 4. November 2011 teilte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin mit, dass sie von ihr bis dato keine Unterlagen zum Verwendungsnachweis der Arbeitsbeschaffungsreserven erhalten habe und erin-

nernte sie daran, dass der Nachweis über die in den Jahren 2009 und 2010 eingeleiteten und abgeschlossenen Massnahmen bis spätestens am 31. Dezember 2011 zu erbringen sei.

F.

Am 23. Dezember 2011 machte die Beschwerdeführerin geltend, es sei ein erheblich höherer Betrag als die ABR von Fr. (...) investiert und aufgelöst worden. Sie reichte die revidierten Jahresrechnungen 2009, 2010 und 2011 sowie zahlreiche Kontenblätter ein.

G.

Die Vorinstanz stellte der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 12. Januar 2012 einen Entscheid in dieser Angelegenheit im Verlauf der nächsten Monate in Aussicht.

H.

Am 5. November 2012 kam die Vorinstanz auf die Angelegenheit zurück und forderte eine Kopie der Belastungsanzeige der Bank betreffend die Auflösung des ABR-Sperrkontos. Ferner machte sie geltend, zum Nachweis der Verwendung der ABR seien die zugestellten Tabellen und Kontenblätter ungenügend. Vielmehr werde dieser Nachweis durch Kopien von Werkverträgen, Auftragsbestätigungen oder Rechnungen geleistet. Aus den entsprechenden Unterlagen müssten namentlich das Datum über die Einleitung der Massnahme hervorgehen sowie die Art der Massnahme.

I.

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2012 wandte sich die Beschwerdeführerin an die Vorinstanz. Dabei machte sie geltend, sie sei für die massgeblichen Steuerperioden bereits definitiv durch den lokalen, kantonal zuständigen Steuerkommissär revidiert worden. Dem Schreiben legte sie Kopien von Steuerveranlagungen vom 1. Juli 2007 bis 31. Dezember 2011 bei. Anlässlich dieser Steuerrevisionen seien auch die Auflösung und die Verwendung der ABR-Gelder überprüft worden. Es sei festgestellt worden, dass sie mindestens im Umfang der ABR-Gelder für die Erhaltung, den Ausbau und/oder Umstrukturierungen der Arbeitsplätze investiert habe.

J.

Am 24. Dezember 2012 teilte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin mit, mit der Überprüfung der Verwendung der Arbeitsbeschaffungsreserven sei sie beauftragt und nicht die Fiskalbehörden.

K.

Mit Verfügung vom 25. April 2013 stellte die Vorinstanz fest, dass die Beschwerdeführerin keinen ordnungsgemässen Nachweis über die Verwendung der Arbeitsbeschaffungsreserven in Höhe von Fr. (...) erbracht habe. Entsprechend werde sie gemäss Art. 13 Abs. 3 ABRG und Art. 11 Abs. 1 Bst. a der Verordnung vom 9. August 1988 über die Bildung steuerbegünstigter Arbeitsbeschaffungsreserven (ABRV, SR 823.331) beim Sitzkanton des Unternehmens im Umfang des nicht erbrachten Verwendungsnachweises die nachträgliche Besteuerung beantragen.

L.

Gegen diese Verfügung erhebt die Beschwerdeführerin am 7. Mai 2013 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht mit dem Antrag, die Verfügung sei aufzuheben bzw. die Auflösung der ABR im steuerprivilegierten Sinne sei anzuerkennen. Zur Begründung macht sie geltend, sie habe mit Schreiben vom 23. Dezember 2011 an die Vorinstanz sämtliche Details über die Verwendung der ABR von Fr. (...) inkl. Kontodetails nachgewiesen. Die Investitionen seien wesentlich höher ausgefallen als der Betrag von Fr. (...). Die Auflösung sei aufgrund der allgemeinen Freigabe der Arbeitsbeschaffungsreserven für alle Betriebe mit einer Frist gemäss der Verordnung des WBF erfolgt. Sie habe insbesondere in Marketing, Technologie und Laboratorien für die Herstellung von (...) und (...) Produkten investiert. Wie aus den Jahresrechnungen per 31. Dezember 2009, 31. Dezember 2010 und 31. Dezember 2011 ersichtlich sei, seien Abschreibungen von insgesamt Fr. (...) erfolgt. In den vorerwähnten Investitionen/Abschreibungen sei die Investition in die Liegenschaft über Fr. (...) nicht enthalten. Die Verwendung der ABR sei je zur Hälfte in bewegliches Anlagevermögen und in die vorerwähnte Fabrikinvestition investiert worden.

M.

Mit Vernehmlassung vom 8. Juli 2013 beantragt die Vorinstanz sinngemäss die Abweisung der Beschwerde. In Art. 9 Abs. 2 Bst. b der ABRV werde festgehalten, dass der Nachweis über die Auflösung der ABR folgende Angaben zu enthalten habe: die Zusammenstellung der Kosten für die Aufträge an Dritte sowie der Kosten in eigener Regie durchgeführter

Arbeitsbeschaffungsmassnahmen. Namentlich seien Dokumente beizulegen, aus welchen ersichtlich sei, zu welchem Zeitpunkt die Massnahmen durchgeführt worden seien (z.B. Kopie des Werkvertrags, der Auftragsbestätigung oder der Rechnung). Nur so könne die Vorinstanz prüfen, ob die vorgeschriebenen Fristen nach Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des WBF eingehalten worden seien sowie die Art der Massnahme entsprechend Art. 10 ABRG. Was die Geltendmachung von Abschreibungen als Arbeitsbeschaffungsmassnahmen anbelange, sei darauf hinzuweisen, dass es sich bei Abschreibungen um die buchhalterische Erfassung von Wertminderungen auf Vermögensgegenständen handle. Dahinter stünden keine Aktivitäten, die eine ausgeglichene Beschäftigung förderten oder die längerfristige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens stärkten (Art. 10 ABRG). Die Beschwerdeführerin habe keinen Nachweis über die ordnungsgemässe Verwendung ihrer ABR erbracht. Das Unternehmen habe den Bezug des Reservevermögens vom Sperrkonto nicht belegt und es habe die Durchführung von Arbeitsbeschaffungsmassnahmen nicht in überprüfbarer Form nachgewiesen.

N.

Am 30. Juli 2013 reichte die Beschwerdeführerin unaufgefordert Details der Konti (...) und (...) der Geschäftsjahre 2008/2009 samt (auszugsweise) Rechnungen sowie den Saldierungsbeleg der Arbeitsbeschaffungsreserve ein.

O.

In ihrer Stellungnahme vom 6. August 2013 hält die Vorinstanz an ihrer Vernehmlassung vom 8. Juli 2013 fest.

P.

Mit instruktionsrichterlicher Verfügung vom 29. Januar 2014 erhielt die Beschwerdeführerin letztmals Gelegenheit, sämtliche Belege (Rechnungen, Werkverträge usw.) bezüglich des Verwendungsnachweises der ABR bis am 19. Februar 2014 einzureichen.

Q.

Am 13. Februar 2014 machte die Beschwerdeführerin geltend, insgesamt Fr. (...) in den Umbau investiert zu haben und reichte die ihrer Ansicht nach wichtigsten diesbezüglichen Werkverträge und Rechnungen im Original ein, welche mit instruktionsrichterlicher Verfügung vom 18. Februar 2014 an die Vorinstanz zur Stellungnahme gingen.

R.

Am 25. Februar 2014 retournierte die Vorinstanz die Originalakten und machte geltend, der Betrag von Fr. (...) könne als Verwendungsnachweis anerkannt werden; die weitere Eingabe vom 13. Februar 2014 dokumentiere bauliche Massnahmen, die vor dem 1. Januar 2009 eingeleitet worden seien und die gesetzlichen Anforderungen nicht erfüllten.

S.

Mit Eingabe vom 6. März 2014 machte die Beschwerdeführerin geltend, die Interpretation der Vorinstanz, dass diese Investitionen von Fr. (...) ausschliesslich vor dem 1. Januar 2009 eingeleitet worden sei und/oder es sich um bauliche Massnahmen handle, sei nicht sachgerecht. Der Einfachheit halber seien sämtliche aufgelaufenen Kosten im "Kontrollkonto Neubau" erfasst worden, so dass in diesem Konto nicht nur baubezogene Investitionen erfasst seien, sondern auch Innenausbau, Installationen usw. So oder so seien im Zeitraum vom 1. Januar 2009 bis 31. Dezember 2009 Fr. (...) investiert worden.

T.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien und die eingereichten Unterlagen wird – soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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

Der Entscheid der Vorinstanz stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021) dar. Gemäss Art. 31 und 33 Bst. d des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) i.V.m. Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Bildung steuerbegünstigter Arbeitsbeschaffungsreserven vom 20. Dezember 1985 (ABRG, SR 823.33) können Verfügungen der Vorinstanz mit Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden.

Die Beschwerdeführerin hat am Verfahren vor der Vorinstanz teilgenommen und ist durch die angefochtene Verfügung besonders berührt. Sie hat zudem ein als schutzwürdig anzuerkennendes Interesse an deren Aufhebung oder Änderung, weshalb sie zur Beschwerde legitimiert ist (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Eingabefrist sowie die Anforderungen an Form

und Inhalt der Beschwerdeschrift sind gewahrt (Art. 50 und 52 Abs. 1 VwVG) und die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 44 ff. VwVG).

Auf die Verwaltungsbeschwerde ist einzutreten.

2.

Der Bund kann die Unternehmen zur Bildung von Arbeitsbeschaffungsreserven verpflichten. Zu diesem Zweck gewährt er Steuererleichterungen und kann auch die Kantone verpflichten, solche Steuererleichterungen zu gewähren. Nach der Freigabe der Reserven entscheiden die Unternehmen frei über deren Einsatz im Rahmen der gesetzlichen Verwendungszwecke (Art. 100 Abs. 6 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]).

Das Bundesgesetz über die Bildung steuerbegünstigter Arbeitsbeschaffungsreserven sieht vor, dass die Unternehmen der privaten Wirtschaft zur Förderung einer ausgeglichenen Konjunktur sowie zur Verhütung und Bekämpfung von Arbeitslosigkeit durch jährliche Einlagen steuerbegünstigte Arbeitsbeschaffungsreserven bilden (Art. 1 Abs. 1 ABRG). Die Bildung der Reserven ist freiwillig (Art. 1 Abs. 2 ABRG). Im Kontext des Unternehmenssteuerreformgesetzes II vom 23. März 2007 (AS 2008 2893) wurde vorgesehen, dass Reserven nach dem ABRG nur bis zum 1. Juli 2008 gebildet werden können (Art. 26a Abs. 1 ABRG; AS 2008 2902). Der Bundesrat regelt die Auflösung der bestehenden Reserven (Art. 26a Abs. 2 ABRG).

Gestützt auf diese Bestimmung beschloss der Bundesrat am 12. Dezember 2008 eine letztmalige Freigabe der gesamten Arbeitsbeschaffungsreserven der privaten Wirtschaft per 1. Januar 2009. Das WBF setzte gleichentags per Verordnung eine Frist vom 1. Januar 2009 bis Ende Dezember 2010 für die Durchführung der Arbeitsbeschaffungsmassnahmen fest (Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des WBF i.V.m. Art. 11 ABRG in der bis Ende 2012 gültigen Fassung).

Das Unternehmen muss die ordnungsgemässe Durchführung der Arbeitsbeschaffungsmassnahmen im Umfang des beanspruchten Reservevermögens nachweisen. Zeigt die Überprüfung, dass das Unternehmen das Reservevermögen nicht ordnungsgemäss verwendet hat, oder wird der Nachweis nicht erbracht, muss das Unternehmen die Reserven nachträglich pauschal versteuern (Art. 13 Abs. 1 und 3 ABRG). Der Verwen-

dungsnachweis hat insbesondere folgende Angaben zu enthalten: Die Bestätigung, dass die Fristen eingehalten worden sind, die Zusammenstellung der Kosten für die Aufträge an Dritte und der Kosten für die in eigener Regie durchgeführten Arbeitsbeschaffungsmassnahmen, sowie den Kontoauszug der Eidgenössischen Finanzverwaltung oder der Bank (Art. 9 ABRV). Der Nachweis über die ordnungsgemässe Verwendung ist der Vorinstanz bis spätestens am 31. Dezember 2011 zu erbringen (Art. 9 Abs. 1 ABRV i.V.m. Art. 1 Abs. 2 der Verordnung des WBF).

3.

Umstritten ist im vorliegenden Fall vorab, ob die Beschwerdeführerin bei der Auflösung ihrer Arbeitsbeschaffungsreserven in der Höhe von Fr. (...) die Vorschriften eingehalten hat, insbesondere ob sie den Nachweis erbracht hat, dass die Verwendung dieser Mittel als Arbeitsbeschaffungsmassnahmen im Sinne von Art. 10 ABRG zu qualifizieren sind.

3.1 Die Beschwerdeführerin hält in ihrer Beschwerde vom 7. Mai 2013 fest, sie habe mit Schreiben vom 23. Dezember 2011 an die Vorinstanz sämtliche Details über die Verwendung der ABR von Fr. (...) inkl. Kontodetails nachgewiesen. Die Investitionen seien wesentlich höher ausgefallen als der Betrag von Fr. (...). Die Auflösung der Reserven sei bis am 31. Dezember 2011 erfolgt. Sie habe insbesondere in Marketing, Technologie und Laboratorien für die Herstellung von (...) und (...) Produkten investiert. In den Jahresrechnungen per 31. Dezember 2009, 31. Dezember 2010 und 31. Dezember 2011 seien folgende Abschreibungen getätigt worden: Fr. (...) (per 31. Dezember 2009), Fr. (...) (per 31. Dezember 2010), Fr. (...) (per 31. Dezember 2011), insgesamt Fr. (...). Nur schon aus diesen Beträgen gehe hervor, dass wesentlich mehr investiert worden sei als Fr. (...). Die ABR seien je zur Hälfte in bewegliches Anlagevermögen und je zur Hälfte in die Fabrikinvestition investiert worden.

3.2 Die Vorinstanz stellt sich demgegenüber mit Vernehmlassung vom 8. Juli 2013 auf den Standpunkt, die am 23. Dezember 2011 erfolgte Stellungnahme habe Kontenblätter enthalten, die nicht aussagekräftig gewesen seien. Namentlich hätten sie keine Projekte sichtbar gemacht, die als ABR hätten gelten können (Beschrieb der Art, Datum und Einleitung und Abschluss und Umfang der Massnahme). Irrelevant sei ferner, dass die Beschwerdeführerin den Sachverhalt der ABR mit dem kantonalen Steuerkommissär besprochen habe; sie entscheide in erster Instanz über die ordnungsgemässe Verwendung des Reservevermögens. In Art. 9 Abs. 2 Bst. b ABRV werde festgehalten, dass der Nachweis über die Verwen-

derung folgende Angaben zu erhalten habe: die Zusammenstellung der Kosten für die Aufträge an Dritte sowie der Kosten für in eigener Regie durchgeführten Arbeitsbeschaffungsmassnahmen. Es seien Dokumente beizulegen, aus welchen ersichtlich sei, zu welchem Zeitpunkt die Massnahmen durchgeführt worden seien (Kopien von Werkverträgen, Auftragsbestätigungen oder Rechnungen). Nur so könne die Vorinstanz prüfen, ob die vorgeschriebenen Fristen nach Art. 1 der Verordnung des WBF eingehalten seien und die Art der Massnahme Art. 10 ABRG entspreche. Betreffend die Geltendmachung von Abschreibungen als Arbeitsbeschaffungsmassnahmen sei darauf hinzuweisen, dass es sich bei Abschreibungen um die buchhalterische Erfassung von Wertminderungen auf Vermögensgegenständen handelt. Dahinter stünden keine Aktivitäten, die eine ausgeglichene Beschäftigung förderten oder die längerfristige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens stärkten (Art. 10 ABRG).

3.3 Art. 10 ABRG legt die Arbeitsbeschaffungsmassnahmen fest: bauliche Massnahmen (Bst. a); die Anschaffung, der Eigenbau und den Unterhalt von Ausrüstungen (Bst. b); Forschung, Entwicklung und Verbesserung von Produkten, Verfahren und Dienstleistungen (Bst. c); die Exportförderung (Bst. d) und die Umschulung und Weiterbildung von Arbeitnehmenden. Diese Aufzählung ist aber nicht abschliessend. Sie ist bewusst offen formuliert worden. So kommt den dargestellten Zielsetzungen ein erhöhtes Gewicht zu (IVO P. BAUMGARTNER, Arbeitsbeschaffungsreserven, 1992, S. 203). Unter Investitionen in baulichen Massnahmen sind sowohl Verbesserungen und Erweiterungen als auch der eigentliche Bau neuer betriebsnotwendiger Liegenschaften zu verstehen. Ob der Kauf bestehender Objekte auch durch das Reservevermögen finanziert werden kann, ist nicht eindeutig. Falls dadurch die Leistungsfähigkeit des Unternehmens gesteigert werden kann, erscheint dies mit dem Verwendungsziel vereinbar. Der Erwerb von Land ohne bauliche Massnahmen muss dagegen als nicht zulässig betrachtet werden. Unter "Ausrüstungen" fallen hauptsächlich die eigentlichen Produktionsanlagen, aber auch Werkzeuge und Transportmittel. Finanziert werden kann der Kauf, die Eigenherstellung und der Unterhalt. Diese letzte Verwendungsart ist sehr offen und bedarf einer gewissen Präzisierung. Es ist nicht anzunehmen, dass der Gesetzgeber darunter den laufenden Unterhalt versteht. Vielmehr ist die ausserordentliche Nachholung unterlassener Überholungen und Reparaturen sowie Aufrüstungen gemeint. Der Einsatzbereich Forschung und Entwicklung stellt an sich eine grosse Neuigkeit des ABRG dar. Im Gesetz ist er auch sehr weit gefasst und schliesst Forschung, Entwick-

lung und Verbesserung von Produkten, Verfahren und Dienstleistungen mit ein. Sämtliche Aneignungen von Know-How fallen unter diese Umschreibung (IVO P. BAUMGARTNER, a.a.O., S. 204). Der Nachweis erfolgt durch folgende Dokumente: Aufstellungen über die getragenen Kosten; Kontoauszüge der Sperrkonti; eigene Bestätigung über Einhaltung der gesetzten Fristen. Die Aufstellungen umfassen sowohl die Kosten der eigenen Leistungen als auch die Rechnungen der Lieferanten. Diese Aufstellungen sollten Zusammenfassungen der einzelnen Projekte oder sämtlicher Massnahmen sein. Eindeutig muss der Bezug auf die einzelnen Belege möglich sein. Kopien der wichtigsten Belege und gegebenenfalls der Bestätigungen von Aufträgen an Dritte sollten beigelegt werden (IVO P. BAUMGARTNER, a.a.O., S. 209). Die Überprüfung erfolgt durch die Vorinstanz. Diese basiert zur Hauptsache auf formellen Gesichtspunkten. Eine materielle Prüfung erfolgt nur "nötigenfalls", wenn Anzeichen eines Missbrauchs festzustellen sind. Wie eine solche Prüfung zu erfolgen hat, wird im Gesetz nicht näher bezeichnet. Im Vordergrund steht sicher die Einsicht in die Originalbelege. Eine nicht gesetzeskonforme Verwendung führt zu einer nachträglichen Besteuerung. Da aber die Verwendungsmöglichkeiten sehr weitgefasst sind, ist nur sehr selten mit einer Aberkennung der Verwendungskonformität zu rechnen (IVO P. BAUMGARTNER, a.a.O., S. 210).

4.

In der angefochtenen Verfügung vom 25. April 2013 stellte die Vorinstanz fest, dass die Beschwerdeführerin keinen ordnungsgemässen Nachweis über die Verwendung der ABR in der Höhe von Fr. (...) erbracht habe und ordnete gestützt auf Art. 13 Abs. 3 ABRG und Art. 11 Abs. 1 Bst. a ABRV beim Sitzkanton des Unternehmens im Umfang des nicht erbrachten Verwendungsnachweises die nachträgliche Besteuerung an.

Im vorliegenden Verfahren ist demnach zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht entschieden hat, die nachträgliche Besteuerung der ABR im Umfang von Fr. (...) zu beantragen mit der Begründung, es fehle an einem ordnungsgemässen Nachweis über deren Verwendung.

5.

Vorab ist zu klären, ob die Beschwerdeführerin die gesetzlichen respektive die ihr durch die Vorinstanz angesetzten Fristen eingehalten hat.

5.1 Am 23. Dezember 2011 reichte die Beschwerdeführerin nach Aufforderung der Vorinstanz erstmals Unterlagen zu den getätigten Aufwen-

dungen ein. Es handelte sich um die Jahresrechnungen 2009, 2010 und 2011 sowie diverse Kontenblätter. Am 10. Dezember 2012 reichte die Beschwerdeführerin verschiedene Berechnungen für die Steuerveranlagung der Jahre 2008 bis 2011 ein. Am 30. Juli 2013 reichte die Beschwerdeführerin im Rahmen des Beschwerdeverfahrens (unaufgefordert) Kontodetails mit den entsprechenden Rechnungen Fr. (...) (abzüglich MwSt.) ein. Am 6. März 2014 machte die Beschwerdeführerin geltend, Fr. (...) investiert zu haben. Die Interpretation der Vorinstanz, wonach diese Investition ausschliesslich vor dem 1. Januar 2009 eingeleitet und/oder es sich um bauliche Massnahmen handle, sei nicht sachgerecht. Auf jeden Fall seien vom 1. Januar 2009 bis 31. Dezember 2009 rund Fr. (...) investiert worden.

5.2 Nach Art. 11 ABRG i.V.m. Art. 8 ABRV hat bei einer allgemeinen Freigabe das WBF mit der Freigabe der Reservevermögen eine Frist für die Durchführung der Arbeitsbeschaffungsmassnahmen zu setzen. Nach Art. 8 Abs. 2 ARBV kann die Vorinstanz diese Frist auf begründetes Gesuch hin einem einzelnen Unternehmen verlängern. Der Nachweis über die ordnungsgemässe Durchführung ist gemäss Art. 9 ARBV innert einem Jahr nach Ablauf dieser Durchführungsfrist zu erbringen. Wird kein gültiger Nachweis für die Verwendung des Reservevermögens erbracht, so ordnet sie die nachträgliche Besteuerung an (Art. 13 ABRG). Im Rahmen der letztmaligen allgemeinen Freigabe der Arbeitsbeschaffungsreserven, die gemäss Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des WBF vom 1. Januar 2009 bis 31. Dezember 2010 galt, war die Auflösung der Arbeitsbeschaffungsreserven umgehend zu melden (Art. 2 der Verordnung des WBF) und der Nachweis über die ordnungsgemässe Verwendung bis spätestens am 31. Dezember 2011 zu erbringen (Art. 1 Abs. 2 der Verordnung des WBF).

5.3 In diesem Zusammenhang ist die Unterscheidung zwischen Verwirkungs- und Ordnungsfristen (vgl. Art. 22 VwVG) von Bedeutung. Die vom Gesetzgeber festgelegten Fristen sind ihrer Natur nach Verwirkungsfristen. Dies bedeutet, dass ein materielles oder prozessuales Recht untergeht, wenn die erforderliche Handlung nicht innerhalb der Frist durch die Berechtigten oder Verpflichteten vorgenommen wird. Da der Gesetzgeber bereits die Interessenabwägung bei der Festlegung der gesetzlichen Frist vorgenommen hat, können Behörden und Beschwerdeinstanzen diese Fristen in der Regel weder abändern noch erstrecken. Sie sind stets von Amtes wegen zu beachten (vgl. BGE 116 Ib 386 E. 3c.bb; ATTILIO R. GADOLA, Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht, in: Aktuelle

Juristische Praxis [AJP] 1995, S. 47 ff., 56, ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., 2010, S. 182). Demgegenüber weisen behördlich oder richterlich angesetzte Fristen den Charakter einer reinen Ordnungsvorschrift auf. Sie sollen den geordneten Verfahrensgang gewährleisten, sind aber nicht mit Wirkungsfolgen verbunden. Ordnungsfristen können zum Einen auf Gesuch hin erstreckt werden. Zum Andern kann die entsprechende Verfahrenshandlung auch nach Fristablauf noch vorgenommen werden, soweit und solange der geordnete Verfahrensgang dies nicht ausschliesst (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3454/2010 vom 19. August 2011 E. 2.3.1 mit Hinweis; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., S. 182).

5.4 Vorliegend sieht das ABRG zwar vor, dass das WBF mit der Freigabe des Reservevermögens eine Frist für die Durchführung der Massnahmen festlegt (Art. 11 ABRG). Das Gesetz schweigt indessen zu möglichen Fristen in Bezug auf die Überprüfung der Massnahmen durch die Vorinstanz (Art. 13 ABRG). Auf Gesetzesstufe wird lediglich festgehalten, dass die Unternehmen verpflichtet sind, den zuständigen Behörden auf Verlangen Auskunft zu erteilen (Art. 18 ABRG). Die bundesrätliche Verordnung hält hierzu fest, dass die Unternehmen innert einem Jahr nach Ablauf der Frist für die Durchführung der Arbeitsbeschaffungsmassnahmen den Nachweis zur ordnungsgemässen Durchführung zu erbringen haben (Art. 9 ABRV). Zudem wird in der Verordnung des zuständigen Departements festgelegt, dass der Nachweis über die ordnungsgemässe Verwendung der Arbeitsbeschaffungsmassnahmen bis spätestens am 31. Dezember 2011 zu erbringen ist (Art. 1 Abs. 2 der Verordnung des WBF) und deren Auflösung umgehend zu melden ist (Art. 2 der Verordnung des WBF).

Damit verlangt der Gesetzgeber zwar die Festlegung einer Frist zur Durchführung der Massnahmen, legt aber die eigentliche Frist nicht selber fest, sondern überlässt deren Festlegung der zuständigen Behörde (Art. 11 ABRG). In Bezug auf die darauffolgende Erbringung des Verwendungsnachweises wird erst in der Verordnung des Bundesrates festgehalten, dass die Unternehmen diesen Nachweis innerhalb eines Jahres nach Ablauf der Frist für die Durchführung erbringen müssen (Art. 9 ABRV). Die Verordnung des Departements verlangt alsdann, dass die Auflösung der Reserven umgehend zu melden ist (Art. 2 der Verordnung des WBF). Diese Umstände sprechen gegen die Qualifizierung der erwähnten, im Verfahren betreffend die Auflösung der ABR geltenden Fristen als Verwirklichungsfristen. Dies gilt insbesondere für die in der Verordnung des WBF

vorgesehene Frist zum Nachweis über die ordnungsgemässe Verwendung bis spätestens am 31. Dezember 2011.

5.5 In der Praxis ist es denn auch vertretbar, dass die Rechtsbeziehungen zwischen der Vorinstanz und den meldepflichtigen Unternehmen im Einzelfall geregelt werden. Dies gilt nicht zuletzt, weil die Durchführung bereits abgeschlossen ist und nur noch abschliessende Handlungen, nämlich die Erbringung des Nachweises, vorzunehmen sind. Zwar soll die definitive Regelung der Rechtsbeziehungen nicht übermässig lange dauern. Aus diesem Grund wird auf Gesetzesstufe verlangt, dass Fristen festgelegt werden. Objektive Kriterien für die gesetzliche Festlegung von Fristen mit Verwirkungscharakter fehlen aber. Die verschiedenen, auf Verordnungsstufe festgelegten und vorgesehenen Fristen weisen vielmehr auf einen Entscheid für eine pragmatische Vorgehensweise hin, deren Steuerung der Vorinstanz überlassen ist.

5.6 Die Erbringung des Verwendungsnachweises hat zum Zweck, das Verfahren abzuschliessen. Vorliegend vergingen seit der Ankündigung der letztmaligen allgemeinen Freigabe der ABR vom 8. Januar 2009 bis zur angefochtenen Verfügung vom 25. April 2013 über vier Jahre. Die letzte Aufforderung zur Einreichung von Belegen zur Verwendung der ABR erging am 5. November 2012 und damit annähernd ein Jahr nach Ablauf der in der Verordnung des WBF vorgesehenen Frist bis zum 31. Dezember 2011 für die Einreichung der entsprechenden Belege. Damit ist nicht zuletzt aus dem Verhalten der Vorinstanz zu schliessen, dass diese selbst implizit annimmt, es handle sich bei jener Frist nicht um eine Verwirkungsfrist. Insgesamt sind damit die vorliegend geltenden Fristen, insbesondere die Frist zum Nachweis über die ordnungsgemässe Verwendung der ABR bis zum 31. Dezember 2011, als Ordnungsfristen zu qualifizieren (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2616/2013 vom 11. September 2014, E. 3.5). Deren Nichteinhaltung durch die Beschwerdeführerin führt damit nicht zu einer Verwirkung ihres Rechts, die ABR bei Nachweis deren ordnungsgemässer Verwendung steuerfrei aufzulösen.

6.

Mit nachträglichen Eingaben vom 30. Juli 2013 und 13. Februar 2014 reichte die Beschwerdeführerin nach der Durchführung des ersten Schriftenwechsels unaufgefordert eine Anzahl Kontoblätter, Rechnungen, Werkverträge usw. ein. Während die Eingabe vom 30. Juli 2013 Kosten im Umfang von Fr. (...) betrafen, welche die Vorinstanz letztlich als Verwendungsnachweise anerkannte (Stellungnahme vom 25. Februar 2014),

stellte sie sich bei den am 13. Februar 2014 eingereichten Belegen, die den Umbau des 3. Obergeschosses betrafen, auf den Standpunkt, es handle sich um bauliche Massnahmen, welche die gesetzlichen Anforderungen nicht erfüllten, da die Massnahmen vor dem 1. Januar 2009 eingeleitet worden seien. Damit geht die Vorinstanz inhaltlich nicht auf die einzelnen Kosten ein.

Im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht dürfen im Rahmen des Streitgegenstandes bisher noch nicht gewürdigte, bekannte oder bis anhin unbekannt neue Sachverhaltsumstände, die sich zeitlich vor (sog. unechte Nova) oder erst im Laufe des Rechtsmittelverfahrens (sog. echte Nova) zugetragen haben, vorgebracht werden. Gleiches gilt für neue Beweismittel. Es bleibt aber grundsätzlich Sache der Parteien, die neuen Sachverhaltselemente zu belegen, während das Bundesverwaltungsgericht in seiner Entscheidung abzuwägen hat, inwiefern diese neuen Tatsachen und Ereignisse geeignet sind, die angefochtene Entscheidung zu beeinflussen (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl., 2013, Rz. 2.204 ff.; SEETHALER/BOCHSLER, in: Praxiskommentar VwVG, 2009, N 79-80 zu Art. 52).

7.

Mit der erwähnten Eingabe vom 13. Februar 2014 hat die Beschwerdeführerin beim Bundesverwaltungsgericht zahlreiche Belege über Kosten, die im Jahr 2008 angefallen sind, eingereicht. Diese Belege liegen freilich ausserhalb der Periode der letztmaligen allgemeinen Freigabe der ABR vom 1. Januar 2009 bis 31. Dezember 2010 und fallen damit zum Vorneherein als rechtsgenügender Beleg für die Verwendung der ABR ausser Betracht (vgl. Urteil B-3984/2009 des Bundesverwaltungsgerichts vom 4. März 2010 E. 5). Indessen hat die Beschwerdeführerin zwei Kontoblätter eingereicht, aus denen Aufwendungen von insgesamt Fr. (...) hervorgehen, die zum Teil auch nach dem 1. Januar 2009 angefallen sind. Die in den Kontoblättern aufgeführten Positionen sind prima facie nicht offensichtlich ungeeignet, die Finanzierung von Arbeitsbeschaffungsmassnahmen im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen nachzuweisen. Auch ist fraglich, ob alle Investitionen, nur weil der Umbau des dritten Obergeschosses vor dem 1. Januar 2009 in die Wege geleitet wurde, keine Arbeitsbeschaffungsmassnahmen darstellen.

8.

Es stellt sich die Frage, ob das Bundesverwaltungsgericht bei dieser

Konstellation selber einen Entscheid in der Sache trifft oder ob nicht vielmehr die Angelegenheit zu neuer Prüfung an die Vorinstanz zurückzuweisen ist.

8.1 Das Bundesverwaltungsgericht entscheidet in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Sofern die Sachlage nicht zwingend entweder einen reformatorischen oder einen kassatorischen Entscheid erfordert, steht der Beschwerdeinstanz bei der Wahl zwischen diesen beiden Entscheidarten ein weiter Ermessensspielraum zu (BGE 131 V 407 E. 2.1.1). Eine Rückweisung darf indessen nicht auf eine Verweigerung des gerichtlichen Rechtsschutzes hinauslaufen. Eine solche muss deshalb sachlich gerechtfertigt und verhältnismässig sein und darf weder der Prozessökonomie noch dem Untersuchungsgrundsatz widersprechen. Ein Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich insbesondere dann, wenn weitere Tatsachen festzustellen sind, oder wenn die Vorinstanz bei ihrem Entscheid aufgrund der von ihr eingenommenen Rechtsauffassung einzelne entscheidrelevante Gesichtspunkte nicht (oder nicht abschliessend) geprüft hat, bei deren Beurteilung sie einen Ermessensspielraum gehabt hätte (PHILIPPE WEISSENER, in: Praxiskommentar VwVG, 2009, N 15 ff. zu Art. 61, mit weiteren Hinweisen). Ein Beurteilungsspielraum ist der Vorinstanz insbesondere bei Zweckmässigkeitsüberlegungen einzuräumen, da auch hier die Kenntnis von sachlichen, fachtechnischen, persönlichen oder örtlichen Gegebenheiten den Ausschlag gibt. In dieser Beziehung steht eine Vorinstanz den tatsächlichen Verhältnissen meistens näher, so dass die Zweckmässigkeit oder Angemessenheit des Entscheids durch den Richter nur schwer überprüfbar ist. Soweit eine Ermessenszuständigkeit der Vorinstanz besteht, soll der Richter daher eine Rechtsfolge, die weder völlig unangemessen noch gänzlich unzweckmässig erscheint, bestehen bleiben lassen, und sein Ermessen nicht an Stelle desjenigen der mit besonderen Sachkenntnissen ausgestatteten Behörde setzen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 446d).

8.2 Vorliegend bedarf die Prüfung, ob es sich bei den durch die Beschwerdeführerin getätigten Ausgaben bezüglich des Umbaus des dritten Obergeschosses um Arbeitsbeschaffungsmassnahmen im Sinne von Art. 10 ABRG handelt, gewisser Zweckmässigkeitsüberlegungen. Diese beinhaltet damit einen Ermessensspielraum, welchen auszuüben in erster Linie der Vorinstanz zusteht (vgl. Art. 13 Abs. 2 ABRG). Überdies ist die Vorinstanz, als eine den tatsächlichen Verhältnissen näher stehende Fachbehörde, für die Vornahme der in Frage stehenden Abgrenzung der

Arbeitsbeschaffungsmassnahmen von Ausgaben ohne Auswirkung auf eine ausgeglichene Beschäftigung oder die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens geeigneter als das Bundesverwaltungsgericht. Schliesslich würde ein reformatorischer Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts für die Beschwerdeführerin den Verlust einer Beurteilungsinstanz hinsichtlich der Qualifizierung der durch sie getätigten Ausgaben bedeuten. Unter diesen Umständen erscheint es angebracht, die Sache der Vorinstanz zur Prüfung der mit Eingabe der Beschwerdeführerin vom 13. Februar 2014 eingereichten Belege der Jahre 2009 und 2010 zurückzuweisen. Hierbei hat die Vorinstanz unter Berücksichtigung sämtlicher eingereichter Belege zu klären, ob es sich bei den einzelnen Ausgaben um Arbeitsbeschaffungsmassnahmen handelt und ob das Kriterium der Zusätzlichkeit erfüllt ist.

9.

9.1 Bei diesem Prozessausgang sind der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin die auf Fr. 2'000.– festzusetzenden Verfahrenskosten im ermässigten Betrag von Fr. 1'000.– aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Dieser Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'000.– zu entnehmen und der Restbetrag von Fr. 1'000.– der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils auf ein von ihr zu benennendes Konto zurückzuerstatten.

9.2 Die nichtanwaltlich berufsmässig vertretene Beschwerdeführerin hat gemäss Art. 64 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteientschädigung zu Lasten der Verwaltung (vgl. Art. 9 Abs. 1 lit. a VGKE). Gemäss Art. 8 VGKE umfasst die Parteientschädigung die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei. Da die Vertreterin der Beschwerdeführerin keine Kostennote eingereicht hat, ist die Parteientschädigung unter Berücksichtigung des gebotenen und aktenkundigen Aufwands auf Fr. 600.– festzulegen (vgl. Art. 14 VGKE) und entsprechend dem (lediglich) teilweisen Obsiegen auf Fr. 300.– (inkl. Barauslagen sowie allfällige Mehrwertsteuer) zu kürzen (Art. 7 Abs. 2 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird insofern gutgeheissen, als die Verfügung vom 25. April 2013 aufgehoben und die Sache an die Vorinstanz zurückgewiesen wird, damit diese im Sinne der Erwägungen prüfe, ob der Nachweis der ordnungsgemässen Verwendung der Arbeitsbeschaffungsreserven insgesamt erbracht worden ist.

2.

Die Verfahrenskosten werden der Beschwerdeführerin im Betrag von Fr. 1'000.– auferlegt und in diesem Umfang dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– entnommen. Der Restbetrag von Fr. 1'000.– wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils eine reduzierte Parteientschädigung im Betrag von Fr. 300.– zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde; Beilage: Rück-
erstattungsformular);
- die Vorinstanz (Ref.[...]; Gerichtsurkunde);
- das Eidgenössische Departement für Wirtschaft, Bildung
und Forschung WBF (Gerichtsurkunde).

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Frank Seethaler

Karin Behnke

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, sofern die Voraussetzungen gemäss den Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) gegeben sind. 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: 1. Dezember 2014