

**Bundesverwaltungsgericht**  
**Tribunal administratif fédéral**  
**Tribunale amministrativo federale**  
**Tribunal administrativ federal**



---

Abteilung II  
B-1962/2007  
{T 0/2}

**Urteil vom 21. Januar 2008**

---

Besetzung

Richter Ronald Flury (Vorsitz), Richter Jean-Luc Baechler, Richter Frank Seethaler,  
Gerichtsschreiber Jürg Studer.

---

Parteien

**A.\_\_\_\_\_ AG,**  
vertreten durch CompTax Treuhand Kurt Tenger,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Staatssekretariat für Wirtschaft (SECO),**  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Arbeitsbeschaffungsreserven (ABR).

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

Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend die Beschwerdeführerin) mit Sitz in B. \_\_\_\_\_ fabriziert elektrotechnische Produkte im Niederspannungsbereich und betreibt den Handel mit technischen Produkten aller Art.

Am 9. November 2006 reichte die Beschwerdeführerin bei der Steuerverwaltung des Kantons Zürich ein Gesuch um Einzelfreigabe der in den Geschäftsjahren 2001 bis 2005 geäußerten Arbeitsbeschaffungsreserven (nachfolgend ABR) in der Höhe von Fr. 429'000.-- ein. Die Steuerverwaltung leitete dieses Gesuch ohne Antrag an das Staatsekretariat für Wirtschaft (SECO) weiter. Dieses stellte das Gesuch dem Amt für Wirtschaft und Arbeit des Kantons Zürich, Standortförderung (nachfolgend Standortförderung des Kantons Zürich), zur Stellungnahme zu.

Die Beschwerdeführerin begründete ihr Gesuch damit, dass sie ihre Kunden noch schneller und mit dem wachsenden Sortiment an Synergieartikeln bedienen wolle und daher eine Erweiterung ihrer Lagerräume plane. Die ABR wolle sie für das Ausbauprojekt verwenden, welches inklusive Erhöhung der Lagerbestände mit Fr. 5,2 Millionen veranschlagt sei.

Mit Schreiben vom 21. November 2006 informierte die Standortförderung des Kantons Zürich die Beschwerdeführerin, dass sie keine Möglichkeit sehe, einen positiven Antrag zur Auflösung der ABR an das SECO zu stellen. Diesbezüglich verwies sie auf das vom SECO herausgegebene Merkblatt "Kriterien für die Einzelfreigabe".

Die CompTax Treuhand, als Vertreterin der Beschwerdeführerin, erörterte mit Schreiben vom 15. Dezember 2006 die von der Beschwerdeführerin im Gesuch vertretenen Standpunkte näher. Die Beschwerdeführerin sei auf die Freigabe der ABR angewiesen, weil einerseits die Marktsituation den Ausbau der Lagerräumlichkeiten erfordere und andererseits die Finanzier- und Tragbarkeit des Projektes in Frage gestellt würde.

In seinem Schreiben vom 20. Dezember 2006 an das SECO erachtete die Standortförderung des Kantons Zürich eine Freigabe der Arbeitsbeschaffungsreserven als vertretbar, sofern das SECO aufgrund eines

interkantonalen Vergleichs zustimmen würde. Eventuell liesse sich ein Kompromiss zwischen der Verwaltung und den Bedürfnissen des Unternehmens finden, indem die Reserven des Geschäftsjahres 2006, allenfalls auch 2005, blockiert blieben. Denn zu diesem Zeitpunkt sei die Investition bekannt gewesen und das wirtschaftliche Umfeld habe sich seither nicht wesentlich geändert. Die ABR der Jahre zuvor könnten dann im Sinne einer grosszügigen Auslegung des Gesetzes freigegeben werden.

Das SECO machte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 8. Januar 2007 darauf aufmerksam, dass für die Beurteilung des Gesuches die Erfolgsrechnungen der beiden vergangenen Geschäftsjahre sowie eine Statistik der in den vergangenen acht Quartalen deklarierten Mehrwertsteuerumsätzen inkl. Eigenverbrauch und Exporte hilfreich wären.

Dieser Aufforderung kam die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 30. Januar 2007 nach. Zur Erörterung der Erfolgsrechnungen 2003 bis 2005 hielt sie fest, dass sich ihre Marge im gleichen Zeitraum um 3,5 % verschlechtert habe und der Margendruck weiter zunehme. Mit dem Eventualvorschlag der Standortförderung des Kantons Zürich, die ABR ohne Einlage für das Geschäftsjahr 2005 freizugeben, sei sie einverstanden.

Mit Entscheid vom 12. Februar 2007 wies das SECO das Gesuch der Beschwerdeführerin ab, weil die dem SECO im Zusammenhang mit der Bildung von ABR für die Jahre 2001 bis 2005 mitgeteilten handelsrechtlichen Reingewinne ein wirtschaftlich erfolgreiches Unternehmen zeige. Des Weiteren hätten die Umsätze gemäss MWST-Deklaration im Jahre 2005 zwar stagniert, in den drei ersten Quartalen des Jahres 2006 jedoch spürbar zugenommen. Die Beschwerdeführerin mache sodann weder einen (erwarteten) spürbaren Rückgang des Bestelleingangs noch des Umsatzes geltend. Die Geschäftsleitung sei bewusst das Risiko eingegangen, dass die im Jahr 2006 für das Geschäftsjahr 2005 eingelegten ABR gesperrt blieben, sei doch der Entschluss für die Investition erst im Frühjahr 2006 gefällt worden.

## **B.**

Gegen diesen Entscheid erhob die Beschwerdeführerin am 15. März 2007 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt sinngemäss, die ABR für die Jahre 2002 bis 2005 in der Höhe

von Fr. 429'000.-- seien vollumfänglich freizugeben; eventualiter seien die ABR für die Jahre 2002 bis 2004 in der Höhe von Fr. 347'000.-- freizugeben, jeweils unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschwerdegegnerin. Zur Begründung führt die Beschwerdeführerin an, ihre Marge sei von 50 % im Jahre 2002 auf 41 % im Jahr 2005 gesunken. Der Margendruck werde weiter anhalten und die Konkurrenzfähigkeit könne nur durch höhere Umsätze sowie den Einkauf grösserer Mengen mit entsprechend tieferen Preisen wettgemacht werden. Die Beschwerdeführerin sei heute gezwungen, die einzelnen Lagerbestände und das Sortiment auszubauen. Nur dank dem jetzt noch guten Geschäftsgang und mit Hilfe der ABR könne die Finanzierung des Erweiterungsbaus sichergestellt werden. Es sei zudem nicht im Sinne des Gesetzgebers, die ABR erst bei (drohenden) Schwierigkeiten freizugeben. Entgegen der Meinung des SECO seien die drohenden Schwierigkeiten – aufgrund des stetigen Margenzerfalls – schon heute erkennbar. Den vom SECO vorgebrachten Vorwurf der Steuervermeidung weist sie zurück.

### **C.**

In seiner Vernehmlassung vom 14. Mai 2007 hält das SECO an seiner Entscheidung fest. Zur Begründung ergänzt die Vorinstanz, dass der Cashflow in den Jahren 2002 bis 2005 merklich angestiegen sei, obwohl die Beschwerdeführerin einen starken Margenzerfall geltend mache. Die Beschwerdeführerin stütze sich des Weiteren für die Freigabe der ABR auf den Tatbestand des marktbedingten Wandels. Dieser sei jedoch bei der allgemeinen Freigabe (Art. 8 Abs. 1 ABRG) und nicht bei der Freigabe für einzelne Unternehmen geregelt, weshalb er der Beschwerdeführerin nicht zu ihrem Vorteil reichen könne. Zuletzt würden die aus dem Gewinn des Geschäftsjahres 2005 der Beschwerdeführerin gebildeten ABR das Kriterium des Steuervermeidungstatbestandes erfüllen, sei doch die Finanzierungszusage der UBS AG vom 10. Januar 2005 weit vor dem Zeitpunkt des Entschlusses für die Bildung der ABR, anlässlich der Generalversammlung vom 25. Juni 2006, erfolgt.

### **D.**

Am 18. Juni 2007 reichte die Beschwerdeführerin eine Replik ein. Dabei hielt sie an ihrer Beschwerde vom 15. März 2007 und den darin gestellten Anträgen fest. Des Weiteren stellte sie den zeitlichen Ablauf der ABR-Einlagen und des Bauprojektes dar, bestritt den Vorwurf der Steuerumgehung und stützte sich für ihre ergänzenden Eingaben auf

den Free Cash Flow I und II. Die Marge sei im Jahre 2006 um weitere 5,5 % auf 35,6 % zurückgegangen und sei nun so tief, dass bei einer Simulation mit der Marge des Jahres 2006 die Geschäftsergebnisse der vergangenen Jahre jeweils negativ ausgefallen wären. Die Auflösung der ABR sei zudem vom Gesetzgeber willentlich grosszügig gestaltet worden.

#### **E.**

Mit Eingabe vom 2. Juli 2007 reichte das SECO eine Duplik ein. Es hielt am Tatbestand der Steuervermeidung fest und machte hiezu weitere Angaben. Sodann fügte es an, dass die Tabelle "Free Cash Flow Berechnungen 2002 - 2006" ein wirtschaftlich erfolgreiches Unternehmen zeige, welches die für die Expansion nötigen Mittel weitgehend aus dem erarbeiteten Cashflow bestreite.

#### **F.**

Am 11. Juli 2007 reichte die Beschwerdeführerin ein weiteres Schreiben ein und wies darauf hin, dass keine Steuerumgehung vorliege, da sich das Bauprojekt erst im Sommer 2006 konkretisiert habe.

Zu den Ausführungen der Beschwerdeführerin vom 11. Juli 2007 nahm das SECO mit Schreiben vom 26. Juli 2007 Stellung. Die Vorinstanz hielt fest, den Nachweis für die Erfüllung des Tatbestandes der Steuervermeidung erbracht zu haben und reichte hierzu zwei weitere Dokumente ein.

Mit Schreiben vom 2. August 2007 nahm die Beschwerdeführerin noch einmal Stellung zu den Ausführungen des SECO vom 26. Juli 2007.

Auf die dargelegten und weitere Vorbringen der Parteien wird, soweit sie rechtserheblich sind, in den Erwägungen eingegangen.

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

#### **1.**

Der Entscheid des SECO stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 dar (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht, welches gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 132.32) als Beschwerdeinstanz Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG beurteilt, ist nach

Art. 33 Bst. d VGG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1985 über die Bildung steuerbegünstigter Arbeitsbeschaffungsreserven (ABRG, SR 823.33) für die Behandlung der vorliegenden Streitsache zuständig.

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 und Änderung, weshalb sie zur Beschwerde legitimiert ist (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Eingabefrist und -form sind gewahrt (Art. 50 und 52 Abs. 1 VwVG), die Vertreterin hat sich rechtsgenügend ausgewiesen (Art. 11 VwVG) und die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 44 ff. VwVG).

Auf die Verwaltungsbeschwerde ist daher einzutreten.

## **2.**

Zur Förderung einer ausgeglichenen Konjunktur sowie zur Verhütung und Bekämpfung von Arbeitslosigkeit bilden die Unternehmen der privaten Wirtschaft durch jährliche Einlagen steuerbegünstigte Arbeitsbeschaffungsreserven (Art. 1 Abs. 1 ABRG). Die Bildung der Reserven ist freiwillig (Art. 1 Abs. 2 ABRG). Das Unternehmen muss die jährliche Einlage in die Reserve beim Bund oder auf einem Sperrkonto bei einer Bank anlegen (Reservevermögen) (Art. 6 Abs. 1 ABRG).

Hinsichtlich der Freigabe und Verwendung der Reservevermögen unterscheidet das ABRG zwischen der allgemeinen Freigabe und der Freigabe für einzelne Unternehmen.

Art. 8 ABRG umschreibt die gesetzlichen Voraussetzungen für eine allgemeine Freigabe der ABR. Demgemäss gibt das Eidgenössische Volkswirtschaftsdepartement bei drohenden Beschäftigungsschwierigkeiten oder wenn solche bereits eingetreten sind, die im Zeitpunkt der Freigabe vorhandenen Reservevermögen für das Gebiet mehrerer Kantone oder gesamtschweizerisch, für einzelne oder alle Wirtschaftszweige frei. Die Reservevermögen werden auch freigegeben, wenn ein ausserordentlicher Bedarf für Anpassungen an den technologischen oder marktbedingten Wandel besteht. Es hört zuvor die Kantone und die Spitzenverbände der Wirtschaft an.

Die Freigabe für einzelne Unternehmen ist Gegenstand von

Art. 9 ABRG. Drohen einem Unternehmen Schwierigkeiten oder sind solche bereits eingetreten, so kann das SECO zur Finanzierung von Arbeitsbeschaffungsmassnahmen das im Zeitpunkt der Freigabe vorhandene Reservevermögen auf das Gesuch des Unternehmens freigeben (Abs. 1). Das Gesuch ist der zuständigen kantonalen Behörde einzureichen. Diese leitet es mit ihrem Antrag unverzüglich an das Bundesamt weiter (Abs. 2). Anzeichen für Schwierigkeiten sind insbesondere eine wesentlich verschlechterte Auftrags-, Ertrags- oder Finanzlage.

Gemäss Art. 10 ABRG gelten als Arbeitsbeschaffungsmassnahmen Massnahmen, die eine ausgeglichene Beschäftigung fördern oder die längerfristige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens stärken, insbesondere: bauliche Massnahmen (Bst. a); Anschaffung, Eigenbau und Unterhalt von Ausrüstungen (Bst. b); Forschung, Entwicklung und Verbesserung von Produkten, Verfahren und Dienstleistungen (Bst. c); Exportförderung (Bst. d); Umschulung und Weiterbildung von Arbeitnehmern (Bst. e).

In Erfüllung des gesetzlichen Auftrages (Art. 22 Abs. 2 ABRG) hat der Bundesrat mit Datum vom 9. August 1988 die Verordnung über die Bildung steuerbegünstigter Arbeitsbeschaffungsreserven (ABRV, SR 823.331) erlassen. Unter dem 2. Abschnitt "Freigabe und Verwendung der Reservevermögen" werden die Frist für die Durchführung einer Freigabe (Art. 8 ABRV) sowie der Verwendungsnachweis (Art. 9 ABRV) geregelt. Zu der im Raum stehenden Frage der Präzisierung der Freigabekriterien äussert sich die ABRV indessen nicht.

### **3.**

Im hier zu beurteilenden Fall ergibt sich aus dem zu den Akten gegebenen Kontoauszug, dass die Beschwerdeführerin zwischen 2002 und 2006 mit Bezug auf die Geschäftsjahre 2001 bis und mit 2005 Einzahlungen für einen Gesamtbetrag von Fr. 429'000.-- auf ein Sperrkonto tätigte. Die Freigabe dieser Summe bildet Gegenstand des vorliegenden Verfahrens

**3.1** Nach Art. 9 Abs. 1 ABRG kann das SECO auf Gesuch des Unternehmens eine Einzelfreigabe bewilligen. Die Anwendung des Worts "kann" deutet oft auf das Vorliegen eines Ermessensspielraums hin; da Art. 9 Abs. 1 ABRG der Verwaltungsbehörde einen Spielraum beim Entscheid einräumt, ob eine Massnahme zu treffen sei oder nicht, liegt

hier ein Fall von Entschliessungsermessen vor (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 431 ff.; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Bern 2005, § 26 Rz. 7). Danach steht es der Verwaltungsbehörde grundsätzlich frei, auf die Anordnung einer Massnahme, vorliegend die Freigabe der ABR, zu verzichten. Die Behörde, welche über einen solchen Ermessensspielraum verfügt, hat dessen Überschreitung oder Missbrauch zu vermeiden, denn diese werden gestützt auf Art. 49 Bst. a VwVG mit einer Rechtsverletzung gleichgesetzt.

Bei den in Art. 9 Abs. 1 ABRG genannten "Schwierigkeiten" handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff (TSCHANNEN/ZIMMERLI, a.a.O., § 26 Rz. 25 f.). Auch wenn gemäss Art. 9 Abs. 3 ABRG Anzeichen für Schwierigkeiten insbesondere eine wesentlich verschlechterte Auftrags-, Ertrags- oder Finanzlage sind und insofern der Begriff der Schwierigkeiten näher umschrieben wird, ist dessen Konkretisierung in der Praxis immer noch mit Problemen verbunden, zumal auch die ABRV keine Präzisierung vornimmt. Bei der Überprüfung von unbestimmten Rechtsbegriffen sind sich Lehre und Doktrin darüber einig, dass den dazu aufgerufenen Gerichten eine gewissen Zurückhaltung aufzuerlegen ist (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 446c f.). Das SECO hat zur Konkretisierung des Begriffs "Schwierigkeiten" ein Merkblatt mit dem Titel "Steuerbegünstigte Arbeitsbeschaffungsreserven, Kriterien für die Einzelfreigabe" ausgearbeitet und veröffentlicht.

**3.2** Gemäss dem im Jahr 2006 angepassten Merkblatt des SECO wird für den Freigabeentscheid in erster Linie auf die wirtschaftliche Lage des Unternehmens abgestellt (Merkblatt Ziff. 2). Quantitative Angaben zur Finanz- und Ertragslage sowie zur Auftragslage sollen die Beurteilung der wirtschaftlichen Situation des jeweiligen Unternehmens erleichtern. In Bezug auf die Finanz- und Ertragslage hat das SECO explizit keine quantitativen Werte festgelegt, denn sie sind von Branche zu Branche sehr unterschiedlich (Merkblatt Ziff. 2.1). Was die Auftragslage anbelangt, unterstellt das SECO eine wesentlich verschlechterte Auftragslage, wenn einer oder mehrere der nachstehenden Richtwerte im Vorjahresvergleich einen entsprechenden Rückgang signalisieren: - Bestelleingang 20 % - Produktion 20 % - Auftragsbestand 10 % - Umsatz 20 % (Merkblatt Ziff. 2.2). Diese Indikatoren sollen nicht streng arithmetisch angewendet werden.

Beim erwähnten Merkblatt handelt es sich um eine verwaltungsinterne Weisung im Sinne einer Verwaltungsverordnung. Das Bundesverwaltungsgericht ist in seiner Recht sprechenden Tätigkeit unabhängig und nur dem Recht verpflichtet (Art. 2 VGG) und daher nicht an eine Verwaltungsverordnung gebunden und in deren Anwendung frei. Gestützt auf die Rechtspraxis sind Verwaltungsverordnungen jedoch vom Richter bei der Entscheidungsfindung mit zu berücksichtigen, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 121 II 473 E. 2b; 117 Ib 225 E. 4b mit weiteren Hinweisen)

Um zu ermitteln, ob Ziff. 2 der SECO-Leitlinien betreffend die Kriterien für die Einzelfreigabe dem Gesetzeszweck nicht zuwiderläuft oder keinen widerrechtlichen Eingriff in die Gewalt des Gesetzgebers darstellt, ist bezüglich des vom Gesetz zu verfolgenden Zwecks auf den gesetzgeberischen Willen hinzuweisen. In dieser Hinsicht wird ein solcher in Art. 1 Abs. 1 ABRG genau angegeben: die Förderung einer ausgeglichenen Konjunktur und Bekämpfung von Arbeitslosigkeit. Dieser Wille wurde auch in der Botschaft zu einem Bundesgesetz über die Bildung steuerbegünstigter Arbeitsbeschaffungsreserven vom 29. Februar 1984 (BBI 1984 I 1136) bestätigt.

**3.3** Vorliegend macht die Beschwerdeführerin einerseits geltend, ihr drohen Schwierigkeiten oder solche seien bereits eingetreten, andererseits sei die Auflösung der ABR auch präventiv – aufgrund des marktbedingten Wandels – möglich.

**3.4** Zu prüfen ist in einem ersten Schritt, inwieweit der Beschwerdeführerin Schwierigkeiten drohen oder solche bereits eingetreten sind. Laut Angaben der Beschwerdeführerin habe sich die Marge in den Jahren 2002 bis 2005 um beinahe einen Fünftel von 50 % auf 41 % und im Jahr 2006 um weitere 5,5 % reduziert. Eine Simulation der Geschäftsjahre 2002 bis 2006 mit der Marge von 2006 zeige zudem die drohenden Schwierigkeiten des Unternehmens auf, zumal die genannten Geschäftsjahre, mit Ausnahme von 2006, allesamt negativ wären.

Wie bereits ausgeführt umschreibt Art. 9 ABRG nicht genau, welche Schwierigkeiten ein Unternehmen überhaupt durchlaufen muss, um die Einzelfreigabe der ABR auszulösen. Grundsätzlich knüpft das Gesetz an ein pejoratives Element an, indem es aus einer wesentlich verschlechterten Auftrags-, Ertrags- oder Finanzlage auf unternehmeri-

sche Schwierigkeiten schliesst. Weder die Botschaft zum ABRG noch das Gesetz umschreiben die wesentlich verschlechterte Auftrags-, Ertrags- oder Finanzlage nach Art. 9 Abs. 3 ABRG, dennoch lässt der Gesetzessinn erkennen, dass ABR eines Unternehmens nur bei prekärer Wirtschaftslage freigegeben werden können.

**3.5** Im Bereich der Kennziffern über die Auftragslage zeigen die von der Beschwerdeführerin eingereichten Erfolgsrechnungen 2002 - 2005 im Durchschnitt ein Wachstum des Nettoerlöses von rund 12 %. Gemäss MWST-Abrechnungen über die Perioden 1. Quartal 2005 bis und mit 3. Quartal 2006 verzeichnete die Beschwerdeführerin im Vorjahresvergleich der Quartale ein durchschnittliches Umsatzwachstum von rund 32 %: das Umsatzwachstum im ersten Quartal 2006 betrug 22 %, im zweiten Quartal 2006 33 % und im dritten Quartal 2006 beinahe 40 %. In den Leitlinien des SECO wird zur Signalisierung einer sich verschlechternden Wirtschaftslage ein Umsatzrückgang von 20 % verlangt.

Weitere Werte, welche gemäss Leitlinien des SECO eine verschlechterte Auftragslage indizieren würden, insbesondere ein Rückgang beim Bestellungseingang, der Produktion oder beim Auftragsbestand wurden von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht, so dass sich an dieser Stelle Weiterungen hierzu erübrigen.

**3.6** Im Weiteren sind nach den Leitlinien des SECO die Kennziffern über die Finanz- und Ertragslage, insbesondere die Veränderung des Cashflows, zu berücksichtigen. Der Cashflow als Kennzahl gibt den erwirtschafteten Zahlungsmittelüberschuss einer Periode an, der zur (Selbst-) Finanzierung von Investitionen sowie zur Gewinnausschüttung eingesetzt werden kann. In der Betriebswirtschaftslehre wird der Cashflow insbesondere als Rohgewinngrösse verstanden und durch die Addition Reingewinn plus Abschreibungen und Rückstellungen berechnet (MAX BOEMLE, Der Jahresabschluss, 4. Aufl., Zürich 2001, S. 479 ff.). Aus den beigelegten "Free Cash Flow Berechnung 2002 - 2006" der Beschwerdeführerin geht hervor, dass der Cashflow seit dem Jahr 2003 eine deutliche Steigerung erfahren hat. Die von der Beschwerdeführerin berechneten Free Cash Flow I und Free Cash Flow II zeigen zusätzlich die Bereiche: Investitionen in das Anlagevermögen, Veränderungen des Nettoumlaufvermögens, Kreditaufnahme und Rückzahlungen. Dabei wird ersichtlich, dass es der Beschwerdeführerin einerseits möglich war, grössere Investitionen im Bereich Anlage-

vermögen zu tätigen und andererseits den Fremdfinanzierungsgrad in einem betriebswirtschaftlich sinnvollen Mass zu halten.

**3.7** Die vorgelegten Zahlen und die schriftlichen Angaben der Beschwerdeführerin zeigen, dass sich ihr Unternehmen guter wirtschaftlicher Gesundheit erfreut. Der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Margenzerfall drückte sich bisher nicht auf die Finanz- und Ertragslage aus und zeitigte auch bei der Auftragslage keine Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation. Eine Freigabe der ABR liefe im vorliegenden Fall Sinn und Zweck der einschlägigen Gesetzgebung zuwider, weil die Beschwerdeführerin weder anhand der angegebenen Zahlen noch mit ihren Ausführungen den Nachweis der erforderlichen, drohenden oder bereits eingetretenen Schwierigkeiten erbringen konnte.

#### **4.**

In einem zweiten Schritt ist somit zu prüfen, ob die Auflösung der ABR auch bei guter Wirtschaftslage des Unternehmens, das heisst in einem präventiven Sinn, ohne das Erfordernis der drohenden oder bereits eingetretenen Schwierigkeiten, möglich ist. Die Beschwerdeführerin macht in diesem Zusammenhang geltend, sie sei heute gezwungen, die einzelnen Lagerbestände und das Sortiment auszubauen; der Margendruck werde weiter anhalten und die Konkurrenzfähigkeit könne nur durch höhere Umsätze sowie den Einkauf grösserer Mengen zu tieferen Preisen wettgemacht werden. Diesem marktbedingten Wandel sei durch den Ausbau einzelner Lagerbestände und des Sortiments entgegen zuwirken, wobei die Finanzier- und Tragbarkeit des Projektes nur bei Freigabe der ABR gewährleistet sei. Schliesslich sei eine Freigabe der ABR nach Eintreten von (drohenden) Schwierigkeiten – aufgrund der fehlenden wirtschaftlichen Wirkung – nicht im Sinne des Gesetzgebers. In Anbetracht dieser Fakten ermögliche nur die präventive Freigabe der ABR dem Unternehmen die notwendigen Investitionen zu tätigen, und damit dessen längerfristige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und Unabhängigkeit zu sichern.

In der Botschaft zum ABRG (BBl 1984 I 1129 ff.) legte der Bundesrat dar, die einzelbetriebliche Freigabe und die Möglichkeiten zum präventiven Einsatz der Arbeitsbeschaffungsreserven sollen im Vergleich zum damals bestehenden Bundesgesetz vom 3. Oktober 1951 über die Bildung von Arbeitsbeschaffungsreserven der privaten Wirtschaft (AS 1952 13) verbessert werden. Das Bundesgesetz von 1951 formu-

lierte die Freigabekriterien sehr restriktiv, war doch eine Freigabe der Reserven nur in Zeiten von Arbeitslosigkeit möglich, nicht jedoch zur Abwehr eines sich abzeichnenden Konjunkturabschwungs oder zur Milderung struktureller Schwierigkeiten (BBI 1984 I 1131). Der Bundesrat schlug daher dem Parlament vor, den präventiven Einsatz der Reserven eine erhöhte Bedeutung zu zumessen; insbesondere die Einzelfreigabe sollte erleichtert werden (BBI 1984 I 1152).

Diese bundesrätliche Zielsetzung für die Gesetzgebung konkretisierte sich zunächst nur teilweise in den Art. 8 und 9 des ABRG Entwurfes (E-ABRG). Art. 8 E-ABRG betreffend die allgemeine Freigabe war wie folgt formuliert:

"Drohen Beschäftigungsschwierigkeiten oder sind sie bereits eingetreten, so gibt das Eidgenössische Volkswirtschaftsdepartement (Departement) die im Zeitpunkt der Freigabe vorhandenen Reservevermögen für das Gebiet mehrerer Kantone oder gesamtschweizerisch, für einzelne oder alle Wirtschaftszweige zur Finanzierung von Arbeitsbeschaffungsmassnahmen frei. Es hört zuvor die Kantone und die Spitzenverbände der Wirtschaft an (Abs. 1); das Departement kann auf Antrag eines Kantons die Reservevermögen für dessen Gebiet freigeben (Abs. 2)".

Betreffend der Freigabe für einzelne Unternehmen, sah Art. 9 E-ABRG folgendes vor:

"Drohen einem Unternehmen Schwierigkeiten oder sind sie bereits eingetreten kann das Bundesamt für Konjunkturfragen (Bundesamt) das im Zeitpunkt der Freigabe vorhandene Reservevermögen auf Gesuch des Unternehmens zur Finanzierung von Arbeitsbeschaffungsmassnahmen freigeben (Abs. 1); das Gesuch ist der zuständigen Behörde einzureichen. Diese leitet es mit ihrem Antrag unverzüglich an das Bundesamt weiter (Abs. 2); Anzeichen für Schwierigkeiten sind insbesondere eine wesentlich verschlechterte Auftrags-, Ertrags- oder Finanzlage (Abs. 3)".

Die Erleichterung der Einzelfreigabe wurde im Laufe der parlamentarischen Beratung von beiden Räten diskutiert, so hatte der Nationalrat (Erstrat) über einen Minderheitsantrag Villiger zu entscheiden, welcher Art. 9a E-ABRG mit einem zusätzlichen Abs. 4 und folgendem Wortlaut ergänzen wollte:

"Das Bundesamt kann auch bei gutem Geschäftsgang das Reservevermögen freigeben, wenn es für die Entwicklung und Verbesserung von Produkten, Verfahren und Dienstleistungen verwendet wird, die der langfristigen Sicherung der Arbeitsplätze des Unternehmens dienen (Amtliches Bulletin Bundesversammlung [AB] 1985 I-III N 682 ff.)".

Sinn und Zweck des Minderheitsantrages war es, eine ordnungspolitisch saubere Möglichkeit der Innovationsförderung in das ABRG ein-

zubauen und den Unternehmen somit zu ermöglichen, unter Verwendung früherer Gewinne neue Produkte zur Sicherung der Arbeitsplätze zu schaffen, bevor effektive wirtschaftliche Schwierigkeiten eintreten. Den Unternehmen sollten damit präventive Arbeitsbeschaffungsmöglichkeiten zugestimmt werden. Der Nationalrat lehnte jedoch den Antrag Villiger ab, da er zur Meinung kam, dass die Möglichkeit in den besten Jahren die ABR freizugeben, sowohl dem verfassungsrechtlichen Auftrag wie auch der ratio legis des ABRG – der Schaffung von Arbeitsbeschaffungsreserven – widersprechen würde. Insbesondere befürchtete der Nationalrat in diesem Zusammenhang eine zu liberale Verwendung der ABR, da diese mit der Annahme des Antrages Villiger nicht nur für Forschung und Entwicklung, sondern ganz generell für die Verbesserung von Produkten, Verfahren und Dienstleistungen verwendet werden könnten.

Der Ständerat seinerseits hatte sich mit dem Antrag Muheim zu befassen, welcher die Einfügung eines Art. 9<sup>bis</sup> "Freigabe in Sonderfällen" vorsah und folgenden Wortlaut aufwies:

"Die Pflicht zur Freigabe nach Artikel 8 und 9 gilt auch, wenn ein ausgewiesener Bedarf an Massnahmen im Sinne von Artikel 10 für die Anpassung an den technologischen oder marktbedingten Wandel besteht (AB 1985 S 493)".

Der Antrag Muheim zielte damit ebenfalls darauf ab, zur Erhaltung von Arbeitsplätzen und zur Bekämpfung möglicher Arbeitslosigkeit, die ABR präventiv – ohne nachgewiesene oder drohende Schwierigkeiten des Unternehmens – als Einzelfreigabe einsetzen zu können. Durch die Annahme des Antrags Muheim durch den Ständerat wurde ein Differenzbereinigungsverfahren notwendig. Dabei schlug die zuständige Kommission vor, die Aussage von Art. 9<sup>bis</sup> in Art. 8 einzufügen, da die weitergehende Formulierung des Antrags Muheim in Art. 9<sup>bis</sup> einen eigentlichen Vollzugszwang in sich berge; zumal in Bezug auf eine Einzelfreigabe die notwendigen Kriterien und Vorschriften nicht definiert seien und eine allgemeine, unbegrenzte Freigabe erlauben würde. Der Nationalrat schloss sich dem Vorschlag der Kommission an, strich Art. 9<sup>bis</sup> und ergänzte Art. 8 des E-ABRG wie folgt:

"...Finanzierung von Arbeitsbeschaffungsmassnahmen frei. Die Reservevermögen werden auch freigegeben, wenn ein ausserordentlicher Bedarf für Anpassungen an den technologischen oder marktbedingten Wandel besteht. Das Departement hört...".

Damit ermöglichte der Nationalrat im Bereich der allgemeinen Freigabe eine teilweise präventive Freigabe und verneinte diese bei der Einzelfreigabe (AB 1985 IV-V N 1937). Der Ständerat befürwortete den Vorschlag des Nationalrates und ermöglichte damit einerseits eine flexible Freigabe des Reservevermögens, andererseits klammerte er aber normale und erforderliche Investitionen in wirtschaftlich guten Zeiten davon aus, mit dem Ziel die ABR nicht zu einem Selbstbedienungsladen verkommen zu lassen (AB 1985 S. 676 f.).

Es ist somit festzuhalten, dass der Wille des Gesetzgebers aus den darlegten Materialien klar hervorgeht: Im Gegensatz zur allgemeinen Freigabe können Anpassungen an den technologischen oder marktbedingten Wandel nicht als Gründe für die Einzelfreigabe vorgebracht werden. Art. 9 ABRG ermöglicht die Freigabe der ABR somit nur, wenn einem Unternehmen Schwierigkeiten drohen oder solche bereits eingetreten sind. Vorliegend ist dies wie oben ausgeführt (siehe E. 3.3 ff.) nicht der Fall. Des Weiteren wurde die von der Beschwerdeführerin ersuchte präventive Freigabe der ABR im Rahmen von Art. 9 ABRG vom Parlament zwar diskutiert, letztlich aber verworfen und einzig in Art. 8 ABRG integriert. Damit steht auch fest, dass Investitionen der Beschwerdeführerin, welche wirtschaftlich durchaus sinnvoll sein können, keinen Anspruch auf eine präventive Einzelfreigabe der ABR bewirken, solange sich das Unternehmen nicht in einer wirtschaftlich prekären Situation befindet.

Damit ist nicht weiter zu prüfen, wie es sich mit den Vorbringen betreffend des von der Vorinstanz vorgebrachten Tatbestand der Steuervermeidung verhält.

## **5.**

Zusammenfassend ergibt sich, dass einerseits die Vorinstanz die Wirtschaftslage des beschwerdeführerischen Unternehmens richtig beurteilt hat und andererseits eine präventive Einzelfreigabe dem gesetzgeberischen Willen widersprechen würde. Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und sowohl das Haupt- wie auch das Eventualbegehren sind vollumfänglich abzuweisen.

## **6.**

Bei diesem Prozessausgang sind der unterliegenden Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'500.- aufzuerlegen und mit den am 27. März 2007 geleisteten Kostenvorschuss zu ver-

rechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG, Art. 1 ff. des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht, VGKE, SR 173.320.3). Eine Parteientschädigung ist ihr nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 1 VGKE).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 1'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem am 27. März 2007 geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- verrechnet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil wird eröffnet:

- der Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- der Vorinstanz (Ref-Nr. ABR-Nr. : ZH-0175; Gerichtsurkunde)
- dem Eidg. Volkswirtschaftsdepartement (Gerichtsurkunde)

und mitgeteilt

- Amt für Wirtschaft und Arbeit des Kantons Zürich, Standortförderung (zur Kenntnis; B-Post)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Ronald Flury

Jürg Studer

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). 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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: 24. Januar 2008