

Prof. Dr. Hansjörg Seiler
alt Bundesrichter
Terrassenweg 31
3110 Münsingen

Rechtsgutachten

zuhanden des Kantons Luzern, Bau-, Umwelt- und Wirtschaftsdepartement
Dienststelle Raum und Wirtschaft (rawi)

zum Thema

langfristige Bewirtschaftung im Zusammenhang mit der Covid-19-Härtefallhilfe

Inhalt

Inhalt.....	2
A.Allgemeines.....	4
A.1 Auftrag und Fragestellung	4
A.1.1 Fragestellung.....	4
A.1.2 Disclaimer.....	6
A.2 Entwicklung der relevanten Gesetzgebung	6
A.2.1 Auf Bundesebene	6
A.2.2 Auf kantonaler Ebene	16
A.2.3 Verfügungen	19
A.3 Allgemeine Anforderungen an die Rückerstattungspflicht von Subventionen.....	20
A.4 Ergebnis der Regelung; Grundlagen für Rückerstattungen	27
A.5 Massgeblichkeit der steuerlichen Betrachtung?	30
B.Beantwortung der Fragen	32
Frage 1.....	32
Im Allgemeinen	32
Sonderfall für Ermessenssubvention?.....	33
Frage 2.....	35
Gesetzliche Grundlagen	35
Allgemeine Grundsätze der Rückwirkung	36
bGB für den Gewinn 2021 auf den vor dem 1. bzw. 21. April 2021 gewährten Beiträgen.....	39
bGB auf dem Gewinn 2020.....	41
Rechtmässigkeit der Gewinnabschöpfung.....	41
Rechtmässigkeit der Nebenbestimmung in der Subventionsverfügung	42
Gültigkeit der Nebenbestimmung mangels Anfechtung?	44
Frage 6.....	46
Frage 3.....	49
Sofortabschreibungen im Steuerrecht.....	49
Subventionsrechtlich im Allgemeinen.....	50
Härtefallrechtlich	50
Frage 4.....	53
Frage 5.....	54
Allgemeines	54
Aussergewöhnliche zusätzliche Saläre, z.B. Neubeschäftigung der Ehefrau	55
Kundengeschenke	56
Arbeitgeberbeitragsreserve.....	57
Transitorische Buchungen	58

Frage 7.....	59
Präzisierung der Fragestellung	59
Entwicklung der Rechtsgrundlagen in Bezug auf die Fixkosten	59
Ergebnis: Sind Überentschädigungen rechtswidrig?	64
Bundesrechtliche Regelung für das Jahr 2021:	64
Bundesrechtliche Regelung für das Jahr 2022:	66
Kantonales Recht:	67
Vorbehalt in den Subventionsverfügungen?.....	67
Frage 8.....	69
Frage 9.....	71
Frage 10.....	73
Fragestellung.....	73
Rechtmässigkeit des Darlehensverbots	73
Verbot der Rückzahlung.....	78
Frage 11.....	80
Frage 12.....	82
Frage 13.....	85
Rechtsgrundlagen.....	85
Konsequenzen.....	87
Frage 14.....	89
Frage 15.....	91
Frage 16.....	92
Frage 17.....	93
Frage 18.....	96
Frage 19.....	98
Fragestellung.....	98
Rechtsgrundlagen für die Aufrechnung?	98
Entwicklung der Rechtsgrundlagen zur zumutbaren Eigenleistung	99
Ergebnis und Beurteilung.....	102
Frage 20.....	105
Grundlagen.....	105
Ist eine Fusion ein Verstoss gegen das Verwendungsverbot?	105

A. Allgemeines

A.1 Auftrag und Fragestellung

Im Zusammenhang mit der Covid-19-Epidemie wurden an Unternehmen, die von den Folgen von Covid-19 besonders betroffen sind und einen Härtefall darstellen, Härtefallmassnahmen geleistet, die u.a. in nicht rückzahlbaren Beträgen bestanden. In besonderen Fällen können aber diese «nicht rückzahlbaren Beiträge» dennoch zurückgefordert werden. In diesem Zusammenhang wurde der Unterzeichnete vom Bau-, Umwelt- und Wirtschaftsdepartement des Kantons Luzern mit der Erstellung eines Rechtsgutachtens beauftragt zu Fragen des Verwendungsverbots (im Folgenden auch: VV) und der bedingten Gewinnbeteiligung (Im Folgenden auch: bGB).

A.1.1 Fragestellung

Im Einzelnen wurden folgende Fragen gestellt:

Frage 1: Können die Grundsätze aus dem Subventionsrecht, der Grundsatz von Treu und Glauben sowie allfällige weitere Rechtsgrundsätze im Rahmen der Rückforderung von Härtefallgeldern – mithin auch zu Ungunsten der betroffenen Unternehmen – herangezogen werden? Verstösst die Argumentation, dass eine Rückforderung von «A-fonds-perdu»-Beiträgen nun doch möglich ist, ggf. gar selber gegen den Grundsatz von Treu und Glauben?

Frage 2: Wie ist das von betroffenen Unternehmen nun vorgebrachte Argument zu beurteilen, dass Härtefallgelder, welche vor dem 1. April 2021 (für Unternehmen mit einem Jahresumsatz ab CHF 5 Mio.) bzw. vor dem 21. April 2021 (für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis CHF 5 Mio.) mit dem Verweis, es handle sich um «A-fonds-perdu-Beiträge» ausgerichtet wurden, in keinem Fall zurückzahlen sind? Auch dann nicht, wenn nachträglich weitere Tranchen ausgeschüttet wurden? Ergäbe sich diesfalls eine (unzulässige) Rückwirkung?

Frage 3: Erweist sich das Vorgehen des Kantons Luzern, die von den Unternehmen getätigten Sofort-/Direktabschreibungen aufzurechnen und die für das entsprechende Jahr vorgesehenen «normalen» Abschreibungen (z.B. lineare- oder degressive Abschreibungen) zum Abzug zu bringen, aus rechtlicher Warte ggf. als unzulässig?

Frage 4: Ist es richtig, diese Korrektur nur für das entsprechende Jahr, für welches das betroffene Unternehmen Härtefallgelder empfangen hat (2020 und/oder 2021) vorzunehmen? Ist es ausserdem korrekt, Sofort-/Direktabschreibungen anderer Jahre unberücksichtigt zu lassen und dort keine Korrekturen vorzunehmen, obwohl bei einer konsequenten Nichtberücksichtigung von Sofort-/Direktabschreibungen ordentliche Abschreibungen über mehrere Jahre verbucht worden wären?

Frage 5: Ist es zulässig, dass der Kanton Luzern aussergewöhnliche Buchungen (im Vergleich zu den Referenzjahren 2018/19) zur Verhinderung von Überentschädigungen ex post korrigiert? Wenn ja, auf welchen Grundlagen? Wenn nein, aufgrund welcher Überlegungen?

Frage 6: Darf – analog der Steuerumgehung im Steuerrecht – eine Sachverhaltsfiktion erfolgen, wenn (1) aufgrund einer ungewöhnlichen und sachwidrigen Rechtsgestaltung und (2) bei Vorliegen einer Umgehungsabsicht (3) ein geringerer Gewinn abgeschöpft werden könnte (z.B. bei einem grossen Lohnaufwand oder bei anderen ausserordentlichen Aufwänden gemäss obigen Beispielen)? Fraglich ist auch, ob die Sachverhaltsfiktion nicht ein exklusives Institut des Steuerrechts darstellt, da sie als Korrektiv für dieses Rechtsgebiet anzusehen ist. Könnte die Sachverhaltsfiktion zumindest per analogiam zur Anwendung gebracht werden, zumal z.B. aus Sicht des Subventionsgesetzes (Art. 14 Abs. 1 SuG) nur Aufwendungen anrechenbar sind, welche «tatsächlich entstanden und für die zweckmässige Erfüllung der Aufgabe unbedingt erforderlich sind»?

Frage 7: Liesse sich argumentieren, dass eine Rückforderung bereits aufgrund einer Übererschädigung (d.h. die gewährten Härtefallgelder haben die individuellen ungedeckten Fixkosten der entsprechenden Unternehmung überstiegen) erfolgen kann? Und dies selbst in einem Fall, wo gar kein Gewinn im Sinne der bedingten Gewinnbeteiligung entstanden ist? (Dies aufgrund der unterschiedlichen Höhe der Grössen «ungeddeckte Fixkosten» und «Gewinn»)?

Frage 8: Kann der Eigenlohn nach der Berechnung des Tätigkeitsentgelts in der interkantonalen Steuerauscheidung berechnet werden? Sind diese Überlegungen nachvollziehbar, oder bestehen Vorbehalte aus rechtlicher Warte?

Frage 9: Ist es rechtlich zulässig, bei der Beurteilung der bedingten Gewinnbeteiligung nicht allein auf das Erwerbseinkommen abzustellen und beispielsweise Gewinne aus Betriebsliegenschaften für die Berechnung des Einkommens zu berücksichtigen?

Frage 10: Wie ist die Diskrepanz im massgeblichen Wortlaut von Art. 6 HFMV 20 und Artikel 3 HFMV 22 in Bezug auf die Vergabe und Rückzahlung von Darlehen an Eigentümer zu handhaben? Ist dafür der genaue Zeitpunkt eines allfälligen Verstosses (z.B. Rückzahlung von Darlehen) massgebend und dies unabhängig davon, wann Härtefallzahlungen erfolgt sind? Oder hat das Datum der Zahlungen eine Relevanz? Kann davon ausgegangen werden, dass der Wille des Gesetzgebers in der HFMV 22 (z.B. aufgrund von Erfahrungswerten) weiter präzisiert wird und daher jeweils die neueste Version massgeblich ist? (So lange es sich lediglich um eine Präzisierung, und um keine Änderung einer expliziten Bestimmung handelt?)

Frage 11: Bezieht sich die in den Erläuterungen zu Art. 3 HFMV 20 verwendete Wendung «irgendwie verbundene Person» lediglich auf das Verbot gemäss Art. 3 lit. b HFMV 20 (Gewährung der Mittel an eine Gruppengesellschaft im Ausland), oder handelt es sich dabei um eine Präzisierung zum «Eigentümer», womit auch «eine mit dem Unternehmen irgendwie verbundene Person» vom Verwendungsverbot betroffen ist? Konkret: würde dies bedeuten, dass z.B. die Rückzahlung eines Darlehens einer Ehefrau oder Tochter (welche nicht gleichzeitig Aktionäre oder Gesellschafter sind) ebenfalls einen Verstoss gegen das Verwendungsverbot darstellen würde?

Frage 12: Können Kontokorrentbezüge ebenfalls als Verstoss gegen das Verwendungsverbot aufgefasst werden (auch wenn diese in den einschlägigen Gesetzesbestimmungen nicht explizit Erwähnung finden)?

Frage 13: Ist eine vollständige Aufgabe der Geschäftstätigkeit (Auflösung der Gesellschaft oder blosser Erhalt der Rechtshülle) Voraussetzung für eine Rückforderung wegen Betriebsaufgabe? Welche Kriterien sollten bei der Beurteilung einer allfälligen Rückforderung aufgestellt werden? Reicht eine einfache Weitervermietung auf Basis eines Pachtvertrages als Argument, dass ein nach wie vor bestehender Betrieb vorliege? Ist selbst eine reine Vermietung von Räumlichkeiten als Argument der Weiterführung des Betriebs zulässig? Genügt es, wenn «zurzeit eine Evaluation für einen neuen Betrieb» erarbeitet wird?

Frage 14: Besteht aus rechtlicher Warte eine Möglichkeit, dass ein betroffenes Unternehmen einen Verstoss gegen das Verwendungsverbot nachträglich «heilen» kann?

Frage 15: Falls eine «Heilung» durch Rückzahlung der bezogenen Gelder möglich ist, gibt es dafür ein zeitliches Limit? Das heisst, müssten die bezogenen Mittel beispielsweise bis zum Geschäftsabschluss per 31.12.2021 wieder auf dem Konto gutgeschrieben sein oder wäre eine Rückführung im Folgejahr oder in den Folgejahren ebenfalls akzeptabel?

Frage 16: Falls eine «Heilung» (auch für Kontokorrent- und ähnliche Bezüge) nicht möglich ist (obwohl die finanziellen Mittel der Unternehmung erhalten blieben), würde das Festhalten an einer vollständigen Rückforderung der Härtefallgelder nicht einen «übertriebenen Formalismus» darstellen?

Frage 17: Wie verhält es sich mit der Gewährung von Darlehen an Mutter- und Schwestergesellschaften in der Schweiz? Sind diese aufgrund der explizit ausgeschlossenen Übertragung «an Gruppengesellschaften, die ihren Sitz nicht in der Schweiz haben» gemäss Art. 6 HFMV 20 bzw. Art. 3 HFMV 22 somit zulässig?

Frage 18: Wäre der Kanton tatsächlich frei, auf eine Rückforderung der Härtefallgelder im Falle eines Verstosses gegen das Verwendungsverbot zu verzichten? Wie sind in diesem Zusammenhang etwa die Notwendigkeit der Verhinderung von Missbräuchen, die Angemessenheit der Massnahmen und der Wille des Gesetzgebers, mit den Härtefallgeldern den Erhalt von Arbeitsplätzen zu erhalten, zu gewichten?

Frage 19 In Bezug auf die Berücksichtigung von Sanierungsbeiträgen (sog. unechten Sanierungserfolgen): Wie ist die kantonale Haltung, welche die unternehmerische vor die staatliche Verantwortung stellt («Rückzahlung von Härtefallbeiträgen vor Sanierungsbeiträgen») – was einer rein steuerlichen Betrachtungsweise widerspricht – aus rechtlicher Sicht zu beurteilen?

Frage 20: Liegt im Rahmen einer Fusion ein Verstoß gegen das Verwendungsprinzip vor, obwohl kein Abfluss von flüssigen Mitteln stattfand und die betriebliche Tätigkeit grundsätzlich weitergeführt wird?

A.1.2 Disclaimer

Die einschlägige Gesetzgebung wurde im Herbst 2020 unter grossem zeitlichem Druck verabschiedet. Dem Gesetzgeber war bewusst, dass manche Fragen weiter konkretisiert werden müssen. Die Gesetzesredaktion ist möglicherweise nicht in jeder Beziehung mit der gleichen Sorgfalt erfolgt wie dies normalerweise der Fall ist. Dasselbe gilt wohl auch für die Verordnungsgebung. Zudem wurden sowohl das Gesetz als auch die Verordnungen in rascher Folge wieder geändert, was zusätzliche Unsicherheiten schuf. Manche Fragen sind deshalb auf der Grundlage der massgebenden Gesetzes- und Verordnungsbestimmungen nicht eindeutig zu beantworten. Höchstrichterliche Antworten zu diesen Fragen bestehen bisher nicht.

Der Gutachter kann daher nicht in Anspruch nehmen, zu jeder Frage die richtige Antwort zu geben und er kann keine Gewähr übernehmen, dass die zuständigen Gerichte im Streitfall zum gleichen Ergebnis kommen werden. Er versucht aber, auf der Grundlage der allgemeinen Grundsätze des Verwaltungsrechts und der massgebenden Bestimmungen plausible Antworten zu geben, nicht zuletzt auch im Hinblick darauf, dass das Gutachten möglicherweise als Grundlage für eine gütliche Regelung der streitigen Fragen dienen kann.

A.2 Entwicklung der relevanten Gesetzgebung

A.2.1 Auf Bundesebene

Der rechtliche Rahmen für die Härtefallmassnahmen wurde mit Art. 12 des Bundesgesetzes vom 25. September 2020 über die gesetzlichen Grundlagen für Verordnungen des Bundesrates zur Bewältigung der Covid-19-Epidemie (**Covid-19-Gesetz**; SR 818.102) geschaffen.

Dieser Artikel lautete in der ursprünglichen Fassung (AS 2020 3835)

Art. 12 Härtefall-Massnahmen für Unternehmen

1 Der Bund kann auf Antrag eines oder mehrerer Kantone Unternehmen, die aufgrund der Natur ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit von den Folgen von Covid-19 besonders betroffen sind, insbesondere Unternehmen in der Wertschöpfungskette der Eventbranche, Schausteller, Dienstleister der Reisebranche sowie touristische Betriebe, in Härtefällen finanziell unterstützen, sofern sich die Kantone zur Hälfte an der Finanzierung beteiligen. Ein Härtefall liegt vor, wenn der Jahresumsatz unter 60 Prozent des mehrjährigen Durchschnitts liegt. Die gesamte Vermögens- und Kapitalsituation ist zu berücksichtigen.

2 Die Unterstützung setzt voraus, dass die Unternehmen vor Ausbruch von Covid-19 profitabel oder überlebensfähig waren und sie nicht bereits andere Finanzhilfen des Bundes erhalten haben. Diese Finanzhilfen schliessen die Kurzarbeitsentschädigungen, die Entschädigung des Erwerbsausfalls sowie die gestützt auf die COVID-19-Solidarbürgschaftsverordnung vom 25. März 2020 11 gewährten Kredite nicht mit ein.

3 Der Bund kann im Sinne einer Härtefallregelung A-Fonds-perdu-Beiträge an die betroffenen Unternehmen ausrichten.

4 Der Bundesrat regelt die Einzelheiten in einer Verordnung.

Der Artikel war im Entwurf des Bundesrates (Botschaft dazu BBl 2020 6563) noch nicht vorgesehen gewesen, sondern wurde erst in der Bundesversammlung eingefügt, aufgrund eines Einzelantrags Paganini im Nationalrat (AB NR 2020 1333). Der Ständerat schloss sich dem im Grundsatz an, im Wissen darum, dass die entsprechenden Vorarbeiten und Finanzbeschlüsse noch nicht vorlagen und noch viele Fragen offen waren (AB SR 2020 775 ff.) und dass die Konkretisierung erst gegen Ende Jahr vorliegen würde. Als wesentliche Ergänzung zum Beschluss des Nationalrats sah er vor, dass sich die Kantone ebenfalls an den Massnahmen beteiligen müssen. Der Nationalrat schloss sich dem mit einigen weiteren Präzisierungen an (AB N 2020 1492 ff.), wobei die Detailfragen zwischen den Räten weiterhin umstritten waren und schliesslich im Rahmen der Einigungskonferenz geregelt wurden. Vor allem ging es um die Definition des Härtefalls; schliesslich setzte sich die Konzeption durch, dass dieser einerseits mit einer fixen Umsatzgrenze definiert werden soll und andererseits die gesamte Vermögens- und Kapitalsituation zu berücksichtigen ist und dass in diesem Rahmen die Kantone die Details regeln (vgl. Zusammenfassung der Differenzen AB S 2020 951, Komm.sprecher Rechsteiner).

Das Gesetz trat am 26. September 2020 in Kraft und galt ursprünglich bis 31. Dezember 2021.

Die zur Umsetzung der Härtefallentschädigung erforderliche **Verordnung** des Bundesrates wurde erst mit der Verordnung vom 25. November 2020 über Härtefallmassnahmen für Unternehmen im Zusammenhang mit der Covid-19-Epidemie (Covid-19-Härtefallverordnung vom 25.11.2020; **HFMV 20**; SR 951.262) erlassen (Urspr. Fassung AS 2020 4919). Die Verordnung trat am 1. Dezember 2020 in Kraft.

Härtefallmassnahmen sind u.a. nicht rückzahlbare Beiträge. Nach der Konzeption der Verordnung werden die Beiträge durch die Kantone ausbezahlt und der Bund beteiligt sich an diesen Kosten, indem er den Kantonen nachträglich einen Beitrag an die ausbezahlten Leistungen vergütet, sofern die Unternehmen die Anforderungen nach dem 2. Abschnitt (d.h. nach den Art. 2-6) erfüllen (Art. 1 Abs. 1 lit. a).

In diesem zweiten Abschnitt ist u.a. festgelegt, dass das Unternehmen gegenüber dem Kanton belegen muss, dass es profitabel und überlebensfähig ist, die Massnahmen, die zum Schutz seiner Liquidität und seiner Kapitalbasis nötig sind (Art. 4 Abs. 1 lit. a und b), ergriffen hat und dass sein Jahresumsatz 2020 im Zusammenhang mit behördlich angeordneten Massnahmen zur Bekämpfung der Covid-19-Epidemie unter 60 % des durchschnittlichen Jahresumsatzes der Jahre 2018 und 2019 liegt (Art. 5 Abs. 1).

Sodann lautet Art. 6 Einschränkung der Verwendung

Das Unternehmen hat gegenüber dem Kanton bestätigt, dass es:

a. keine Dividenden oder Tantiemen ausschüttet oder Kapitaleinlagen rückerstattet und keine Darlehen an seine Eigentümer vergibt:

1. während der gesamten Laufzeit des Darlehens, der Bürgschaft oder der Garantie,

2. während fünf Jahren nach Erhalt eines nicht rückzahlbaren Beitrags oder bis zu dessen freiwilliger Rückzahlung an den Kanton;

b. die ihm gewährten Mittel nicht an eine mit ihm direkt oder indirekt verbundene Gruppengesellschaft, die ihren Sitz nicht in der Schweiz hat, überträgt; zulässig ist jedoch insbesondere das Erfüllen vorbestehender ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten innerhalb einer Gruppenstruktur.

Das **Covid-19-Gesetz** wurde am 18. Dezember 2020 bereits wieder geändert (**AS 2020 5821**). Dabei wurde namentlich auch Art. 12 geändert wie folgt:

Art. 12 Sachüberschrift sowie Abs. 1, 1 bis , 1 ter 2, 2 bis , 2 ter und 4–6

Härtefallmassnahmen für Unternehmen: Voraussetzungen

1 Der Bund kann auf Antrag eines oder mehrerer Kantone Massnahmen dieser Kantone für Unternehmen unterstützen, die aufgrund der Natur ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit von den Folgen von Covid-19 besonders betroffen sind und einen Härtefall darstellen, insbesondere Unternehmen in der Wertschöpfungskette der Eventbranche, Schausteller, Dienstleister der Reisebranche, Gastronomie- und Hotelleriebetriebe sowie touristische Betriebe, sofern sich die Kantone wie folgt an der Finanzierung beteiligen:

- a. zu 50 Prozent an den Härtefallmassnahmen, die mit dem ersten Teil der Finanzhilfen in der Höhe von 400 Millionen Franken finanziert werden;
- b. zu 20 Prozent an den Härtefallmassnahmen, die mit dem zweiten Teil der Finanzhilfen in der Höhe von 600 Millionen Franken finanziert werden;
- c. zu 33 Prozent an Härtefallmassnahmen, die mit dem dritten Teil der Finanzhilfen in der Höhe von maximal 750 Millionen Franken finanziert werden.

1bis Ein Härtefall nach Absatz 1 liegt vor, wenn der Jahresumsatz unter 60 Prozent des mehrjährigen Durchschnitts liegt. Die gesamte Vermögens- und Kapitalsituation ist zu berücksichtigen sowie der Anteil an nicht gedeckten Fixkosten.

1ter Die Gewährung einer Härtefallmassnahme setzt voraus, dass das unterstützte Unternehmen für das entsprechende Geschäftsjahr keine Dividenden und Tantiemen ausschüttet oder deren Ausschüttung beschliesst sowie keine Rückerstattung von Kapitaleinlagen vornimmt oder beschliesst.

2 Die reduzierte prozentuale Beteiligung eines Kantons nach Absatz 1 Buchstabe b kommt erst zur Anwendung, wenn der Kanton seinen Anteil am ersten Teil der Finanzhilfen nach Absatz 1 Buchstabe a ausgeschöpft hat. Die prozentuale Beteiligung eines Kantons nach Absatz 1 Buchstabe c kommt erst zur Anwendung, wenn der Kanton seinen Anteil am zweiten Teil der Finanzhilfen nach Absatz 1 Buchstabe b ausgeschöpft hat.

2 bis Die Unterstützung durch den Bund setzt voraus, dass die Unternehmen vor dem Ausbruch von Covid-19 profitabel oder überlebensfähig waren und dass sie nicht Anspruch auf andere Covid-19-Finanzhilfen des Bundes haben. Diese Covid-19-Finanzhilfen schliessen die Kurzarbeitsentschädigungen, die Entschädigungen des Erwerbsausfalls sowie die gestützt auf die Covid-19-Solidarbürgschaftsverordnung vom 25. März 2020 und das Covid-19-Solidarbürgschaftsgesetz vom 18. Dezember 2020 gewährten Kredite nicht mit ein.

2ter Wenn die Tätigkeiten eines Unternehmens klar abgegrenzt sind, muss es ermöglicht werden, verschiedene Arten von Beihilfen zu gewähren, sofern es keine Überlappungen gibt.

4 Der Bundesrat regelt die Einzelheiten in einer Verordnung, wobei er Unternehmen berücksichtigt, die im Durchschnitt der Jahre 2018 und 2019 einen Umsatz von mindestens 50 000 Franken erzielt haben.

5 Für Unternehmen, die aufgrund von Massnahmen des Bundes oder der Kantone zur Eindämmung der Covid-19-Epidemie ihren Betrieb ab dem 1. November 2020 für mehrere Wochen schliessen müssen oder die während dieser Dauer in der betrieblichen Tätigkeit erheblich eingeschränkt werden, kann der Bundesrat die Anspruchsvoraussetzungen für die Unternehmen nach diesem Artikel lockern.

6 In Ergänzung zu den Finanzhilfen nach Absatz 1 kann der Bund besonders betroffenen Kantonen Zusatzbeiträge an kantonale Härtefallmassnahmen in der Höhe von höchstens 750 Millionen Franken leisten, ohne dass sich die Kantone an diesen Zusatzbeiträgen finanziell beteiligen. Der Bundesrat regelt die Einzelheiten.

Diese Änderung trat am 19. Dezember 2020 in Kraft.

Es ging dabei vor allem um eine Änderung des Finanzierungsschlüssels zwischen Bund und Kantonen.

Der neue Abs. 1ter nahm die bisher bereits in Art. 6 der Verordnung enthaltene Regelung auf, allerdings begrenzt auf das entsprechende Geschäftsjahr und ohne das Verbot von Darlehen an die Eigentümer.

Der Vorschlag wurde ursprünglich im Nationalrat vorgebracht als Einzelantrag (Antrag Weichelt-Picard (AB 2020 N 2140) mit folgender schriftlicher Begründung:

«Abs. 1quater Die Gewährung einer Härtefallmassnahme setzt voraus, dass sich das Unternehmen gegenüber dem Staatssekretariat für Wirtschaft schriftlich verpflichtet, für das entsprechende Geschäftsjahr keine Dividenden und Tantiemen auszuschütten. Vonseiten des Gesetzgebers ist unumstritten, dass Unternehmen mit einer Härtefallunterstützung keine Dividenden und Tantiemen ausschütten dürfen. Die Einschränkungen lediglich auf Verordnungsebene zu statuieren, kann im Beschwerdeverfahren zu Rechtsproblemen führen. Gestützt auf die Normenhierarchie und auf das Legalitätsprinzip gibt es mehr Rechtssicherheit, wenn der Ausschluss der Ausschüttung von Dividenden auf Gesetzesstufe statuiert wird. Eine entsprechende Regelung wurde vom Nationalrat und Ständerat auch in Artikel 14 Absatz 4 des Covid-Gesetzes bezüglich Massnahmen im Medienbereich statuiert sowie wird vom Bundesrat in Artikel 2 Absatz 2 des Covid-19-Solidarbürgschaftsgesetzes vorgesehen.»

Er wurde im Nationalrat in erster Lesung mit Stichentscheid des Präsidenten abgelehnt, aber im Ständerat wieder aufgenommen aufgrund eines Einzelantrags Stark mit folgender Formulierung:

Die Gewährung einer Härtefallmassnahme setzt voraus, dass das unterstützte Unternehmen für das entsprechende Geschäftsjahr keine Dividenden und Tantiemen ausschüttet.

Der Antragsteller begründete ihn wie folgt (AB 2020 S 1179 f.)

«Stark Jakob (V, TG): Es geht eigentlich darum, dass wir auf Gesetzesebene mehr Klarheit schaffen, damit bei der Gewährung einer Härtefallunterstützung eben das entsprechende Unternehmen im entsprechenden Geschäftsjahr keine Dividenden und Tantiemen ausschütten darf. Das ist auf Verordnungsebene so vorgesehen. Aber wenn es nur auf Verordnungsebene statuiert ist, kann das in Beschwerdeverfahren zu Rechtsproblemen führen. Gestützt auf die Normenhierarchie und auf das Legalitätsprinzip gibt es mehr Rechtssicherheit, wenn der Ausschluss von Ausschüttungen von Dividenden auf Gesetzesstufe statuiert wird. Entsprechende Regelungen wurden ja vom National- und vom Ständerat auch in Artikel 14 des Covid-19-Gesetzes beschlossen – bezüglich Massnahmen im Medienbereich – und heute Nachmittag vom Ständerat in Artikel 2 des Covid-19-Solidarbürgschaftsgesetzes. Ich empfehle Ihnen also, da mehr Klarheit zu schaffen. Ich glaube, es lohnt sich.»

Bundesrat Maurer führte dazu aus:

«Der Einzelantrag Stark ist materiell unbestritten. Wir haben das einfach in der Verordnung gelöst und nicht im Gesetz. Wenn Sie das noch ins Gesetz schreiben wollen, ist das Ihnen überlassen. Wir haben es in der Verordnung noch etwas detaillierter gelöst, indem wir dort schreiben, dass das fünfjährige Dividendenverbot aufgehoben wird, sobald alles zurückbezahlt worden ist. Das Dividendenverbot würde dann also nicht fünf Jahre dauern, sondern nur, bis das Geld zurückbezahlt ist. Das wäre eine Präzisierung, die aber Platz hätte. Aus unserer Sicht ist es nicht notwendig, das ins Gesetz zu schreiben. Aber wenn Sie das tun wollen, stehe ich Ihnen nicht vor Ihrem Glück.»

In der Differenzbereinigung führte der französischsprachige Kommissionssprecher im Nationalrat aus (AB 2020 N 2403, Regazzi):

A l'article 12, le Conseil des Etats veut introduire un alinéa 1ter. Il s'agit en l'occurrence de compléter la disposition de manière à ce qu'elle soit conforme à la législation sur le cautionnement solidaire. Votre commission a repris cette idée et a clarifié le paragraphe pour rendre cette congruence encore plus précise. Le paragraphe ainsi ajouté a été adopté par 21 voix contre 1 et 3 abstentions.

Und ebenso die deutschsprachige Kommissionssprecherin (AB 2020 N 2403, Friedli):

Bei Artikel 12 Absatz 1ter hat der Ständerat mit 37 zu 3 Stimmen eine neue Ergänzung beschlossen. Es geht hier um eine Bestimmung, wonach derjenige, der eine Härtefallmassnahme erhält, für das entsprechende Geschäftsjahr keine Dividenden und Tantiemen ausschüttet. Ihre Kommission unterstützt diese Ergänzung, beantragt Ihnen jedoch mit 21 zu 1 Stimmen bei 3 Enthaltungen, die Bestimmung analog jener im Covid-19- Solidarbürgerschaftsgesetz zu übernehmen.

Dieser Antrag wurde so angenommen (AB 2020 N 2404).

Ebenfalls am 18. Dezember 2020 wurde die **HFMV 20** geändert, soweit hier von Interesse:

Art. 5a Ungedechte Fixkosten

Das Unternehmen hat gegenüber dem Kanton bestätigt, dass aus dem Umsatzrückgang am Jahresende ein Anteil an ungedeckten Fixkosten resultiert, der seine Überlebensfähigkeit gefährdet.

Art. 6 Bst. a Einleitungssatz

Das Unternehmen hat gegenüber dem Kanton bestätigt, dass es:

a. keine Dividenden oder Tantiemen beschliesst oder ausschüttet oder Kapitaleinlagen rückerstattet und keine Darlehen an seine Eigentümer vergibt.

Diese Änderung der **HFMV 20** trat ebenfalls am 19. Dezember 2020 in Kraft.

Mit einer weiteren Änderung vom 13. Januar 2021 (AS 2021 8; Inkrafttreten 14. Januar 2021) wurden die massgebenden Bestimmungen in der Verordnung wiederum leicht verändert.

Art. 5a lautete nun:

Das Unternehmen hat gegenüber dem Kanton bestätigt, dass aus dem Umsatzrückgang erhebliche ungedeckte Fixkosten resultieren.

Zudem wurde ein neuer Art. 5b eingeführt mit dem Wortlaut:

Art. 5b Entfallende Anspruchsvoraussetzungen für behördlich geschlossene Unternehmen
Für Unternehmen, die aufgrund von Massnahmen des Bundes oder der Kantone zur Eindämmung der Covid-19-Epidemie ihren Betrieb zwischen dem 1. November 2020 und dem 30. Juni 2021 für mindestens 40 Tage schliessen müssen, entfallen die Anspruchsvoraussetzungen nach den Artikeln 4 Absatz 1 Buchstabe b, 5 Absätze 1 und 1bis sowie 5a.

Art. 6 lautete nun:

Das Unternehmen hat gegenüber dem Kanton bestätigt, dass es:

a. während drei Jahren oder bis zur Rückzahlung der erhaltenen Hilfen:

1. keine Dividenden oder Tantiemen beschliesst oder ausschüttet oder Kapitaleinlagen rückerstattet, und

2. keine Darlehen an seine Eigentümer vergibt;

b. die ihm gewährten Mittel nicht an eine mit ihm direkt oder indirekt verbundene Gruppengesellschaft, die ihren Sitz nicht in der Schweiz hat, überträgt; zulässig ist jedoch insbesondere das Erfüllen vorbestehender ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten innerhalb einer Gruppenstruktur.

Eine weitere Änderung erfuhr das **Gesetz** am 19. März 2021 (AS 2021 153).

In dieser Fassung lautete der Artikel:

Art. 12 Härtefallmassnahmen für Unternehmen: Voraussetzungen

1 Der Bund kann auf Antrag eines oder mehrerer Kantone Härtefallmassnahmen dieser Kantone unterstützen für Einzelunternehmen, Personengesellschaften oder juristische Personen mit Sitz in der Schweiz (Unternehmen), die vor dem 1. Oktober 2020 gegründet worden sind oder ihre Geschäftstätigkeit aufgenommen haben und am 1. Oktober 2020 ihren Sitz im jeweiligen Kanton hatten und die aufgrund der Natur ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit

von den Folgen von Covid-19 besonders betroffen sind und einen Härtefall darstellen, insbesondere Unternehmen in der Wertschöpfungskette der Eventbranche, Schausteller, Dienstleister der Reisebranche, Gastronomie- und Hotelleriebetriebe sowie touristische Betriebe.

1bis (unverändert) Ein Härtefall nach Absatz 1 liegt vor, wenn der Jahresumsatz unter 60 Prozent des mehrjährigen Durchschnitts liegt. Die gesamte Vermögens- und Kapitalsituation ist zu berücksichtigen sowie der Anteil an nicht gedeckten Fixkosten.

1ter Die Gewährung einer Härtefallmassnahme setzt voraus, dass das unterstützte Unternehmen für das Geschäftsjahr, in dem die Härtefallmassnahme ausgerichtet wird sowie für die drei darauffolgenden Jahre:

- a. keine Dividenden und Tantiemen ausschüttet oder deren Ausschüttung beschliesst; und
- b. keine Rückerstattung von Kapitaleinlagen vornimmt oder beschliesst.

1quater Der Bund leistet den Kantonen einen Finanzierungsanteil von:

- a. 70 Prozent an ihre Härtefallmassnahmen nach Absatz 1 zugunsten von Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken;
- b. 100 Prozent an ihre Härtefallmassnahmen nach Absatz 1 zugunsten von Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken.

1quinquies Der Bundesrat erlässt für Härtefallmassnahmen zugunsten von Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken besondere Vorschriften über:

- a. die einzufordernden Belege;
- b. die Beitragsbemessung; der Beitrag hat sich an den ungedeckten Kosten aus dem Umsatzrückgang zu orientieren;
- c. die Höchstgrenzen für Beiträge; für Unternehmen mit einem Umsatzrückgang von mehr als 70 Prozent sieht der Bundesrat höhere Höchstbeiträge vor;
- d. die von den Eignerinnen und Eignern der Unternehmen zu erbringende Eigenleistung, wenn der Betrag 5 Millionen Franken übersteigt; bei der Bemessung der Eigenleistung werden Eigenleistungen, die seit dem 1. März 2020 erbracht worden sind, sowie Absatz 1bis berücksichtigt;
- e. die Abwicklung von Darlehen, Bürgschaften und Garantien.

1sexies Voraussetzung für die Unterstützung kantonaler Massnahmen für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken ist, dass die Mindestanforderungen des Bundes eingehalten werden. Für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken müssen in allen Kantonen die Anspruchsvoraussetzungen des Bundesrechts unverändert eingehalten werden; vorbehalten bleiben weitergehende Härtefallmassnahmen eines Kantons, die dieser vollständig selber finanziert.

1septies Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken, die im Jahr der Ausrichtung eines nicht rückzahlbaren Beitrags einen steuerbaren Jahresgewinn nach den Artikeln 58–67 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer erzielen, leiten diesen an den zuständigen Kanton weiter; dies aber höchstens im Umfang des erhaltenen Beitrags. Der Kanton leitet 95 Prozent der erhaltenen Mittel an den Bund weiter. Der Bundesrat regelt die Einzelheiten, namentlich die Berücksichtigung von Vorjahresverlusten und die Behandlung in der Rechnungslegung.

2 In Ergänzung zu den Finanzhilfen nach Absatz 1quater Buchstabe a kann der Bund besonders betroffenen Kantonen Zusatzbeiträge an kantonale Härtefallmassnahmen leisten, ohne dass sich die Kantone an diesen Zusatzbeiträgen finanziell beteiligen. Der Bundesrat regelt die Einzelheiten.

2bis (unverändert) Die Unterstützung durch den Bund setzt voraus, dass die Unternehmen vor dem Ausbruch von Covid-19 profitabel oder überlebensfähig waren und dass sie nicht

Anspruch auf andere Covid-19-Finanzhilfen des Bundes haben. Diese Covid-19- Finanzhilfen schliessen die Kurzarbeitsentschädigungen, die Entschädigungen des Erwerbsausfalls sowie die gestützt auf die Covid-19-Solidarbürgschaftsverordnung vom 25. März 2020 und das Covid-19-Solidarbürgschaftsgesetz vom 18. Dezember 2020 gewährten Kredite nicht mit ein.

2ter (unverändert) Wenn die Tätigkeiten eines Unternehmens klar abgegrenzt sind, muss es ermöglicht werden, verschiedene Arten von Beihilfen zu gewähren, sofern es keine Überlappungen gibt.

2quater Unter Beachtung der gebotenen Sorgfalt und zur beschleunigten Abwicklung sind Akontozahlungen im Umfang der voraussichtlichen Ansprüche zulässig.

3 (aufgehoben).

4 (unverändert) Der Bundesrat regelt die Einzelheiten in einer Verordnung, wobei er Unternehmen berücksichtigt, die im Durchschnitt der Jahre 2018 und 2019 einen Umsatz von mindestens 50 000 Franken erzielt haben.

5 (unverändert) Für Unternehmen, die aufgrund von Massnahmen des Bundes oder der Kantone zur Eindämmung der Covid-19-Epidemie ihren Betrieb ab dem 1. November 2020 für mehrere Wochen schliessen müssen oder die während dieser Dauer in der betrieblichen Tätigkeit erheblich eingeschränkt werden, kann der Bundesrat die Anspruchsvoraussetzungen für die Unternehmen nach diesem Artikel lockern.

6 Beansprucht ein Kanton für seine Härtefallmassnahmen Bundesmittel, so sind alle Unternehmen mit Sitz im Kanton gleich zu behandeln, unabhängig davon, in welchem Kanton sie ihre Geschäftstätigkeit ausüben.

7 Die Kantone können zur Erfüllung ihrer Aufgaben selbstständig Zivil- und Strafverfahren bei den zuständigen Strafverfolgungsbehörden und Gerichten einleiten und führen und sich in Strafverfahren als Privatklägerinnen konstituieren; sie haben sämtliche damit verbundenen Rechte und Pflichten.

Die Gesetzesänderung trat am 20. März 2021 in Kraft.

Abs. 1 septies war im Entwurf des Bundesrates noch nicht enthalten. Er geht auf einen Vorschlag im Ständerat zurück. Die Kommissionmehrheit schlug folgende Fassung vor:

Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken, die einen nicht rückzahlbaren Beitrag erhalten haben und Gewinne erwirtschaften, beteiligen das Gemeinwesen an diesen Gewinnen. Die bedingte Gewinnbeteiligung beträgt:

a. für das Geschäftsjahr, in dem der Beitrag ausgerichtet wird: 100 Prozent des Jahresgewinns.

b. Für die folgenden drei Geschäftsjahre; je 40 Prozent des jeweiligen Jahresgewinns.

Die Gewinnbeteiligung war aber grundsätzlich umstritten. Als Kompromiss beschloss der Ständerat eine Lösung, welche die bGB auf das Jahr begrenzt, in welchem die Beiträge ausbezahlt werden, indem einfach lit. b gestrichen wurde (AB S 2021 90 ff.).

Im Nationalrat wurde ein Minderheitsantrag gestellt, wonach erfolgsabhängige Rückzahlungen von a-fonds-perdu-Beiträgen sowie die Einforderung von Eigenleistungen im Sinne von zusätzlicher Zuführung von Liquidität nach Bezug von a-fonds-perdu-Beiträgen für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von unter 250 Millionen Franken nicht zulässig sein sollen (AB N 2021 242). Dieser Antrag wurde zunächst angenommen (AB N 2021 244)

Der Ständerat hielt im Grundsatz an der Rückerstattung fest, folgte aber einem Antrag Levrat, welche die nachmals Gesetz gewordene Fassung vorschlug (AB S 2021 184, 188).

Der Nationalrat hielt zunächst an seiner Fassung fest (AB N 2021 422), der Ständerat ebenso an seiner Fassung (AB S 2021 229).

Der Nationalrat schloss sich schliesslich in Bezug auf Abs. 1septies dem Ständerat an, nahm jedoch eine zusätzliche Bestimmung auf, wonach im Falle einer Aufgabe der Geschäftstätigkeit, eines Verkaufs des Unternehmens oder eines Konkurses im Geschäftsjahr, in dem die Härtefallmassnahme ausgerichtet wird, oder in den drei darauffolgenden Jahren sämtliche Beiträge im Rahmen der Härtefallmassnahmen vollumfänglich zurückbezahlt werden müssen (AB N 2021 527). In der Einigungskonferenz wurde schliesslich Abs. 1septies angenommen ohne die zusätzliche Bestimmung.

Im Nachgang dazu wurde die **HFMV 20** am 31. März 2021 erneut geändert (AS 2021 184; Inkrafttreten 1. April 2021).

Entsprechend den in Art. 12 des Gesetzes enthaltenen Differenzierungen zwischen Unternehmen mit bis zu fünf Millionen Umsatz und solchen mit einem höheren Umsatz sieht auch die Verordnung teilweise unterschiedliche Regelungen vor:

Grundidee von Gesetz und Verordnung ist, dass der Bund die Anspruchsvoraussetzungen für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mehr als 5 Millionen Franken zu 100 % finanziert, und dabei auch die Anspruchsvoraussetzungen abschliessend regelt (Art. 12 Abs. 1sexies Satz 2 Gesetz).

Für die Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu 5 Millionen Franken enthält die Bundesregelung nur Mindestanforderungen (Art. 12 Abs. 1sexies Satz 1 Gesetz), während die Ausgestaltung im Übrigen durch die Kantone erfolgt.

Das Verwendungsverbot gemäss Art. 6, das für beide Kategorien gilt, wurde wie folgt neu gefasst:

Art. 6

1 Das Unternehmen hat gegenüber dem Kanton bestätigt, dass es:

a. im Geschäftsjahr, in dem die Härtefallmassnahme ausgerichtet wird, sowie für die drei darauffolgenden Jahre oder bis zur Rückzahlung der erhaltenen Hilfen:

1. keine Dividenden oder Tantiemen beschliesst oder ausschüttet oder Kapitaleinlagen rückerstattet, und

2. keine Darlehen an seine Eigentümer vergibt;

b. die ihm gewährten Mittel nicht an eine mit ihm direkt oder indirekt verbundene Gruppengesellschaft, die ihren Sitz nicht in der Schweiz hat, überträgt; zulässig ist jedoch insbesondere das Erfüllen vorbestehender ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten innerhalb einer Gruppenstruktur.

Für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu fünf Millionen Franken sah die Verordnung nur Höchstgrenzen für die Beiträge vor:

Art. 8a Höchstgrenzen für nicht rückzahlbare Beiträge an Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken

Die nicht rückzahlbaren Beiträge an Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken belaufen sich auf höchstens 20 Prozent des durchschnittlichen Jahresumsatzes der Jahre 2018 und 2019 und auf höchstens 1 Million Franken pro Unternehmen. Sie können gestaffelt beschlossen und ausgerichtet werden.

Demgegenüber sah die Verordnung detaillierte Regeln vor für die Berechnung der Beiträge an Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mehr als fünf Millionen Franken:

Art. 8b Berechnung der nicht rückzahlbaren Beiträge an Unternehmen mit einem Jahresumsatz über 5 Millionen Franken

1 Der nicht rückzahlbare Beitrag an ein Unternehmen mit einem Jahresumsatz über 5 Millionen Franken berechnet sich, indem der Umsatzrückgang nach Artikel 5 mit einem pauschalen Fixkostenanteil multipliziert wird.

2 Unternehmen, die in mehr als 12 Monaten einen Umsatzrückgang zu verzeichnen hatten, können den Umsatzrückgang für diejenigen Monate von Januar bis Juni 2021 hinzuzählen,

die nicht in die Berechnung nach Artikel 5 eingeflossen sind; dabei bemisst sich der Umsatzrückgang im Vergleich zu den entsprechenden Perioden im Durchschnitt der Jahre 2018 und 2019.

3 Der pauschale Fixkostenanteil beträgt:

- a. für Reisebüros, Grosshandel und Handel mit Motorfahrzeugen: 8 Prozent;
- b. für den übrigen Detailhandel: 15 Prozent;
- c. für alle anderen Unternehmen: 25 Prozent.

4 Die Kantone können tiefere Fixkostenanteile festlegen, wenn sie feststellen, dass mit den pauschalen Fixkostenanteilen nach Absatz 3 eine Überentschädigung entstehen würde.

5 Für ein Unternehmen, dessen Tätigkeiten in mehrere Bereiche nach Absatz 3 fallen, gilt ein einheitlicher Fixkostenanteil. Dieser bestimmt sich nach dem Geschäftsbereich, in dem der grösste Anteil des Jahresumsatzes nach Artikel 3 Absatz 2 erzielt wurde. Stellt ein Unternehmen einen Antrag nach Artikel 2a, so gilt der Fixkostenanteil der jeweiligen Sparte.

Art. 8c Höchstgrenzen für nicht rückzahlbare Beiträge an Unternehmen mit einem Jahresumsatz über 5 Millionen Franken

1 Für Unternehmen mit einem Jahresumsatz über 5 Millionen Franken belaufen sich die nicht rückzahlbaren Beiträge auf höchstens 20 Prozent des durchschnittlichen Jahresumsatzes der Jahre 2018 und 2019 und auf höchstens 5 Millionen Franken pro Unternehmen. Die Beiträge können gestaffelt beschlossen und ausgerichtet werden.

2 Für Unternehmen nach Absatz 1 belaufen sich die nicht rückzahlbaren Beiträge auf höchstens 30 Prozent des Jahresumsatzes und auf höchstens 10 Millionen Franken, wenn:

- a. der Umsatz des Unternehmens im Vergleich zum durchschnittlichen Jahresumsatz der Jahre 2018 und 2019 um mehr als 70 Prozent zurückgegangen ist; oder
- b. seit dem 1. März 2020 neues liquiditätswirksames Eigenkapital im Umfang von mindestens 40 Prozent des 5 Millionen Franken übersteigenden Beitrags in Form von Bareinlagen in das Unternehmen eingebracht wird.

Art. 8d Gesamte Höchstgrenze

1 Ein Unternehmen darf die Hilfen nur bis zum einmaligen Erreichen der Höchstgrenzen nach den Artikeln 8, 8a und 8c beziehen.

2 Bezieht ein Unternehmen Hilfen sowohl nach Artikel 8 als auch nach Artikel 8a oder 8c Absatz 1, so dürfen diese insgesamt weder 25 Prozent des durchschnittlichen Jahresumsatzes der Jahre 2018 und 2019 noch 15 Millionen Franken überschreiten.

3 Bezieht ein Unternehmen Hilfen nach den Artikeln 8 und 8c Absatz 2, so darf der Beitrag insgesamt weder 30 Prozent des durchschnittlichen Jahresumsatzes der Jahre 2018 und 2019 noch 15 Millionen Franken überschreiten.

Art. 8f Einzufordernde Belege für Unternehmen mit einem Jahresumsatz über 5 Millionen Franken

Von Unternehmen mit einem Jahresumsatz über 5 Millionen Franken fordern die Kantone mindestens folgende Belege ein, sofern sie diese nicht selbst beibringen:

- a. Handelsregisterauszug;
- b. Betreibungsregisterauszug;
- c. Jahresrechnungen 2018 und 2019 (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang) und, soweit vorhanden, 2020; unterliegt das Unternehmen der Revisionspflicht: die revidierten Jahresrechnungen;

d. vollständige Spartenaufteilung, falls ein Antrag nach Artikel 2a gestellt wird;

e. Quartalsabrechnungen der Mehrwertsteuer für die Jahre 2018, 2019, 2020 und 2021 oder, falls keine solchen vorliegen, ein anderer Beleg für den geltend gemachten Umsatzrückgang.

Art. 8e regelte sodann die in Art. 12 Abs. 1 septies des Gesetzes vorgesehene bedingte Gewinnbeteiligung wie folgt:

Art. 8e Massgebliche Basis für die bedingte Gewinnbeteiligung bei Unternehmen mit einem Jahresumsatz über 5 Millionen Franken

Für die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung nach Artikel 12 Absatz 1 septies des Covid-19-Gesetzes vom 25. September 2020 massgeblich ist der steuerbare Jahresgewinn 2021 vor Verlustverrechnung nach den Artikeln 58–67 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer. Vom steuerbaren Jahresgewinn abziehbar ist ausschliesslich ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgeblicher Verlust.

Bei beiden Kategorien erfolgt der Vollzug durch die kantonalen Behörden

Art. 12 Verfahren

1 Das Verfahren zur Gewährung von Härtefallmassnahmen, für die die Beteiligung des Bundes beansprucht wird, richtet sich nach kantonalem Recht.

2 Die Kantone prüfen die Gesuche. Sie können dazu automatisierte Verfahren verwenden.

3 Sie können für die Prüfung Dritte beiziehen.

Art. 13 Kantonale Zuständigkeit

1 Zuständig für das Verfahren ist der Kanton, in dem ein Unternehmen am 1. Oktober 2020 seinen Sitz hatte.

2 Die kantonale Zuständigkeit bleibt von einer Sitzverlegung des Unternehmens in einen anderen Kanton unberührt.

3 Bei Einzelunternehmen ohne Handelsregistereintrag ist der Kanton am Wohnsitz des Einzelunternehmers oder der Einzelunternehmerin zuständig.

In den Übergangsbestimmungen wurde sodann festgelegt:

Art. 22a

Übergangsbestimmungen zur Änderung vom 31. März 2021

Das Dividendenverbot nach Artikel 6 Buchstabe a in der Fassung der Änderung vom 31. März 2021 gilt für Unternehmen, denen Härtefallhilfen ab dem 1. April 2021 zugesichert werden.

2 Die Gewinnbeteiligung nach Artikel 8e in der Fassung der Änderung vom 31. März 2021 gilt für Unternehmen, denen Härtefallhilfen ab dem 1. April 2021 zugesichert werden.

Mit **Gesetz** vom 17. Dezember 2021 (AS 2021 878) wurde die Geltungsdauer wesentlicher Teile des Covid-19-Gesetzes, darunter auch Art. 6 und 12, bis 31. Dezember 2022 verlängert.

Für die Härtefallmassnahmen im Jahre 2022 erliess der Bundesrat eine separate Regelung, nämlich die Verordnung vom 2. Februar 2022 über Härtefallmassnahmen für Unternehmen im Zusammenhang mit der Covid-19-Epidemie im Jahr 2022 (Covid-19-Härtefallverordnung 2022, **HFMV 22**; SR 951.264).

Diese beruht auf dem gleichen Konzept wie die HFMV 20, nämlich dass der Bund sich finanziell an den kantonalen Massnahmen beteiligt. In Art. 3 enthielt sie eine analoge Regelung wie Art. 6 HFMV 20.

Art. 3 Einschränkung der Verwendung

Das Unternehmen hat gegenüber dem Kanton bestätigt, dass es:

a. im Geschäftsjahr, in dem die Härtefallmassnahme nach dieser Verordnung ausgerichtet wird, sowie für die drei darauffolgenden Jahre oder bis zur Rückzahlung der erhaltenen Hilfen:

1. keine Dividenden oder Tantiemen beschliesst oder ausschüttet und keine Kapitaleinlagen rückerstattet, und

2. keine Darlehen an seine Eigentümer vergibt und keine Darlehen von seinen Eigentümern zurückbezahlt; zulässig ist jedoch insbesondere das Erfüllen vorbestehender ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten;

b. die ihm gewährten Mittel nicht an eine mit ihm direkt oder indirekt verbundene Gruppengesellschaft überträgt, die ihren Sitz nicht in der Schweiz hat; zulässig ist jedoch insbesondere das Erfüllen vorbestehender ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten innerhalb einer Gruppenstruktur.

Art. 6 regelte wie Art. 8e HFMV 20 die bGB wie folgt:

Art. 6 Massgebliche Basis für die bedingte Gewinnbeteiligung bei Unternehmen mit einem Jahresumsatz über fünf Millionen Franken

Für die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung nach Artikel 12 Absatz 1 septies des Covid-19-Gesetzes vom 25. September 2020 massgeblich ist der steuerbare Jahresgewinn 2022 vor Verlustverrechnung nach den Artikeln 58–67 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer. Vom steuerbaren Jahresgewinn abziehbar sind in den Geschäftsjahren 2020 und 2021 entstandene steuerlich massgebliche Verluste; ein Verlust im Geschäftsjahr 2020 ist nur abziehbar, soweit er bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns im Geschäftsjahr 2021 nicht berücksichtigt werden konnte.

A.2.2 Auf kantonaler Ebene

Auf **kantonaler Ebene** erliess der Regierungsrat des Kantons Luzern am 9. Dezember 2020 die Verordnung über Härtefallmassnahmen für Luzerner Unternehmen im Zusammenhang mit der Covid-19-Epidemie (G 2020-097), die am 1. Dezember 2020 in Kraft trat.

Für das Verfahren sah die Verordnung vor, dass Härtefallgesuche online dem Kanton einzureichen sind, wobei die relevanten Umsatzzahlen und der Finanzbedarf ausgewiesen werden und Angaben zur Unternehmenspositionierung gemacht werden müssen (§ 6). Die Gesuche werden durch die Luzerner Kantonalbank formell (§ 7) und durch ein externes Wirtschaftsprüfungsunternehmen fachlich geprüft (§ 8) und dann einer vom Regierungsrat eingesetzten Expertengruppe zur Entscheidung unterbreitet, die auf Antrag des Wirtschaftsprüfungsunternehmens frei entscheidet (§ 9 Abs. 3). Auf die Gewährung von Unterstützungen besteht kein Rechtsanspruch (§ 9 Abs. 4). Die Entscheide der Expertengruppe werden durch das Finanzdepartement eröffnet (§ 9 Abs. 5). Gemäss § 9 Abs. 6 werden die Garantien und nicht rückzahlbaren Beträge zwischen dem 4. Februar 2021 und dem 31. Dezember 2021 definitiv zugesichert oder ausbezahlt.

Die Verordnung enthielt einen § 13 mit dem Titel Missbrauchsbekämpfung:

1 Stellt sich im Nachhinein heraus, dass ein unterstütztes Unternehmen gegen das Verwendungsverbot gemäss Artikel 6 der Covid-19-Härtefallverordnung verstösst, kann der Kreditvertrag von der Luzerner Kantonalbank gekündigt oder die Rückzahlung des gewährten Beitrages verlangt werden.

2 Zur Überprüfung der im Gesuch gemachten Angaben können das externe Wirtschaftsprüfungsunternehmen, die Luzerner Kantonalbank und die zuständigen kantonalen Stellen bei den Unternehmen Stichprobenkontrollen durchführen. Dieses Recht ist in die entsprechenden Verträge aufzunehmen.

Die Verordnung enthielt nur eine Obergrenze von insgesamt 2 Millionen pro Unternehmen (§ 3 Abs. 2), im Übrigen aber keine detaillierten Angaben über die Bemessung der a-fonds-perdu-Beiträge. Gemäss den Erläuterungen zur Verordnung sollte im Einzelfall der Unterstützungsbedarf ermittelt werden.

Härtefallmassnahmen für Luzerner Unternehmen im Zusammenhang mit der Covid-19-Epidemie Erläuterungen zur Verordnung, 9. Dezember 2020, S. 10

«Absatz 2 Die BDO AG prüft, ob die Vorgaben des Bundes eingehalten sind und ob und welche Selbsthilfemassnahmen (vgl. § 4 Abs. 1) die Unternehmen getätigt haben. Weiter analysiert und beurteilt die BDO AG die Kostenstruktur sowie die Verschuldungskapazität und ermittelt den Unterstützungsbedarf des Unternehmens. Sie kann weitere, zur Beurteilung des Gesuches notwendige Aspekte prüfen, was sich aus der nicht abschliessenden Aufzählung ergibt. In Betracht gezogen werden dabei insbesondere auch ungedeckte Fixkosten. Damit soll verhindert werden, dass Betriebe, bei denen bereits durch Kurzarbeitsgelder und Erwerb ersatzzahlung abgedeckte Lohnkosten einen Grossteil der Kosten ausmachen, fälschlicherweise als Härtefälle eingestuft werden. Zudem soll verhindert werden, dass es durch verschiedene Unterstützungsgefässe zu einer Überkompensation kommen kann, oder Unternehmen keinen eigenen Beitrag zur Bewältigung der Covid-19 Pandemie leisten müssen.»

Am 12. März 2021 wurde die Verordnung geändert (G 2021-016). Dabei wurde namentlich § 13 Abs. 1 wie folgt neu gefasst:

1 Stellt sich im Nachhinein heraus, dass ein unterstütztes Unternehmen gegen das Verwendungsverbot gemäss Artikel 6 der Covid-19-Härtefallverordnung verstösst, im Gesuch falsche Angaben gemacht hat oder innerhalb eines Jahres seit Gewährung oder vor Rückzahlung der Unterstützung in missbräuchlicher Absicht Personal entlässt oder den Betrieb aufgibt, kann der Kreditvertrag von der Luzerner Kantonalbank gekündigt oder die Rückzahlung des gewährten Beitrages verlangt werden.

Die Verordnung wurde am 20. April 2021 erneut geändert (G 2021-033) mit Inkrafttreten am 21. April 2021.

Entsprechend dem neuen Art. 8b der eidg. HFMV 20 wurde nun auch in einem neuen § 3a der nicht rückzahlbare Betrag geregelt, und zwar wie folgt:

- Für die Betriebe, die insgesamt während mindestens 40 Tagen aufgrund behördlicher Anordnung schliessen mussten: pauschaler Fixkostenanteil berechnet auf die Dauer der behördlichen Schliessung.
- Für die übrigen Betriebe gemäss Art. 8b der eidg. HFMV 20.

Sodann wurde ein neuer § 3b eingefügt mit dem Wortlaut:

§ 3b (neu) Bedingte Gewinnbeteiligung bei Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken

1 Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken, die im Jahr der Ausrichtung eines nicht rückzahlbaren Beitrags einen steuerbaren Jahresgewinn nach den §§ 71–80 des Steuergesetzes vom 22. November 1999 erzielen, leiten diesen an das Finanzdepartement weiter; dies aber höchstens im Umfang des erhaltenen Beitrags. Die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung erfolgt sinngemäss nach Artikel 8e der Covid-19-Härtefallverordnung.

Die vom Kanton dazu herausgegebenen Erläuterungen (Verordnung über Härtefallmassnahmen für Luzerner Unternehmen im Zusammenhang mit der Covid-19-Epidemie Erläuterungen zur Änderung vom 20. April 2021) äussern sich dazu wie folgt (S. 6 f.):

«Der Paragraph legt eine bedingte Gewinnbeteiligung für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken fest, analog Artikel 12 Absatz 1 septies des Covid-19-Gesetzes, welcher eine solche für Unternehmen mit einem Jahresumsatz über 5 Millionen Franken vorsieht. Die Gewinnbeteiligung bezieht sich auf den steuerbaren Jahresgewinn vor Verlustverrechnung. Zulässig ist die Anrechnung des steuerlichen Verlusts für das Geschäftsjahr 2020, zumal davon auszugehen ist, dass die Verluste im Geschäftsjahr 2020 in einem Zusammenhang mit der Covid-19-Epidemie stehen.»

In den Übergangsbestimmungen (§ 18b) wurde festgelegt:

Die Gewinnbeteiligung gemäss § 3b gilt für Unternehmen, denen ab dem 21. April 2021 Härtefallhilfen zugesichert wurden.

Am 18. Juni 2021 wurde die Verordnung geändert (G 2021-044; Inkrafttreten 19. Juni 2021) und dabei § 3b wie folgt neu gefasst:

1 Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken, die im Jahr der Ausrichtung eines nicht rückzahlbaren Beitrags einen steuerbaren Jahresgewinn nach den §§ 71–80 des Steuergesetzes vom 22. November 1999 erzielen, leiten diesen an das Finanzdepartement weiter; dies aber höchstens im Umfang des erhaltenen Beitrags. Die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung erfolgt sinngemäss nach Artikel 8e der Covid-19-Härtefallverordnung. Ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgeblicher Gewinn ist dem steuerbaren Jahresgewinn 2021 hinzuzurechnen

Anders als in der früheren Fassung wird hier nun also auch der Gewinn aus dem Jahre 2020 zurückgeführt.

In den Übergangsbestimmungen (§ 18c) wurde eine Regelung aufgenommen:

2 Die Änderung von § 3b Absatz 1 vom 18. Juni 2021 gilt für Unternehmen, denen ab dem 19. Juni 2021 Härtefallhilfen zugesichert werden.

Die Verordnung wurde am 23. November 2021 geändert (G 2021-079)

Am 29. März 2022 wurde eine **total revidierte Verordnung** über Härtefallmassnahmen für Luzerner Unternehmen im Zusammenhang mit der Covid-19-Epidemie (Kantonale Härtefallverordnung Covid-19) erlassen (SRL 900b).

Darin wird die bedingte Gewinnbeteiligung in § 11 wie folgt geregelt

Bedingte Gewinnbeteiligung

§ 11

1 Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken, die im Geschäftsjahr 2021 einen steuerbaren Jahresgewinn nach den §§ 71–80 des Steuergesetzes vom 22. November 1999 erzielt haben, leiten diesen an die Dienststelle Raum und Wirtschaft weiter; dies aber nur bis zum Umfang des erhaltenen Beitrags. Die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung erfolgt sinngemäss nach Artikel 8e der Covid-19-Härtefallverordnung 2020 in der Fassung vom 18. Dezember 2021. Ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgeblicher Gewinn ist zum steuerbaren Jahresgewinn 2021 hinzuzurechnen. Der nicht rückzahlbare Beitrag für den Unterstützungszeitraum des zweiten Halbjahres 2021 unterliegt der bedingten Gewinnbeteiligung für das Geschäftsjahr 2021.

2 Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken, die im Geschäftsjahr 2022 einen steuerbaren Jahresgewinn nach den §§ 71–80 des Steuergesetzes erzielen, leiten diesen an die Dienststelle Raum und Wirtschaft weiter; dies aber nur bis zum Umfang des erhaltenen Beitrags. Die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung erfolgt sinngemäss nach Artikel 6 der Covid-19-Härtefallverordnung 2022.

3 Für die Berechnung des zurückzuführenden Gewinns werden Sofortabschreibungen in die ordentlichen Abschreibungssätze umgerechnet.

4 Aussergewöhnliche Positionen in den Jahresrechnungen 2020 bis 2022 können bei der Berechnung des zurückzuführenden Gewinns korrigiert werden, soweit sie sich nicht im Rahmen der Vorjahre 2018 und 2019 bewegen oder den zurückzuführenden Gewinn unzulässig mindern. Eine Korrektur ist auch zugunsten des Unternehmens möglich.

§ 15 übernahm sodann die Regelung von § 13 der alten Verordnung.

§ 15 Missbrauchsbekämpfung

1 Stellt sich im Nachhinein heraus, dass ein unterstütztes Unternehmen gegen das Verwendungsverbot gemäss Artikel 6 der Covid-19-Härtefallverordnung 2020[9] in der Fassung vom 18. Dezember 2021 oder gemäss Artikel 3 der Covid-19-Härtefallverordnung 2022 verstösst, im Gesuch falsche Angaben gemacht hat oder innerhalb eines Jahres seit

Gewährung oder vor Rückzahlung der Unterstützung in missbräuchlicher Absicht Personal entlässt oder den Betrieb aufgibt, kann der Kreditvertrag von der Luzerner Kantonalbank gekündigt oder die Rückzahlung des gewährten Beitrages verlangt werden.

2 Zur Überprüfung der im Gesuch gemachten Angaben können die Luzerner Kantonalbank und die zuständigen kantonalen Stellen bei den Unternehmen Stichprobenkontrollen durchführen. Die zuständigen kantonalen Stellen können die Stichprobenkontrollen an externe Unternehmen auslagern.

A.2.3 Verfügungen

Gestützt auf diese Rechtsgrundlagen leistete der Kanton Luzern ab März 2021 Unterstützungsleistungen. Zunächst erfolgte die Zusprache durch nur summarisch begründete Entscheide in Briefform.

Wortlaut einer Musterverfügung vom 3. März 2021:

«Wir haben Ihr Gesuch um finanzielle Unterstützung zur Bewältigung der wirtschaftlichen Folgen der Covid-19-Epidemie vollständig geprüft. Die Expertengruppe hat abschliessend über Ihr Gesuch entschieden. Bei Unternehmen der Gastronomie wird ein einheitlicher Unterstützungssatz von 10 Prozent des durchschnittlichen Netto-Jahresumsatzes 2018/2019 gewährt. Mit diesem Beitrag will der Kanton Luzern gemeinsam mit dem Bund Luzerner Unternehmen, die von der Coronakrise besonders hart getroffen sind, finanziell unterstützen und deren Arbeitsplätze erhalten. Die Unterstützung bei behördlich geschlossenen Betrieben erfolgt durch nicht-rückzahlbare Beiträge, sogenannte A-fonds-perdu-Beiträge.

Gerne teilen wir Ihnen mit, dass der Betrag von CHF xxx am yyy Ihrem Konto zzz gutgeschrieben wurde.»

In einer zweiten Phase wurden die Entscheide eingehender begründet und enthielten einen Zusatz «rechtliche Informationen», in welchen u.a. auf die Gewinnrückführung gemäss Art. 8e der eidg. bzw. § 3b der kantonalen Verordnung hingewiesen wurde.

Wortlaut einer Musterverfügung vom 18. Juni 2021:

Der Kanton Luzern hat Sie aufgrund der Covid-19 Pandemie mit einer Zahlung zur Deckung der ungedeckten Fixkosten unterstützt. Mit der bisherigen Zahlung wurde eine Unterstützung für behördlich geschlossene Restaurants für die Zeit bis und mit Ende Februar 2021 geleistet. Damit wurden insgesamt fünf Monate entschädigt.

Bei der Berechnung sind wir wie folgt vorgegangen:

- Berechnungsgrundlage: Die Unterstützung wird basierend auf dem Umsatz der Jahre 2018 und 2019 berechnet. Die Umsätze werden um jene Geschäftsfelder bereinigt, die von der behördlichen Schliessung nicht betroffen waren. Später erfolgte Gründungen werden gemäss den Bundesvorgaben bearbeitet.
- Unterstützungshöhe: Berücksichtigt werden die Fixkosten im branchenweiten Vergleich und die Dauer der behördlichen Schliessung. Bis anhin wurde die Härtefallunterstützung bis und mit Ende Februar 2021 geleistet. Bei Gastronomie-Unternehmen betragen die branchenüblichen Fixkosten 25% des Jahresumsatzes. In Bezug zur Schliessungsdauer bis Ende Februar 2021 ergibt dies einen Anteil von 10% des durchschnittlichen Jahresumsatzes ($25\% / 12 * 5$). Betriebe, die erst im Verlauf des Jahres 2020 gegründet wurden, erhielten einen Beitrag für die geschlossenen Monate, in denen das Unternehmen bereits bestanden hatte.
- Unterstützungsart: Die Unterstützung wird durch nicht rückzahlbare Beiträge (A-Fonds-perdu Beiträge) geleistet. Aufgrund der Verlängerung der behördlich angeordneten Schliessung hat das Finanzdepartement allfällige weitere Ansprüche sämtlicher Gesuchsteller erneut geprüft. Daher werden nun zusätzlich zur geleisteten Unterstützung weitere Zahlungen für die Monate März und April 2021 erbracht. Die

Berechnungen dazu basieren auf den oben genannten Grundlagen. Der Kanton Luzern hat sich dazu entschieden, den ganzen Monat April 2021 als behördlich geschlossen zu betrachten, obwohl ab Mitte April teilweise Öffnungen möglich waren.

Sodann enthielten die Verfügungen einen Anhang mit folgendem Wortlaut:

«Rechtliche Informationen

- Keine Überkompensation: Der gewährte A-fonds-perdu-Beitrag des Kantons Luzern darf die Höhe Ihrer ungedeckten Fixkosten nicht übersteigen (Art. 12 Abs. 1bis Covid-19-Gesetz).
- Gewinnrückführung: Unternehmen, die im Jahr der Ausrichtung eines A-fonds-perdu-Beitrages einen steuerbaren Jahresgewinn erzielen, haben diesen bis maximal im Umfang des erhaltenen Betrags ans Finanzdepartement des Kantons Luzern weiterzuleiten (Art. 12 Abs. 1septies Covid-19-Gesetz i.V.m. § 3b Abs. 1 kantonale Härtefallverordnung Covid-19). Vom steuerbaren Jahresgewinn abziehbar ist ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgeblicher Verlust.
- Aktive Unternehmen: Die geleisteten Zahlungen sind an Unternehmen gerichtet, die im Zeitraum für den die Abgeltung erfolgt, fortbestehen und sich nicht in einem Konkurs- oder Liquidationsverfahren befinden. Sollten Sie Ihre Betriebstätigkeit mittlerweile aufgegeben haben, haben Sie sich umgehend beim Finanzdepartement des Kantons Luzern (E-Mail: haertefall@lu.ch) zu melden.
- Einschränkung der Verwendung: Im Jahr der Beitragsgewährung und in den drei darauf folgenden Jahren, oder bis zur vollständigen Rückzahlung der Hilfe, dürfen Dividenden oder Tantiemen weder beschlossen noch ausgeschüttet werden, noch dürfen die Mittel zur Rückerstattung von Kapitaleinlagen oder für Darlehen an Eigentümer dienen, noch an ausländische Gruppengesellschaften fliessen (Art. 6 Covid-Härtefallverordnung). Ein Verstoss gegen dieses Verwendungsverbot gilt als Missbrauch von Härtefallhilfe, was eine Rückzahlung oder anderweitige (straf-)rechtliche Massnahmen zur Folge haben kann (§ 13 kantonale Härtefallverordnung Covid-19).
- Rechtsmittelbelehrung: Gegen diesen positiven Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung nach den Bestimmungen des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege beim Kantonsgericht, 4. Abteilung, Postfach 3569, 6002 Luzern, Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht werden. Die Beschwerde ist im Doppel einzureichen. Sie muss einen Antrag und dessen Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweisurkunden sind beizulegen.»

In den Verfügungen, die ab dem 19. Juni 2021 versandt wurden, lautete der entsprechende Passus in den rechtlichen Informationen:

«Gewinnrückführung. Unternehmen, die im Jahr der Ausrichtung eines A-fonds-perdu-Beitrages einen steuerbaren Jahresgewinn erzielen, haben diesen bis maximal im Umfang des erhaltenen Betrags ans Finanzdepartement des Kantons Luzern weiterzuleiten (Art. 12 Abs. 1septies Covid-19-Gesetz i.V.m. § 3b Abs. 1 kantonale Härtefallverordnung Covid-19). Ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgeblicher Gewinn ist dem steuerbaren Jahresgewinn 2021 hinzuzurechnen. Vom steuerbaren Jahresgewinn abziehbar ist ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgeblicher Verlust.»

A.3 Allgemeine Anforderungen an die Rückerstattungspflicht von Subventionen

Das Subventionsrecht ist im Bund im Bundesgesetz vom 5. Oktober 1990 über Finanzhilfen und Abgeltungen (Subventionsgesetz, SuG; SR 616.1) und im Kanton Luzern im Staatsbeitragsgesetz vom 17. September 1996 (StBG, SRL 601) geregelt. Das eidgenössische SuG gilt gemäss seinem Art. 2 Abs. 1 für alle im Bundesrecht vorgesehenen Finanzhilfen und Abgeltungen, also auch

dann, wenn sie durch die Kantone vollzogen werden. Die Härtefallhilfen werden teilweise durch den Bund geregelt, in weitem Umfang aber auch durch die Kantone. Die Frage, ob das eidgenössische oder das kantonale Subventionsgesetz anwendbar ist, braucht aber nicht weiter vertieft zu werden, da in den hier massgebenden Fragen die beiden Regelungen inhaltlich weitgehend übereinstimmen.

Das Subventionsrecht unterscheidet Finanzhilfen und Abgeltungen. Abgeltungen gleichen finanzielle Lasten aus, die sich aus der Erfüllung vorgeschriebener oder übernommener öffentlicher Aufgaben ergeben (Art. 3 Abs. 2 SuG; § 3 Abs. 3 StBG). Finanzhilfen sind geldwerte Vorteile, die gewährt werden, um die freiwillige Erfüllung von Aufgaben im öffentlichen Interesse zu fördern oder zu erhalten (Art. 3 Abs. 1 SuG; § 3 Abs. 4 StBG).

Die Härtefallmassnahmen sind zwar insofern etwas atypisch, als nicht *spezifische* Aufgaben gefördert werden (wie z.B. landwirtschaftliche Produktion, soziale, künstlerische oder kulturelle Tätigkeit usw.), sondern ganz generell Unternehmen jeglicher Art. Es besteht jedoch ein öffentliches Interesse daran, dass das wirtschaftliche Leben und die damit verbundenen Arbeitsplätze trotz der pandemiebedingten Einschränkungen weitergeführt werden kann. Die Härtefallgelder stellen daher Finanzhilfen und damit Subventionen im Sinne der Subventionsgesetzgebung dar (Erläuterungen des EFD zur HFMV 20, vom 25.11.2020, S. 11; Erläuterungen zur kant. Covid Verordnung 9.12.2020, S. 11; Urteile Bundesgericht 2C_8/2022 vom 28.9.2022 E. 1.2; 2C_401/2022 vom 2.11.2022 E. 1.2; Urteil Kantonsgericht 7H 21 158 vom 16.2.2022 E. 2.4, Urteil 7H 21 127 vom 20.10.2021, LGVE 2021 IV Nr. 12 E. 2.3).

Es sind daher die allgemeinen Anforderungen an die Rückerstattung von Subventionen anwendbar.

Nach der Rechtsprechung gilt auch im öffentlichen Recht der Grundsatz der ungerechtfertigten Bereicherung (Art. 62 ff. OR): die aus einem nicht verwirklichten oder nachträglich weggefallenen Grund erfolgten Zuwendungen bzw. rechtsgrundlos erbrachten Leistungen sind zurückzuerstatten (BGE 144 II 412 E. 3.1; 124 II 570 E. 4b). Als ungerechtfertigt erweisen sich namentlich Leistungen, auf welche materiell-rechtlich kein Anspruch besteht (BGE 124 II 570 E. 4b S. 578 f.; 98 V 274 E. I.2 S. 275 f.). Allerdings ist eine Leistung, die aufgrund einer rechtskräftigen Verfügung erbracht wird, grundsätzlich nicht ungerechtfertigt. Eine Rückforderung ist dann nur zulässig, wenn Grund besteht, auf diese Verfügung zurückzukommen (BGE 144 II 412 E. 3.1; 143 II 37 E. 6.3.1; 135 II 274 E. 3.1; 124 II 570 E. 4c; 111 V 329 E. 1).

Subventionen werden in der Regel in Form einer Verfügung zugesprochen, evtl. durch verwaltungsrechtlichen Vertrag (vgl. auch § 11 Staatsbeitragsgesetz). Verfügungen und Verträge schaffen grundsätzlich eine Vertrauensgrundlage und können nur unter besonderen Voraussetzungen zum Nachteil des Adressaten widerrufen oder abgeändert werden.

Diese Widerrufsregeln sind eine Konkretisierung des allgemeinen Grundsatzes des Vertrauensschutzes.

Nach der Standardformel des Bundesgerichts, die im Kern auf BGE 56 I 191 zurückgeht, kann eine formell rechtskräftige, aber materiell ursprünglich oder nachträglich unrichtige Verfügung nach Massgabe einer Abwägung zwischen dem Interesse an der Durchführung des objektiven Rechts und demjenigen am Vertrauensschutz zurückgenommen bzw. geändert werden; ein Widerruf ist grundsätzlich nicht zulässig, wenn das Interesse am Vertrauensschutz demjenigen an der richtigen Durchführung des objektiven Rechts vorgeht. Dies trifft in der Regel dann zu, wenn durch die Verfügungsverfügung ein subjektives Recht begründet worden oder die Verfügung in einem Verfahren ergangen ist, in dem die sich gegenüberstehenden Interessen allseitig zu prüfen und gegeneinander abzuwägen waren, oder wenn der Private von einer ihm durch die Verfügung eingeräumten Befugnis bereits Gebrauch gemacht hat. Diese Regel gilt allerdings nicht absolut; auch in diesen drei Fällen kann ein Widerruf in Frage kommen, wenn er durch ein besonders gewichtiges öffentliches Interesse geboten ist (BGE 144 III 285 E. 3.5; 143 II 1 E. 5.1; 137 I 69 E. 2.3; 127 II 306 E. 7a).

Zu beachten ist, dass diese allgemeinen Regeln nur subsidiär gelten zu positivgesetzlichen Regelungen. Solche gehen den allgemeinen Grundsätzen an sich vor (BGE 143 II 1 E. 4.1; 137 I 69 E. 2.3; 127 II 306 E. 7a). Soweit allerdings die allgemeinen Grundsätze auf Verfassungsrecht zurückgehen, namentlich auf den Schutz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV), gehen sie ihrerseits dem Gesetzesrecht vor, bei Bundesgesetzen allerdings mit dem Vorbehalt von Art. 190 BV, dass Bundesgesetze massgebend sind, auch wenn sie verfassungswidrig sein sollten. Immerhin können die verfassungsrechtlichen Grundsätze für eine verfassungskonforme Auslegung der Bundesgesetze herangezogen werden. Sodann sind Regelungen im kantonalen Recht und in untergesetzlichem Bundesrecht (Verordnungen) uneingeschränkt auf ihre Verfassungskonformität hin überprüfbar.

In jedem Fall muss der Widerruf verhältnismässig sein (Art. 5 Abs. 2 BV; BGE 109 Ia 128 E. 7b; BGE 139 I 145 E. 2.2).

Ein Widerruf einer begünstigenden Verfügung ist im allgemeinen zulässig, wenn der Empfänger eine Bedingung oder Auflage nicht einhält (BGE 109 Ia 128 E. 5-7). Sofern das Gesetz den Widerruf nicht zwingend vorschreibt, hat die Behörde aber einen gewissen Ermessensspielraum; insbesondere ist der Widerruf unzulässig, wenn auch ohne Einhaltung der Bedingung oder Auflage die Bewilligung erteilt worden wäre (BGE 108 Ib 1 E. 3).

Die allgemeinen Regeln über den Widerruf von Verfügungen unterscheiden im Grundsatz danach, ob die Verfügung einen in der Vergangenheit abgeschlossenen Sachverhalt regelt oder einen in die Zukunft weiter dauernden Sachverhalt. Im ersten Fall ist ein Widerruf nur unter qualifizierten Voraussetzungen zulässig; im zweiten Fall kann die Verfügung grundsätzlich an eine geänderte Rechts- oder Sachlage angepasst werden (vgl. dazu eingehend Hansjörg Seiler, Rechtsbeständigkeit und Änderung von Verfügungen, in: Häner/Waldmann [Hrsg.], 8. Forum für Verwaltungsrecht, Brennpunkt Verfügung, 2022, S. 123-147).

Diese allgemeinen Widerrufsregeln gelten auch im Subventionsrecht (BGE 117 V 136 E. 4a). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, die im Kern weit zurückreicht in eine Zeit, in welcher diese Frage positivgesetzlich kaum geregelt war, begründen Subventionszusicherungen ein subjektives oder wohlerworbenes Recht des Empfängers, so dass ihre nachträgliche Änderung nur mit klarer gesetzlicher Grundlage oder unter qualifizierten Voraussetzungen zulässig ist (BGE 93 I 666 E. 4 S. 675; 99 I 666 E. 4; 104 Ib 157 E. 4 S. 162; 107 Ib 43 E. 3 S. 48; Urteile BGer 2P.67/1994 vom 30.5.1995, E. 4a; 2P.291/2005 vom 2.6.2006 E. 4.1; 2C_717/2015 vom 13.12.2015 E. 6.4.3).

Wie in der allgemeinen Rechtsprechung zum Vertrauensschutz setzt auch im Zusammenhang mit Subventionen der Schutz des Vertrauens voraus, dass gestützt auf die Vertrauensgrundlage Dispositionen getroffen worden sind. Vgl. dazu Urteil BGer 2C_174/2019 vom 9.7.2019:

«6.1 Der in Art. 9 BV verankerte Grundsatz von Treu und Glauben verleiht einer Person Anspruch auf den Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden, sofern sich dieses auf eine konkrete, die betreffende Person berührende Angelegenheit bezieht. Vorausgesetzt ist im Weiteren, dass die Person, die sich auf Vertrauensschutz beruft, berechtigterweise auf diese Grundlage vertrauen durfte und gestützt darauf nachteilige Dispositionen getroffen hat, die sie nicht mehr rückgängig machen kann. Ausserdem scheidet die Berufung auf Treu und Glauben dann, wenn ihr überwiegende öffentliche Interessen gegenüberstehen (vgl. BGE 132 II 240 E. 3.2.2 S. 244; 130 I 26 E. 8.1 S. 60; 129 I 161 E. 4.1 S. 170; Urteil BGer 1C_344/2017 vom 17. April 2018 E. 5.2.1; vgl. auch BGE 134 I 23 E. 7.5 f. S. 39 f.).»

Weniger streng sind die Anforderungen, wenn es um Subventionen geht, die ein Gemeinwesen an ein anderes Gemeinwesen ausgerichtet hat; in dieser Situation geht das Interesse an einer richtigen Durchführung des objektiven Rechts grundsätzlich vor (BGE 99 Ib 459 E. 3: Bundesbeitrag an eine Zivilschutzanlage einer Gemeinde).

Der Widerruf einer Subventionsverfügung muss sich auf eine hinreichend klare und unzweideutige Rechtsgrundlage, sei es im Gesetz oder in der widerrufenen Verfügung selber, stützen können. Dieses Erfordernis bezieht sich in erster Linie auf die Umschreibung der dem Subventionsempfänger auferlegten Verhaltenspflichten, indessen nicht auf die Rückforderungsbefugnis als solche. Der Inhalt des Subventionsverhältnisses ergibt sich aus der Auslegung und sinngemässen Ergänzung der Rechtsgrundlagen der jeweiligen Subvention und insbesondere aus ihrem Zweck. Wo ein notwendigerweise zum Subventionsverhältnis gehörendes Element nachträglich entfällt, ist dem Subventionsanspruch als solchem der Boden entzogen, ohne dass die Rechtsfolge diesbezüglich im Einzelnen noch gesetzlich geregelt sein müsste (Urteil BGer 2P.291/2005 vom 2.6.2006 E. 4.1).

Der Widerruf einer Subventionsverfügung ist insbesondere zulässig, wenn diese selbst einen dem Gesetz nicht widersprechenden ausdrücklichen Widerrufsvorbehalt enthält (BGE 93 I 666 E. 4; 104 Ib 157 E. 4).

Ausgangspunkt der Auslegung des Rechtsverhältnisses zwischen Subventionsgeber und Subventionsnehmer ist die jeweils anwendbare Subventionsregelung (BGE 101 Ib 78 E. 3a S. 82). Auch die Frage, wie weit in subventionsrechtlichen Verhältnissen wohlerworbene Rechte begründet werden, hängt vom Inhalt des Subventionsverhältnisses ab, der sich aus den Rechtsgrundlagen der jeweiligen Subvention und ihrem Zweck ergibt (Urteil BGer 2C_717/2015 vom 13.12.2015 E. 6.4.3).

Erschöpft sich die subventionierte Tätigkeit in einem einmaligen Akt, so ist mit dessen Ausübung die Subventionszusage konsumiert. Eine spätere Rechtsänderung führt nicht zu einer Reduktion der Subvention, ausser wenn sie ausdrücklich im Gesetz vorgesehen und nach den Regeln des Rückwirkungsverbots zulässig ist, oder wenn die Subventionsverfügung einen ausdrücklichen Widerrufsvorbehalt enthielt (BGE 104 Ib 157 E. 3 und 4). Ein bloss allgemeiner Vorbehalt, der in allgemeiner Weise zukünftige Rechtsänderungen vorbehält, genügt nicht (BGE 104 Ib 157 E. 4).

Soweit die subventionierte Aufgabe korrekt erfüllt worden ist, kann in aller Regel die Finanzhilfe nicht zurückgefordert werden, wohl aber dann, wenn die Aufgabe, für welche die Geldleistung erbracht wurde, nicht erfüllt worden ist bzw. nicht mehr erfüllt werden kann, wobei der Grund dafür unerheblich ist (BGE 137 II 366 E. 3.2 S. 369; Urteile BGer 2C_717/2015 vom 13.12.2015 E. 6.4.3; 2C_266/2007 vom 21. Januar 2008 E. 6).

Der Widerruf ist sodann zulässig, wenn die Fehlerhaftigkeit der Verfügung durch den Subventionsempfänger zu vertreten ist, so wenn die Behörde eine Subvention zusichert in Unkenntnis des Umstandes, dass die Baute bereits erstellt wurde, obwohl das Gesetz eine rückwirkende Subventionierung ausschliesst (Urteil BGer 2A.24/1997 vom 24.7.1997 E. 2) oder wenn die Gesuchsteller die für die Zusprechung der Subvention relevanten finanziellen Verhältnisse falsch oder nicht vollständig dargelegt haben (Urteil BGer 2A.301/1991 vom 26.11.1992 E. 6).

Der Widerruf muss allerdings auch dann verhältnismässig sein und auf einem angemessenen Interessenausgleich zwischen dem Interesse an der Subventionierung und der Einhaltung der Vorschriften beruhen (BGE 117 V 136 E. 6b).

Vorbehalten sind zudem Rückforderungen aufgrund von Art. 12 VStrR (vgl. BGE 129 II 385).

Wird eine Subvention für ein bestimmtes künftiges Verhalten zugesprochen, so kann eine nachträgliche Rechts- oder Sachverhaltsänderung zum Widerruf führen. Pro futuro kann eine für ein Dauerrechtsverhältnis zugesprochene Subvention auch widerrufen werden, wenn die Behörde nachträglich merkt, dass die Voraussetzungen nicht erfüllt sind (Urteil BGer 2C_834/2020 vom 16.7.2021 E. 6.1). Eine relevante nachträgliche Sachverhaltsänderung liegt auch vor, wenn eine Subvention unter bestimmten Bedingungen und Auflagen zugesprochen wurde und diese Auflagen nicht eingehalten werden; die Auszahlung der Subventionen kann verweigert werden (vgl. BGE 117 V 136 E. 4b; 107 Ib 43 E. 3).

Der Widerruf einer Subventionsverfügung wegen Nichterfüllung einer Pflicht bedarf keiner besondere gesetzlichen Grundlage, wenn diese Pflicht eine der objektiven Bedingungen ist, die das Gesetz für die Gewährung der Leistung vorsieht: Hier geht es darum, die gesetzliche Ordnung wiederherzustellen (spezifisch in Bezug auf die Rückforderung von Covid-Härtefallgeldern Urteile Cour de Justice Genf, ATA/296/2023 vom 21.3.2023 E. 3.1.9; ATA/1042/2022 vom 17.10.2022 E. 2f).

Eine Form der Auflage ist auch ein Zweckentfremdungsverbot. Auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung gilt: Wo eine Subvention für den Bau einer bestimmten Anlage zugesprochen und für diese Anlage ein Zweckentfremdungsverbot statuiert wird, wird dem Subventionsanspruch der Boden entzogen, wenn die Anlage diesem Zweck entfremdet wird. Damit entfällt nachträglich ein notwendigerweise zum Subventionsverhältnis gehörendes Element (nachträgliche Sachverhaltsänderung), so dass die Subventionszusicherung widerrufen werden kann, ohne dass dies gesetzlich geregelt sein müsste (Urteil BGer 2P.291/2005 vom 2.6.2006 E. 4.1, 5.3.1).

Zulässig ist eine Korrektur auch, wenn die ursprüngliche Verfügung nur einen provisorischen Betrag zusprach und den definitiven unter den Vorbehalt der noch zu prüfenden Abrechnung stellte (Urteile BGer 2C_631/2019 vom 22.2.2010; 2A.14/1997 vom 26.9.1997; so auch die ausdrückliche Regelung in Art. 18 SuG; vgl. dazu Urteile BGer 2C_429/2018 vom 25.5.2020 E. 4 und 5; 2C_631/2009 vom 22.2.2010 E. 2.2.3).

Wie gesagt, geht diese Rechtsprechung im Kern auf eine Zeit zurück, in welcher der Widerruf von Subventionsverfügungen gesetzlich kaum geregelt war. Inzwischen enthalten jedoch die Subventionsgesetzgebungen des Bundes wie der Kantone ausführliche gesetzliche Regelungen zu dieser Frage.

So gilt im Bund gemäss Subventionsgesetz:

Art. 28 Nichterfüllung oder mangelhafte Erfüllung bei Finanzhilfen

1 Erfüllt der Empfänger seine Aufgabe trotz Mahnung nicht, so zahlt die zuständige Behörde die Finanzhilfe nicht aus oder fordert sie samt einem Zins von jährlich 5 Prozent seit der Auszahlung zurück.

2 Erfüllt der Empfänger seine Aufgabe trotz Mahnung mangelhaft, so kürzt die zuständige Behörde die Finanzhilfe angemessen oder fordert sie teilweise samt einem Zins von jährlich 5 Prozent seit der Auszahlung zurück.

3 In Härtefällen kann auf eine Rückforderung ganz oder teilweise verzichtet werden.

4 Vorbehalten bleibt die Durchsetzung der Vertragserfüllung bei vertraglichen Finanzhilfen.

Art. 29 Zweckentfremdung und Veräusserung bei Finanzhilfen

1 Wird ein Objekt (Grundstück, Baute, Werk, bewegliche Sache) seinem Zweck entfremdet oder veräussert, so fordert die zuständige Behörde die Finanzhilfe zurück. Die Rückforderung bemisst sich nach dem Verhältnis zwischen der bestimmungsgemässen und der tatsächlichen Verwendungsdauer. In Härtefällen kann die Rückforderung ermässigt werden.

2 Die zuständige Behörde kann bei Veräusserungen ganz oder teilweise auf die Rückforderung verzichten, wenn der Erwerber die Voraussetzungen für die Finanzhilfe erfüllt und alle Verpflichtungen des Empfängers übernimmt.

3 Der Empfänger muss Zweckentfremdungen und Veräusserungen unverzüglich der zuständigen Behörde schriftlich melden.

Art. 30 Widerruf von Finanzhilfe- und Abgeltungsverfügungen

1 Die zuständige Behörde widerruft eine Finanzhilfe- oder Abgeltungsverfügung, wenn sie die Leistung in Verletzung von Rechtsvorschriften oder aufgrund eines unrichtigen oder unvollständigen Sachverhalts zu Unrecht gewährt hat.

2 Sie verzichtet auf den Widerruf, wenn:

- a. der Empfänger aufgrund der Verfügung Massnahmen getroffen hat, die nicht ohne unzumutbare finanzielle Einbussen rückgängig gemacht werden können;
- b. die Rechtsverletzung für ihn nicht leicht erkennbar war;
- c. eine allfällig unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts nicht auf schuldhaftes Handeln des Empfängers zurückzuführen ist.

2bis Finanzhilfen können ganz oder teilweise entzogen oder zurückgefordert werden, wenn der Empfänger bei der Verwendung dieser Mittel gegen beschaffungsrechtliche Vorgaben verstösst.

3 Mit dem Widerruf fordert die Behörde die bereits ausgerichteten Leistungen zurück. Hat der Empfänger schuldhaft gehandelt, so erhebt sie zudem einen Zins von jährlich 5 Prozent seit der Auszahlung.

4 Vorbehalten bleiben Rückforderungen nach Artikel 12 des Verwaltungsstrafrechtsgesetzes vom 22. März 1974.

Ähnlich lautet die Regelung in den § 25 ff. des luzernischen Staatsbeitragsgesetzes:

§ 25 Nichterfüllung oder mangelhafte Erfüllung

1 Erfüllt die Empfängerin oder der Empfänger trotz Mahnung die subventionierte Aufgabe nicht oder nur mangelhaft, stellt die zuständige Behörde die Zahlung von Staatsbeiträgen ganz oder teilweise ein, fordert diese ganz oder teilweise, samt Zins seit ihrer Auszahlung, zurück oder kürzt sie.

2 In Härtefällen kann auf eine Rückforderung ganz oder teilweise verzichtet werden.

3 Vorbehalten bleibt die Durchsetzung der Vertragserfüllung, wenn die Staatsbeiträge vertraglich zugesprochen wurden.

§ 26 Rückforderung bei Zweckentfremdung und Veräusserung

1 Wird ein mit Staatsbeiträgen gefördertes Objekt, namentlich ein Grundstück, eine Baute, ein Werk oder eine bewegliche Sache, zweckentfremdet oder veräussert, fordert die zuständige Behörde die Staatsbeiträge samt Zins seit Entstehung der Rückforderung zurück. Die Höhe der Rückforderung bemisst sich nach dem Verhältnis zwischen der bestimmungsgemässen und der tatsächlichen Verwendungsdauer.

2 In Härtefällen kann auf eine Rückforderung ganz oder teilweise verzichtet werden.

3 Die zuständige Behörde kann bei Veräusserungen ganz oder teilweise auf die Rückforderung verzichten, wenn die Erwerblerin oder der Erwerber die Voraussetzungen für den Staatsbeitrag erfüllt und alle Verpflichtungen der früheren Empfängerin oder des früheren Empfängers übernimmt.

4 Die Empfängerin oder der Empfänger des Staatsbeitrags hat Zweckentfremdungen und Veräusserungen unverzüglich schriftlich der zuständigen Behörde zu melden.

§ 27 Widerruf

1 Die zuständige Behörde widerruft eine Staatsbeitragsverfügung, wenn sie die Leistung in Verletzung von Rechtsvorschriften oder aufgrund eines unrichtigen oder unvollständigen Sachverhalts zu Unrecht zugesichert oder ausbezahlt hat.

2 Sie kann auf den Widerruf verzichten, wenn

- a. die Rechtsverletzung für die Empfängerin oder den Empfänger des Staatsbeitrags nicht leicht erkennbar war,

- b. die Empfängerin oder der Empfänger des Staatsbeitrags aufgrund der Verfügung Massnahmen getroffen hat, die nicht ohne unzumutbare finanzielle Einbussen rückgängig gemacht werden können und

c. eine allfällige unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts nicht auf schuldhaftes Verhalten zurückzuführen ist.

3 Bei Verträgen über Staatsbeiträge erklärt die zuständige Behörde den Rücktritt vom Vertrag. Liegen die Tatbestände gemäss Absatz 2 vor, kündigt sie den Vertrag.

4 Mit dem Widerruf oder dem Rücktritt fordert die Behörde die bereits ausgerichteten Staatsbeiträge zurück. Die Empfängerin oder der Empfänger des Staatsbeitrags hat zusätzlich einen Zins seit deren Auszahlung zu entrichten, wenn diese durch schuldhaftes Verhalten ausgelöst wurde. In diesem Fall ist dem Kanton für allfälligen Schaden auch Ersatz zu leisten.

Auch Art. 30 SuG (und damit auch der praktisch gleichlautende § 27 StBG) stellt eine gesetzliche Grundlage für den Widerruf dar (Urteil BGer 2A.24/1997 vom 24.7.1997 E. 2a).

Die Bestimmung enthält zwei alternative Tatbestandsvoraussetzungen, nämlich dass die Subvention gewährt wurde

- In Verletzung von Rechtsvorschriften
- oder aufgrund eines unrichtigen oder unvollständigen Sachverhalts. Diese zweite Variante trifft vor allem dann zu, wenn der Gesuchsteller im Subventionsgesuch falsche Angaben gemacht hat. In diesem Fall kann schon nach allgemeinen Grundsätzen ein Widerruf erfolgen (s. vorne; Urteile 2A.24/1997 vom 24.7.1997 E. 2; 2A.301/1991 vom 26.11.1992 E. 6).

Der Widerruf wegen Verletzung von Rechtsvorschriften geht nach seinem Wortlaut weiter als die allgemeinen Widerrufsregeln, indem der Widerruf auch möglich ist, wenn die Behörde eine falsche Rechtsanwendung vorgenommen hat, ohne dass dies durch den Gesuchsteller zu vertreten ist. Dies rechtfertigt nach den allgemeinen Regeln grundsätzlich keinen Widerruf ex tunc (BGE 135 II 1 E. 1.2.1; Urteil BGer 2C_39/2013 E. 6.5; Seiler, a.a.O., S. 130 f.). Allerdings wird gemäss Abs. 2 auf den Widerruf verzichtet, wenn a) der Empfänger aufgrund der Verfügung Massnahmen getroffen hat, die nicht ohne unzumutbare finanzielle Einbussen rückgängig gemacht werden können, b) die Rechtsverletzung für ihn nicht leicht erkennbar war und c) eine allfällig unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts nicht auf schuldhaftes Handeln des Empfängers zurückzuführen ist. Diese Regeln positivieren die allgemeinen Voraussetzungen für den Vertrauensschutz und ähneln diesen im Ergebnis. Dies war auch die Absicht des Gesetzgebers (vgl. Botschaft zum SuG, BBl 1987 I 414 f.; BGE 117 V 136 E. 6c; Urteil BGer 2A.14/1997 vom 26.9.1997 E. 6a; Etienne Poltier, Les subventions, in: Andreas Lienhard, Finanzrecht, Basel 2011, S. 343 ff., 431 f.). Stützt sich ein Widerruf darauf, dass der Verfügung ein unrichtiger Sachverhalt zugrunde lag, ist eine Kausalität zwischen diesem unrichtigen Sachverhalt und der zugesprochenen Subvention erforderlich, d.h. es muss geprüft werden ob in Kenntnis des richtigen Sachverhalts die Subvention nicht oder in geringerem Umfang zugesprochen worden wäre (Urteil BGer 2A.301/1991 vom 26.11.1992 E. 7).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts müssen die Kriterien von Art. 30 Abs. 2 SuG kumulativ erfüllt sein, damit von einem Widerruf abgesehen wird (Urteile BGer 2C_631/2009 vom 22.2.2020 E. 2.3.1; 2A.301/1991 vom 26.11.1992 E. 5a). So ist z.B. die Voraussetzung von Abs. 2 lit. a SuG nicht erfüllt, wenn der Gesuchsteller bereits vor Erhalt der Subventionsverfügung mit dem Bau der zu subventionierenden Baute begonnen hat, weil er in diesem Fall nicht *aufgrund der Verfügung* Massnahmen getroffen hat, weshalb die Voraussetzungen von lit. b und c nicht mehr zu prüfen waren (Urteil BGer 2A.24/1997 vom 24.7.1997 E. 3d). Wenn die einschlägige Regelung vorsah, dass eine rückwirkende Unterstützung ausgeschlossen sei, war somit die für eine bereits erstellte Baute zugesprochene Subvention rechtswidrig und deshalb zurückzufordern.

In der Spezialgesetzgebung gibt es teilweise besondere Bestimmungen über den Widerruf von Subventionsverfügungen bzw. die Rückforderung von Subventionen. Diese besonderen Bestimmungen gehen den allgemeinen subventionsgesetzlichen Regeln vor (Art. 2 Abs. 2 SuG; BGE 144 V 224 E. 6.3 betr. Subventionen gemäss IVG; Urteil BGer 2C_88/2012 vom 28.8.2012 E. 4.2 betr. Art. 171 LwG über die Rückzahlung von landwirtschaftlichen Direktzahlungen).

A.4 Ergebnis der Regelung; Grundlagen für Rückerstattungen

Seit 1. April 2021 werden die Beiträge für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken grundsätzlich abschliessend durch Bundesrecht geregelt (mit einigen Vorbehalten für kantonale Regelungen); die Beiträge für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu fünf Millionen werden durch kantonales Recht geregelt, wobei die bundesrechtlichen Mindestanforderungen auch für die kantonalen Beiträge gelten, soweit der Kanton dafür Beiträge des Bundes beansprucht.

In beiden Fällen erfolgt aber der Vollzug der Härtefallregelung durch die Kantone, auch für die Unternehmen mit einem Umsatz von über 5 Millionen. Demzufolge sind zwei Rechtsverhältnisse zu unterscheiden:

- Verhältnis zwischen den unterstützten Unternehmen und dem Kanton.
- Verhältnis zwischen den Kantonen und dem Bund.

Demgegenüber besteht kein direktes Verhältnis zwischen dem Bund und den unterstützten Unternehmen.

Dasselbe gilt auch in Bezug auf die Rückforderungen:

- Gegenüber den Unternehmen wird die Rückforderung durch die Kantone geltend gemacht.
- Zwischen dem Bund und den Kantonen erfolgt eine Abrechnung über die zurückerstatteten Beträge, wobei der Bund von den Kantonen auch Zahlungen zurückfordern kann, wenn die bundesrechtlichen Anforderungen nicht erfüllt sind (Art. 19 HFMV 20; Art. 17 HFMV 22). Der Kanton riskiert also, dass er dem Bund Zahlungen zurückerstatten muss, wenn er in Missachtung der bundesrechtlichen Verordnung Rückerstattungsansprüche gegenüber den Unternehmen nicht geltend macht.

Rückforderungen gegenüber Unternehmen können sich ergeben:

- Bei Verletzung des **Verwendungsverbots** (Art. 12 Abs. 1ter des Gesetzes sowie Art. 6 HFMV 20 bzw. Art. 3 HFMV 22), welches in den verschiedenen Fassungen der Verordnung leicht unterschiedlich formuliert ist. Im Wesentlichen verbietet diese Regelung, im Geschäftsjahr, in dem die Unterstützungsmassnahmen ausgerichtet wird sowie in den drei folgenden Jahren Gewinn auszuschütten. Das Verwendungsverbot schliesst aber nicht aus, dass in den betreffenden Jahren Gewinn erzielt wird.

Das Verwendungsverbot ist eine Auflage für die Auszahlung der Härtefallgelder. Schon nach den allgemeinen Grundsätzen (vorne A.3) kann eine Verletzung dieses Verbots zum Widerruf der Subventionsverfügung und zur Rückforderung der Subvention führen.

Die Bundesregelung enthält nur das Verwendungsverbot an sich und nennt als Voraussetzung für die Beteiligung des Bundes an den kantonalen Massnahmen, dass der Kanton "die Missbrauchsbekämpfung mit geeigneten Mitteln sicherstellt" (Art. 11 Abs. 1 lit. c HFMV 20). Sie enthält nicht selber direkt anwendbaren Bestimmungen über die Rückzahlung von Beiträgen bei missbräuchlicher Verwendung. Das ist systemkonform, da ein Rechtsverhältnis des Subventionsempfängers nur zum Kanton besteht. Das kantonale Recht enthält denn auch eine entsprechende Regelung (§ 13 der Verordnung vom 9. Dezember 2020; § 15 der Verordnung vom 29. März 2022). Das Bundesrecht legt dann wiederum fest, dass die Rückerstattungen von Unternehmen im Umfang der gesetzlichen Kostenbeteiligung bzw. im Verhältnis der tatsächlichen Kostenbeteiligung an Bund und Kantone fliessen (Art. 17 Abs. 4 HFMV 20; Art. 15 Abs. 4 HFMV 22).

- Durch die **bedingte Gewinnbeteiligung**. Dabei ist zu unterscheiden:

Für Unternehmen mit einem **Jahresumsatz über 5 Millionen Franken** gilt die bedingte Gewinnbeteiligung **bundesrechtlich** seit dem Inkrafttreten von Art. 12 Abs. 1septies des Gesetzes (20. März 2021) bzw. von Art. 8e HFMV 20 (1. April 2021). Sie gilt für den im Jahre der Ausrichtung erzielten Gewinn (Art. 8e HFMV 20, Art. 6 HFMV 22). Da der Vollzug der ganzen Härtefallregelung den Kantonen obliegt, machen auch die Kantone diese bGB

geltend, wobei die zurückgeflossenen Mittel zu 95 % an den Bund fliessen (Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-G; 17 Abs. 4 HMFV 20; Art. 15 Abs. 4 HMFV 22). Der Bund kann auch geleistete Zahlungen von den Kantonen zurückverlangen, wenn die Anforderungen nicht eingehalten wurden (Art. 17 HMFV 22).

Für Unternehmen mit einem **Jahresumsatz bis zu 5 Millionen** gilt keine bundesrechtliche bGB. Eine solche ist aber **kantonrechtlich** vorgesehen, und zwar:

- Für den im Jahre der Ausrichtung erzielten Gewinn (§ 3b der alten kantonalen Verordnung (in Kraft ab 21. April 2021)
- Gemäss der seit 19. Juni 2021 in Kraft stehenden Fassung wird auch ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgebender Gewinn dem steuerbaren Jahresgewinn 2021 hinzugerechnet, also ebenfalls der bGB unterstellt (§ 3b Abs. 1 in der Fassung vom 18.6.21 bzw. § 11 der neuen Verordnung vom 29.3.2022).

Der Ertrag dieser bGB fällt vollständig an die Kantone. Der Bund ist daran nicht beteiligt. Das ergibt sich aus dem klaren Wortlaut von Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-G, der nur für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken festlegt, dass 95 % der erhaltenen Mittel an den Bund fliessen. Es ist auch systemkonform: Das Bundesrecht sieht für Unternehmen bis zu 5 Millionen Jahresumsatz keine bedingte Gewinnbeteiligung vor, obwohl auch dort der Bund 70 Prozent der Härtefallmassnahmen bezahlt (Art. 12 Abs. 1 quater Covid-19-G). Sieht ein Kanton auch für solche Unternehmen eine bedingte Gewinnbeteiligung vor, ist dies rein kantonales Recht. Es ist keine Rechtsgrundlage ersichtlich, weshalb der Bund am Ertrag einer solchen Rückerstattung partizipieren könnte.

Der Kanton Luzern ist offenbar der einzige Kanton, der eine solche bGB auch für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu 5 Millionen kennt.

- Neben diesen beiden Rückerstattungsgrundlagen gelten die **allgemeinen Bestimmungen des Subventionsrechts**, welche ebenfalls Bestimmungen über die Rückerstattung enthalten (vorne A.3). Allerdings ist dabei immer zu prüfen, ob das Härtefallrecht eine abweichende Regelung enthält, welche den allgemeinen Bestimmungen des Subventionsrechts vorgehen, oder ob diese neben den besonderen Bestimmungen weiterhin anwendbar sind. Der Widerruf einer Verfügung, die einen Härtefallbeitrag zusprach, ist namentlich zulässig:
 - Bei Nichterfüllung einer Pflicht, die eine objektive Bedingungen ist, die das Gesetz für die Gewährung der Leistung vorsieht (Art. 28 SuG bzw. § 25 StBG, konkretisiert in § 13 bzw. 15 der kantonalen Verordnung; spezifisch in Bezug auf die Rückforderung von Covid-Härtefallgeldern Urteile Cour de Justice Genf, ATA/296/2023 vom 21.3.2023 E. 3.1.9; ATA/1042/2022 vom 17.10.2022 E. 2f). In der Praxis ist die Nichterfüllung oder mangelhafte Erfüllung der subventionierten Aufgabe ein häufiger Grund, um eine Subvention zurückzuverlangen. Die Härtefallbeiträge sind wie dargestellt etwas atypisch, indem nicht eine *spezifische* Tätigkeit gefördert wird, sondern in genereller Weise die Weiterführung von Unternehmenstätigkeiten jeglicher Art. Dennoch sind dafür Art. 28 SuG bzw. § 25 StBG anwendbar (so denn auch Erläuterungen des EFD zur HFMV 20, vom 25.11.2020, S. 11; Erläuterungen zur HFMV 22, S. 14). Die subventionierte Aufgabe ist die Weiterführung des Unternehmens, und zwar unter den Bedingungen, unter denen die Subvention bezahlt wurde. Werden diese Bedingungen nicht eingehalten, so kann die Subvention somit zurückverlangt werden. Die Rückforderung bei Verletzung des Verwendungsverbots ist ein Anwendungsfall dieses Tatbestands. Daneben sind aber auch weitere Pflichtverletzungen denkbar.
 - Wenn die Subventionsverfügung auf einem unrichtigen Sachverhalt beruhte und der Subventionsempfänger dies zu vertreten hat (Art. 30 SuG; § 27 Staatsbeitragsgesetz), namentlich wenn das Unternehmen falsche Angaben gemacht hat (§ 13 Abs. 1 der kantonalen Verordnung i.d.F. vom 12.3.2021; spezifisch in Bezug auf die Rückforderung von Covid-Härtefallgeldern Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich VB.2022.00099 vom 10.11.2022 E. 4).

- Wenn die ursprüngliche Subventionsverfügung in Verletzung von Rechtsvorschriften erging (Art. 30 SuG; § 27 StBG). Nach der Absicht des Gesetzgebers soll dies aber eine Weiterführung der früheren Bundesgerichtspraxis sein, welche einen solchen Widerruf nicht ohne weiteres zulies. Diesem Anliegen kann Rechnung getragen werden bei der Handhabung der Fälle, in denen auf einen Widerruf verzichtet werden kann (Art. 30 Abs. 2 SuG; § 27 Abs. 2 StBG).
- wenn die ursprüngliche Verfügung nur einen provisorischen Betrag zusprach und den definitiven unter den Vorbehalt der noch zu prüfenden Abrechnung stellte (Spezifisch in Bezug auf die Rückforderung von Covid-19-Härtefallgeldern, die provisorisch als akonto-Beiträge ausbezahlt wurden Urteil Cour de Justice Genf ATA/1042/2022 vom 17.10.2022)

A.5 Massgeblichkeit der steuerlichen Betrachtung?

Mehrere der gestellten Fragen beziehen sich darauf, ob es zulässig ist, für die Bemessung der bGB in bestimmten Konstellationen von der steuerlichen Betrachtung abzuweichen. Es rechtfertigt sich daher, die Frage hier zunächst in allgemeiner Weise zu erörtern, worauf dann bei den einzelnen Fragen zurückgegriffen wird.

Für die Bemessung des für die bGB massgebenden Jahresgewinns verweist Art. 12 Abs. 1 septies des Gesetzes auf die Art. 58-67 DBG. Die kant. Verordnung verweist auf die § 71-80 StG. Der Wortlaut verweist nicht «sinngemäss», sondern direkt auf diese steuerlichen Bestimmungen.

Die Formulierung samt dem Hinweis auf das Steuerrecht entstand erst in einer fortgeschrittenen Phase der Gesetzesberatung (vgl. vorne A.2.1). Den öffentlich zugänglichen Materialien lassen sich keine Erklärungen für diesen Verweis entnehmen. Dem klaren Wortlaut zufolge ist aber die steuerliche Betrachtung prinzipiell auch für die bGB massgeblich.

Die Verweisung auf das Steuerrecht gilt allerdings nicht ausnahmslos. Eine Ausnahme ist ausdrücklich vorgesehen: Gemäss Art. 67 Abs. 1 DBG und § 80 StG können Verluste aus sieben vorangehenden Geschäftsjahren abgezogen werden. Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-G ermächtigt den Bundesrat, im Rahmen der bGB die Berücksichtigung von Vorjahresverlusten zu regeln. Gemäss Art. 8e HFMV 20 bzw. Art. 6 HFMV 22 kann im Jahr 2021 ausschliesslich der Verlust des Jahres 2020 abgezogen werden, im Jahre 2022 derjenige der Jahre 2020 (soweit nicht schon in 2021 berücksichtigt) und 2021. Dasselbe gilt nach kantonalem Recht (§ 3b der kant. Verordnung).

Weiter kann schon aus systemlogischen Gründen der Verweis auf die Art. 58-67 DBG bzw. § 71-80 StG nicht absolute Geltung haben: Die verwiesenen Bestimmungen beziehen sich nämlich auf die Gewinnsteuer der juristischen Personen. Unternehmen in der Form der Einzelfirma oder der Personengesellschaft unterliegen jedoch nicht der Gewinnsteuer, sondern der Einkommenssteuer für Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Indem die Härtefallregelung generell (auch für Einzelunternehmen) auf die Gewinnsteuer verweist, weicht sie von der steuerlichen Regelung ab. Der Verweis ist so zu verstehen, dass auch bei Einzelfirmen und Personengesellschaften für die Zwecke der bGB der Gewinn so zu berechnen ist, wie wenn es sich um juristische Personen handeln würde.

Abgesehen davon ist aber gemäss dem klaren Gesetzeswortlaut die steuerliche Betrachtung massgebend, so dass auf diese abzustellen ist. Dafür sprechen auch die Einheit der Rechtsordnung (vgl. dazu in allgemeiner Form BGE 143 II 8 E. 7.3), was namentlich für die Lückenfüllung gilt (vgl. BGE 147 II 309 E. 4.4), und das Anliegen der Rechtssicherheit, nicht zuletzt aber auch die Verfahrensökonomie: Für die bGB müssen nicht besondere Gewinnberechnungen erstellt werden, sondern es kann auf die steuerrechtliche Betrachtung abgestellt werden.

Immerhin verweisen aber Gesetz und Verordnung nur auf das *Steuerrecht*, aber nicht ausdrücklich – anders als z.B. Art. 23 AHVV – auf die *Steuerveranlagung*. In diesem Zusammenhang ist zu bedenken, dass das Gewinnsteuerrecht bestimmte Spielräume enthält, so dass mehrere gesetzeskonforme Lösungen möglich sind und von den Steuerbehörden anerkannt werden können. Es ist jedoch denkbar, dass die Härtefallregelung gewisse Besonderheiten enthält und im Lichte dieser Besonderheiten eine der steuerlich zulässigen Betrachtungsweisen zu einer Verfälschung von Sinn und Zweck des Gesetzes führen könnten. In solchen Fällen ist denkbar, dass härtefallrechtlich von einer Steuerveranlagung abgewichen werden kann.

Das bezieht sich insbesondere auf das Element der Periodizität: Das Steuerrecht beruht zwar grundsätzlich auf dem Periodizitätsprinzip, wonach die Einkommens- und Gewinnsteuer jeweils für eine einjährige Steuerperiode festgelegt wird (Art. 40 und 79 DBG). Es kennt davon aber gewisse Ausnahmen, wie namentlich die bereits erwähnte periodenübergreifende Verlustverrechnung, bezüglich welcher das Härtefallrecht eine ausdrückliche Ausnahme von der steuerrechtlichen Betrachtung vorsieht.

Auch sonst kann sich aus dem Sinn und Zweck der Härtefallregelung ergeben, dass von der steuerlichen Betrachtung abgewichen werden kann. Zwar misst das Bundesgericht dem Periodizitätsprinzip erhebliche materielle Bedeutung zu und verweigert demzufolge relativ streng periodenfremd verbuchte Aufwendungen (BGE 137 II 353 E. 6.4.3-6.4.5; Urteile BGer 2C_895/2008 vom 9.6.2009; 2C_429/2010 vom 9.8.2011). Immerhin ist zu bemerken, dass zumindest dort, wo die Gewinnsteuersätze linear sind (wie das im Kanton Luzern der Fall ist, § 81 StG), die zeitliche Verteilung der Gewinne steuerlich grundsätzlich nicht von Bedeutung ist: Ob ein Gewinn im Jahr x oder $x+1$ versteuert wird, kommt letztlich auf dasselbe hinaus. Deshalb toleriert das Steuerrecht oder zumindest die Verwaltungspraxis gewisse Abweichungen vom gesetzlich an sich vorgesehenen Periodizitätsprinzip.

Demgegenüber stellt die bGB spezifisch nur auf das eine Jahr der Ausrichtung eines nicht rückzahlbaren Betrags ab. Werden somit Gewinne, die in diesem Jahr entstanden sind, auf ein anderes Jahr übertragen, wird die Bemessungsgrundlage für die bGB verfälscht. Diese Verfälschung kann – anders als im Steuerrecht – in späteren Jahren nicht mehr kompensiert werden, weil dann keine bGB mehr erfolgt (vgl. hinten zu Frage 3). Es sind auch andere Fälle denkbar, wo eine in steuerlicher Sicht neutrale Gestaltungsmöglichkeit zu einer Verfälschung der Gewinnberechnung der bGB führen könnte (vgl. hinten zu Frage 5).

Quintessenz: Von der steuerlichen Betrachtung kann abgewichen werden, wenn sich diese nicht zwingend aus dem Steuerrecht, sondern aus einer grosszügigeren Steuerpraxis ergibt und wenn das Abstellen auf diese grosszügigere steuerliche Betrachtung die Bemessungsgrundlage für die bGB verfälschen würde.

B. Beantwortung der Fragen

Frage 1

Können die Grundsätze aus dem Subventionsrecht, der Grundsatz von Treu und Glauben sowie allfällige weitere Rechtsgrundsätze im Rahmen der Rückforderung von Härtefallgeldern – mithin auch zu Ungunsten der betroffenen Unternehmen – herangezogen werden? Verstösst die Argumentation, dass eine Rückforderung von «A-fonds-perdu»-Beiträgen nun doch möglich ist, ggf. gar selber gegen den Grundsatz von Treu und Glauben?

Im Allgemeinen

Wie dargelegt, sind die Unterstützungen im Rahmen der Härtefallmassnahmen rechtlich Finanzhilfen im Sinn des Staatsbeitragsgesetzes vom 17. September 1996 (Erläuterungen zur kant. Covid Verordnung 9.12.2020, S. 11; Urteile Kantonsgericht Luzern 7H 21 158 vom 16.2.2022 E. 2.4; 7H 21 127 vom 20.10.2021, LGVE 2021 IV Nr. 12 E. 2.3).

Die allgemeinen Grundsätze des Subventionsrechts sind somit anwendbar, insbesondere die Grundsätze für den Widerruf von Subventionsverfügungen und die Rückforderung von Subventionen, die Konkretisierungen des Vertrauensschutzes darstellen (vorne A.3). Allerdings kann sich im Einzelnen die Frage stellen, ob die spezialgesetzliche Regelung abschliessend ist oder ob daneben zusätzlich die allgemeinen Regeln gelten.

Der blosse Umstand, dass die Beiträge in den Rechtsgrundlagen und in den Subventionsverfügungen als nicht rückzahlbare Beiträge bzw. à-fonds-perdu-Beiträge bezeichnet wurden, bedeutet nicht, dass eine Rückforderung ausgeschlossen wäre. Er besagt nur, dass die Beiträge im Unterschied zu den rückzahlbaren Darlehen (Art. 7 Abs. 1 lit. a HFMV 20) nicht a priori zurückbezahlt werden müssen, schliesst aber eine Rückforderung nicht aus, wenn eine entsprechende gesetzliche Regelung oder ein zulässiger Widerrufsvorbehalt in der Subventionsverfügung besteht.

Für die Rückerstattung von Beiträgen wegen Verletzung des **Verwendungsverbots** besteht eine kantonale rechtliche Rechtsgrundlage (§ 13 der Verordnung vom 9. Dezember 2020; § 15 der Verordnung vom 29. März 2022; vgl. vorne A.4). Diese ist zwar bloss auf Verordnungsstufe. Das Verwendungsverbot als solches hat jedoch seine Grundlage in einem formellen Gesetz (Art. 12 Abs. 1ter Covid-19-G in der Fassung vom 18. Dezember 2020) und stellt eine zulässige Auflage für die Gewährung der Härtefallhilfen dar. Eine Rückforderung wegen Missachtung einer gesetzeskonformen Auflage wäre sogar ohne besondere gesetzliche Grundlage möglich (vorne A.3).

Die **bedingte Gewinnbeteiligung** ist im wirtschaftlichen Ergebnis ebenfalls eine Art Rückforderung der bezahlten Härtefallbeiträge. Es besteht dafür für die Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mehr als 5 Millionen Franken ebenfalls eine formellgesetzliche Grundlage in Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-G (vorne A.4). Insoweit besteht an der Rechtmässigkeit der bGB kein Zweifel und die Rückforderung kann nicht mit dem blossen Hinweis auf Treu und Glauben verweigert werden. In Zweifelsfällen ist die gesetzliche Regel jedoch unter Beachtung der wegleitenden Grundsätze des Rückforderungsrechts auszulegen, namentlich im Lichte des Vertrauensschutzes. Das gilt insbesondere für die Frage des zeitlichen Anwendungsbereichs bzw. der Frage, ob eine unzulässige Rückwirkung vorliegt (s. Frage 2).

Für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu fünf Millionen Franken besteht eine Grundlage nur auf kantonaler Verordnungsebene. Zu beachten ist allerdings, dass nicht nur die bedingte Gewinnbeteiligung, sondern auch schon die Ausrichtung der Härtefallgelder im Wesentlichen auf Verordnungsrecht beruht. Formellgesetzliche Grundlage für die Verordnung ist auf kantonaler Ebene das Gesetz vom 19. November 2001 über die Wirtschaftsförderung und die Regionalpolitik (SRL 900). Nach dessen § 9 lit. a können Finanzhilfen im Rahmen des Zwecks des Gesetzes und der verfügbaren Mittel gewährt werden zur Auslösung und Ergänzung von Leistungen des Bundes im Bereich der Wirtschaftsförderung und der Regionalpolitik. Nach § 4 Abs. 3 des Gesetzes können

die Leistungen des Kantons im Einzelfall an besondere Bedingungen und Auflagen geknüpft werden. Die Bestimmungen des Staatsbeitragsgesetzes bleiben vorbehalten.

Indem die formellgesetzliche kantonale Grundlage somit einerseits an Leistungen des Bundes anknüpft, und andererseits ausdrücklich erlaubt, die Leistungen an Bedingungen und Auflagen zu knüpfen, ist sie eine hinreichende gesetzliche Grundlage, um auf Verordnungsebene die Bedingungen und Auflagen auszuführen, die dem Bundesrecht entsprechen. Haben die Bedingungen und Auflagen eine hinreichende gesetzliche Grundlage, ist auch die Rückforderung der Subvention bei Nichteinhaltung dieser Bedingungen und Auflagen ohne zusätzliche formellgesetzliche Grundlage zulässig (vorne A.3).

Sodann gilt das Verbot des Rechtsmissbrauchs als allgemeiner Rechtsgrundsatz in allen Rechtsgebieten, auch im Subventionsrecht (s. dazu näher hinten zu Frage 6).

Das Subventionsrecht enthält weitere allgemeine Grundsätze für die Bemessung von Subventionen (Art. 12-15 SuG; § 14-17 StBG), namentlich den Grundsatz, dass nur Aufwendungen anrechenbar sind, die für die zweckmässige Erfüllung der Aufgabe unbedingt erforderlich sind (Art. 14 Abs. 1 SuG; § 14 Abs. 1 StBG). Dabei stellt sich jedoch in besonderem Masse die Frage, wie weit dieser Grundsatz neben den spezialgesetzlichen Bestimmungen, welche die Bemessung einer Subvention regeln, zum Tragen kommt (dazu näher hinten Fragen 3 und 7).

Sonderfall für Ermessenssubvention?

Gemäss ausdrücklicher kantonaler Regelung (§ 9 Abs. 4 der kant. Verordnung vom 9.12.2020) und bundesgerichtlicher Rechtsprechung zu analogen Regelungen (Urteile BGer 2C_991/2022 vom 24.3.2023 E. 1.3/4; 2C_711/2022 vom 9.12.2022 E. 1.2; 2C_401/2022 vom 2.11.2022 E. 1; 2C_8/2022 vom 28.9.2022 E. 1) handelt es sich bei den Härtefallleistungen um Ermessenssubventionen im Sinne von Art. 83 lit. k BGG mit der Folge, dass die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht nicht zulässig ist. Auch Art. 12 Covid-19-G und die HFMV 20 geben keinen Anspruch auf Härtefallleistungen (Urteile BGer 2C_757/2022 vom 4.5.2023 E. 1.3.4; 2C_969/2022 vom 12.4.2023 E. 1.3.3). Nach der Rechtsprechung ist allerdings auch bei Ermessenssubventionen die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig, wenn es nicht um die anfängliche Festsetzung, sondern um ein allfälliges Abweichen von den ursprünglichen Zusicherungen bzw. um einen entsprechenden (Teil-) Widerruf und Rückforderungen geht (BGE 118 Ib 100 E. 1; Urteile BGer 2C_206/2017 vom 23.2.2018 E. 1.1; 2C_845/2017 vom 18.5.2018 E. 1.1; 2C_717/2015 vom 13.12.2015 E. 1; 2C_139/2012 vom 30.5.2012 E. 1.1; 2C_631/2009 vom 22.2.2010 E. 1.2; 2C_266/2007 vom 21.1.2008 E. 1.1).

Das gilt insbesondere auch für Entscheide über die Rückerstattung von Covid-19-Härtefallgeldern (Urteil BGer 2C_713/2022 vom 13.2.2023 E. 1.2).

Das ist zwar eine prozessrechtliche Aussage; sie wird aber damit begründet, dass es in solchen Fällen um einen Eingriff in die Rechtsstellung (position juridiquement protégée) des Betroffenen geht.

Damit ist auch eine materiellrechtliche Aussage impliziert: Bei der Rückforderung einer Subvention besteht nicht das gleiche Ermessen wie bei der anfänglichen Gewährung. Selbst wenn ursprünglich ein Ermessen des Staates bestand in der Frage der Ausrichtung der Subvention, wird durch die Subventionsverfügung eine Vertrauensgrundlage geschaffen. Diese kann nicht mehr ohne weiteres widerrufen werden; dies als Ausfluss von Treu und Glauben bzw. der Bindungswirkung der Verfügung, mit der die Subvention zugesprochen wurde.

Demnach gelten auch für die Rückforderung von Härtefallbeiträgen die vorne dargelegten Regeln zur Rückerstattung erhaltener Subventionen (vorne A.3). Da die Härtefallbeiträge mittels Verfügungen zugesprochen wurden, können sie nur zurückgefordert werden, wenn die Voraussetzungen für einen Widerruf dieser Verfügung erfüllt sind.

Antwort:

Für die Rückforderung von Härtefallgeldern gelten die allgemeinen Grundsätze des Subventionsrechts, namentlich die Regeln über den Widerruf von Subventionsverfügungen bzw. die Rückforderung von Subventionen, die eine Konkretisierung des Vertrauensschutzes bzw. des Grundsatzes

von Treu und Glauben darstellen (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV). Diese Regeln gelten auch wenn es sich bei den Härtefallgeldern um Ermessenssubventionen handelt. Für die Rückforderung wegen Verletzung des VV sowie für die bGB bestehen grundsätzlich hinreichende gesetzliche Grundlagen. Es kann im Grundsatz nicht argumentiert werden, die Rückforderung verstosse gegen Treu und Glauben. Für besondere Konstellationen s. die folgenden Fragen.

Frage 2

Wie ist das von betroffenen Unternehmen nun vorgebrachte Argument zu beurteilen, dass Härtefallgelder, welche vor dem 1. April 2021 (für Unternehmen mit einem Jahresumsatz ab CHF 5 Mio.) bzw. vor dem 21. April 2021 (für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis CHF 5 Mio.) mit dem Verweis, es handle sich um «A-fonds-perdu-Beiträge» ausgerichtet wurden, in keinem Fall zurückzuzahlen sind? Auch dann nicht, wenn nachträglich weitere Tranchen ausgeschüttet wurden? Ergäbe sich diesfalls eine (unzulässige) Rückwirkung?

Gesetzliche Grundlagen

Wie dargelegt, besteht eine gesetzliche Grundlage für die bedingte Gewinnbeteiligung

- auf Bundesebene für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mehr als fünf Millionen Franken (Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-G) seit **1. April 2021** (Inkrafttreten der Verordnungsänderung vom 31. März 2021, welche in Art. 8e die Bemessungsbasis konkretisiert);
- auf kantonaler Ebene für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von bis zu fünf Millionen Franken seit **21. April 2021** (Inkrafttreten der kantonalen Verordnung) für den entsprechenden Jahresgewinn 2021;
- seit dem **19. Juni 2021** (Inkrafttreten der Verordnungsänderung vom 18. Juni 2021) auch für den Gewinn aus dem Jahre 2020.

Die Beiträge wurden teilweise vor diesen Daten bereits zugesprochen. Die entsprechenden Verfügungen enthielten demzufolge keine Hinweise auf eine Rückerstattungspflicht.

Die Übergangsregelung Art. 22a Abs. 2 HFMV 20 lautet wie folgt:

2 Die Gewinnbeteiligung nach Artikel 8e in der Fassung der Änderung vom 31. März 2021 gilt für Unternehmen, denen Härtefallhilfen ab dem 1. April 2021 zugesichert werden.

Analog lautet § 18b der kantonalen Verordnung in der Fassung vom 20. April 2021:

Die Gewinnbeteiligung gemäss § 3b gilt für Unternehmen, denen ab dem 21. April 2021 Härtefallhilfen zugesichert wurden.

Analog ist auch die Übergangsregelung in der Änderung vom 18. Juni 2021, mit welcher auch der Gewinn des Jahres 2020 dem Gewinn des Jahres 2021 zugeschlagen wird, mithin ebenfalls der bGB unterliegt.

§ 18c Abs. 2 Die Änderung von § 3b Absatz 1 vom 18. Juni 2021 gilt für Unternehmen, denen ab dem 19. Juni 2021 Härtefallgelder zugesprochen wurden.

Aufgrund dieser Übergangsregelungen ist klar:

- Unternehmen, die ab dem 1. bzw. 21. April 2021 keine Härtefallhilfen mehr zugesprochen erhalten haben, fallen nicht unter die bGB.
- Die ab dem 1. bzw. 21. April 2021 zugesprochenen Härtefallhilfen fallen unter die bGB.

Hingegen fragt sich, ob diejenigen Unternehmen, die ab dem 1. bzw. 21. April 2021 noch Härtefallhilfen zugesprochen erhalten haben, gegebenenfalls auch die vor dem 1. bzw. 21. April 2021 zugesprochenen Hilfen zurückerstatten müssen.

Analog ist die Situation für die ab dem 19. Juni 2021 in Kraft stehende kantonale Regelung: Klar ist:

- Unternehmen, denen ab dem 19. Juni 2021 keine Härtefallgelder zugesprochen wurden, müssen die bis zum 18. Juni zugesprochenen Gelder nur bis zur Höhe des Gewinns des Jahres 2021 zurückbezahlen. Der Gewinn 2020 ist unerheblich.

- Unternehmen, denen ab dem 19. Juni 2021 Härtefallgelder zugesprochen wurden, müssen diese Gelder bis zur Höhe der Gewinne 2020 und 2021 zurückbezahlen.

Hingegen fragt sich, ob Unternehmen, denen ab dem 19. Juni 2021 Härtefallgelder zugesprochen wurden, auch die vor dem 19. Juni 2021 zugesprochenen Gelder bis zur Höhe der Gewinne 2020 und 2021 zurückerstatten müssen.

Angesprochen ist damit das Rückwirkungsverbot.

Allgemeine Grundsätze der Rückwirkung

In zeitlicher Hinsicht sind diejenigen Rechtssätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Tatbestandes Geltung haben (BGE 148 V 162 E. 3.2.1; 146 V 364 E. 7.1; 141 V 657 E. 3.5.1). Wenn sich das Recht ändert, ist es grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, Übergangsbestimmungen zu erlassen (BGE 148 V 162 E. 3.2.1; 144 V 224 E. 6.1). Der formelle Gesetzgeber kann auch die Kompetenz zum Erlass von Übergangsregelungen an den Verordnungsgeber delegieren (BGE 146 V 364 E. 9.1).

Fehlt im Gesetz eine Übergangsbestimmung, hat das Gericht zu prüfen, welche Übergangsordnung zu treffen ist, wobei es aufgrund allgemeiner übergangsrechtlicher Grundsätze entscheidet (BGE 148 V 70 E. 5.3; 148 V 162 E. 3.2.1; 131 V 425 E. 5.1).

Die Rechtsnatur dieser allgemeinen übergangsrechtlichen Grundsätze ist nicht völlig klar:

- Sie können einerseits als Grundsätze des allgemeinen Verwaltungsrechts betrachtet werden und geltend damit nur *subsidiär* zu spezialgesetzlichen Regelungen; wo solche bestehen, sind diese anwendbar. Dem entspricht die Rechtsprechungslinie, wonach die allgemeinen Regeln nur dort gelten, wo eine Übergangsregelung fehlt.
- Sie können aber auch als verfassungsrechtliche Regeln betrachtet werden und gehen damit einer gesetzlichen oder untergesetzlichen Regelung grundsätzlich vor. Die neuere Lehre und Rechtsprechung tendiert zu dieser zweiten Betrachtung, indem das Rückwirkungsverbot aus Art. 5, 8 oder 9 BV abgeleitet wird (BGE 144 I 81 E. 4.1; Urteil BGer 1C_366/2016 vom 13.2.2017 E. 2.1). Zwar ist aufgrund von Art. 190 BV eine Übergangsregelung, die in einem formellen Bundesgesetz enthalten ist, anwendbar, auch wenn sie verfassungswidrig sein sollte. Immerhin ist aber aus mehreren möglichen Auslegungen der bundesgesetzlichen Anordnung diejenige zu wählen, die der Verfassung am besten entspricht (Urteil BGer 2C_1005/2021 vom 26.4.2022 E. 4.5). Sodann sind eidgenössische Verordnungen sowie kantonale Erlasse aller Stufen auf ihre Verfassungsmässigkeit hin überprüfbar.

Nach diesen allgemeinen übergangsrechtlichen Grundsätzen ist eine *echte Rückwirkung* verpönt. Eine solche liegt vor, wenn ein Gesetz bei der Anwendung des neuen Rechts an ein Ereignis anknüpft, das sich vor dessen Inkrafttreten ereignet hat und das im Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Norm abgeschlossen ist. Diese echte Rückwirkung ist nach der Praxis des Bundesgerichts nur dann verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn die Rückwirkung ausdrücklich in einem Gesetz vorgesehen ist oder sich daraus klar ergibt, in einem vernünftigen Rahmen zeitlich limitiert ist, nicht zu stossenden Ungleichheiten führt, einem schutzwürdigen öffentlichen Interesse dient und wohl-erworbene Rechte respektiert (BGE 147 V 156 E. 7.2.1; 144 I 81 E. 4.2; 138 I 189 E. 3.4; 119 Ia 254 E. 3b).

Beispiele für unzulässige echte Rückwirkungen:

- BGE 138 I 189 E. 3.5: Unzulässig ist, wenn ein am 1. Januar des Jahres x in Kraft getretenes Steuergesetz Anwendung findet auf die Besteuerung eines im Jahre x-1 abgeschlossenen Sachverhalts (bzgl. die jährlich erhobene Motorfahrzeugsteuer, und zwar auch dann, wenn die besteuerten Fahrzeuge im Jahre x noch im Verkehr sind).
- BGE 147 V 156: Nach alter Regelung ist bei Heimeintritt für die Pflegekostenfinanzierung der Wohnsitzkanton zuständig. Nach neuem Recht soll jedoch in denjenigen Fällen, in denen die pflegebedürftige Person in ein ausserkantonaies Pflegeheim eintritt und dort zivil-

rechtlichen Wohnsitz begründet (vgl. Art. 23 Abs. 1 ZGB), die Zuständigkeit zur Finanzierung der ungedeckten Pflegekosten beim Herkunftskanton (Kanton des vormaligen Wohnsitzes) verbleiben. Da die gesetzliche Regelung auf den Zeitpunkt des Heimeintritts abstellt, wäre es eine echte Rückwirkung, die neue Regelung anzuwenden, wenn der Heimeintritt vor dem Inkrafttreten der neuen Regelung erfolgt ist. Für eine solche echte Rückwirkung besteht keine gesetzliche Grundlage (E. 7.2.2).

- Urteil BGer 1C_366/2016 vom 13.2.2017: Erhebung einer raumplanerischen Mehrwertabgabe für eine Einzonung, gestützt auf ein Gesetz, das erst nach der Einzonung in Kraft getreten ist. Die Rückwirkung ist zwar in einem formellen Gesetz vorgesehen und entspricht einem öffentlichen Interesse; aber die Rückwirkung von bis zu sechs Jahren ist zeitlich übermässig.

Zulässig ist es hingegen, ein am 12. Februar in Kraft getretenes Dekret über die Beamtenbesoldung (welches für ein Jahr keinen Teuerungszuschlag vorsieht) rückwirkend auf den 1. Januar anzuwenden, da das Dekret dies klar vorsieht, die Rückwirkung zeitlich minimal ist und nicht gegen wohlverworbene Rechte verstösst, weil die Regelungen über die Beamtenbesoldung änderbar sind und weil sachliche Gründe bestehen (schlechte finanzielle Situation des Staates). Gründe der Einfachheit rechtfertigen es zudem, die Aufhebung des Teuerungsausgleichs für ein ganzes Kalenderjahr anzuwenden, und nicht z.B. vom März bis zum Februar des Folgejahres. Schliesslich kam die Regelung nicht überraschend, sondern war schon im Herbst des Vorjahres bekannt (BGE 119 Ia 254 E. 3b).

Dieses Rückwirkungsverbot betrifft Fälle, in denen der zu regelnde Sachverhalt unter der Herrschaft des alten Rechts abgeschlossen wurde. Hingegen sind zeitlich offene Dauersachverhalte grundsätzlich nach den jeweils geltenden rechtlichen Grundlagen zu beurteilen, d.h. bis zum Inkrafttreten einer Rechtsänderung ist das alte Recht anwendbar und danach (*ex nunc et pro futuro*) das neue Recht (BGE 148 V 162 E. 3.2.1). So wären z.B. für die Bemessung der Erwerbsausfälle infolge der Corona-Pandemie die jeweils für die fragliche Periode in Kraft stehenden Bestimmungen massgebend. Das anwendbare Recht kann allerdings davon abweichende übergangsrechtliche Regelungen enthalten (BGE 148 V 162 E. 3.2.2).

Das gilt auch, wenn eine neue Regelung *pro futuro* an Verhältnisse anknüpft, die unter der Herrschaft des alten Rechts entstanden sind, beim Inkrafttreten des neuen Rechts aber noch andauern (Rückanknüpfung). In solchen Fällen liegt eine sog. *unechte Rückwirkung* vor; solche sind zulässig, solange sie nicht gegen wohlverworbene Rechte bzw. den Vertrauensschutz verstossen (BGE 148 II 1 E. 5.1; 148 I 233 E. 4.4; 146 V 364 E. 7.1; 144 I 81 E. 4.1; 138 I 189 E. 3.4; 137 II 371 E. 4.2).

Beispiele:

- BGE 133 II 97 E. 4.1: Die seit 1. Januar 2007 geltende Regelung über die Durchsetzungshaft kann angewendet werden auf einen ausreisepflichtigen Ausländer, der sich im Dezember 2006 weigerte, die Schweiz zu verlassen, da der gesetzwidrige Zustand – die Nichtausreise – immer noch andauert.
- BGE 106 Ia 254: Durch Gesetzesänderung wird die Ausbildung der Lehrer verlängert. Das Gesetz beauftragt den Regierungsrat mit dem Erlass einer Übergangsordnung. Gemäss der auf dem Verordnungsweg erlassenen Übergangsregelung gilt für diejenigen, die unter altem Recht ihre Ausbildung begonnen haben, eine Verlängerung um ein Jahr. Die Betroffenen haben ihre Ausbildung als Lehrer noch nicht abgeschlossen. Wenn die strengeren neuen Zulassungsvoraussetzungen auf sie Anwendung finden, wird nicht an ein in der Vergangenheit liegendes, abgeschlossenes Ereignis angeknüpft. Es liegt keine echte Rückwirkung vor und es wird auch kein wohlverworbene Recht verletzt: Der Umstand, dass die Betroffenen unter altem Recht die Ausbildung begonnen haben, verschafft grundsätzlich keinen Anspruch auf unveränderte Weiterführung des Lehrganges.
- Urteil BGer 1C_18/2016 vom 6.6.2016: Die Anwendung der neuen Regeln über die Altlastensanierung (Art. 32d USG) auf Standorte, bei denen die umweltbelastende Produktion vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts eingestellt wurde, ist eine zulässige unechte Rückwirkung, da sie an die weiterdauernde Gefahrenlage anknüpft.

Sowohl die Ausnahmen vom Verbot der echten Rückwirkung als auch die Ausnahmen von der Zulässigkeit der unechten Rückwirkung (Schutz wohlerworbener Rechte) haben ihre Grundlage im Vertrauensschutz (vgl. BGE 148 II 1 E. 5.1)

Demzufolge finden sich in der Rechtsprechung auch Fälle, in denen nicht einem strikten Dualismus zwischen echter und unechter Rückwirkung gefolgt, sondern eine vermittelnde Regelung gesucht wurde:

Beispiel:

- BGE 148 II 1: Das neue Recht verlangt als Voraussetzungen für eine Niederlassungsbewilligung erhöhte Integrationsanforderungen und sieht vor, dass bei Integrationsdefiziten eine Niederlassungsbewilligung in eine Aufenthaltsbewilligung herabgestuft werden kann. Das gilt auch für Niederlassungsbewilligungen, die unter der Herrschaft des alten Rechts erteilt wurden. Das ist eine unechte Rückwirkung, denn sie stellt auf Verhältnisse ab, die schon unter der Herrschaft des alten Rechts entstanden sind und beim Inkrafttreten des neuen Rechts noch fortauern (E. 5.1). Dem Umstand, dass früher die an sich unbefristete und bedingungsfeindliche Niederlassungsbewilligung noch ohne die erhöhten Anforderungen erteilt wurde, führt aber dazu, dass bei der Anwendung der neuen Norm nicht ausschliesslich auf Sachverhaltselemente abgestellt werden darf, die vor dem Inkrafttreten der Integrationsbestimmungen eingetreten sind. Die Rückstufung muss unter dem neuen Recht an ein aktuelles Integrationsdefizit von einem gewissen Gewicht anknüpfen; nur dann besteht ein hinreichend schwerwiegendes öffentliches Interesse an der Rückstufung altrechtlich erteilter Niederlassungsbewilligungen unter dem neuen Recht. Dabei dürfen die vor dem Inkrafttreten eingetretenen Sachverhaltselemente mitberücksichtigt werden, um die neue Situation im Lichte der bisherigen würdigen und in diesem Sinn die Entstehung und das Fortdauern des Integrationsdefizits umfassend klären zu können (E. 5.3).

Zur Anwendung der Rückwirkungsregeln in subventionsrechtlichen Zusammenhängen können folgende Beispiele genannt werden:

- Urteil BGer 2P.56/1999 vom 21.3.2000: Durch eine Änderung der Wohnbauförderungsverordnung werden höhere Einkommens- und Vermögensgrenzen (als Voraussetzung für Mietzinsverbilligungen) festgesetzt, die mit einer Übergangsfrist von drei Jahren auch für bestehende Mietverhältnisse gelten. Es geht um die Verbilligung von Mietverhältnissen, die nach Inkrafttreten des neuen Rechts noch andauern. Es liegt mithin keine echte Rückwirkung vor. Es besteht auch kein wohlerworbenes Recht, dass eine einmal gewährte Subvention auch in Zukunft ausbezahlt wird. Dass den bisherigen Mietern, welche die neurechtlichen Einkommens- und Vermögensvoraussetzungen nicht mehr erfüllen, entweder die Wohnung gekündigt oder ein Mietzinszuschlag auferlegt wird, ist daher zulässig.
- Urteil BGer 2C_717/2015 vom 13.12.2015: Nach dem früheren Gesetz beteiligte sich der Kanton an den Kosten für Krankenanstalten mit Investitionsbeiträgen in der Form von Objektkrediten und Beiträgen an die Betriebskosten in der Form von Globalbeiträgen. Gestützt darauf erhielt ein privates Sanatorium in den Jahren 2003-2011 kantonale Beiträge in der Form von Globalbeiträgen. Da die Betreiberin des Sanatoriums Mieterin der von ihr benützten Liegenschaften war, wurden auch die Mietkosten in Form von Globalbeiträgen ausgerichtet, obwohl sie auch Investitionsanteile enthielten. Nach neuem Gesetz, das ab 2012 galt, waren die kantonalen Beiträge in Form von Pauschalen zu leisten, die sowohl die Investitions- als auch die Betriebskosten abdeckten. Das Gesetz sah vor, dass die unter altem Recht geleisteten Staatsbeiträge für Investitionen zum Restbuchwert in ein verzinsliches und rückzahlbares Darlehen umzuwandeln seien. Der Kanton verlangte vom Spital die Umwandlung in Darlehen auch für einen Anteil der unter altem Recht erhaltenen Global-Betriebsbeiträge mit der Begründung, mit diesen Beiträgen seien teilweise auch Investitionen abgegolten worden. Das Spital wehrte sich dagegen u.a. mit der Begründung, die Umwandlung in ein Darlehen sei eine unzulässige echte Rückwirkung. Das Bundesgericht differenzierte: Soweit die Staatsbeiträge für Betriebskosten eines in der Vergangenheit abgeschlossenen Betriebsjahres geleistet wurden, wäre ihre Rückforderung (bzw. Umwandlung in ein Darlehen) eine echte Rückwirkung; soweit aber damit Investitionen getätigt wurden, denen noch ein Gegenwert gegenübersteht, der in Zukunft benützt werden kann, hat

der Staat Beiträge für eine künftige Nutzung geleistet; insoweit liegt kein Eingriff in wohlverworbene Rechte vor (E. 6.4.4).

bGB für den Gewinn 2021 auf den vor dem 1. bzw. 21. April 2021 gewährten Beiträgen

Gemäss Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-G und § 3b der kant. Verordnung leiten die Unternehmen, die im Jahr der Ausrichtung eines nicht rückzahlbaren Beitrags einen steuerbaren Jahresgewinn nach den Artikeln 58–67 DBG bzw. nach §§ 71–80 StG erzielen, diesen an den Kanton weiter; dies aber höchstens im Umfang des erhaltenen Beitrags.

Die bGB ist somit doppelt begrenzt:

1. durch die Höhe des steuerbaren Jahresgewinns. Es wird maximal der Gewinn zurückerstattet (bis zur Höhe der erhaltenen Beträge).
2. durch den Umfang des erhaltenen Beitrags. Es werden maximal die ausbezahlten Beträge zurückgefordert (unter der Voraussetzung, dass ein Gewinn erzielt wurde).

Das *erste Begrenzungselement* (Gewinn) meint den Gewinn des *ganzen* Jahres. Das ergibt sich aus dem insoweit klaren Wortlaut von Gesetz und Verordnung und aus sachlichen Gründen: Steuerrechtlich wird der Gewinn jeweils für ein ganzes Jahr bemessen (Art. 79 DBG). Erst aufgrund der Jahresrechnung Ende Jahr steht fest, ob ein Gewinn erzielt wurde oder nicht. Das Steuerrecht unterscheidet nicht danach, in welchem Zeitraum innert dieses Jahres der Gewinn erzielt wurde (ausser bei unterjähriger Steuerpflicht). Man kann also nicht sagen, ob mit der bGB ein Gewinn abgeschöpft wird, der vor oder nach April 2021 erzielt wurde. Bemessungsgrundlage ist der Gewinn des ganzen Jahres. Somit knüpft die neue Regelung an einen Sachverhalt an, der noch andauert (Gewinnerzielung). Insoweit liegt eine grundsätzlich zulässige *unechte Rückwirkung* vor.

Das *zweite Begrenzungselement* (erhaltener Betrag) knüpft hingegen an einen Sachverhalt an, der sich in einem einmaligen Akt erschöpft. Soweit die entsprechenden Beiträge vor dem massgebenden Datum zugesprochen wurden, aber aufgrund einer nach dem massgebenden Datum in Kraft getretenen Rechtsnorm zurückverlangt werden, liegt eine *echte Rückwirkung* vor. Es fragt sich, ob die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind.

Der Wortlaut von Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-G lässt darauf schliessen, dass eine Rückwirkung beabsichtigt war: Es soll der «im Jahr der Ausrichtung eines nicht rückzahlbaren Beitrags» erzielte Jahresgewinn weitergeleitet werden, bis «höchstens im Umfang des erhaltenen Beitrags».

Die erste Erwähnung von «Beitrag» stellt global auf das Jahr der Ausrichtung ab, nicht auf das genaue Datum. Die zweite Erwähnung nimmt auf diesen selben Betrag Bezug. Das wird noch deutlicher im französischen Wortlaut:

Les entreprises, ... qui, durant l'année où une contribution non remboursable leur est octroyée, réalisent un bénéfice annuel imposable ..., le transfèrent au canton compétent, ce toutefois au maximum à concurrence du montant de la contribution perçue.

Klar ist auch der Wortlaut von Art. 22a Abs. 2 HFMV 20 bzw. § 18b der kant. Verordnung: Die Gewinnbeteiligung gilt für *Unternehmen*, denen Härtefallhilfen ab dem 1. (bzw. 21.) April 2021 zugesichert wurden. Diese Formulierung stellt klarerweise nicht auf die Beiträge ab, die seit dem 1. April zugesichert wurden, sondern auf die Unternehmen, denen seit diesem Datum Beiträge zugesichert wurden. Hat das Unternehmen ab diesem Datum Härtefallhilfen erhalten, so bemisst sich die bGB nach Art. 8e HFMV 20 nach dem steuerbaren Jahresgewinn 2021, also nach dem ganzen Jahresgewinn. § 3b der kantonalen Verordnung spricht von dem «im Jahr der Ausschüttung» erzielten «steuerbaren Jahresgewinn». Auch das bezieht sich auf den ganzen Gewinn des Jahres 2021. Dieser Gewinn ist sodann bis höchstens im Umfang des erhaltenen Beitrags an den Kanton weiterzuleiten.

Das scheint auch der Wille des Gesetzgebers gewesen zu sein:

Ständerat Levrat, auf dessen Antrag (der mit der Kommission und dem Bundesrat abgesprochen war) die Gesetzesfassung zurückgeht, begründete die Lösung wie folgt (AB S 2021 187 f.):

« La règle est en fait assez simple. Si elle pouvait être appliquée a priori, elle se résumerait à ce que les entreprises qui réalisent un bénéfice n'obtiennent pas d'aide à fonds perdu. Comme, pour 2021, nous ne savons à l'évidence pas si elles réaliseront un bénéfice, il faut concevoir un mécanisme qui permette de corriger a posteriori la situation au cas où des entreprises réaliseraient un bénéfice en 2021, ce qui est vraisemblablement assez théorique pour les entreprises qui obtiendraient des indemnités pour cas de rigueur. Enfin, prévoyons malgré tout ce cas, donc un mécanisme applicable a posteriori pour obtenir le remboursement des aides à fonds perdu si l'entreprise prévoit de réaliser un bénéfice en 2021. Vous vous souvenez que, jeudi dernier, nous avons eu une discussion sur une clause d'"earn out" pour les années 1, 2 et 3 après réception de l'aide pour cas de rigueur. Nous y avons renoncé. Tant et si bien que la seule chose qu'il reste à régler, c'est la restitution du bénéfice pour 2021 si, par extraordinaire, une entreprise en réalisait un après avoir bénéficié d'une aide à fonds perdu. C'est le sens de cette disposition qui remplacerait les règles compliquées que nous avons adoptées et qui étaient surtout pensées dans l'idée qu'il y aurait une clause d'"earn out" pour les années suivantes. Nous aurions ainsi une simplification du mécanisme qui conduirait à un remboursement pour l'année sous revue exclusivement, et plus aucune règle d'"earn out" pour les années suivantes. C'était une proposition de notre collègue Martin Schmid, que le conseil avait suivi lors de la première lecture. »

Analog dann auch Bundesrat Maurer im Nationalrat (AB N 2021 419):

«Wir sehen vor, und auch der Ständerat hat das so beschlossen, dass, wer im gleichen Jahr, in dem er einen A-Fonds-perdu-Beitrag erhält, einen Gewinn erzielt, diesen A-Fonds-perdu-Beitrag wieder zurückbezahlen soll. Ich glaube, etwas anderes ist politisch fast nicht zu erklären. Wenn eine Unternehmung Geld erhält und einen Gewinn macht, dann, sieht der Bundesrat vor, ist das Geld zurückzubezahlen. Ich glaube eigentlich nicht, dass eine Unternehmung Geld abholen wird, wenn sie noch Gewinne erzielt. Das ist Absatz 1 septies. Hier bitte ich Sie also, der Mehrheit zu folgen»

Die Idee war: wer im Jahr 2021 Beiträge erhält und zugleich einen Gewinn erzielt, soll den Betrag zurückerstatten. Dass dies nur Beiträge umfassen soll, die während eines Teils des Jahres ausbezahlt wurden, lässt sich daraus nicht entnehmen.

Die Rückwirkung ist zeitlich beschränkt auf rund drei bis vier Monate. Das ist im Lichte der Bundesgerichtspraxis eine zulässige Dauer der Rückwirkung.

Ob ein Eingriff in wohlerworbene Rechte vorliegt, ist im Lichte der Zielsetzung der Härtefallgelder zu beurteilen. Dazu sind folgende Überlegungen massgebend:

- Das Ziel der Härtefallgelder besteht darin, dass die Unternehmen, die aufgrund der Pandemie in wirtschaftliche Not geraten, und die damit verbundenen Arbeitsplätze weiter bestehen. Sinn und Zweck der Beiträge ist nicht, Unternehmen zu unterstützen, die trotz Pandemie Gewinn erzielen. Insofern haben die Subventionen nicht eine einmalige, vor April 2021 abgeschlossene Zielsetzung, sondern ihr Zweck weist über dieses Datum hinaus.
- Ob in subventionsrechtlichen Verhältnissen wohlerworbene Rechte begründet werden hängt vom Inhalt des Subventionsverhältnisses ab, d.h. von der Auslegung ihrer Rechtsgrundlagen und ihrem Zweck (Urteil BGer 2C_717/2015 vom 13.12.2015 E. 6.4.3). Beim Schutz wohlerworbener Rechte geht es um Wesentlichen um den Schutz unternehmerischer bzw. getätigter Investitionen (BGE 145 II 140 E. 4.3; 142 I 99 E. 2.4.3; 132 II 485 E. 9.5). Vertrauensschutz setzt voraus, dass gestützt auf die Vertrauensgrundlage nachteilige Dispositionen getroffen wurden, die nicht mehr rückgängig gemacht werden können (vorne A.3). Vorliegend war Bedingung für die Zusprache von a-fonds-perdu-Beiträgen schon zu Beginn, dass die Gewinne nicht aus dem Unternehmen entnommen werden dürfen (Art. 12 Abs. 1ter Gesetz; Art. 6 HFMV 20). Die Gewinne müssen also noch im Unternehmen vorhanden sein. Zwar wurden mit den Geldern Ausgaben getätigt (Löhne, Fixkosten usw.), die aber erfolgswirksam waren und den Gewinn reduziert haben. Denkbar ist natürlich auch, dass mit den erhaltenen Geldern Investitionen getätigt wurden, die aktiviert wurden und somit nicht erfolgswirksam waren. Insoweit könnten Dispositionen getroffen worden sein. Al-

lerdings geht es hier um einen kurzen Zeitraum von drei bis vier Monaten. Die Wahrscheinlichkeit, dass in dieser Zeit mit den erhaltenen Geldern irreversible Dispositionen getroffen wurden, ist wohl eher klein.

Die Regelung führt zwar zu einer Ungleichbehandlung zwischen Unternehmen, die ab dem 1. bzw. 21. April 2021 keine Beträge mehr erhalten haben und solchen, die noch Beiträge erhalten haben. Die ersteren müssen keine bGB leisten, wohl aber die letzteren, und zwar auch für die vor dem April 2021 bezogenen Beiträge. Allerdings liegt es im Wesen jeder Rechtsänderung, dass die Sachverhalte, die sich vorher abgespielt haben, anders behandelt werden als diejenigen, die sich nachher ereignen.

Hinzu kommt, dass die Rechtsänderung den Unternehmen bekannt war oder jedenfalls sein konnte. Sie hatten es daher in der Hand, ab 1. bzw. 21. April 2021 auf Härtefallbeiträge zu verzichten, um eine bGB zu vermeiden.

Insgesamt scheint mir somit die Anwendung der bGB bei Unternehmen, die ab dem 1. April 2021 Beiträge erhalten haben, auch für die Beiträge, die vom Januar bis März 2021 ausbezahlt wurden, rechtmässig.

Die kantonale Regelung (für Unternehmen bis 5 Mio Umsatz) ist insoweit gleich wie die eidgenössische, mit einem leicht unterschiedlichen Stichtag (21. April). Ist die eidgenössische Regelung zulässig, so gilt dies auch für die kantonale.

bGB auf dem Gewinn 2020

Rechtmässigkeit der Gewinnabschöpfung

Nach der kantonalen Regelung, die ab 19. Juni 2021 in Kraft steht, wird bei Unternehmen, denen ab dem 19. Juni 2021 Härtefallhilfen zugesichert wurden, für die bGB auch der Gewinn 2020 einbezogen, allerdings auch nur bis zur Höhe der erhaltenen Beiträge.

Nach der Bundesregelung wäre dies nicht der Fall: Sie setzt klarerweise voraus, dass die Unternehmen «im Jahr der Ausrichtung eines nicht rückzahlbaren Betrags» einen steuerbaren Gewinn erzielen; sie leiten «diesen» an den Kanton weiter (Art. 12 Abs. 1 septies), also den im Jahr der Ausrichtung erzielten Gewinn. Ein im Vorjahr erzielter Gewinn wird steuerlich nicht dem Gewinn des folgenden Jahres zugerechnet (anders als die Vorjahresverluste, die im Rahmen von Art. 67 DBG und § 80 StG mit dem Gewinn des laufenden Jahres verrechnet werden können). Im «Jahr der Ausrichtung» 2021 kann somit nur der Gewinn 2021 abgeschöpft werden, nicht derjenige des Jahres 2020.

Die kantonale Regelung weicht insofern von der eidgenössischen ab. Sie schafft damit eine Ungleichbehandlung zwischen den Unternehmen mit einem Jahresumsatz über 5 Millionen (für welche diese Regelung nicht gilt) und denjenigen bis zu fünf Millionen, die dieser Regelung unterliegen.

In den Erläuterungen zur Änderung vom 18. Juni 2021 wird dazu nur ausgeführt:

Zu § 3b:

Absatz 1

In Ergänzung der bereits normierten bedingten Gewinnbeteiligung wird für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken festgehalten, dass nicht nur der steuerlich massgebliche Verlust 2020, sondern auch ein allfälliger steuerlich massgeblicher Gewinn 2020 zu berücksichtigen ist. Dies analog des Bundesrechts jeweils vor Verlustverrechnung. So ist eine kombinierte Betrachtungsweise des Unternehmenserfolgs über die Jahre 2020 und 2021 gewährleistet. Auch dies erfolgt im Sinn einer Verhinderung oder Reduktion von Überentschädigungen.

Zu § 18

Absatz 2

Die Änderung bei der Gewinnbeteiligung gilt für Unternehmen, denen Härtefallhilfen ab dem 19. Juni 2021 zugesichert werden.

Anlass für diese Regelung war offenbar die Feststellung, dass manche Unternehmen im Jahre 2020 zwar einen Umsatzrückgang hatten, aber trotzdem einen Gewinn erzielten. Da der Kanton Luzern im Unterschied zu anderen Kantonen für die Auszahlung der Härtefallgelder nur auf den Umsatzrückgang abstellte und keine Gewinn- und Verlustrechnung verlangte, konnten solche Unternehmen trotzdem Härtefallgelder erhalten. Der Kanton betrachtet dies als Überentschädigung und möchte daher auch den Gewinn 2020 zurückverlangen.

Allerdings stellte auch die Bundesregelung für Unternehmen mit einem Jahresumsatz über 5 Millionen Franken nur auf den Umsatzrückgang und nicht auf die Gewinn- und Verlustsituation ab (Art. 8b HFMV 20, in der Fassung vom 31. März 2021). Auch hier war es wohl möglich, dass Unternehmen im Jahre 2021 Härtefallgelder erhielten, obwohl sie im Jahre 2020 Gewinn erzielten. Trotzdem verlangt das Bundesrecht diesen Gewinn nicht zurück. Die luzernische Regelung schafft somit eine Ungleichbehandlung von Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu 5 Millionen und solchen mit einem höheren Umsatz. Ein sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung ist kaum ersichtlich. Diese kann höchstens formal damit begründet werden, dass die einen Unternehmen der bundesrechtlichen, die anderen der kantonalrechtlichen Regelung unterstehen und der Kanton im Rahmen seiner Zuständigkeiten auch andere Regelungen erlassen darf als der Bund. Trotzdem bleibt die Ungleichbehandlung zumindest aus der Sicht der betroffenen Unternehmen stossend.

Hinzu kommt, dass die kantonale Regelung eine zusätzliche echte Rückwirkung darstellt:

Anders als der Gewinn 2021, der erst im laufenden Jahre 2021 festgestellt werden kann und für dessen Bemessung somit die im Laufe des Jahres 2021 in Kraft getretenen Rechtsänderungen berücksichtigt werden können, betrifft der Gewinn des Jahres 2020 einen abgeschlossenen Zeitraum. Wird durch eine erst im Jahre 2021 in Kraft getretene Rechtsänderung der im Jahre 2020 erzielte Gewinn abgeschöpft, liegt darin eine echte Rückwirkung, die nicht nur das zweite Begrenzungsselement der bGB (erhaltene Beiträge) betrifft, sondern zusätzlich auch das erste (Gewinnerzielung): Die vor dem 19. Juni zugesprochenen Beiträge werden zurückverlangt aufgrund einer neuen Gewinnberechnung, die erst ab dem 19. Juni in Kraft steht.

Zwar ist die Überlegung nachvollziehbar, dass mit den Härtefallgeldern nicht Unternehmen unterstützt werden sollen, die trotz der Pandemie einen Gewinn erzielen oder im Jahre 2020 erzielt haben. Diese Überlegung hätte jedoch bereits in der ersten Jahreshälfte 2021 gegolten, war aber damals offenbar kein Grund, die Härtefallgelder zu verweigern. Die Verordnungsänderung vom 18. Juni 2021 bedeutet eine Strategieänderung, die als solche legitim ist. Eine geänderte Rechtslage, die auf eine geänderte politische Konzeption zurückgeht, kann jedoch grundsätzlich nur pro futuro angewendet werden, nicht rückwirkend für die vor dem 19. Juni 2021 zugesprochenen Beiträge.

Sodann ist das öffentliche Interesse an dieser Rückwirkung rein fiskalisch. Ein finanzielles Interesse wurde zwar in BGE 119 Ia 254 E. 3b als Rechtfertigung für eine Rückwirkung betrachtet, aber spezifisch mit Hinweis auf eine vom Kanton dargelegte schlechte finanzielle Lage des Staates, und nur als eines neben anderen Argumenten. Anders als in jenem Fall erfolgte hier zudem die Rechtsänderung offenbar überraschend.

Schliesslich ist die Rückwirkung nicht mehr massvoll: Sie ist im Juni 2021 in Kraft getreten und betrifft den Gewinn des ganzen Jahres 2020.

Die Rückwirkung scheint mir daher in Widerspruch zu den allgemeinen Grundsätzen.

Rechtmässigkeit der Nebenbestimmung in der Subventionsverfügung

Die Frage ist, ob Gewinnabschöpfung für das Jahr 2020 rechtmässig wird, weil sie in den Subventionsverfügungen enthalten waren.

In den dem Gutachter vorliegenden Verfügungen, die ab dem 19. Juni 2021 ausgestellt wurden, wird nach der Berechnung des konkreten Betrags ausgeführt:

Abschliessend weisen wir Sie auf die folgenden Punkte hin:

- ...

- Gewinnrückführung. Unternehmen, die im Jahr der Ausrichtung eines A-fonds-perdu-Beitrages einen steuerbaren Jahresgewinn erzielen, haben diesen bis maximal im Umfang des erhaltenen Betrags ans Finanzdepartement des Kantons Luzern weiterzuleiten (Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-Gesetz i.V.m. § 3b Abs. 1 kantonale Härtefallverordnung Covid-19). Ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgeblicher Gewinn ist dem steuerbaren Jahresgewinn 2021 hinzuzurechnen. Vom steuerbaren Jahresgewinn abziehbar ist ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgeblicher Verlust.
- ...
- Rechtsmittelbelehrung: Gegen diesen positiven Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung nach den Bestimmungen des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege beim Kantonsgericht, 4. Abteilung, Postfach 3569, 6002 Luzern, Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht werden. Die Beschwerde ist im Doppel einzureichen. Sie muss einen Antrag und dessen Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweisurkunden sind beizulegen.

Der Hinweis auf den Jahresgewinn 2020 ist eine Nebenbestimmung zur Subventionszusprache. Er kann als eine Art bedingter Widerrufsvorbehalt betrachtet werden, der grundsätzlich eine zulässige Nebenbestimmung einer Subventionsverfügung darstellen kann (BGE 99 Ia 458 E. 2b.cc).

Im Einzelnen ist zu differenzieren zwischen Bedingungen und Auflagen (BGE 129 II 361 E. 4.2)

Ist eine Bewilligung unter einer Bedingung erteilt worden, so führt die Nichteinhaltung dieser Bedingung dazu, dass die Bewilligung hinfällig wird. Handelt es sich hingegen um eine Auflage, ändert die Nichteinhaltung der Auflage per se noch nichts am Bestand der Bewilligung; sie kann aber ein Grund sein, um die Bewilligung zu widerrufen (BGE 129 II 361 E. 4.2; Urteil 1C_8/2019 vom 20.5.2019 E. 3.5). Missachtung einer Auflage führt aber nicht automatisch zum Widerruf; es ist auch hier zu prüfen, ob der Widerruf durch ein überwiegendes öffentliches Interesse gerechtfertigt und verhältnismässig ist (BGE 109 Ia 128 E. 7; Urteil BGer 1C_125+137/2012 vom 30.10.2012 E. 3.2). Ein Widerruf ist dann unzulässig, wenn es sich bei der Auflage um einen untergeordneten Aspekt handelte, die Behörde die Missachtung der Auflage lange Zeit duldete und inzwischen aus Gründen, die nicht der Bewilligungsempfänger zu vertreten hat, die Auflage nicht mehr erfüllt werden kann (Urteil BGer 1C_8/2019 vom 20.5.2019 E. 6.4).

Nebenbestimmungen (wie Bedingungen oder Auflagen) bedürfen nicht zwingend einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage; ihre Zulässigkeit kann sich unter Umständen auch unmittelbar aus dem Gesetzeszweck und dem damit zusammenhängenden öffentlichen Interesse ergeben (BGE 148 V 128 E. 4.5.1; 146 II 335; 138 V 310 E. 5.2; 109 Ia 128 E. 5f). Sie müssen dazu führen, dass der Normzweck erreicht wird und ein rechtmässiger Zustand resultiert; sie müssen auch mit dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit vereinbar sein, was bedeutet, dass sie u.a. für die Erreichung des angestrebten Ziels erforderlich sein müssen; sachfremde Nebenbestimmungen sind demgegenüber unzulässig (BGE 148 V 128 E. 4.5.1; 138 V 310 E. 5.2; 131 I 166 E. 4.4)

Im Zusammenhang mit begünstigenden Verfügungen haben Nebenbestimmungen insbesondere zum Zweck, die rechtmässige Ausübung eines eingeräumten Rechts oder einer Bewilligung oder die zweckkonforme Verwendung von staatlichen Leistungen sicherzustellen (vgl. BGE 138 V 310 E. 5.2; 131 I 166 E. 4.4). Sie sind dann ohne besondere gesetzliche Grundlage zulässig, wenn sie ein mildereres Mittel sind als die (ebenfalls zulässige) völlige Verweigerung der Leistung, d.h. wenn die Verfügung im Licht der gesetzlichen Bestimmungen verweigert werden könnte (BGE 109 Ia 128 E. 5f; 121 II 88 E. 3a; 99 Ia 482 E. 3; Urteil BGer 1C_476/2016 vom 9. März 2017 E. 2.6).

Nebenbestimmungen können aber lediglich untergeordnete Punkte des zu regelnden Rechtsverhältnisses betreffen, aber nicht zentrale Aspekte, die Voraussetzung für die Verfügung wären (vgl. zu Nebenbestimmungen von Baubewilligungen Urteil BGer 1C_398/2016 vom 2.2.2017 E. 2.7; zu Nebenbestimmungen zu Allgemeinverbindlicherklärungen von Gesamtarbeitsverträgen BGE 146 II 335 E. 6.3).

Unzulässig sind Nebenbestimmungen, wenn sie gesetzwidrig sind, d.h. wenn mit ihnen etwas angeordnet wird, das im Widerspruch zur gesetzlichen Regelung oder zum Zweck des Gesetzes

steht (BGE 146 II 335 E. 6.3; BGE 131 I 166 E. 4.4; 124 I 107 E. 2; Urteil BGer 2C_534/2021 vom 16.12.2021 E. 5).

Vorliegend scheint mir die Nebenbestimmung problematisch, da sie im Widerspruch zum Rückwirkungsverbot steht. Anders könnte die Beurteilung ausfallen, wenn man berücksichtigt, dass die Härtefallgelder Ermessenssubventionen darstellen (vorne Frage 1) und dass es den Unternehmen ja freistand, Härtefallgelder zu beziehen oder nicht. Wenn der Staat nicht gesetzlich verpflichtet ist, Subventionen zu bezahlen, kann es als zulässig erachtet werden, diese an Voraussetzungen zu knüpfen, die im wirtschaftlichen Ergebnis auch zur Verweigerung der Subvention führen. Das ändert allerdings nichts daran, dass die Rückforderung einer einmal ausbezahlten Subvention anders zu beurteilen ist als die ursprüngliche Auszahlung (vorne Frage 1).

Gültigkeit der Nebenbestimmung mangels Anfechtung?

Verfügungen können angefochten werden. Werden sie nicht angefochten, werden sie rechtskräftig und damit rechtlich verbindlich, auch wenn sie materiell unrechtmässig sind. Eine Ausnahme gilt nur, wenn die Verfügung nichtig ist, was nur bei gravierenden Mängeln angenommen wird: Fehlerhafte Entscheide sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nichtig, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht (wie z.B. der Umstand, dass der Betroffene keine Gelegenheit hatte, am Verfahren teilzunehmen). Inhaltliche Mängel einer Entscheidung führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit (BGE 149 IV 9 E. 6.1148 II 564 E. 7.2; 139 II 243 E. 11.2; 138 II 501 E. 3.1).

Nichtigkeit kann sich dabei grundsätzlich auch allein auf eine Nebenbestimmung in einem Verwaltungsakt beziehen, etwa eine Auflage, sofern diese selbstständigen Charakter hat und vom übrigen Inhalt des Verwaltungsakts unabhängig ist (vgl. Urteil BGer 2C_49/2014 vom 30.1.2015 E. 4.1). Nichtigkeit einer Auflage wurde z.B. angenommen bei einer Auflage in einer Gewässernutzungsbewilligung, die in offensichtlichem Widerspruch zur grundbuchlichen Situation stand (Urteil BGer 2C_49/2014 vom 30.1.2015 E. 4.3).

Nebenbestimmungen in begünstigenden Verfügungen können grundsätzlich selbständig angefochten werden (vgl. BGE 146 II 335; 125 II 129 E. 5), wenn sie einen autonomen Charakter haben (BGE 129 II 361 E. 4.2; Urteil BGer 1C_474/2017 vom 13.12.2017 E. 3.1), d.h. wenn anzunehmen ist, dass die Verfügung ohne die Nebenbestimmung ebenfalls erlassen worden wäre.

Wird eine Nebenbestimmung nicht angefochten, so wird sie grundsätzlich rechtskräftig (vgl. Urteil BGer 1C_474/2017 vom 13.12.2017 E. 2: Auflage, dass eine Dienstbarkeit vor Baubeginn eingetragen werden muss; Urteil BGer 1C_747/2013 vom 18.2.2014 E. 3: Nebenbestimmung in einer Baubewilligung, dass an die Maximalzahl zulässiger Parkplätze bestehende Parkfelder der angrenzenden Parzelle angerechnet werden), ausser wenn sie an einem so schweren Mangel leidet, dass sie nichtig ist (zit. Urteil 1C_747/2013 E. 3).

Vorliegend ist die Nebenbestimmung problematisch und scheint mir unrechtmässig. Die Unrechtmässigkeit ist aber jedenfalls nicht derart evident, dass von Nichtigkeit auszugehen wäre.

Ist sie weder angefochten noch nichtig, so kann sie später grundsätzlich nicht mehr in Frage gestellt werden (Urteil (zit. Urteil 1C_747/2013 vom 18.2.2014 E. 3).

Die Nebenbestimmung muss allerdings hinreichend klar sein. So ist z.B. eine Nebenbestimmung, welche Rechtsänderungen in genereller Weise vorbehält, keine hinreichende Grundlage, um eine Subvention rückwirkend an geänderte Regeln anzupassen (BGE 104 Ib 157 E. 4).

Ausnahmsweise hat die Rechtsprechung auch schon zugelassen, dass später eine nicht angefochtene Nebenbestimmung noch auf ihre Rechtmässigkeit hin überprüft werden konnte:

BGE 109 Ia 128: Einem Betriebsinhaber war ein Gastwirtschaftspatent erteilt worden mit der Auflage: «dass Sie mit dem sofortigen Entzug des Wirtschaftspatentes zu rechnen haben, falls Sie zu irgend einer Klage Anlass geben. Die Patenterteilung erfolgt deshalb auf Zusehen und Wohlverhalten hin.» In der Folge wurde der Inhaber dreimal wegen Übertretung gastwirtschaftsrechtlicher

Bestimmungen verurteilt, worauf ihm das Patent entzogen wurde, namentlich mit der Argumentation, dass dem Beschwerdeführer das Wirtschaftspatent nur "auf Zusehen und Wohlverhalten hin" erteilt und dessen Entzug für den Fall irgendeiner Klage angedroht worden war.

Das Bundesgericht bestätigte den Patententzug. Es erachtete aber die Rüge des Beschwerdeführers, der Vorbehalt der Patenterteilung "auf Zusehen und Wohlverhalten hin" sei unzulässig, weil das Gesetz einen solchen Vorbehalt nicht vorsehe, als zulässig; auch wenn sich der Beschwerdeführer anlässlich der Patenterteilung mit dieser Einschränkung abgefunden hatte, müsse vorfrageweise geprüft werden, welche Bedeutung diesem Zusatz beizumessen ist (E. 5a). In der Folge bejahte das Bundesgericht im konkreten Fall die Zulässigkeit des Vorbehalts (E. 5c). Voraussetzung sei jedoch ein sachlich vertretbares öffentliches Interesse; das wurde in casu bejaht, weil ernsthafte Zweifel bestanden, dass der Bewerber alle Erfordernisse erfüllt, weshalb die angebehrte Polizeierlaubnis sogar ganz verweigert werden könnte (E. 5d-f). Das Bundesgericht überprüfte also hier die Zulässigkeit der Bedingung obwohl diese seinerzeit in der ursprünglichen Bewilligung nicht angefochten worden war.

Vorliegend geht aus der Nebenbestimmung in der Verfügung klar hervor, dass der Gewinn des Jahres 2020 für die Zwecke der bedingten Gewinnverwendung dem steuerbaren Jahresgewinn 2021 hinzuzurechnen ist. Diese Absicht ergibt sich auch aus den im Internet publizierten Informationen, jedenfalls in der aktuell zugänglichen Fassung ([Fragen und Antworten zur bedingten Gewinnbeteiligung – Kanton Luzern](#), besucht am 16. Juni 2023).

Man könnte sich allerdings fragen, ob es den betroffenen Unternehmen nach Treu und Glauben zumutbar gewesen wäre, die in der Subventionsverfügung enthaltene Nebenbestimmung anzufechten mit der Begründung, die Abschöpfung des Gewinns 2020 sei unzulässig. Sie hätten damit möglicherweise riskiert, dass sich der Kanton auf den Standpunkt stellt, ohne diese Nebenbestimmung werde überhaupt kein (weiterer) Beitrag gesprochen.

Immerhin wäre es ihnen in Kenntnis dieses Umstandes freigestanden, auf die ab 19. Juni 2021 zusätzlich gesprochenen Härtefallgelder zu verzichten, wenn sie nicht riskieren wollten, den Gewinn 2020 ebenfalls zurückerstatten zu müssen (bis zur Höhe der gesamten erhaltenen Beiträge). Es war eine Abwägung, die sie in Kenntnis ihrer eigenen finanziellen Situation selber vornehmen konnten.

Eine rechtswidrige, aber nicht angefochtene Nebenbestimmung gilt allerdings nur solange, als kein Grund besteht, die Nebenbestimmung aufzuheben oder zu widerrufen (zit. Urteil 1C_474/2017 E. 2). Gesetzliche Grundlage dafür ist Art. 30 Abs. 1 SuG bzw. § 27 Abs. 1 StBG (Widerruf, wenn die Verfügung auf einer unrichtigen Rechtsanwendung beruht). Diese Bestimmung lässt auch den Widerruf zugunsten des Verfügungsadressaten zu. So wie eine Verfügung als gesamtes (vorne A.3) kann auch eine einzelne Auflage widerrufen werden (BGE 132 II 171 E. 2; 129 II 361 E. 6; Urteil BGer 2C_13/2009 vom 19.2.2010). Es wäre somit denkbar, die als problematisch erachtete Nebenbestimmung aufzuheben und für die Rückforderung der vor dem 19. Juni 2021 zugesprochenen Beiträge nur den Gewinn 2021 (und nicht auch denjenigen von 2020) zu berücksichtigen. Allerdings sehe ich keine Verpflichtung des Kantons, so vorzugehen.

Antwort:

- Es liegt keine unzulässige Rückwirkung darin, dass Unternehmen, denen ab dem 1. bzw. 21. April 2021 noch Härtefallgelder zugesprochen wurden, die vor diesem Datum zugesprochenen Gelder bis zum Umfang des im Jahre 2021 erzielten Gewinns zurückerstatten müssen.
- Die kantonale rechtliche Berücksichtigung des Gewinns 2020 in der bGB für das Jahr 2021 scheint in Bezug auf die vor dem 19. Juni 2021 zugesprochenen Beiträge problematisch (Verletzung des Rückwirkungsverbots).
- Soweit jedoch die Rückerstattung des Gewinns 2020 in den Nebenbestimmungen der Subventionsverfügung enthalten war und diese nicht angefochten wurden, wurde die Nebenbestimmung rechtskräftig.
- Solange die Nebenbestimmung nicht aufgehoben wird, bildet sie damit eine gültige Grundlage für die Berücksichtigung des Gewinns 2020 im Rahmen der bGB.

Frage 6

Darf – analog der Steuerumgehung im Steuerrecht – eine Sachverhaltsfiktion erfolgen, wenn (1) aufgrund einer ungewöhnlichen und sachwidrigen Rechtsgestaltung und (2) bei Vorliegen einer Umgehungsabsicht (3) ein geringerer Gewinn abgeschöpft werden könnte (z.B. bei einem grossen Lohnaufwand oder bei anderen ausserordentlichen Aufwänden gemäss obigen Beispielen)? Fraglich ist auch, ob die Sachverhaltsfiktion nicht ein exklusives Institut des Steuerrechts darstellt, da sie als Korrektiv für dieses Rechtsgebiet anzusehen ist. Könnte die Sachverhaltsfiktion zumindest per analogiam zur Anwendung gebracht werden, zumal z.B. aus Sicht des Subventionengesetzes (Art. 14 Abs. 1 SuG) nur Aufwendungen anrechenbar sind, welche «tatsächlich entstanden und für die zweckmässige Erfüllung der Aufgabe unbedingt erforderlich sind»?

Die Frage 6 betrifft einen allgemeinen Aspekt, der für mehrere der folgenden Fragen massgeblich ist. Sie wird daher vorgezogen.

Nach der Rechtsprechung liegt eine Steuerumgehung vor, wenn (a) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ("insolite"), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, wenn zudem (b) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären und wenn (c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (BGE 148 II 233 E. 5.2; 146 II 97 E. 2.6.2; 138 II 239 E. 4.1 mit Hinweisen; Urteil BGer 2C_2/2022, 22.11.2022 E. 3.6.3). Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt, so ist der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgerecht gewesen wäre, um den angestrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen.

Die Steuerumgehung ist ein Anwendungsfall des allgemeinen Rechtsmissbrauchsverbots (Urteil BGer 2C_333/2020 vom 25.11.2020 E. 6.1; BGE 142 II 399 E. 4.2; 138 II 239 E. 4.1).

Das Rechtsmissbrauchsverbot in der Form der Gesetzesumgehung (BGE 144 II 49 E. 2.2; 140 II 233 E. 5.1) ist aber nicht auf das Steuerrecht beschränkt; Rechtsmissbrauch kann in jedem Rechtsbereich vorkommen und ist unzulässig.

Rechtsgrundlage dafür ist Art. 2 ZGB (BGE 131 V 97 E. 4.3.1) oder auch Art. 5 Abs. 3 BV, der auch die Privaten bindet (BGE 144 II 49 E. 2.2; 142 II 206 E. 2.3; 137 V 394 E. 7.1).

Nicht nur im Steuerrecht, sondern in allen Rechtsgebieten führt Rechtsmissbrauch in Form von Gesetzesumgehung dazu, dass eine Sachverhaltsfiktion vorgenommen wird, indem eine Rechtsgestaltung zugrunde gelegt wird, die nicht missbräuchlich ist (Urteil BGer 2C_1055/2014 vom 2.10.2015 E. 1.3.2.4/5).

Beispiele:

- BGE 145 II 83 E. 6.2: Die Bildung einer raumplanungsrechtlichen Erhaltungszone ist unzulässig, wenn sie zu einer Umgehung der Anforderungen für Bauten ausserhalb der Bauzone führt.
- BGE 144 II 49 E. 2.2, 142 II 206 E. 2.3: Es liegt eine Umgehung der Zweitwohnungsregelung vor, wenn der Bauherr vorgibt, Erstwohnungen zu erstellen, in Wirklichkeit aber beabsichtigt, die Beschränkung der Zweitwohnungen zu umgehen.
- Urteil BGer 2C_352/2016 vom 9.12.2016 bzgl. Bankenrecht (Art. 1 Abs. 2 BankG): Nicht als Einlagen im Sinne der bankenrechtlichen Vorschriften gelten Gelder, die eine Gegenleistung aus einem Vertrag auf Übertragung des Eigentums oder aus einem Dienstleistungsvertrag darstellen oder als Sicherheitsleistung übertragen werden. «E. 3.2 Bei Gestaltungen, welche jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegen, ist näher zu prüfen, ob die Ausnahmebestimmung von Art. 3a Abs. 3 lit. a aBankV missbräuchlich, d.h. zu Zwecken, die nicht in Übereinstimmung mit den Zielen und Zwecken des Gesetzes stehen, angerufen wird. Wird eine solche missbräuchliche Anrufung bejaht, ist der aufsichtsrechtlichen Beur-

teilung sachverhaltsmässig nicht die gewählte zivilrechtliche, sondern diejenige Rechtsgestaltung zu Grunde zu legen, welche sachgemäss gewesen wäre, um den angestrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (Sachverhaltsfiktion). Aufsichtsrechtliche Bestimmungen zwecks Anleger-, Investoren- und Gläubigerschutz, insbesondere solche über Bewilligungen als Voraussetzung für einen Marktzutritt, sollen nicht durch konstruierte zivilrechtliche Rechtsgestaltungen umgangen werden können (vgl. ebenso zur Gruppenbetrachtung bei nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten arbeitsteiligem Vorgehen BGE 136 II 43 E. 4.3.1 S. 49 f.; Urteil 2C_1055/2014 vom 2. Oktober 2015 E. 2.2; zur vergleichbaren Situation des Rechtsmissbrauchstatbestandes bei der Steuerumgehung BGE 138 II 239 E. 4.1 S. 243 ff.).»

- BGE 132 III 212: Das Geschäft, sich eine durch ein Pfandrecht an einem landwirtschaftlichen Grundstück gesicherte Forderung abtreten zu lassen mit dem Ziel, dieses Grundstück im Rahmen einer Zwangsverwertung dank der in Art. 64 Abs. 1 lit. g BGGB vorgesehenen Ausnahme vom Prinzip der Selbstbewirtschaftung zu erwerben, stellt eine Gesetzesumgehung dar (E. 4).
- BGE 131 V 97: Ausländische Investoren benützen die Teilhabe an einer Kommanditgesellschaft, um sich bei der AHV zu versichern. Sie unterlaufen damit planmässig die versicherungstechnische Solidarität, auf welcher die AHV basiert, da systematisch mit geringen Beiträgen ein grosser Ertrag erwirtschaftet werden soll. Damit wird die AHV aber nicht mehr im Sinn einer Volksversicherung gesehen, welche die Folgen der sozialen Risiken Tod und Alter absichern soll, sondern sie wird in ein reines Finanzanlageobjekt verwandelt, mit dem unter Ausnutzung der versicherungstechnischen Solidarität eine möglichst grosse individuelle Rendite erwirtschaftet werden soll. Die Investoren können sich nicht auf das Recht auf Aufnahme in die AHV berufen, da sie das entsprechende Recht zweckwidrig ausüben wollen (E. 4.3.3).

Das Rechtsmissbrauchsverbot gilt insbesondere auch im Subventionsrecht.

Beispiele:

- Urteil BGer 2C_18/2015 vom 23.7.2015: Eine Stiftung, die eine subventionierte Tätigkeit ausübte, nahm eine Umstrukturierung vor, indem sie ihre Liegenschaften an eine neue Stiftung ausgliederte, welche der bisherigen Stiftung die Liegenschaften vermietete. Der Kanton berücksichtigte bei der Subventionsberechnung diese Aufteilung und die damit verbundenen höheren Mietzinse nicht, weil diese rechtsmissbräuchlich sei. Das Bundesgericht schützte diese Betrachtung: Zwar bestehen formell zwei Stiftungen, die aber von den gleichen Personen kontrolliert werden. Die juristische Struktur hatte keinen Einfluss auf das praktische Funktionieren der subventionierten Tätigkeit, sondern verfolgte einzig den Zweck, den Subventionsbetrag zu erhöhen.
- Urteil BGer 8C_417/2020 vom 9.3.2021: Zwei Aktiengesellschaften, die von der gleichen Person kontrolliert werden: Die eine übt eine subventionierte Tätigkeit aus, die andere erbringt für die erste Leistungen, die sie zu einem höheren Ansatz verrechnet. Trotz formeller Unabhängigkeit der beiden Gesellschaften bilden sie praktisch eine Einheit, so dass die Berufung auf die rechtliche Selbständigkeit rechtsmissbräuchlich ist. In der Folge war die Subvention so zu berechnen, wie wenn nur eine AG bestanden hätte. Daher konnten für Dienstleistungen nur die Ansätze verrechnet werden, die im internen Verhältnis gerechtfertigt wären. Unzulässig war auch die Abschreibung für Informatik-Programme, welche die erste AG für einen Franken an die zweite AG verkaufte. Schliesslich konnte eine Vergütung, die der Alleinaktionär der beiden Gesellschaften für seine Tätigkeit als Verwaltungsrat der zweiten Gesellschaft bezogen hatte, nicht angerechnet werden.
- BGE 117 V 136 E. 6b: Es wäre eine Gesetzesumgehung, wenn Auflagen in einer Subventionsverfügung (in casu: dass mit dem Bau der subventionierten Anlage vor einem bestimmten Termin begonnen werden muss) nur pro forma eingehalten werden, ohne dass ihre Erfüllung wirklich beabsichtigt ist (in casu wurde eine solche Umgehung verneint).

Nach der Rechtsprechung ist allerdings eine Gesetzesumgehung nicht ohne weiteres anzunehmen: Eine Steuerumgehung kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage, namentlich wenn die gewählte Rechtsgestaltung (objektives Element) - abgesehen von den steuerlichen Aspekten - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Das subjektive Element erweist sich insofern als entscheidend, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen (BGE 148 II 233 E. 5.2; 146 II 97 E. 2.6.2; 142 II 399 E. 4.2).

Diese Voraussetzungen gelten analog auch in anderen Rechtsbereichen: Die Gesetzesumgehung besteht darin, dass ein gesetzliches Verbot verletzt wird, indem in rechtsmissbräuchlicher Weise ein scheinbar legitimes Mittel verwendet wird, um ein Ergebnis zu erzielen, das verboten ist. Umgehung setzt somit eine umgangene Norm voraus. Der blosse Umstand, dass ein Ziel des Gesetzes möglicherweise nicht optimal erreicht wird, erlaubt noch nicht die Annahme einer Umgehung (BGE 140 II 233 E. 5.1; 132 III 212 E. 4.1 S. 219 f.; 125 III 257 E. 3b). Umgehung setzt voraus, dass der Wortlaut einer Verbotsnorm beachtet, ihr Sinn aber missachtet wird (BGE 114 Ib 11 E. 3a S. 15). Der Missbrauch muss manifest sein (BGE 144 II 49 E. 2.2; 142 II 206 E. 2.5). Um zu beurteilen, ob eine Umgehung vorliegt, ist die Verbotsnorm auszulegen und zu prüfen, ob sie nach ihrem Sinn auch auf das streitige Geschäft anwendbar ist (BGE 140 II 233 E. 5.1; 132 III 212 E. 4.1 S. 219 f.). Ist das der Fall, ist die umgangene Vorschrift ungeachtet der gewählten rechtlichen Konstruktion anzuwenden (BGE 144 II 49 E. 2.2).

Auch im Rahmen der Härtefallregelungen findet somit das Rechtsmissbrauchsverbot in seiner Form der Gesetzesumgehung Anwendung. Rechtsgrundlage sind Art. 2 ZGB und Art. 5 Abs. 3 BV.

Konkret verbietet die Härtefallregelung zum einen die Ausschüttung des Gewinns oder die Rückerstattung von Kapitaleinlagen. Eine Gesetzesumgehung liegt in diesem Zusammenhang vor, wenn Handlungen vorgenommen werden, die zwar nicht unter den Buchstaben des Verwendungsverbots fallen, aber den einzigen Zweck verfolgen, im Ergebnis dennoch Gewinn auszuschütten (verdeckte Gewinnausschüttung) oder Kapital zurückzuerstatten.

Zum andern sieht die Regelung die bGB vor. Eine Gesetzesumgehung liegt in diesem Zusammenhang vor, wenn Handlungen vorgenommen werden, die formal legal sind, aber den einzigen Zweck verfolgen, den ausgewiesenen Gewinn zu verringern, um keine bGB leisten zu müssen. Analog zu den Regeln für die Steuerumgehung ist also vorausgesetzt, dass die vorgenommene Verbuchung ungewöhnlich, absonderlich ist, so dass anzunehmen ist, dass sie einzig dem Ziel dient, die bGB ganz oder teilweise zu vermeiden und dass effektiv eine Reduktion der bGB resultiert, wenn sie akzeptiert würde.

Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist jeweils in der konkreten Situation zu prüfen. Ist eine Umgehung zu bejahen, ist eine Sachverhaltsfiktion vorzunehmen, die sachgerecht wäre, wenn es nicht um eine Umgehung ging.

Antwort:

Rechtsmissbrauch bzw. Gesetzesumgehung sind auch im Rahmen der Härtefallregelung verboten (Art. 2 ZGB; Art. 5 Abs. 3 BV) und führen - analog zur Figur der Steuerumgehung - zu einer Sachverhaltsfiktion, wonach diejenige Sachlage zugrunde zu legen ist, die sachgerecht wäre, wenn nicht eine Gesetzesumgehung vorläge.

Frage 3

Erweist sich das Vorgehen des Kantons Luzern, die von den Unternehmen getätigten Sofort-/Direktabschreibungen aufzurechnen und die für das entsprechende Jahr vorgesehenen «normalen» Abschreibungen (z.B. lineare- oder degressive Abschreibungen) zum Abzug zu bringen, aus rechtlicher Warte ggf. als unzulässig?

Die Umrechnung der Sofortabschreibungen in ordentliche Abschreibungen ist in § 11 Abs. 3 der total revidierten kantonalen Verordnung vom 29. März 2022 ausdrücklich vorgesehen, in Kraft ab 30. März 2022. Die Verordnung enthält eine Übergangsbestimmung nur für die noch hängigen Härtefallgesuche (§ 23), nicht in Bezug auf die Berechnung der bGB. Da der Jahresgewinn jeweils für ein ganzes Jahr bemessen wird (vorne zu Frage 2), gilt diese neue Bestimmung nach den allgemeinen intertemporalrechtlichen Grundsätzen für die Berechnung des Jahresgewinns 2022.

Fraglich ist, ob eine solche Umrechnung auch zulässig ist

- Bei den bundesrechtlich geregelten bGB
- Für die kantonalrechtliche bGB für das Jahr 2021.

Sofortabschreibungen im Steuerrecht

Das Steuerrecht lässt Abschreibungen zu. Grundvoraussetzung ist, dass die Abschreibungen geschäftsmässig begründet sein müssen; andernfalls werden sie aufgerechnet (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 72 Abs. 1 lit. b Ziff. 2 StG; für die ordnungsgemäss Buchhaltung führenden Einzelunternehmen verweisen Art. 18 Abs. 3 DBG bzw. § 25 Abs. 3 StG auch auf diese Bestimmungen).

Weder das DBG noch das StG regeln im Detail die zulässigen Abschreibungen. Gemäss Art. 28 Abs. 2 DBG werden die Abschreibungen «in der Regel» nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt. Dafür werden im Steuerrecht durch Merkblätter oder Weisungen der Steuerverwaltungen Normalsätze festgelegt.

Sofortabschreibungen müssen akzeptiert werden, wenn es sich um geschäftsmässig begründete ausserordentliche Abschreibungen handelt, z.B. Direktabschreibung einer Forderung, die uneinbringlich geworden ist (vgl. dazu etwa BGE 137 II 353).

Einige Kantone sehen auch weitergehend Sofortabschreibungen vor, so namentlich der Kanton Luzern: Zwar sind Sofortabschreibungen weder im StG noch in der StV ausdrücklich erwähnt, doch ermächtigt § 2 Abs. 1 StV die Dienststelle Steuern, Richtlinien für die Bemessung der Abschreibungen zu erlassen. Gestützt darauf sind gemäss Luzerner Steuerbuch Band 2, Weisungen StG: Unternehmenssteuerrecht, Abschreibungen, Ziff. 4.1, unter gewissen Voraussetzungen Sofortabschreibungen zulässig.

Sofortabschreibungen widersprechen an sich dem steuerrechtlichen Periodizitätsprinzip (Art. 40 und 79 DBG), weil sie zu zeitlichen Gewinn- oder Verlustverschiebungen führen. Über die Bedeutung dieses Prinzips besteht nicht völlige Klarheit: Das Bundesgericht misst ihm erhebliche materielle Bedeutung zu und verweigert demzufolge relativ streng periodenfremd verbuchte Aufwendungen (BGE 137 II 353 E. 6.4.3-6.4.5; Urteil BGer 2C_895/2008 vom 9.6.2009; 2C_429/2010 vom 9.8.2011; vgl. vorne A.5). Allerdings ist zumindest dort, wo die Gewinnsteuersätze linear sind (wie das im Kanton Luzern der Fall ist, § 81 StG), die zeitliche Verteilung der Gewinne grundsätzlich nicht von Bedeutung: Ob ein Gewinn im Jahr x oder x+1 versteuert wird, kommt steuerlich letztlich auf dasselbe hinaus. Werden die stillen Reserven, die durch Sofortabschreibungen entstehen, später realisiert, werden sie ebenfalls steuerlich erfasst. Vorbehältlich besonderer Konstellationen (etwa im Zusammenhang mit Verlustverrechnungen) spielt es deshalb steuerrechtlich keine entscheidende Rolle, in welchem Jahr ein Gewinn erzielt wird.

In der Literatur wird denn auch teilweise eine grosszügigere Durchbrechung des Periodizitätsprinzips befürwortet, jedenfalls soweit im Ergebnis nicht eine ungerechtfertigte Steuerersparnis eintritt (Vgl. Zusammenfassung bei Oesterheld/Mühlemann/Bertschinger, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 57 N 142 ff.). Demgemäss werden Sofortabschreibungen jedenfalls nach StHG als zulässig erachtet, namentlich auf bewegliche Gegenstände des Anlagevermögens, die unter den jeweiligen gesetzlichen Voraussetzungen noch im Anschaffungsjahr ganz oder bis auf einen Restwert abgeschrieben werden dürfen (Urteile BGer 2C_814/2016 vom 26.10.2017 E. 4.1; 2C_1155/2014 1.2.2016 E. 3.4.2.). Die kantonrechtlichen Sofortabschreibungen werden auch bundessteuerrechtlich anerkannt, wenn sie über längere Zeit betrachtet zum gleichen Ergebnis führen (Merkblatt ESTV A/1995, Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe, Ziff. 4; Reich/Züger/Betschart, Kommentar DBG, Art. 28 N 32).

Das bedeutet allerdings nicht, dass Sofortabschreibungen in diesen Fällen ohne weiteres zulässig sind; Grundvoraussetzung für Abschreibungen ist, dass sie geschäftsmässig begründet sind. Das gilt auch für Sofortabschreibungen: Auch diese können aufgerechnet werden, wenn sie geschäftsmässig nicht begründet sind (vgl. Urteile BGer 2C_886/2018 vom 24.10.2018; 2C_1155/2014 vom 1.2.2016 E. 4).

Subventionsrechtlich im Allgemeinen

Das Subventionsrecht enthält eine besondere Bestimmung über Abschreibungen:

§ 14 Abs. 3 Staatsbeitragsgesetz:

Bei Staatsbeiträgen an Defizite gilt für die Ermittlung des massgebenden Geschäftsergebnisses folgendes

- a. Abschreibungen werden nur im gesetzlich vorgeschriebenen oder branchenüblichen Ausmass berücksichtigt.
- b. Abschreibungen auf Investitionen werden nicht berücksichtigt, soweit diese mit nicht rückzahlbaren Beiträgen finanziert worden sind.

Auch Art. 14 des eidg. SuG:

¹ Anrechenbar sind nur Aufwendungen, die tatsächlich entstanden und für die zweckmässige Erfüllung der Aufgabe unbedingt erforderlich sind.

² Kapitalzinsen bei Bauwerken sind nicht anrechenbar.

³ Bei Finanzhilfen und Abgeltungen an Defizite gilt für die Ermittlung des massgebenden Geschäftsergebnisses folgendes:

- a. Abschreibungen werden nur im branchenüblichen Ausmass berücksichtigt;
- b. Abschreibungen auf Investitionen werden nicht berücksichtigt, soweit sie mit nicht rückzahlbaren Finanzhilfen und Abgeltungen mitfinanziert worden sind.

Sofortabschreibungen sind zwar unter bestimmten Voraussetzungen zulässig, sie sind aber nicht gesetzlich vorgeschrieben und soweit dem Gutachter bekannt ist, auch nicht ohne weiteres branchenüblich. Sie sind somit subventionsrechtlich an sich unzulässig.

Allerdings gelten diese Bestimmungen für die Ausrichtung der Subventionen. Die bGB ist eine atypische Konstruktion, auf welche jedenfalls nicht direkt die Art. 14 SuG und § 14 Staatsbeitragsgesetz anwendbar sind. Immerhin machen diese Bestimmungen deutlich, dass Abschreibungen subventionsrechtlich nicht ohne weiteres berücksichtigt werden.

Härtefallrechtlich

Für Unternehmen mit einem *Jahresumsatz über 5 Millionen Franken* verweist die anwendbare bundesrechtliche Regelung auf die Art. 58-67 DBG. Das DBG kennt im Grunde keine Sofortabschreibungen. Einzig aus verfahrensökonomischen Gründen und um Divergenzen zwischen der Bundessteuer- und der Staatssteueranlagung zu vermeiden, wird in denjenigen Kantonen, die Sofortabschreibungen kennen, diese auch für die Bundessteuer akzeptiert. Das bedeutet aber

nicht, dass diese auch härtefallrechtlich zu akzeptieren wären. Zudem ergäbe sich dadurch auch eine rechtsungleiche Behandlung zwischen den Unternehmen in verschiedenen Kantonen.

Für die Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu fünf Millionen Franken verweist die anwendbare kantonale Regelung auf die § 71-80 StG, welche nach der Praxis der Luzerner Steuerverwaltung in bestimmten Fällen Sofortabschreibungen zulassen.

Allerdings kann es angesichts des Gesetzeszwecks Gründe dafür geben, dass die Steuerveranlagung bzw. eine steuerlich anerkannte Abschreibung nicht ohne weiteres massgebend sind.

Wie dargelegt, ist die Sofortabschreibung grundsätzlich im Widerspruch zum Periodizitätsprinzip. Sie kann nur soweit zugelassen werden, als sie auf längere Sicht gesehen zum gleichen Ergebnis führt. Soweit dies nicht der Fall ist, sind Sofortabschreibungen problematisch. Denn es kann nicht im Belieben des Steuerpflichtigen stehen, seine Gewinne zwecks Steueroptimierung so über die Jahre zu verteilen, wie es ihm beliebt. Allerdings kann das Steuerrecht relativ grosszügig sein bei der Zulassung von Sofortabschreibungen, denn was im jeweiligen Steuerjahr nicht zur Abschreibung zugelassen wird, könnte in den Folgejahren abgeschrieben werden, so dass es grundsätzlich steuerneutral ist, in welchem Jahr eine Abschreibung vorgenommen wird. Nur in besonderen Konstellationen kommt es auf die zeitliche Dimension an, so z.B. im Zusammenhang mit der periodenübergreifenden Verlustverrechnung.

Diese Überlegung, die im Steuerrecht eine Durchbrechung des gesetzlichen Periodizitätsprinzips rechtfertigt, kommt nun allerdings bei der härtefallrechtlichen bGB nicht zum Tragen. Denn diese stellt nur auf das Ergebnis eines *einzelnen* Jahres ab, indem sie nur für das Jahr der Ausrichtung der Beiträge gilt. Wird ein Gewinn periodenfremd in ein späteres Jahr verschoben, so kann dieser – anders als grundsätzlich im Steuerrecht – nie mehr mit der bGB erfasst werden.

Anders als im Steuerrecht führt bei der bGB die Sofortabschreibung nicht nur in besonderen Fällen, sondern *systematisch* zu einer Verfälschung des periodengerecht bemessenen Gewinns und damit zu einer unzulässigen (vorne Frage 6) Umgehung der bGB. Mit Hinblick auf diese besondere härtefallrechtliche Konstellation ist es im Grundsatz gerechtfertigt, von der steuerlichen Betrachtung abzuweichen (vorne A.5) und Sofortabschreibungen für die Zwecke der bGB in normale Abschreibungen umzurechnen.

Das ergibt sich auch aus dem Grundsatz der Rechtsgleichheit: Auch wenn Sofortabschreibungen steuerlich anerkannt werden, so bedeutet das nicht, dass alle Unternehmen sie handhaben. Es wird auch im Kanton Luzern Unternehmen geben, welche normale Abschreibungen tätigen auch in Konstellationen, in denen Sofortabschreibungen steuerlich anerkannt würden. Steuerlich macht das wie gesehen grundsätzlich keinen Unterschied, weil auf längere Sicht die gleiche Steuerbelastung resultiert. Härtefallrechtlich würden jedoch, wenn die Sofortabschreibungen anerkannt würden, Unternehmen, die sich in gleicher Situation befinden, unterschiedlich behandelt, je nachdem welche Abschreibungsmethode sie gewählt haben.

Für die Handhabung dieses Grundsatzes kann ein weiterer Gesichtspunkt von Bedeutung sein: Für die Rechnungslegung gilt der Grundsatz der Stetigkeit, wonach bei der Darstellung und Bewertung stets die gleichen Massstäbe zu verwenden sind (Art. 958 Abs. 1 Ziff. 6 OR; Urteil BGer 4C.266/2005 vom 10.2.2006 E. 3.4). Das gilt auch für die Planmässigkeit der Abschreibungen (Urteil BGer 2A.549/2005 vom 16.6.2006 E. 4.2). Der Grundsatz der Planmässigkeit und Stetigkeit der Bewertung gebietet, dass die einmal gewählte Abschreibungsmethode grundsätzlich für die ganze Nutzungsdauer beibehalten wird (Urteil BGer 2C_330/2017 vom 16.7.2018 E. 2.8; Reich/Zünger/Betschart, Kommentar DBG, Art. 28 N 24; Guler/Manz, Kommentar DBG, Art. 62 N 10). Verletzung dieses Grundsatzes kann zu einer Bilanzberichtigung führen (vgl. auch Urteil BGer 2C_1155/2014 vom 1.2.2016 E. 4.3.6). Stetigkeit ist auch in anderen Bereichen, in denen auf die buchhalterischen Abschreibungen abgestellt wird, unerlässlich, um aussagekräftige Vergleichszahlen zu erhalten (vgl. z.B. Urteil BGer 2C_297/2019 vom 28.5.2020 E. 5 bzgl. Art. 7 Abs. 5 StromVV).

Der Grundsatz der Stetigkeit ist auch massgebend zur Überprüfung der Gewinnberechnung im Rahmen der bedingten Gewinnbeteiligung: Buchungen, die in Fortführung einer bestehenden Rechnungslegungspraxis vorgenommen werden, sind zu akzeptieren, auch wenn sie zur Bildung

stiller Reserven bzw. zu einer Reduktion des ausgewiesenen Gewinns führen; werden solche Buchungen aber im Jahre 2021 zum ersten Mal und in Abweichung von einer bisherigen Verbuchungspraxis vorgenommen, kann dies als unzulässige Gewinnschmälerung und damit als Gesetzesumgehung qualifiziert werden (ebenso Christoph Brunner, Expert Info, KMU-Praxisinformation 3/2022 S. 3)

Praktisch scheint folgendes Vorgehen sinnvoll: Grundsätzlich können Sofortabschreibungen in normale Abschreibungen umgerechnet werden. Wenn das betroffene Unternehmen geltend machen will, dass seine Sofortabschreibungen einer mehrjährig geübten stetigen Praxis entsprechen, muss es dies im Einspracheverfahren geltend machen und substantiiert belegen. Wenn das Unternehmen nachweisen kann, dass es in ständiger Praxis gewisse Anschaffungen sofort abschreibt, und dies auch in den massgeblichen Vergleichsjahren so gehandhabt hat, ist dies dies auch härtefallrechtlich anzuerkennen.

Antwort: Die Aufrechnung von steuerlich zugelassenen Sofortabschreibungen ist grundsätzlich gerechtfertigt (sofern es sich nicht um ausserordentliche Abschreibungen handelt, die für das betreffende Jahr geschäftsmässig begründet sind). Die Sofortabschreibungen sind jedoch anzuerkennen, wenn das Unternehmen nachweisen kann, dass sie im Rahmen dessen liegen, was es in ständiger Praxis übt.

Frage 4

Ist es richtig, diese Korrektur nur für das entsprechende Jahr, für welches das betroffene Unternehmen Härtefallgelder empfangen hat (2020 und/oder 2021) vorzunehmen? Ist es ausserdem korrekt, Sofort-/Direktabschreibungen anderer Jahre unberücksichtigt zu lassen und dort keine Korrekturen vorzunehmen, obwohl bei einer konsequenten Nichtberücksichtigung von Sofort-/Direktabschreibungen ordentliche Abschreibungen über mehrere Jahre verbucht worden wären?

Wie in Frage 3 dargelegt, ist es grundsätzlich richtig, für die Zwecke der bGB Sofortabschreibungen aufzurechnen und in normale Abschreibungen umzurechnen.

Die Aufrechnung der Sofortabschreibungen in Abweichung von der steuerrechtlichen Behandlung erfolgt spezifisch zum Zwecke der bGB. Es ist eine härtefallrechtliche Korrektur einer steuerlich anerkannten Abschreibung, die dazu führt, dass der härtefallrechtliche Gewinn im Jahre 2021 höher ist als der steuerrechtliche.

Diese Aufrechnung darf aber keine pönale Zielsetzung haben. Die Rechtsfolge einer Gesetzesumgehung besteht in der Sachverhaltsfiktion, indem eine Rechtsgestaltung zugrunde gelegt wird, die nicht missbräuchlich ist (vorne zu Frage 6). Es geht nicht darum, das Unternehmen zu bestrafen dafür, dass es eine steuerrechtlich anerkannte Praxis gehandhabt hat, sondern darum, dass es gleich gestellt wird, wie wenn es ordentliche Abschreibungen getätigt hätte.

Konsequenterweise müssten deshalb auch für die früheren Jahre Sofortabschreibungen aufgerechnet und im Jahre 2021 die ordentlichen Abschreibungen auf den kalkulatorisch noch vorhandenen Restwerten zugelassen werden. Denn andernfalls würden die Unternehmen, welche (steuerlich zulässigerweise) in früheren Jahren Sofortabschreibungen vorgenommen haben, härtefallrechtlich schlechter behandelt als Unternehmen, welche immer normal abgeschrieben haben.

Dies ist allerdings vermutlich in der praktischen Handhabung nicht ganz einfach, weil während mehreren Jahren zurück entsprechende Korrekturen erfolgen müssten. Es kann daher von den Behörden nicht verlangt werden, dass sie diese Korrekturen von Amtes wegen durchführen. Vielmehr kann von den betroffenen Unternehmen verlangt werden, dass sie, wenn sie eine solche Korrektur anstreben, im Rahmen der Einsprache detailliert und substantiiert die entsprechenden Berechnungen vorlegen.

Antwort:

Werden Sofortabschreibungen für das Jahr 2021 aufgerechnet, müssten an sich auch Sofortabschreibungen früherer Jahre korrigiert werden, um diejenigen Unternehmen, welche sofort abgeschrieben haben, gleich zu stellen wie diejenigen, welche normal abschreiben. Eine solche Korrektur muss jedoch nicht von Amtes wegen erfolgen, sondern die Unternehmen, welche eine solche Korrektur beantragen, haben die entsprechenden Berechnungen vorzulegen und nachzuweisen.

Frage 5

Ist es zulässig, dass der Kanton Luzern aussergewöhnliche Buchungen (im Vergleich zu den Referenzjahren 2018/19) zur Verhinderung von Überentschädigungen ex post korrigiert? Wenn ja, auf welchen Grundlagen? Wenn nein, aufgrund welcher Überlegungen?

Allgemeines

Gemäss der «Externen Anleitung zur bedingten Gewinnbeteiligung» der rawi sollen die Steuerabschlüsse 2020 und 2021 auf auffällige, aussergewöhnliche Positionen in Bezug auf Lohnaufwand, Warendrittel, Rückstellungen etc. geprüft werden, um zu verhindern, dass ein Unternehmen mit betriebsfremden Aufwänden den Verlust vergrössert oder den Gewinn verkleinert. Die Positionen sollen korrigiert werden, wenn sie (1) nicht geschäftsmässig begründet sind und (2) sich nicht im Rahmen der Vorjahre bewegen.

Gemäss der dem Gutachter zur Verfügung gestellten Dokumentation geht es dabei beispielsweise um folgende Buchungen:

- Kundengeschenke, die deutlich höher sind als in den Vorjahren 2018/19
- Arbeitgeberbeitragsreserve, nachdem in den Vorjahren 2018/19 keine solchen gebildet wurden
- Zusätzliche Saläre (Neubeschäftigung Ehefrau)
- Beibehaltung transitorischer Buchungen.

Gemäss Erläuterungen seitens des Kantons geht es dabei um Fälle, bei denen der entsprechende Aufwand steuerlich anerkannt wurde; es stellt sich aber die Frage, ob trotzdem härtefallrechtlich eine Korrektur erfolgen kann, wenn eine Verbuchung spezifisch im Hinblick auf eine Reduktion der bedingten Gewinnbeteiligung im entsprechenden Jahr erfolgte.

Die Antwort ergibt sich sinngemäss aus vorne A.5 sowie aus den vorangehenden Antworten auf die Fragen 6, 3 und 4:

Die bGB stellt grundsätzlich auf das Steuerrecht ab. Das Steuerrecht kennt selber Korrektornormen, welche zu einer Korrektur der vom Steuerpflichtigen vorgenommenen Buchungen führen, selbst wenn diese Buchungen handelsrechtlich korrekt sind. Dazu gehören namentlich die Aufrechnungen für geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand. Dies ergibt sich aus Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG, auf welchen Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-G verweist.

Zum geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand gehört namentlich die verdeckte Gewinnausschüttung, d.h. jede Zuwendung des Unternehmens an Inhaber oder nahe stehende Personen, denen keine oder keine genügende Gegenleistung des Anteilsinhabers gegenübersteht und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wäre, was mit einem Drittvergleich zu ergründen ist (BGE 140 II 88 E. 4.1; 138 II 57 E. 2.2).

In solchen Fällen werden diese Aufwendungen bereits für den steuerlich massgebenden Gewinn nicht berücksichtigt und in der Folge auch härtefallrechtlich nicht.

Die Besonderheiten des Härtefallrechts können aber dazu führen, dass für die Berechnung der bGB gewisse Aufwände aufgerechnet werden können, auch wenn sie steuerlich anerkannt werden (vorne A.5).

Denn es liegt eine Gesetzesumgehung vor (Frage 6), wenn Buchungen vorgenommen werden, die formal legal sind, aber ungewöhnlich sind und den einzigen Zweck verfolgen, den ausgewiesenen Gewinn zu verringern, um keine bGB leisten zu müssen, und die dazu führen, dass effektiv eine Reduktion der bGB resultiert, wenn sie akzeptiert würde. Rechtsgrundlage dafür sind Art. 2 ZGB und Art. 5 Abs. 3 BV.

Angesichts der Besonderheiten der bGB kann eine Umgehung auch angenommen werden, wenn steuerlich nicht von einer Umgehung zu sprechen wäre, nämlich dann, wenn die Vorgehensweise insgesamt, auf längere Sicht betrachtet, nicht zu einer Verfälschung der Steuerbelastung führt, aber trotzdem die Berechnungsbasis der bGB verfälscht. Das ist namentlich der Fall, wenn Gewinne in eine andere Steuerperioden verschoben werden, obwohl sie eigentlich im Jahre 2021 angefallen wären (Frage 3).

Es kann aber auch in anderen Konstellationen der Fall sein, wenn eine bestimmte Vorgehensweise steuerlich irrelevant ist und daher akzeptiert wird, aber dennoch härtefallrechtlich die Berechnungsbasis schmälert.

Die beiden Kriterien gemäss der Externen Anleitung sind demnach wie folgt zu beurteilen:

- **Kriterium 1:** Der Aufwand muss geschäftsmässig begründet sein. Das entspricht der steuerlichen Betrachtung: Ein Aufwand, der geschäftsmässig nicht begründet ist, ist steuerlich aufzurechnen (Art. 58 Abs. 1 lit. d DBG, der gemäss Art. 18 Abs. 3 DBG auch für selbständig Erwerbende natürliche Personen gilt, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen). Nachdem das Härtefallrecht ausdrücklich auf den steuerlich massgebenden Gewinn verweist, kann härtefallrechtlich nicht prinzipiell ein abweichender Begriff der geschäftsmässigen Begründetheit angenommen werden, doch ist im Ergebnis eine unterschiedliche Qualifikation zulässig, wenn dies spezifisch durch einen Unterschied zwischen steuerlichen und härtefallrechtlichen Regeln bedingt ist.
- **Kriterium 2:** Die Position bewegt sich nicht im Rahmen der Vorjahre. Dies ist nicht zwingend für die Annahme eines geschäftsmässig nicht begründeten Aufwands. Auch ein Aufwand, der sich im Rahmen der Vorjahre bewegt, kann unbeachtlich bleiben, wenn die geschäftsmässige Begründung inzwischen entfallen ist. Umgekehrt kann auch ein Aufwand, der den Rahmen der Vorjahre übersteigt, geschäftsmässig begründet sein. Es wäre also nicht richtig, das Kriterium (2) als zwingendes, kumulativ zu (1) erforderliches Kriterium zu betrachten. Immerhin ist aber der Grundsatz der Stetigkeit zu beachten (vgl. vorne zu Frage 3), der nicht nur für Abschreibungen gilt, sondern generell für die ganze Buchführung. Der Umstand, dass ein Aufwand den Rahmen der Vorjahre (signifikant) übersteigt, kann ein Indiz dafür sein, dass er geschäftsmässig nicht begründet ist. Zumindest ist es ein Aufgreifkriterium, um die Position näher zu betrachten.

Prozessual können die Grundsätze des Steuerrechts übernommen werden: Bei geldwerten Leistungen ist es grundsätzlich an der Steuerbehörde, den Nachweis zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Gelingt ihr dies nicht, so trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (Urteil BGer 2C 76/2009 vom 23.7.2009 E. 2.2, in: StR 64/2009 S. 834 mit Hinweis). Hat hingegen die Steuerbehörde ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften und die geschäftsmässige Begründetheit des Aufwandspostens zu beweisen. Gelingt ihr dies nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (Urteile BGer 2C_16/2015 vom 6.8.2015 E. 2.5.5; 2C_894/2020 vom 27.1.2022 E. 5.2).

Aussergewöhnliche zusätzliche Saläre, z.B. Neubeschäftigung der Ehefrau

Auch hier gelten die gleichen Grundsätze: Saläre sind grundsätzlich geschäftsmässig begründeter Aufwand und es liegt im geschäftlichen Ermessen des Unternehmens, wieviel Personal es einstellt und wie hohe Löhne es ausbezahlt.

Hingegen liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn eine juristische Person ihrem wirtschaftlichen Eigentümer oder einer nahestehenden Person einen exzessiven Lohn bezahlt, der einem unabhängigen Dritten für die gleiche Leistung unter den gleichen Umständen nicht vergütet würde (Urteile BGer 2C_660/2014 vom 6.7.2015 E. 6.1; 2C_1082/2012 vom 25.10.2013 E. 4.1; 2C_30/2010 vom 19.5.2010 E. 2.2). Allerdings muss im Einzelfall dargelegt werden, dass und inwiefern dem geleisteten Salär keine drittvergleichskonforme Leistung gegenübersteht (Urteil BGer 2C_51+52/2016 vom 10.8.2016 E. 3.1.3).

Eine Steuerumgehung liegt insbesondere vor, wenn z.B. der Ehegatte oder eine andere nahestehende Person bloss fiktiv beschäftigt wird, ihr aber Saläre ausbezahlt werden, die gewinnreduzierend verbucht werden (vgl. z.B. im Zusammenhang mit dem vereinfachten Abrechnungsverfahren Urteil BGer 2C_333/2020 vom 25.11.2020). Lohnzahlungen an nahestehende Personen sind denn auch häufige Anwendungsbeispiele für eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Bei *juristischen Personen* muss bereits steuerlich eine Aufrechnung geschäftsmässig nicht begründeter Saläre erfolgen, denn aufgrund der gesetzlich gewollten wirtschaftlichen Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns (als verdeckte Gewinnausschüttung bei der juristischen Person, als geldwerte Leistung für den Anteilinhaber oder die nahe stehende Person) ist es für die steuerliche Belastung von Bedeutung, ob der geltend gemachte Lohnaufwand geschäftsmässig begründet ist. Unter diesen Umständen besteht kaum Spielraum, härtefallrechtlich einen anderen Massstab anzulegen und einen steuerlich anerkannten Lohnaufwand nicht anzuerkennen.

Bei *Einzelunternehmern*, die einem Ehegatten einen geschäftsmässig nicht begründeten Lohn bezahlen, mag die steuerliche Betrachtung in der Praxis grosszügiger sein, weil das Einkommen ja dann anstatt beim Unternehmer beim Ehegatten besteuert wird, was steuerlich zum gleichen Ergebnis führt, solange die gemeinsame Ehegattenbesteuerung gilt. Es bestehen daher steuerrechtlich kaum Anreize, in einer solchen Situation geschäftsmässig nicht begründete Löhne zu bezahlen. Hingegen weicht in dieser Beziehung das Härtefallrecht vom Steuerrecht ab, weil es nur die Gewinne des Unternehmens, aber nicht den Lohn des Ehegatten des Unternehmers erfasst. In solchen Fällen kann deshalb härtefallrechtlich eine Umgehung vorliegen (Frage 6), auch wenn der Lohn steuerlich anerkannt wurde.

Vorausgesetzt ist aber, dass der Ehegatte wirklich ohne geschäftsmässige Begründung einen Lohn bezog, was im Einzelfall abzuklären ist. Ein Vorjahresvergleich genügt für sich allein als Nachweis einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht, kann allerdings dafür ein Anzeichen sein: Wenn ausgerechnet in einem wirtschaftlich schwierigen Jahr neues Personal eingestellt und diesem ein hohes Salär ausbezahlt wird, liegt der Verdacht nahe, dass hier künstlich der Gewinn des Unternehmens reduziert werden sollte. Es ist dann Sache des Unternehmens, die geschäftsmässige Begründung dieser Lohnzahlung darzulegen. Es kann aber durchaus sein, dass aufgrund der Geschäftsentwicklung und der persönlichen Verhältnisse ein vernünftiger wirtschaftlicher Grund für die Anstellung des Ehegatten bestand.

Kundengeschenke

Kundengeschenke sind grundsätzlich geschäftsmässig begründet, sofern sie einen Zusammenhang mit der geschäftlichen Tätigkeit haben (Kundenbindung, Werbung). Sie können jedoch unzulässig sein, wenn sie offensichtlich übersetzt sind und keinen vernünftigen Zusammenhang mit der geschäftlichen Tätigkeit haben.

Wenn eine Unternehmung, die bereits mit finanziellen Schwierigkeiten zu kämpfen hat, Kundengeschenke ausrichtet, die in keinem vernünftigen Verhältnis zum Zweck der Kundenbindung stehen und die wirtschaftliche Lage der Unternehmung weiter verschlimmern, kann dies sogar strafrechtlich relevant sein (Misswirtschaft, Art. 165 StGB; vgl. Urteil BGer 6B_883/2010 vom 27.4.2011). Umso mehr sind solche Aufwendungen auch steuerrechtlich als geschäftsmässig nicht begründet aufzurechnen.

Auch hier kann ein Vorjahresvergleich Anhaltspunkte geben. Wenn ein Unternehmen, das in den Vorjahren keinen Aufwand für Kundengeschenke verbucht hat, in den massgeblichen Jahren 2021/2022 plötzlich erhebliche Aufwendungen für Kundengeschenke geltend macht, liegt der Verdacht nahe, dass hier künstlich der Gewinn reduziert werden sollte, um die bGB zu vermeiden.

Allerdings sehe ich in dieser Beziehung kaum härtefallrechtliche Unterschiede zur steuerlichen Betrachtung. Eine Abweichung gegenüber einer steuerlich akzeptierten Vorgehensweise schein mir daher qualifiziert rechtfertigungsbedürftig.

Arbeitgeberbeitragsreserve

In der Externen Anleitung des rawi zur bedingten Gewinnbeteiligung vom 11.2.2021 wird ausgeführt:

«5.2 Arbeitgeber-Beitragsreserven Arbeitgeber können innerhalb ihrer Vorsorgeeinrichtung eine Beitragsreserve für kommende Jahre bilden. Dazu dürfen die Zahlungen als steuerbegünstigter Aufwand verbucht werden. Zahlungen in die Arbeitgeber-Beitragsreserven sind im Rahmen der bedingten Gewinnbeteiligung zulässig, sofern sie sich im Rahmen der Zahlungen befinden, welche in den Vorjahren erfolgt sind. Wenn ein unterstütztes Unternehmen in den letzten Jahren nie Arbeitgeber-Reserven gebildet hat und dies nun in den Jahren 2020/2021 tut, wird der dadurch zusätzlich verbuchte Aufwand im Rahmen der bedingten Gewinnbeteiligung korrigiert.»

Arbeitgeberbeitragsreserven sind in Art. 331 Abs. 3 OR («der Arbeitgeber ... erbringt seine Beiträge aus eigenen Mitteln oder aus Beitragsreserven der Vorsorgeeinrichtung, die von ihm vorgängig hierfür geöffnet worden und gesondert ausgewiesen sind») ausdrücklich vorgesehen. Mit der Bildung von Arbeitgeberbeitragsreserven kann der Arbeitgeber mit Rücksicht auf Schwankungen des Geschäftsgangs die von ihm geschuldeten Beiträge an die Vorsorgeeinrichtungen auf Vorrat leisten, die zu gegebener Zeit zur Erfüllung der reglementarischen Verpflichtungen eingesetzt werden können (vgl. BGE 146 III 73 E. 4.1; 131 II 514 E. 6.4.2; 128 II 24 E. 3c; Urteil BGer 2A.605/2004 vom 26.4.2005, E. 2.2).

Einlagen in die Arbeitgeberbeitragsreserven gelten bei den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden als Geschäftsaufwand (Art. 81 Abs. 1 BVG), sofern sie der Vorsorgeeinrichtung unwiderruflich überwiesen werden (Oesterheld/Mühlemann/Bertschinger, Kommentar DBG, Art. 58 N 33).

Buchführungsrechtlich sind die Einlagen in die Arbeitgeberbeitragsreserven grundsätzlich als Aufwand zu buchen; sie führen damit zur Bildung von stillen Reserven, indem sie die späteren Beitragszahlungsverpflichtungen reduzieren (Peter Lang, Arbeitgeberbeitragsreserven, Praxis und Gesetzgebung unter besonderer Berücksichtigung der Covid-19-Regulierung, SteuerRevue 2021 531 ff.).

Sie dienen damit der Deckung künftig geschuldeter Arbeitgeberbeiträge und widersprechen an sich dem Periodizitätsprinzip, indem sie den Gewinn des laufenden Jahres reduzieren bzw. in künftige Jahre verschieben. Diese Durchbrechung des Periodizitätsprinzips ist indessen durch Art. 81 Abs. 1 BVG steuerlich gerechtfertigt und darf daher durch die Steuerbehörden auch nicht korrigiert werden darf (Lang, a.a.O., S. 535 f.). Allerdings steht auch dies unter dem Vorbehalt der Gesetzesumgehung: Die Zuwendungen in die Arbeitgeberbeitragsreserven dürfen nur insoweit erfolgen, als sie in absehbarer Zeit tatsächlich für die berufliche Vorsorge verwendet werden können; sie dürfen aber nicht im Ergebnis bloss eine periodenüberschreitende Gewinnverschiebung bezwecken (Lang, a.a.O., S. 536). In der Regel werden ordentliche Arbeitgeberbeitragsreserven noch als angemessen erachtet, wenn sie das Fünffache der jährlichen Arbeitgeberbeiträge nicht übersteigen (Lang, a.a.O. S. 536; vgl. auch Art. 44a Abs. 3 BVV 2)

Es verhält sich mit den Arbeitgeberbeitragsreserven analog wie mit den Sofortabschreibungen (vorne Frage 3):

- Steuerlich betrachtet sind diese Gewinnverschiebungen grundsätzlich neutral, weil es keine Rolle spielt, in welchem Jahr der Gewinn versteuert wird.
- Im Rahmen der bGB, welche auf den Gewinn in den betreffenden Jahren abstellt, ist hingegen die intertemporale Gewinnverschiebung bedeutsam: Die Bildung von Arbeitgeberbeitragsreserven kann damit ein Instrument sein, um die gesetzlich vorgesehene bGB zu umgehen. In der Tat ist es wirtschaftlich gesehen aussergewöhnlich, wenn ausgerechnet in einer wirtschaftlich schwierigen Zeit Arbeitgeberbeitragsreserven geöffnet werden.

Zu beachten ist zudem, dass im Rahmen der Covid-19-Gesetzgebung für die Jahre 2020 und 2021 die Möglichkeit geschaffen wurde, in Abweichung von der sonstigen Regelung auch die Arbeitnehmerbeiträge aus der Arbeitgeberbeitragsreserve zu finanzieren (Art. 16 Covid-19-G in der bis

31.12.2021 geltenden Fassung; Art. 1 der VO vom 25.3.2020 über die Verwendung von Arbeitgeberbeitragsreserven für die Vergütung der Arbeitnehmerbeiträge an die berufliche Vorsorge im Zusammenhang mit dem Coronavirus (COVID-19-Verordnung berufliche Vorsorge; AS 2020 1073). Dies hat zum Zweck, in wirtschaftlich schwieriger Zeit die Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu entlasten. Es wäre umso aussergewöhnlicher, wenn dann sogar die Arbeitgeberbeitragsreserve weiter geäuftnet würde.

Auch hier gilt der Grundsatz der Stetigkeit (vorne zu Frage 3). Ein Vergleich mit den Vorjahren ist deshalb auch hier naheliegend. Werden ohne besondere Rechtfertigung im Jahre 2021 Arbeitgeberbeitragsreserven geäuftnet, nachdem dies in den Vorjahren nicht erfolgte, liegt die Annahme einer Umgehung nahe. Das Vorgehen des Kantons Luzern, im Rahmen der bGB Einzahlungen in die Arbeitgeberbeitragsreserven nur insoweit anzuerkennen, als sie sich im Rahmen der Vorjahre bewegen, ist rechtmässig.

Transitorische Buchungen

Für die Berechnung der bGB korrigiert der Kanton Luzern transitorische Buchungen, welche in den für die bGB relevanten Jahren den Gewinn reduzieren, jedoch auch im Folgejahr in den Büchern bestehen bleiben.

Transitorische Buchungen dienen dazu, Geschäftsvorfälle periodengerecht dem richtigen Geschäftsjahr zuzurechnen. Es wird z.B. ein Aufwand für Warenlieferungen transitorisch passiviert, auch wenn die entsprechende Lieferantenrechnung noch nicht eingetroffen ist.

Typischerweise betreffen transitorische Buchungen Geschäftsvorfälle, die sich innerhalb von wenigen Monaten ausgleichen. Wenn transitorische Passiven während längerer Zeit in den Büchern stehen bleiben, kann dies den Verdacht erwecken, dass hier in Wirklichkeit ein Gewinn nicht bloss periodengerecht zugeordnet, sondern definitiv oder zumindest für die härtefallrechtlich massgebende Periode zum Verschwinden gebracht werden soll. Es rechtfertigt sich daher, solche Buchungen genauer anzuschauen.

Hingegen wäre es unzulässig, systematisch alle transitorischen Buchungen, die auch im Folgejahr in den Büchern stehen bleiben, aufzurechnen. Massgebend muss sein, die Gewinne periodengerecht dem richtigen Jahr zuzurechnen. Es sind durchaus Fälle denkbar, in denen ein Aufwand z.B. dem Jahre 2020 zuzurechnen ist, aber auch im Jahre 2021 nach wie vor transitorisch verbucht wird, weil z.B. die Forderungen noch nicht gestellt wurden.

Antwort:

Es ist zulässig, aussergewöhnliche Buchungen (im Vergleich zu den Referenzjahren 2018/19) zu korrigieren, wenn diese Buchungen

- geschäftsmässig nicht begründet sind, was sich nach steuerlichen Gesichtspunkten beurteilt (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG)
- oder eine Gesetzesumgehung darstellen (Art. 2 ZGB, Art. 5 Abs. 3 BV). Dass die Buchungen von denjenigen der Vorjahre abweichen, kann dafür ein Indiz sein, reicht aber noch nicht aus. Massgebend ist die Betrachtung im Einzelfall.
- Härtefallrechtlich kann eine Umgehung auch vorliegen in Fällen, in denen ein Vorgehen steuerlich akzeptiert wird, weil es steuerlich keine Auswirkungen zeitigt, wohl aber härtefallrechtlich, wie namentlich bei einer periodenfremden Verschiebung von Gewinnen.

Frage 7

Liesse sich argumentieren, dass eine Rückforderung bereits aufgrund einer Überentschädigung (d.h. die gewährten Härtefallgelder haben die individuellen ungedeckten Fixkosten der entsprechenden Unternehmung überstiegen) erfolgen kann? Und dies selbst in einem Fall, wo gar kein Gewinn im Sinne der bedingten Gewinnbeteiligung entstanden ist? (Dies aufgrund der unterschiedlichen Höhe der Grössen «ungedeckte Fixkosten» und «Gewinn»)?

Präzisierung der Fragestellung

Nach Art. 12 Abs. 1 bis Covid-19-Gesetz (in der Fassung vom 18. Dezember 2020) ist bei der Definition der Härtefälle auch «der Anteil an nicht gedeckten Fixkosten» zu «berücksichtigen». In der Praxis wurden dafür branchenweise pauschale Fixkosten zugrunde gelegt. Im Einzelfall konnten aber die realen Fixkosten tiefer liegen als diese Pauschalen, so dass u.U. Härtefallgelder bezahlt wurden, welche die individuellen ungedeckten Fixkosten überstiegen.

Sofern dies dazu geführt hat, dass in den Jahren 2021 bzw. 2022 ein Gewinn erzielt wurde, kann dieser Gewinn im Rahmen der bedingten Gewinnbeteiligung natürlich bis zur Höhe der bezahlten Beiträge zurückverlangt werden.

Die Frage bezieht sich somit nur auf Situationen, in denen in den betreffenden Jahren (trotz den allenfalls angebrachten Korrekturbuchungen, s. Fragen 4-6) kein Gewinn realisiert wurde, obwohl die Härtefallgelder die ungedeckten Fixkosten überstiegen, oder jedenfalls ein kleinerer Gewinn als die ungedeckten Fixkosten.

Das Gesetz ist insoweit klar, dass die bedingte Gewinnbeteiligung nur erhoben werden kann, soweit ein Gewinn realisiert wurde. Liegt in den betreffenden Jahren kein Gewinn vor, kann keine bGB erfolgen, auch wenn die ungedeckten Fixkosten im konkreten Fall tiefer waren als ausbezahlten Härtefallbeiträge.

Es liegt auch keine unzulässige Gewinnverwendung im Sinne von Art. 12 Abs. 1ter Covid-19-G bzw. Art. 6 HFMV 20 oder Art. 3 HFMV 22 vor, so dass keine Rückforderung aufgrund von § 11 bzw. 13 der kant. Verordnung erfolgen kann.

Die Rückforderung müsste daher auf einer anderen Rechtsgrundlage erfolgen.

Wie dargelegt (vorne A.3), ist eine verfügungsweise zugesprochene Subvention rechtmässig, solange keine Gründe für den Widerruf der Subventionsverfügung bestehen.

Nach Art. 30 Abs. 1 SuG bzw. § 27 Abs. 1 StBG kann eine Subventionsverfügung widerrufen werden, wenn die Subvention in Verletzung von Rechtsvorschriften oder aufgrund eines unrichtigen oder unvollständigen Sachverhalts zu Unrecht gewährt wurde.

Es fragt sich also, ob der blosser Umstand, dass die effektiven individuellen Fixkosten tiefer sind als die ausbezahlten Härtefallbeiträge, bedeutet, dass diese in Verletzung von Rechtsvorschriften oder aufgrund eines unrichtigen Sachverhalts ausbezahlt worden sind.

Entwicklung der Rechtsgrundlagen in Bezug auf die Fixkosten

In der ursprünglichen Fassung des Gesetzes und der HFMV 20 sind die Fixkosten nicht erwähnt.

Art. 12 Abs. 1 Satz 2 und 3 Covid-19-G lauteten:

«Ein Härtefall liegt vor, wenn der Jahresumsatz unter 60 Prozent des mehrjährigen Durchschnitts liegt. Die gesamte Vermögens- und Kapitalsituation ist zu berücksichtigen.»

Auf Verordnungsebene hat die HFMV 20 in der ursprünglichen Fassung nicht auf Fixkosten abgestellt. Das Unternehmen, welches Härtefallgelder beanspruchte, musste Angaben zum Zeitpunkt der Gründung, zum Umsatz, zur Vermögens- und Kapitalsituation und zum Umsatzrückgang machen (Art. 3-5 HFMV 20). Über die Fixkosten wurden keine Angaben verlangt.

Auch in § 6 Abs. 2 der kantonalen Verordnung vom 9. Dezember 2020 werden Angaben zu den relevanten Umsatzzahlen und den Finanzbedarf verlangt, aber nicht Angaben zu den Fixkosten.

In den dem Gutachter zur Verfügung gestellten Gesuchsformularen wurde denn auch zunächst nur nach den Umsätzen gefragt, nicht nach Fixkosten.

Mit der Änderung des Gesetzes vom 18. Dezember 2020 wurde in Art. 12 ein neuer Absatz 1 bis aufgenommen mit folgendem Wortlaut:

«Ein Härtefall nach Absatz 1 liegt vor, wenn der Jahresumsatz unter 60 Prozent des mehrjährigen Durchschnitts liegt. Die gesamte Vermögens- und Kapitalsituation ist zu berücksichtigen sowie der Anteil an nicht gedeckten Fixkosten.»

Bei den Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mehr als 5 Millionen sieht zudem Abs. 1 quinquies lit. b vor, dass sich der Beitrag «an den ungedeckten Kosten aus dem Umsatzrückgang zu orientieren» hat.

Die Formulierung in Abs. 1 bis geht auf einen Antrag im Nationalrat zurück. Die Überlegung dahinter war, dass das Abstellen auf die Umsatzeinbusse für sich allein nicht richtig ist, weil diese teilweise durch Aufwandminderungen kompensiert werden kann, dass hingegen die Fixkosten das Problem sind, weil diese trotz reduziertem Umsatz anfallen. Gleichzeitig war aber auch klar, dass die Fixkosten je nach Branchen und Betrieb sehr unterschiedlich sind und ihre Festsetzung kompliziert ist (AB N 2020 2132 ff., insbesondere Voten Schneeberger, Badran, Paganini, Grossen, BR Maurer, Komm.sprecherin Friedli).

Der Ständerat strich zunächst diese Ergänzung (AB 2020 S 1184). Der Kommissionssprecher führte dazu aus (AB 2020 S 1179, Bischof):

«An sich hat der Nationalrat recht, wenn er sagt, dass die Frage der Fixkosten in vielen Fällen eine wichtige Frage ist, wenn auch nicht in allen. Bei Unternehmungen, die schwergewichtig Personalkosten haben oder andere Kosten, die nicht Fixkosten sind, ist sie nicht entscheidend. Aber gerade bei vielen kleinen Firmen kann sie wichtig sein. Ihre Kommission lehnt die nationalrätliche Regelung trotzdem ab, weil diese ein Obligatorium einführen möchte, die Fixkosten zu prüfen. Das würde bedeuten, dass in jedem einzelnen Antragsfall die Kantone nicht nur das prüfen müssten, was sie heute alle schon geplant und in ihrem Programm drin haben, sondern in jedem Einzelfall auch die Fixkostenfrage. Das wäre kompliziert und würde die Verfahren verlängern. Die Kantone haben aber nach der Regelung, die der Bundesrat und auch Ihre Kommission Ihnen jetzt zu beschliessen beantragen, die Kompetenz, die Fixkostenfrage zu prüfen. Es ist einfach nicht obligatorisch. Es ist also im Ermessen der Kantone, es dort, wo das nötig ist, zu prüfen.»

Der Nationalrat hielt daran fest (AB 2020 N 2404). Der Kommissionssprecher führte aus (AB 2020 N 2402, Regazzi):

« L'article 12 alinéa 1bis porte sur les éléments à prendre en considération en matière de mesures pour les cas de rigueur. Notre conseil a décidé de prendre en compte non seulement la situation patrimoniale et la dotation en capital globales, mais aussi la part des coûts fixes non couverts. Le Conseil des Etats n'est pas d'accord avec l'ajout portant sur les coûts fixes. Votre commission a décidé, par 14 voix contre 11, de maintenir notre décision. La part des coûts fixes d'une entreprise influence fortement la manière dont cette entreprise est frappée par la fermeture de son établissement. »

Und AB N 2020 N 2403, Friedli:

«Bei den Bestimmungen betreffend Härtefallmassnahmen beantragt Ihnen Ihre Kommission in Artikel 12 Absatz 1bis mit 14 zu 11 Stimmen, an unserer nationalrätlichen Version festzuhalten. Es geht hier bei der Berechnung nicht nur um die Berücksichtigung des Umsatzes, sondern auch um die nicht gedeckten Fixkosten. Ständerat und Bundesrat sind der Meinung, die nationalrätliche Ergänzung sei zu streichen, da sie in der Umsetzung zu kompliziert sei. Ihre Kommission stellt sich aber klar auf den Standpunkt, dass die Berücksichtigung der nicht gedeckten Fixkosten sehr wichtig und in der Handhabung einfach ist. Dieser Zusatz ist auch vor dem Hintergrund der Gesetzgebung in den Kantonen wichtig, damit diese wissen, dass die nicht gedeckten Fixkosten einen wichtigen Aspekt darstellen.»

Der Ständerat schloss sich dem schliesslich an (AB 2020 S 1390 f.). Der Kommissionssprecher führte dazu aus (Bischof):

«Ihre Kommission beantragt Ihnen einstimmig, bei Absatz 1bis dem Nationalrat zu folgen. Der Nationalrat hat gestern mit 140 zu 51 Stimmen, also ausserordentlich deutlich, an seiner Version festgehalten. Es geht um die Frage, wie Fixkosten bei der Härtefallbemessung berücksichtigt werden müssen. Unbestritten ist, dass die Fixkosten berücksichtigt werden müssen und dass die Fixkosten bei vielen Unternehmen der wichtigste Grund für die Zuteilung von Härtefallentschädigungen sind. Wenn Ihre Kommission jetzt nicht mehr an der Streichung der generellen Klausel festhält, so deshalb, weil es von der Auslegung her möglich ist, dass die Kantone keine generelle Fixkostenprüfung bei jedem einzelnen Gesuch machen – sie haben sich auch in ihrem Verfahren nicht darauf eingestellt –, sondern dass sie die Fixkosten einfach überall dort berücksichtigen, wo es Sinn macht. Diese Ermessensfreiheit lässt die Formulierung des Nationalrates zu. Ihrer Kommission ist bewusst, dass, gemessen an der deutschen Regelung, die Fixkostenentschädigungen – dort werden sie Fixkostenzuschüsse genannt – in der Regel der entscheidende Faktor für die Bemessung einer Härtefallentschädigung sind. Ich bitte Sie, dem Nationalrat zu folgen. Es gibt keine anderslautenden Anträge.»

Und Bundesrat Maurer:

«Wir haben diese Formulierung mehrmals diskutiert. Zu deren Beurteilung lag uns anfangs ein relativ breites Spektrum vor, das von einer genauen Überprüfung bis zu einer detaillierten Überprüfung reichte. Wir sind heute so weit – wenn Sie den Text ansehen –, dass die gesamte Vermögens- und Kapitalsituation berücksichtigt werden soll. In Anbetracht der Geschwindigkeit, mit der die Gesuche zu behandeln sind, und deren hoher Anzahl geht es bei der Berücksichtigung der Fixkosten nur um eine summarische und pauschale Beurteilung. Die Kantone werden nicht in der Lage sein, die Buchhaltungen im Detail auseinanderzunehmen. Für mich ist der Artikel so zu verstehen, dass die Situation mittels einer summarischen Prüfung und einer pauschalen Beurteilung angeschaut wird. Das wäre unsere Interpretation dieses Textes. In diesem Sinn sind wir mit ihm einverstanden.»

Nach wie vor ist also der Umsatzrückgang das hauptsächliche Kriterium für die Definition des Härtefalls, doch sind auch die ungedeckten Fixkosten zu berücksichtigen.

Dementsprechend wurde mit der Änderung der HFMV 20 vom 18. Dezember 2020 ein neuer Art. 5a eingefügt, wonach als Anforderung an die Unternehmen auch gilt:

«Das Unternehmen hat gegenüber dem Kanton bestätigt, dass aus dem Umsatzrückgang am Jahresende ein Anteil an ungedeckten Fixkosten resultiert, der seine Überlebensfähigkeit gefährdet.»

Die Erläuterungen des EFD zu dieser Änderung führen dazu aus:

«Art. 5a Ungedekte Fixkosten

Gemäss geltendem Gesetz (Art. 12 Abs. 1) liegt ein Härtefall vor, wenn der Jahresumsatz unter 60 Prozent des mehrjährigen Durchschnitts liegt. Zudem ist die gesamte Vermögens- und Kapitalsituation des Unternehmens zu berücksichtigen. Das Parlament hat diese Anspruchsvoraussetzungen ergänzt (Art. 12 Abs. 1bis Covid-19-Gesetz): Bei der Beurteilung, ob ein Härtefall vorliegt, ist auch der Anteil an nicht gedeckten Fixkosten eines Unternehmens zu berücksichtigen: Unternehmen, deren Kosten insbesondere aus Lohnkosten bestehen, die durch Kurzarbeitsentschädigung und/oder Covid-Erwerbssersatzleistungen bereits weitgehend abgedeckt werden, sollen auch bei starkem Umsatzrückgang nicht als Härtefall gelten. Das Unternehmen soll deshalb dem Kanton im Rahmen der Antragsstellung bestätigen, dass aus dem Umsatzrückgang am Jahresende ein Anteil an ungedeckten Fixkosten resultiert, der seine Überlebensfähigkeit gefährdet.»

Mit der Änderung vom 13. Januar 2021 wurde Art. 5a wie folgt neu gefasst:

«Das Unternehmen hat gegenüber dem Kanton bestätigt, dass aus dem Umsatzrückgang erhebliche ungedeckte Fixkosten resultieren.»

In den Erläuterungen des EFD zu dieser Änderung wird ausgeführt:

«Art. 5a Ungedekte Fixkosten

Das Parlament hat mit Änderung vom 18. Dezember 2020 Artikel 12 des Covid-19-Gesetzes mit der Bestimmung ergänzt, dass bei der Beurteilung, ob ein Härtefall vorliegt, auch der Anteil der nicht gedeckten Fixkosten berücksichtigt werden muss. Die geltende Härtefallverordnung nimmt diese Bestimmung auf, indem das Unternehmen gegenüber dem Kanton bestätigen muss, dass aus dem Umsatzrückgang am Jahresende ein Anteil an ungedeckten Fixkosten resultiert, der seine Überlebensfähigkeit gefährdet. Diese Bestimmung wurde von vielen Kantonen als schwierig umsetzbar kritisiert. Neu soll daher das Unternehmen nur noch bestätigen, dass aus dem Umsatzrückgang ein erheblicher Anteil an ungedeckten Fixkosten resultiert. Damit wird der Zugang zu den Härtefallprogrammen der Kantone weiter erleichtert.»

Gemäss dem ebenfalls neu aufgenommenen Art. 5b entfällt jedoch die Anspruchsvoraussetzung gemäss Art. 5a für Unternehmen, die aufgrund von Massnahmen des Bundes oder der Kantone ihren Betrieb zwischen dem 1. November 2020 und dem 30. Juni 2021 für mindestens 40 Tage schliessen müssen.

Im Rahmen der Gesetzesrevision vom März 2021 wurde im Nationalrat ein Antrag gestellt für einen neuen Absatz 3bis mit dem Wortlaut: «A-fonds-perdu-Beiträge dürfen in keinem Fall mehr als die belegten ungedeckten Fixkosten betragen»; für Unternehmen mit einem Umsatz von über 250 Millionen sollten die a-fonds-perdu-Beiträge maximal 30 % der ungedeckten Fixkosten betragen. Begründet wurde der Antrag damit, es sollten staatliche Überentschädigungen verhindert werden (AB N 2021 242 Antrag Markwalder). Der Nationalrat nahm diesen Antrag zunächst an (AB N 2021 244). Das würde bedeuten, dass a-fonds-perdu-Beiträge, die die ungedeckten Fixkosten übersteigen, nicht geleistet werden dürfen, und ggfs. zurückzufordern wären (AB N 2021 421 Komm.sprecher Bendahan); der Ständerat lehnte ihn jedoch ab (AB 2021 S 188). Der Nationalrat hielt daran mit Stichentscheid des Präsidenten fest (AB N 2021 422). Der Ständerat beharrte wieder auf Streichung (AB S 2021 229). Schliesslich schloss sich der Nationalrat dem Ständerat an und strich die Bestimmung (AB N 2021 527). Zur Begründung wurde vorgebracht, die Formulierung "in keinem Fall" und der ausschliessliche Bezug auf die "ungedeckten Fixkosten" seien zu absolut (AB N 2021 521, Grossen); die Bestimmung kompliziere die Vorlage und schaffe Unsicherheiten. Im Vollzug könne man damit nicht umgehen; das führe zu Rechtshändeln (AB N 2021 523, BR Maurer).

Der Gesetzgeber hat somit ausdrücklich eine Regelung abgelehnt, wonach die Härtefallbeiträge die ungedeckten Fixkosten nicht übersteigen dürfen.

Mit der Änderung der HFMV 20 vom 31. März 2021 wurde Art. 5a beibehalten und Art. 5b dahingehend neu gefasst, dass die Voraussetzung von Art. 5a nicht gilt für Unternehmen, die aufgrund von Massnahmen des Bundes oder der Kantone zur Eindämmung der Covid-19-Epidemie ihren Betrieb zwischen dem 1. November 2020 und dem 30. Juni 2021 für insgesamt mindestens 40 Tage schliessen müssen, und einen durchschnittlichen Jahresumsatz der Jahre 2018 und 2019 bis 5 Millionen Franken haben (Art. 5b Abs. 1 lit. a HFMV 20) (sog. Typ-3-Unternehmen).

Erläuterungen des EFD zur Verordnung über Härtefallmassnahmen für Unternehmen in Zusammenhang mit der Covid-19-Epidemie (COVID-19-Härtefallverordnung), S. 8.

«Art. 5a Ungedekte Fixkosten

Gemäss Artikel 12 Absatz 1bis Covid-19-Gesetz ist bei der Beurteilung, ob ein Härtefall vorliegt, auch der Anteil an nicht gedeckten Fixkosten eines Unternehmens zu berücksichtigen: Unternehmen, deren Kosten insbesondere aus Lohnkosten bestehen, die durch Kurzarbeitsentschädigung und/oder Covid-Erwerb ersatzleistungen bereits weitgehend abgedeckt werden, sollen auch bei starkem Umsatzrückgang nicht als Härtefall gelten. Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken sollen deshalb dem Kanton im Rahmen der Antragsstellung bestätigen, dass aus dem Umsatzrückgang am Jahresende ein erheblicher Anteil an ungedeckten Fixkosten resultiert. Es genügt die Selbstdeklaration. Bei Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 5 Millionen Franken bemisst sich die Härtefallhilfe am Umsatzrückgang, der mit einer Fixkostenpauschale multipliziert wird (vgl. Art. 8b).»

Für die Unternehmen mit Jahresumsatz über 5 Millionen legte nun das Bundesrecht grundsätzlich abschliessend die Berechnung der Härtefallbeiträge fest. Gemäss Art. 8b berechnet sich der nicht rückzahlbare Betrag, indem der Umsatzrückgang mit einem pauschalen Fixkostenanteil multipliziert wird; dieser beträgt je nach Branche 8, 15 oder 25 %.

Die Verordnung stellt also für die Berechnung der Härtefallbeiträge gerade *nicht* auf die individuellen Fixkosten ab, sondern auf Pauschalen.

Dementsprechend werden bei den einzufordernden Belegen gemäss Art. 8f HFMV 20 ebenfalls keine Angaben zu den ungedeckten Fixkosten verlangt.

Entsprechend der Änderung der bundesrechtlichen Regelung wurde auch die kantonale Verordnung am 20. April 2021 geändert und dabei mit § 3a eine Regelung für die Berechnung der Beiträge eingeführt für die Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu 5 Millionen. Der Beitrag berechnet sich:

- Für behördlich für insgesamt mindestens 40 Tage geschlossene Betriebe: pauschaler Fixkostenanteil berechnet auf die Dauer der behördlichen Schliessung; der pauschale Fixkostenanteil entspricht dabei dem für die ungedeckten Fixkosten vom Regierungsrat festgesetzten Prozentsatz der branchenweiten durchschnittlichen Fixkosten vom Jahresumsatz.
- Für die übrigen Unternehmen gemäss Art. 8b HFMV 20.

In den Formularen für nicht behördlich geschlossene Unternehmen mussten die Gesuchsteller in den Gesuchsformularen bestätigen:

«Ich bestätige, dass aus dem Umsatzrückgang erhebliche ungedeckte Fixkosten resultieren. *»

Die konkrete Berechnung der Beiträge stellt aber auch im kantonalen Recht – anders als teilweise in anderen Kantonen - nicht auf die im Einzelfall entstehenden ungedeckten Kosten ab, sondern auf Fixkostenpauschalen.

Mit der **HFMV 22** erfolgte eine Änderung der Berechnung:

Gemäss Art. 2 Abs. 2 HFMV 22 muss das Unternehmen bestätigen,

«dass ihm im Zusammenhang mit behördlich angeordneten Massnahmen zur Bekämpfung der Covid-19-Epidemie ab Januar 2022 ungedeckte Kosten entstanden sind.»

Gemäss Art. 5 Abs. 1 HFMV 22 deckt der Beitrag «höchstens ungedeckte Kosten des Unternehmens in den Monaten Januar bis Juni 2022».

Die Erläuterungen des EFD zur HFMV 22 vom 2. Februar 2022 führen dazu aus (S. 6):

«Es sind nach Absatz 2 nur Unternehmen antragsberechtigt, die aufgrund von behördlichen Massnahmen zur Pandemiebekämpfung auch ab Januar 2022 ungedeckte Kosten aufweisen. Dieser Absatz führt die Anforderung nach Artikel 5a der Härtefallverordnung vom 25. November 2020 weiter. Da die Härtefallbeiträge die ungedeckten Kosten nicht überschreiten dürfen (vgl. Art. 5 Abs. 1), muss das Unternehmen in der Lage sein, diese Kosten im Rahmen des Gesuchsverfahrens auszuweisen. Mindestanforderung ist die Selbstdeklaration.»

Und S. 7 (zu Art. 5):

«Härtefallhilfen decken höchstens ungedeckte Kosten (Abs. 1): Um Überentschädigungen zu vermeiden, dürfen die Härtefallhilfen die ungedeckten Kosten des Unternehmens, d.h. die Kosten abzüglich Umsatz und erhaltener Hilfen (Kurzarbeitsentschädigung, Covid-Erwerbsersatz, usw.) nicht überschreiten. Es sollen dabei nur unvermeidbare Kosten gedeckt werden; die Unternehmen sind gehalten, zumutbare Selbsthilfemassnahmen zu ergreifen, namentlich vermeidbare Kosten zu vermeiden.»

In Abkehr von der früheren Regelung stellt die Bemessung mithin nicht mehr auf Pauschalen ab, sondern auf konkrete Kosten.

Dementsprechend lautet § 8 Abs. 1 der total revidierten kantonalen Verordnung vom 29. März 2022:

«Die ungedeckten Kosten des Unternehmens gemäss Artikel 5 Absatz 1 der Covid-19-Härtefallverordnung 2022 berechnen sich wie folgt: Sämtliche durch das Unternehmen im masgebenden Unterstützungszeitraum erwirtschafteten Erträge sind zu addieren. Davon sind sämtliche liquiditätswirksamen Kosten abzuziehen. Eine allfällige negative Differenz stellt den Unterstützungsbeitrag dar. Vorbehalten bleiben allfällige Kürzungen gemäss den Absätzen 3 und 4 sowie die Höchstgrenzen gemäss den §§ 9 und 10.»

Ergebnis: Sind Überentschädigungen rechtswidrig?

Gemäss Gesetz sind die ungedeckten Fixkosten bei der Definition der Härtefälle zu berücksichtigen und der Beitrag hat sich an den ungedeckten Kosten aus dem Umsatzrückgang zu orientieren. Nach Wortlaut und Entstehungsgeschichte kann dies aber nicht so verstanden werden, dass im Einzelfall der Beitrag nicht höher sein darf als die konkreten ungedeckten Fixkosten.

Auf Verordnungsebene ist zu differenzieren:

Bundesrechtliche Regelung für das Jahr 2021:

Anspruchsvoraussetzung, damit überhaupt Härtefallbeiträge gewährt werden, ist, dass erhebliche ungedeckte Fixkosten resultieren bzw. – nach der früheren Fassung – dass die ungedeckten Fixkosten die Überlebensfähigkeit gefährden. Hat ein Betrieb überhaupt keine oder nur unerhebliche ungedeckte Fixkosten, hat er keinen Anspruch auf Härtefallbeiträge. Wenn ein Unternehmen diese Frage unrichtig beantwortet, also die Frage bejaht, obwohl ihm keine oder nur unerhebliche ungedeckte Fixkosten entstehen, so hat es unrichtige Angaben gemacht. Werden infolge dieser unrichtigen Angaben Härtefallgelder ausbezahlt, so können diese zurückverlangt werden (§ 27 Abs. 1 und 4 StBG; vorne A.4).

Allerdings ist dabei zu beachten:

- Zunächst gilt die Anspruchsvoraussetzung der ungedeckten Fixkosten nicht für behördlich geschlossene Betriebe mit einem Jahresumsatz bis zu 5 Millionen Franken (Art. 5b HFMV 20). Hier entfällt also von vornherein eine Rückforderung.
- Sodann muss gemäss Art. 5a HFMV 20 die Fixkostenunterdeckung die Überlebensfähigkeit des Unternehmens gefährden bzw. erheblich sein. Das sind unbestimmte Rechtsbegriffe, die nirgends präzisiert werden. Jedenfalls kann daraus nicht gefolgert werden, dass in jedem Fall, in dem die Härtefallgelder höher sind als die ungedeckten Fixkosten, der entsprechende Teil der Härtefallgelder zu Unrecht ausbezahlt worden wäre. Es war auch die klare Meinung des Gesetzgebers, dass nicht in jedem Einzelfall konkret zu belegen sei, dass und in welchem Umfang ungedeckte Fixkosten bestehen.
- Sodann verlangt Art. 5a HFMV 20, dass das Unternehmen im Zeitpunkt der Gesuchstellung bestätigt, dass die ungedeckten Fixkosten entstehen. Eine unrichtige Angabe kann dem Unternehmen nur vorgeworfen werden, wenn *im Zeitpunkt der Gesuchstellung* bereits bekannt war, dass keine oder nur unerhebliche ungedeckte Fixkosten entstehen. Der blosser Umstand, dass sich dies später herausstellt, führt nicht dazu, dass die Beiträge aufgrund eines unrichtigen Sachverhalts zugesprochen worden wären.
- Eine Rückforderung kann daher nur in klaren Fällen in Frage kommen, wenn also das Unternehmen wahrheitswidrig deklarierte, dass ihm erhebliche ungedeckte Fixkosten entstehen, obwohl ihm bewusst war, dass in Wirklichkeit gar keine oder nur unerhebliche ungedeckte Kosten entstehen.

Ist die Anspruchsvoraussetzung erfüllt, so erfolgt die konkrete Berechnung der Beiträge nach Bundesrecht (Art. 8b HFMV 20), indem der Umsatzrückgang mit einem pauschalen Fixkostenanteil multipliziert wird. Die Härtefallbeiträge werden also *nicht* nach den ungedeckten Fixkosten im Einzelfall bemessen, sondern anhand von Fixkostenpauschalen, die aufgrund branchenweiter Durchschnittswerte festgesetzt wurden. Erweist sich, dass der ausgerichtete Beitrag im konkreten Ein-

zelfall höher ist als die ungedeckten Fixkosten, so erfolgte diese Ausrichtung demnach nicht in Verletzung von Rechtsvorschriften. Es besteht daher keine Grundlage für einen Widerruf der Subventionsverfügung gestützt auf Art. 30 SuG oder § 27 StBG.

Zwar steht in den Erläuterungen EFD zur HFMV 20, S. 10:

«Die A-Fonds-perdu-Beiträge und Darlehen sollen so bemessen werden, dass sie höchstens die ungedeckten Fixkosten decken (vgl. auch Art. 12 Abs. 1bis Covid-19-Gesetz).»

Diese Aussage findet aber weder im Gesetz noch in der Verordnung eine Grundlage.

Zwar gilt als allgemeiner Grundsatz des Subventionsrechts, dass eine Übersubventionierung vermieden werden soll. Ausdruck davon ist die Regelung in Art. 14 Abs. 1 SuG:

1 Anrechenbar sind nur Aufwendungen, die tatsächlich entstanden und für die zweckmässige Erfüllung der Aufgabe unbedingt erforderlich sind.

Und die ähnlich lautende Bestimmung von § 14 StBG:

1 Bei der Bemessung von Staatsbeiträgen sind nur Aufwendungen anrechenbar, die für die zweckmässige Erfüllung der Aufgabe unbedingt erforderlich sind.

Der Subventionierte soll mit anderen Worten nicht auf Kosten des Steuerzahlers Aufwendungen tätigen, die für die Erreichung des Zwecks der Subvention nicht erforderlich sind.

Anwendungsbeispiel: Urteil 2A.291/1993 vom 6.6.1995: Bundesbeitrag für den Ausbau einer Kehrichtverbrennungsanlage: Die bisherige Anlage hat eine Jahreskapazität von 90'000 t, die neue eine zusätzliche von 105'000 t, so dass insgesamt eine technische Jahreskapazität von 195'000 t resultiert. Der Bund anerkennt grundsätzlich die Notwendigkeit des Ausbaus. Da die Stadt aber in der Baubewilligung nur eine Kehrichtverbrennung von insgesamt 110'000 t pro Jahr zulässt, reduziert der Bund den Beitrag auf jenen Teil der Kosten, welcher der Erhöhung der Kapazität von 90'000 t auf 110'000 t pro Jahr entspricht. Das Bundesgericht bestätigt diese Reduktion, da der Betrieb einer Kehrichtverbrennungsanlage, deren Kapazität nicht (bzw. bloss teilweise) zur Verfügung steht, nicht dem bundesgesetzlichen Subventionszweck entspricht und es nicht wirtschaftlich ist, für die Verbrennung von 110'000 t Abfall eine Kapazität von 195'000 zu erstellen.

Dieser allgemeine Grundsatz kann aber nur Anwendung finden, wenn der massgebende Subventionserlass für die Bemessung der Subvention überhaupt auf die entstandenen Aufwendungen abstellt. Bei den Härtefallmassnahmen deckt der Beitrag aber nicht die Aufwendungen des Unternehmens, sondern den ihm entstandenen Ausfall.

Zudem hat der allgemeine Grundsatz zurückzutreten, wenn die anwendbare Regelung ausdrücklich auf Pauschalen abstellt. Eine Pauschalierung nimmt immer in Kauf, dass das Ergebnis nicht genau mit den Realitäten übereinstimmt. Das ist in vielen Rechtsbereichen so, wird aber aufgrund von Praktikabilitätsüberlegungen in weitem Umfang von der Rechtsprechung akzeptiert (BGE 139 I 138 E. 3.5; 138 II 111 E. 5.3.4; 137 I 257 E. 6.1.1; 129 I 290 E. 3.2; 126 I 76 E. 2a; 124 I 193 E. 3e; Urteil BGer 2C_379/2011 vom 16.11.2011 E. 4.4). Diese pauschal berechneten Ansätze sind dann massgebend und können grundsätzlich weder zu Gunsten noch zu Ungunsten des Bürgers geändert werden, wenn die effektiven Werte von den pauschal berechneten abweichen. So sind z.B. im Steuerrecht bestimmte Pauschalabzüge zulässig für Berufskosten (Art. 26 Abs. 2 DBG). Diese Pauschalabzüge werden nicht unzulässig, wenn sich herausstellt, dass die effektiven Kosten tiefer sind. Sie werden auch nicht rechtswidrig, wenn sich herausstellt, dass die effektiven Kosten höher sind, ausser wenn das Gesetz vorsieht, dass der Nachweis höherer Kosten möglich ist. Auch pauschale Spesenansätze gemäss den von der Steuerverwaltung anerkannten Spesenreglementen sind zulässig, auch wenn die effektiven Spesen tiefer liegen (BGE 148 II 504 E. 5.1.3).

Das gilt auch bei Subventionen: Auch diese können pauschal berechnet werden (vgl. BGE 142 V 271 E. 7.1; Urteile BGer 2C_69/2020 vom 22.10.2020 E. 2 und 5; 8C_949/2015 vom 7.9.2016 E. 4.2; 2C_139/2012 vom 30.5.2012 E. 2.2; 1P.481/1998 vom 11.3.1999 E. 2d). Die aufgrund der gesetzlichen Pauschalierung gewährten Beiträge sind alsdann nicht rechtswidrig, auch wenn die effektiven Aufwendungen tiefer sind.

Vorliegend hat sich der Gesetzgeber explizit gegen eine Regelung ausgesprochen, welche im Einzelfall die Beiträge maximal auf die Höhe der ungedeckten Fixkosten begrenzen wollte.

Dies lässt sich denn auch mit guten Gründen rechtfertigen: Die Härtefallmassnahmen sind ausserordentliche Leistungen des Staates in einer ausserordentlichen Situation. Sie sollen Unternehmen unterstützen, die aufgrund von Covid-19, namentlich auch aufgrund der behördlich angeordneten Betriebsschliessungen, in Schwierigkeiten geraten. Schon diese Ausgangslage verunmöglicht, dass in jedem Einzelfall die auszurichtende Leistung genau berechnet werden kann, schon deshalb, weil sich nicht mit Sicherheit beurteilen lässt, ob und in welchem Ausmass ein bestimmter Umsatzrückgang wirklich auf die Pandemie bzw. die Betriebsschliessung zurückgeht (vgl. dazu Urteil BGer 2C_886/2022 vom 10.11.2022 E. 2.4-2.6). Zudem sind die Kostenstrukturen der Betriebe nicht alle identisch, so dass nicht alle die gleiche Möglichkeit haben, einen Umsatzrückgang mit entsprechende Kostenreduktionen abzufedern. Hinzu kommt, dass ein gewisser zeitlicher Druck bestand, die Beiträge innert nützlicher Frist zu leisten, um pandemiebedingte Insolvenzfälle möglichst zu vermeiden.

Aus all diesen Gründen war es schon grundsätzlich kaum möglich, die auszurichtenden Beträge auf den Franken genau auszurechnen, wie dies (jedenfalls dem Anspruch nach) z.B. in gerichtlichen Haftpflichtprozessen der Fall ist. Schon die Definition des Härtefalls (Jahresumsatz unter 60 % des mehrjährigen Durchschnitts, Art. 12 Abs. 1bis Gesetz) ist eine sehr pauschale Regelung. Die Pauschalierung der Fixkosten (Art. 8b HFMV 20 in der Fassung vom 31.3.2021; § 3a der kant. Verordnung in der Fassung vom 20. April 2021) steht in diesem Zusammenhang.

Eine Regelung, die vorsieht, dass die Beitragsberechnung anhand pauschalierter Fixkosten erfolgt, nimmt von vornherein in Kauf, dass die zugrunde gelegten Fixkosten nicht in jedem Fall mit den effektiven ungedeckten Fixkosten des einzelnen Betriebs übereinstimmen. Die aufgrund der Pauschalen berechneten Beiträge sind daher nicht materiell unrechtmässig, auch wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass die effektiven ungedeckten Kosten tiefer sind als die ausbezahlten Beiträge. Es besteht somit kein Grund für eine Rückforderung, so wenig wie das Unternehmen eine Nachforderung stellen kann, wenn sich erweist, dass seine effektiven ungedeckten Fixkosten höher sind.

Allerdings sieht Art. 8b Abs. 4 HFMV 20 idF 31.3.2021 vor:

«Die Kantone können tiefere Fixkostenanteile festlegen, wenn sie feststellen, dass mit den pauschalen Fixkostenanteilen nach Absatz 3 eine Überentschädigung entstehen würde.»

Diese Bestimmung steht aber im Zusammenhang mit der Berechnung der auszahlenden Beträge. Wenn ein Kanton solche tiefere Ansätze verwenden will, müsste er sie im Voraus festlegen und die auszurichtenden Beträge nach diesen tieferen Ansätzen berechnen.

Bundesrechtliche Regelung für das Jahr 2022:

Die HFMV 22 unterscheidet sich von der HFMV 20 in Bezug auf die Fixkosten in zweierlei Hinsicht:

- Als Anspruchsvoraussetzung muss das Unternehmen bestätigen, dass ihm im Zusammenhang mit behördlich angeordneten Massnahmen ungedeckte Fixkosten entstanden sind (Art. 2 Abs. 2 HFMV 22).
- Die Beiträge werden nicht mehr nach Fixkostenpauschalen, multipliziert mit der Umsatzeinbusse, berechnet, sondern sie decken höchstens die ungedeckten Kosten des Unternehmens (Art. 5 Abs. 1 HFMV 22; zusätzlich gelten umsatzbezogene und absolute Limiten).

Anders als die HFMV 20 stellt also die HFMV 22 auf die ungedeckten Kosten im Einzelfall ab. Bereits die ursprüngliche Beitragsbemessung sollte so erfolgen. Bei richtiger Anwendung der Vorschriften sollte also der Fall gar nicht eintreten, dass eine Rückforderung erfolgen müsste. Im Einzelfall kann es jedoch sein, dass die Beiträge aufgrund unzutreffender Angaben des Unternehmens falsch berechnet wurden. In diesem Fall ist eine Rückforderung nach den allgemeinen Regeln zulässig (vorne A.4).

Kantonales Recht:

Die kantonale Verordnung von 2020 stellt in § 3a (in der Fassung vom 20. April 2021) auf die branchenweiten durchschnittlichen Fixkosten ab. Für die behördlich geschlossenen Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken werden diese Prozentsätze durch das Finanzdepartement festgesetzt (§ 3a Abs. 1 lit. a und Abs. 3). Für die übrigen Unternehmen verweist die kantonale Verordnung auf Art. 8b der eidg. Verordnung.

Auch nach kantonalem Recht werden somit die Härtefallbeiträge nach *Fixkostenpauschalen* berechnet, *nicht* nach den ungedeckten Fixkosten im Einzelfall. Es gilt daher dasselbe wie nach der bundesrechtlichen Regelung für das Jahr 2021.

Die kantonale Verordnung von 2022 verweist sowohl bezüglich der Anspruchsvoraussetzungen (§ 3 Abs. 2 lit. b) als auch der Beitragsbemessung (§ 8 Abs. 1) auf die HFMV 22. Es gilt dafür dasselbe wie nach der bundesrechtlichen Regelung für das Jahr 2022.

Vorbehalt in den Subventionsverfügungen?

Weiter könnte sich die Frage stellen, ob eine Rückforderung für Beiträge, welche die ungedeckten Fixkosten übersteigt, mit einem Widerrufsvorbehalt in den Subventionsverfügungen begründet werden könnte.

Wie vorne (Frage 2) dargelegt, kann unter Umständen eine rechtskräftig gewordene Subventionsverfügung dazu führen, dass eine darin enthaltene Nebenbestimmung gültig sein kann, auch wenn sie materiell an sich rechtswidrig ist.

Voraussetzung wäre allerdings, dass die Anfechtung der Nebenbestimmung möglich und zumutbar gewesen wäre.

Die dem Gutachter vorliegende Musterverfügung vom März 2021 enthält keinen solchen Hinweis.

Die Musterverfügung vom 18. Juni 2021 enthält folgende Begründung zur Berechnung der Beiträge:

Unterstützungshöhe: Berücksichtigt werden die Fixkosten im branchenweiten Vergleich und die Dauer der behördlichen Schliessung. Bis anhin wurde die Härtefallunterstützung bis und mit Ende Februar 2021 geleistet. Bei Gastronomie-Unternehmen betragen die branchenüblichen Fixkosten 25% des Jahresumsatzes. In Bezug zur Schliessungsdauer bis Ende Februar 2021 ergibt dies einen Anteil von 10% des durchschnittlichen Jahresumsatzes ($25\% / 12 * 5$). Betriebe, die erst im Verlauf des Jahres 2020 gegründet wurden, erhielten einen Beitrag für die geschlossenen Monate, in denen das Unternehmen bereits bestanden hatte.

Unter «rechtliche Informationen» stand der Satz:

Keine Überkompensation: Der gewährte A-fonds-perdu-Beitrag des Kantons Luzern darf die Höhe Ihrer ungedeckten Fixkosten nicht übersteigen (Art. 12 Abs. 1bis Covid-19-Gesetz).

Sowie die Rechtsmittelbelehrung:

Rechtsmittelbelehrung: Gegen diesen positiven Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung nach den Bestimmungen des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege beim Kantonsgericht, 4. Abteilung, Postfach 3569, 6002 Luzern, Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht werden. Die Beschwerde ist im Doppel einzureichen. Sie muss einen Antrag und dessen Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweisurkunden sind beizulegen.

Gemäss der Formulierung in den Verfügungen darf der gewährte A-fonds-perdu-Beitrag die Höhe «Ihrer ungedeckten Fixkosten» nicht übersteigen. Dazu wird im Klammerhinweis ausdrücklich verwiesen, auf Art. 12 Abs. 1bis Covid-19-Gesetz, aus dem sich aber eben - wie dargelegt - nicht ergibt, dass im Einzelfall die ausbezahlte Hilfe nicht höher sein dürfte als die ungedeckten Fixkosten. Zweitens enthält die Verfügung keinerlei Hinweis darauf, dass eine Rückerstattung erfolgen

müsse, wenn sich erweist, dass die Hilfe höher wäre als die ungedeckten Fixkosten, dies in auffal-
lendem Gegensatz zur Formulierung der Punkte betreffend Gewinnrückführung und Verwendungs-
verbot, in denen ausdrücklich die Rückerstattung erwähnt wird.

Unter diesen Umständen konnten und mussten die Verfügungsempfänger nach Treu und Glauben
die Verfügung nicht so verstehen, dass damit eine verbindliche Nebenbestimmung statuiert würde,
wonach die Beiträge zurückzuerstatten sind, wenn es sich erweist, dass sie höher sind als die un-
gedeckten Fixkosten. Sie waren daher auch nicht gehalten, die sie begünstigende Verfügung an-
zufechten, um eine solche Rückforderung zu vermeiden.

Antwort:

- Dass erhebliche Fixkosten resultieren, ist Voraussetzung, dass überhaupt Härtefallbeiträge bezahlt werden (ausser für Typ-3-Unternehmen). Eine Rückforderung ist möglich, wenn ein Unternehmen wahrheitswidrig im Gesuch angegeben hat, dass ihm erhebliche ungedeckte Fixkosten entstehen, obwohl ihm bewusst war, dass keine oder nur unerhebliche Fixkosten entstehen.
- Im Übrigen kann ein für das Jahr 2021 gewährter Härtefallbeitrag nicht deshalb zurückverlangt werden, weil sich erweist, dass die Beiträge höher sind als die ungedeckten Fixkosten.
- Die für das Jahr 2022 gewährten Härtefallgelder können zurückverlangt werden, wenn aufgrund unzutreffender Angaben im Gesuch Beiträge ausbezahlt wurden, die höher sind als die ungedeckten Fixkosten.

Frage 8

Kann der Eigenlohn nach der Berechnung des Tätigkeitsentgelts in der interkantonalen Steuerauscheidung berechnet werden? Sind diese Überlegungen nachvollziehbar, oder bestehen Vorbehalte aus rechtlicher Warte?

Die bGB betrifft Unternehmen, die einen steuerbaren Jahresgewinn nach den Artikeln 58-67 DBG (Art. 12 Abs.1 septies Gesetz) bzw. den § 71-80 StG (§ 3b kant. Verordnung) erzielen. Diese Bestimmungen beziehen sich auf die Gewinnsteuer der juristischen Personen. Bei diesen reduzieren die den Arbeitnehmern bezahlten Löhne den Gewinn, und zwar auch dann, wenn es sich um Arbeitnehmer handelt, welche an der juristischen Person beteiligt sind.

Einzelunternehmen haben steuerrechtlich keinen Gewinn, sondern ein Einkommen aus selbständiger Tätigkeit (Art. 18 ff. DBG; § 25 ff. StG). Steuerlich betrachtet kann daher von vornherein kein Gewinn im Sinne der Gewinnsteuer resultieren.

Die gesetzliche Bestimmung ist daher so zu verstehen, dass bei Einzelunternehmen die bGB so bemessen wird, wie wenn es sich um juristische Personen handeln würde (vorne A.5).

Es ist daher gewinnmindernd ein Lohn des Unternehmers zu berücksichtigen.

Es fragt sich, wie dieser zu bemessen ist.

Der Kanton Luzern berücksichtigt dafür drei Kriterien:

1. Die vom seco in seinem Schreiben «SECO Information an die Kantone – bedingte Gewinnbeteiligung vom 25. November 2021» aufgeführte Tabelle mit dem Eigenlohn
2. Der Eigenlohn der Vorjahre 2018/19
3. Die Marktsituation.

Wie in vielen anderen steuerrechtlichen Situationen ist auch für die Bemessung des angemessenen Eigenlohnes in erster Linie auf den Drittvergleich abzustellen: Entscheidend ist, ob das Unternehmen einem unabhängigen Dritten unter den gleichen Verhältnissen die gleiche Leistung vergüten würde (Urteil 2C_1082/2012 vom 25.10.2013 E. 4.1).

Das entspricht dem Kriterium der Marktsituation.

Auch die Berücksichtigung der Vorjahre erscheint daher naheliegend und entspricht auch dem Grundsatz der Stetigkeit: Einem unabhängigen Dritten würde sicher nicht ausgerechnet in einer wirtschaftlich schwierigen Situation wie der Corona-Pandemie ein höherer Lohn bezahlt als in den Vorjahren. Umgekehrt wird ein Arbeitgeber normalerweise versuchen, auch in dieser Lage die Löhne nicht zu senken, zumal in der Corona-Situation die Kurzarbeitsentschädigungen wesentlich ausgebaut wurden.

Nicht unproblematisch erschiene es demgegenüber, die Tabellenwerte gemäss seco-Informationsschreiben als verbindliche Obergrenze zu betrachten. Gemäss diesem Informationsschreiben ist die Berechnung des Eigenlohnes gemäss dieser Tabelle als *Alternative* zum Drittvergleich zu verstehen, nicht als kumulatives Begrenzungskriterium.

Es ist zweckmässig, die Tabelle zwecks Vereinfachung als Ausgangspunkt zu nehmen, und in vielen Fällen wird dies vermutlich auch so bleiben, zumal offenbar diese Werte auf interkantonalen Vereinbarungen betreffend Tätigkeitsentgelt bei Teilhabern von Personengesellschaften beruhen (im Rahmen der Doppelbesteuerungsregeln).

Wenn jedoch ein Unternehmen nachweist, dass es in diesen Vorjahren einen höheren Eigenlohn ausbezahlt hat und dieser marktkonform ist, müsste dieser höhere Lohn auch im Rahmen der bGB berücksichtigt werden.

Antwort:

Grundsätzlich ja. Sofern aber ein Unternehmen nachweist, dass es in diesen Vorjahren einen höheren Eigenlohn ausbezahlt hat und dieser marktkonform ist, müsste dieser höhere Lohn auch im Rahmen der bGB berücksichtigt werden

Frage 9

Ist es rechtlich zulässig, bei der Beurteilung der bedingten Gewinnbeteiligung nicht allein auf das Erwerbseinkommen abzustellen und beispielsweise Gewinne aus Betriebsliegenschaften für die Berechnung des Einkommens zu berücksichtigen?

Die für die bGB massgeblichen Rechtsgrundlagen verweisen auf die Bestimmungen über die Gewinnsteuer, die sinngemäss auch für Einzelunternehmen anwendbar sind (vorne Frage 8).

Die Gewinnsteuer erfasst den gesamten steuerbaren Reingewinn einer juristischen Person, unabhängig davon, ob dieser auf Liegenschaftsertrag oder sonstige Einnahmen zurückgeht.

Auch bei Einzelunternehmen unterscheidet das Steuerrecht nicht nach Erwerbseinkommen und Gewinnen aus Betriebsliegenschaften, sondern es kennt nur Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Dieses umfasst gleichermassen sämtliche Einkünfte aus dieser Tätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG) mit Einschluss des Liegenschaftenertrags auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens. Dieser Ertrag fliesst somit ein in die Gewinnberechnung im Rahmen der bGB.

Dazu gehören auch Gewinne aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Steuerrechtlich könnten zwar die Kantone Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens der Grundstückgewinnsteuer unterwerfen und dafür diese Gewinne aus der Einkommens- und Gewinnsteuer ausnehmen oder die Grundstückgewinnsteuer auf die Einkommens- und Gewinnsteuer anrechnen (Art. 12 Abs. 4 StHG). Der Kanton Luzern hat davon aber nicht Gebrauch gemacht. Somit unterliegen auch für die Staatssteuer die Gewinne aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen der Einkommens- oder Gewinnsteuer, und nicht etwa der Grundstückgewinnsteuer (§ 1 GGStG). Es ist somit klar, dass Gewinne aus Betriebsliegenschaften steuerlich als Einkommen (bei Einzelfirmen und Personengesellschaften) bzw. als Gewinn (bei juristischen Personen) zu besteuern sind. Demzufolge sind sie auch bei der bGB als Gewinn zu berücksichtigen.

(Nicht eingegangen wird hier auf die Frage, wie es sich verhalten würde in Kantonen, welche die Gewinne auf Geschäftsliegenschaften der Grundstückgewinnsteuer unterwerfen).

Nicht zum steuerbaren Unternehmensgewinn gehören hingegen Erträge und Gewinne aus Liegenschaften im Privatvermögen.

Das gilt auch, wenn der wirtschaftliche Inhaber einer juristischen Person eine Liegenschaft, die in seinem Privatvermögen ist, an die juristische Person vermietet. Das Unternehmen bezahlt ihm einen Mietzins, der als Aufwand vom Gewinn abzuziehen ist, soweit er geschäftsmässig begründet ist und einem Drittvergleich standhält (Urteile BGer 2C_278/2012, 2C_279/2012 vom 1.10.2012 E. 3; 2C_795/2015 vom 3.5.2016 E. 4). Für den Inhaber stellt dieser Mietzins Einkommen aus Privatvermögen dar und fällt für die Gewinnberechnung im Sinne der bGB nicht in Betracht (Steuerrechtlich wird er natürlich als Vermögensertrag aus der Vermietung von Liegenschaften erfasst).

Handelt es sich um ein Einzelunternehmen, welches Liegenschaften benützt, die im Privatvermögen des Unternehmers stehen, wird steuerlich der Mietwert der geschäftlich genutzten Räume als Geschäftsaufwand angerechnet, wobei in der Regel auf den Eigenmietwert abgestellt wird (Reich/Züger/Betschart, Kommentar DBG, Art. 27 N 25).

Da der Eigenmietwert häufig tiefer liegt als der Marktmietwert, wäre damit das Einzelunternehmen schlechter gestellt als ein Unternehmen in Form einer juristischen Person.

Da aber die Rechtsgrundlagen der bGB ausdrücklich auf das Gewinnsteuerrecht verweisen, ist das Einzelunternehmen für die Zwecke der bGB so zu behandeln, wie wenn es eine juristische Person wäre (vorne A.5). Es ist also auch bei Einzelunternehmen, die eine Privatliegenschaft des Unternehmers benutzen, der Marktmietwert gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Eine weitere Besonderheit könnte sich ergeben, wenn ein luzernisches Unternehmen Liegenschaften in einem anderen Kanton besitzt, welcher den Grundstückgewinn auch bei Liegenschaften des Geschäftsvermögens mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst (Art. 12 Abs. 4 StHG).

Die Frage stellt sich allerdings von vornherein nicht bei Unternehmen mit einem Jahresumsatz über fünf Millionen Franken, da sich dort die bGB ausschliesslich nach DBG richtet, welches weder eine Grundstückgewinnsteuer noch eine interkantonale Steuerauscheidung kennt.

Bei Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu fünf Millionen verweist das massgebende kantonale Recht jedoch auf die Staatssteuer. Staatssteuerrechtlich muss ein Gewinn aus ausserkantonalen Liegenschaften aus der Gewinnbesteuerung im Sitzkanton ausgeschieden werden, da Grundstückgewinne ausschliesslich im Belegenheitskanton zu versteuern sind.

Härtefallrechtlich ist jedoch zu beachten, dass die Härtefallmassnahmen ausschliesslich durch den Sitzkanton (per 1. Oktober 2020) bezahlt werden (Art. 13 HFMV 20; Art. 12 HFMV 22). Es ist daher sachgerecht, im Rahmen der bGB keine interkantonale Steuerauscheidung vorzunehmen, sondern den ganzen Unternehmensgewinn dem Sitzkanton zuzuweisen.

Die Frage, wie der Gewinn zu berechnen wäre, wenn der Kanton die Grundstückgewinne auf Geschäftsvermögen der Grundstückgewinnsteuer unterwirft, stellt sich für den Kanton Luzern nicht.

Antwort: Ja, Gewinne aus Liegenschaften des Geschäftsvermögens unterliegen der bGB. Stellt der Inhaber eines Unternehmens Liegenschaften seines Privatvermögens dem Unternehmen zur Verfügung, kann der entsprechende Marktmietwert vom Gewinn abgezogen werden.

Frage 10

Wie ist die Diskrepanz im massgeblichen Wortlaut von Art. 6 HFMV 20 und Artikel 3 HFMV 22 in Bezug auf die Vergabe und Rückzahlung von Darlehen an Eigentümer zu handhaben? Ist dafür der genaue Zeitpunkt eines allfälligen Verstosses (z.B. Rückzahlung von Darlehen) massgebend und dies unabhängig davon, wann Härtefallzahlungen erfolgt sind? Oder hat das Datum der Zahlungen eine Relevanz? Kann davon ausgegangen werden, dass der Wille des Gesetzgebers in der HFMV 22 (z.B. aufgrund von Erfahrungswerten) weiter präzisiert wird und daher jeweils die neueste Version massgeblich ist? (So lange es sich lediglich um eine Präzisierung, und um keine Änderung einer expliziten Bestimmung handelt?)

Fragestellung

Nach Art. 6 HFMV 20 darf das Unternehmen während fünf bzw. drei Jahren nach Erhalt eines nicht rückzahlbaren Beitrags keine Darlehen an seine Eigentümer vergeben.

In Art. 3 HFMV 22 lautet jedoch die entsprechende Bestimmung:

Das Unternehmen hat gegenüber dem Kanton bestätigt, dass es:

a. im Geschäftsjahr, in dem die Härtefallmassnahme nach dieser Verordnung ausgerichtet wird, sowie für die drei darauffolgenden Jahre oder bis zur Rückzahlung der erhaltenen Hilfen:

1. keine Dividenden oder Tantiemen beschliesst oder ausschüttet und keine Kapitaleinlagen rückerstattet, und

2. keine Darlehen an seine Eigentümer vergibt und keine Darlehen von seinen Eigentümern zurückbezahlt; zulässig ist jedoch insbesondere das Erfüllen vorbestehender ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten;

Neu gegenüber der HFMV 20 darf also gemäss HFMV 22 nicht nur kein Darlehen an die Eigentümer gewährt werden, sondern auch keine Rückzahlung von Darlehen an die Eigentümer erfolgen.

Für die zeitliche Anwendung dieser Bestimmungen ist zu beachten, dass die HFMV 21 die Härtefallmassnahmen regelt, die bis Ende 2021 gewährt werden, die HFMV 22 hingegen diejenigen Härtefallmassnahmen, welche im Jahre 2022 ausbezahlt werden. Das Verwendungsverbot ist eine Auflage, die an die betreffende Härtefallzahlung anknüpft und sich nach den Rechtsgrundlagen für die entsprechende Zahlung richtet.

Auch das Verwendungsverbot gemäss Art. 6 HFMV 20 bzw. Art. 3 HFMV 22 kann daher nur die in den betreffenden Jahren gewährten Beiträge betreffen.

Sofern also das Verbot der Rückzahlung von Darlehen an die Eigentümer eine materielle (und nicht bloss eine redaktionelle) Änderung darstellt, ist bezüglich der bis Ende 2021 gewährten Härtefallbeiträgen eine Darlehensrückzahlung weiterhin zulässig.

Rechtmässigkeit des Darlehensverbots

Zunächst fragt sich, ob das Darlehensverbot überhaupt gesetzmässig sind:

Art. 12 Abs. 1 ter des Gesetzes (in der Fassung vom 18. Dezember 2020) verbietet die Ausschüttung oder Beschliessung von Dividenden und Tantiemen und die Vornahme oder Beschliessung der Rückerstattung von Kapitaleinlagen. Von Darlehen ist im Gesetz nicht die Rede. Nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes ist somit die Gewährung und Rückzahlung von Darlehen nicht verboten. Das Gesetz ermächtigt den Bundesrat auch nicht, weitergehende Verwendungsverbote zu erlassen. Soweit die Verordnung auch die Gewährung und Rückerstattung von Darlehen verbietet, fehlt ihr somit eine formell-gesetzliche Grundlage.

Das Covid-19-Gesetz unterscheidet sich damit vom Bundesgesetz über Kredite mit Solidarbürgschaft infolge des Coronavirus (Covid-19-Solidarbürgschaftsgesetz, Covid-19-SBüG; SR 951.26), dessen Art. 2 Abs. 2 lautet:

2 Während der Dauer der Solidarbürgschaft ausgeschlossen sind:

- a. Dividenden und Tantiemen sowie die Rückerstattung von Kapitaleinlagen;
- b. die Gewährung von Darlehen oder die Rückzahlung von Darlehen von Gesellschafterinnen und Gesellschaftern oder von nahestehenden Personen; zulässig ist jedoch die Erfüllung von Verpflichtungen gegenüber einer mit der Kreditnehmerin oder dem Kreditnehmer direkt oder indirekt verbundenen Gruppengesellschaft mit Sitz in der Schweiz, die vor Entstehung der Solidarbürgschaft bestanden haben, namentlich von vorbestehenden ordentlichen Zins- und Amortisationszahlungspflichten;
- c. das Zurückführen von Gruppendarlehen mittels gestützt auf die Covid-19-SBüV erhaltener Kreditmittel; zulässig ist jedoch insbesondere das Erfüllen vorbestehender ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten innerhalb einer Gruppenstruktur;
- d. die Übertragung von Mitteln aus nach der Covid-19-SBüV verbürgten Krediten an eine mit der Kreditnehmerin oder dem Kreditnehmer direkt oder indirekt verbundene Gruppengesellschaft, die ihren Sitz nicht in der Schweiz hat; zulässig ist jedoch insbesondere das Erfüllen vorbestehender ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten innerhalb einer Gruppenstruktur.

Im Covid-19-SBüG ist somit das Darlehensverbot ausdrücklich genannt, im Covid-19-G hingegen nach dem klaren Wortlaut gerade nicht.

Wie vorne dargelegt, benötigen zwar Nebenbestimmungen und Auflagen in einer Subventionsverfügung nicht unbedingt eine gesetzliche Grundlage (vorne Frage 2). Umso weniger ist eine ausdrückliche formellgesetzliche Grundlage erforderlich. Das Darlehensverbot kann als Nebenbestimmung oder Auflage der Subventionsgewährung betrachtet werden. Es ist damit grundsätzlich nicht ausgeschlossen, dass es auf Verordnungsebene eingeführt wird. Vorausgesetzt ist, dass sich die Nebenbestimmungen unmittelbar aus dem Gesetzeszweck und dem damit zusammenhängenden öffentlichen Interesse ergeben, dazu dienen, die zweckkonforme Verwendung von staatlichen Leistungen sicherzustellen, nur untergeordnete Aspekte betreffen und nicht gesetzwidrig sind (vorne Frage 2).

Die Frage ist aber, ob das auf Verordnungsebene statuierte Darlehensverbot gesetzwidrig ist, weil es im formellen Gesetz nicht enthalten ist, d.h. ob die Verordnung zusätzliche Nebenbestimmungen vorsehen darf, die im formellen Gesetz gerade *nicht* enthalten sind.

Nach der Rechtsprechung kann auch von einem klaren Wortlaut abgewichen werden, wenn dafür triftige Gründe bestehen; solche können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift und aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (BGE 148 II 243 E. 4.5.1; 148 V 385 E. 5.1; 148 II 511 E. 4.1; 144 V 224 E. 4.1; 143 IV 122 E. 3.2.3). Die Gesetzesmaterialien sind namentlich bei neueren Gesetzen für die Auslegung von besonderem Gewicht (BGE 148 II 259 E. 6.3; 145 IV 320 E. 1.4.2; 144 I 242 E. 3.1.2).

Entstehungsgeschichtlich ist zu bemerken, dass das Verwendungsverbot in der ursprünglichen Fassung des Covid-19-G vom 25. September 2020 überhaupt noch nicht enthalten war.

Es befand sich jedoch bereits in der ersten Version der Verordnung vom 25. November 2020.

Das Eidg. Finanzdepartement führte in den Erläuterungen zur Verordnung über Härtefallmassnahmen für Unternehmen in Zusammenhang mit der Covid-19-Epidemie (COVID-19-Härtefallverordnung) Bern, 25. November 2020, S. 6 aus:

Die staatlich finanzierten Härtefallmassnahmen sollen die Existenz von Schweizer Unternehmen und den Erhalt von Arbeitsplätzen sichern. Daher sollen die Mittel weder zur Ausschüttung von Dividenden oder Tantiemen, zur Rückerstattung von Kapitaleinlagen oder für Darlehen an Eigentümer dienen noch an ausländische Gruppengesellschaften fließen. Jede Übertragung der Mittel an eine mit dem Unternehmen irgendwie verbundene Person oder ein irgendwie verbundenes Unternehmen im Ausland – z. B. im Rahmen eines Cash-

Poolings – ist daher unzulässig. Hingegen bleiben Zahlungen aufgrund von vorbestehenden vertraglichen Verpflichtungen zur Aufrechterhaltung des operativen Betriebs vorbehalten und sind zulässig, wie insbesondere ordentliche Zinszahlungen und Amortisationen, sofern diese auf vorbestehenden vertraglichen Verpflichtungen beruhen und fällig sind. Auch ordentliche marktgerechte Zahlungen für Lieferungen und Leistungen einer Gruppengesellschaft bleiben zulässig. Diese Eingrenzung der Mittelverwendung ist auch bei der Covid-19-Solidarbürgschaftsverordnung bzw. beim Entwurf des Covid-19-Solidarbürgschaftsgesetzes vom 18. September 2020 ein wichtiges Element des Gesamtsystems. Die Unternehmen müssen gegenüber dem zuständigen Kanton bestätigen, dass sie sich an diese Einschränkungen der Mittelverwendung halten werden. Die Kantone können vorsehen, dass Darlehens- oder Bürgschaftsverträge gekündigt werden können oder die Rückzahlung von A-Fonds-perdu-Beiträgen verlangt werden kann, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass sich ein Unternehmen nicht an diese Vorgaben gehalten hat. Das Verwendungsverbot entfällt nach vollständiger Rückzahlung von Darlehen oder verbürgten oder garantierten Krediten sowie bei freiwilliger Rückzahlung von bezogenen A-Fonds-perdu-Beiträgen.

Der Verordnungsgeber wollte sich somit an die Regelung bei der Solidarbürgschaft anlehnen.

Auf Gesetzesstufe wurde das Verwendungsverbot (Art. 12 Abs. 1ter Covid-19-G) erst mit der Revision vom 18. Dezember 2020 aufgenommen, allerdings eben mit einem anderen Wortlaut als in Art. 2 Covid-19-SBÜG.

Der Gesetzgeber wollte damit im Sinne der Normenhierarchie und des Legalitätsprinzips mehr Rechtssicherheit schaffen, indem er den Ausschluss von Ausschüttungen von Dividenden auf Gesetzesstufe statuierte (vorne A.2.1).

Zwar verwiesen die Antragsteller im Parlament auch in allgemeiner Weise auf Art. 2 Covid-19-SBÜG, ohne allerdings darauf einzugehen, dass der von ihnen vorgeschlagene Wortlaut anders als jene Bestimmung das Darlehensverbot nicht enthält.

Diese Entstehungsgeschichte lässt zwei Deutungen zu:

1. Man kann davon ausgehen, dass der Gesetzgeber bloss eine formellgesetzliche Grundlage für die auf Verordnungsstufe bereits vorhandene Regelung schaffen wollte, dabei die Regelung bei der Solidarbürgschaft übernehmen wollte und einfach aus Versehen nicht die gleiche Formulierung verwendete.
2. Man kann umgekehrt annehmen, dass der Gesetzgeber zwar grundsätzlich in Anlehnung an die Regelung bei der Solidarbürgschaft anlehnen wollte, aber eben dennoch eine materielle Differenz schaffen wollte.

Für diese zweite Auffassung spricht der Grundsatz, dass auf die Gesetzesmaterialien nur dann abgestellt werden, wenn sie im Gesetzeswortlaut Niederschlag gefunden haben (BGE 130 V 277 E. 3.3; 136 I 297 E. 4.1). Auch Regelungen in verwandten Rechtsgebieten dürfen grundsätzlich nicht angewendet werden, wenn sie im massgebenden Gesetz selber keinen Niederschlag gefunden haben (Urteil 9C_678/2021, zur. Publ. vorgesehen, E. 5.3.1 zum Verhältnis zwischen Verrechnungs- und Einkommenssteuer).

Das Darlehensverbot hat nun aber im Gesetzeswortlaut des Covid-19-G trotz dem in allgemeiner Weise geäusserten Hinweis auf das Covid-19-SBÜG gerade keinen Niederschlag gefunden. Nachdem der Gesetzgeber die Bestimmung ausdrücklich aufnahm, um der Normenhierarchie und dem Legalitätsprinzip zu entsprechen, ist nicht davon auszugehen, dass auf Verordnungsstufe ein Verbot aufgenommen werden kann, das im Gesetz gerade nicht enthalten ist.

Zu fragen ist sodann nach dem *Sinn und Zweck* der Regelung:

Die bereits zu Beginn der Pandemie erlassene Verordnung zur Gewährung von Krediten und Solidarbürgschaften in Folge des Coronavirus (COVID-19-Solidarbürgschaftsverordnung) vom 25. März 2020 (AS 2020 1077) diente gemäss ihrem Art. 6 Abs. 1 ausschliesslich der Sicherstellung von Bankkrediten für die laufenden Liquiditätsbedürfnisse des Gesuchstellers oder der Gesuchstellerin. Dieser Zweck wurde in Art. 2 Abs. 1 Covid-19-SBÜG bestätigt.

Diesem Zweck dient auch das Verwendungsverbot gemäss Art. 2 Abs. 2 Covid-19-SBÜG. Die Botschaft führt dazu aus (BBl 2020 8500 f.):

Wie bereits unter der COVID-19-Solidarbürgschaftsverordnung bleiben nach Absatz 2 bestimmte Aktivitäten der Kreditnehmerin oder des Kreditnehmers während der Dauer der Solidarbürgschaft ausgeschlossen. Diese zentrale Bestimmung dient der Vermeidung falscher Anreize bezüglich der Verwendung der letztendlich durch den Bund mit öffentlichen Mitteln verbürgten Kredite und zur Aufrechterhaltung eines gewissen Amortisationsdrucks. In Absatz 2 entsprechen die Buchstaben a–d dem Artikel 6 Absatz 3 Buchstaben a–d der COVID-19-Solidarbürgschaftsverordnung. Würden diese Vorgaben – wie es zum Teil in der Vernehmlassung mit unterschiedlichen Ideen, insbesondere zu Buchstabe a, gewünscht wurde – nach der mittlerweile abgeschlossenen Gesuchstellung und Kreditvergabe deutlich verändert, so würde in das ausgewogene und gut funktionierende Covid-19-Kredit-Bürgschaftssystem eingegriffen. Die Folgen für die über 135 000 Vertragsverhältnisse wären nicht leicht vorhersehbar. Ein Kredit könnte beispielsweise gemäss COVID-19-Solidarbürgschaftsverordnung richtig eingesetzt worden sein, bei einer nachträglichen gesetzlichen Verschärfung der Rahmenbedingungen jedoch plötzlich widerrechtlich werden. Aufgrund des erheblichen finanziellen Risikos für den Bund, wenn die Kreditgeberinnen plötzlich beginnen würden, in grösserem Umfang Kredite zu kündigen und in der Folge die Bürgschaften zu ziehen, sowie zur Wahrung der allgemeinen Planungs- und Rechtssicherheit für alle Vertragsparteien hat der Bundesrat – abgesehen von der Aufhebung des Verbots für betriebsnotwendige Neuinvestitionen – auf eine materielle Änderung des Inhalts der Buchstaben a–d bewusst verzichtet und nur punktuelle Präzisierungen im Gesetzestext und in den Erläuterungen vorgenommen, die zum Teil in der Vernehmlassung vorgebracht wurden:

...

Buchstabe b verbietet ab Erhalt des Covid-19-Kredits die Gewährung neuer Darlehen oder die Rückzahlung von Darlehen von Gesellschafterinnen und Gesellschaftern (z. B. Aktionärinnen, Gesellschafter einer GmbH und Genossenschafterinnen) oder von nahestehenden Personen. Auf die Begriffe des Aktiv- bzw. Privatdarlehens wird neu verzichtet, da sie gemäss Vernehmlassung in der Praxis offenbar zu Auslegungsproblemen geführt haben. Eine materielle Änderung ist damit aber nicht verbunden. Einlagen der Kreditnehmerin oder des Kreditnehmers auf ihrem oder seinem Bank- oder Postkonto im Rahmen üblicher Liquiditätsreserven bleiben zulässig. In Bezug auf vorbestehende Kredite, d. h. bereits vor Abschluss der Kreditvereinbarung bzw. des Kreditvertrags nach der COVID-19-Solidarbürgschaftsverordnung bestehende Kredite, soll insbesondere vermieden werden, dass mit Covid-19-Krediten ausserordentliche Amortisationen oder ausserordentliche Zinszahlungen geleistet werden. Ordentliche, vertragliche Amortisationen und Zinszahlungen für vorbestehende Kredite (inkl. Verzugszinsen) und die Erfüllung einer vorbestehenden Verpflichtung zur Gewährung eines Darlehens unter einem bereits vor der Aufnahme eines Covid-19-Kredits abgeschlossenen Kreditvertrags sind – entsprechend dem Grundsatz *pacta sunt servanda* – zulässig. Ebenfalls zulässig ist die Rückzahlung von Darlehen aufgrund einer ausserordentlichen Kündigung eines Kreditverhältnisses durch die Kreditgeberin, das vor Abschluss der Kreditvereinbarung oder des Kreditvertrags nach der COVID-19-Solidarbürgschaftsverordnung bestand. Vorausgesetzt ist aber auch hier die zweckkonforme Verwendung der Kreditmittel. Insbesondere ausserordentliche Kündigungen oder Rückzahlungen zwecks Umschuldung bestehender Kredite mit einem Covid-19-Kredit erfüllen diese Voraussetzung nicht.

Sodann sind zulässig – sowohl aufgrund von vorbestehenden vertraglichen Verpflichtungen als auch aufgrund von Verpflichtungen, die nach Abschluss des verbürgten Kredits eingegangen wurden – marktgerechte Zahlungen zur Aufrechterhaltung des operativen Betriebs der Kreditnehmerin oder des Kreditnehmers, z. B. Zahlungen für Materiallieferungen von einer nahestehenden Person. Nicht unter das Verbot der Gewährung neuer Darlehen fällt die Zahlung des Ausgabebetrags für Gesellschaftsanteile, insbesondere bei der Liberierung.

Im Hinblick auf die Liquiditätssicherung ist das Darlehensverbot folgerichtig, denn sowohl die Gewährung als auch die Rückerstattung von Darlehen reduziert die Liquidität (Benjamin Märkli/Moritz Gut, Missbrauch von Krediten nach Covid-19-Solidarbürgschaftsverordnung, AJP 2020 722 ff., 733; Kellerhals Carrard, Corona-Kredite für KMU, Kommentierung Covid-19-SBÜG, Zürich 2021, Art. 2 Rz. 36 f.). Zugleich soll damit ein gewisser Druck auf die Amortisation der gewährten Kredite ausgeübt werden (François Micheli/Elodie Spahni, Irrégularités dans les crédits COVID-19, AJP 2023 469 ff., 480 f., auch mit einem Hinweis auf ein Urteil des Kantonsgerichts Zug vom 24. Januar 2022).

Bei den Härtefallmassnahmen geht es demgegenüber nicht ausschliesslich oder in erster Linie um Liquiditätssicherung, sondern generell um eine wirtschaftliche Notlage. Als Voraussetzung, um überhaupt Härtefallmassnahmen erhalten zu können, muss das Unternehmen belegen, dass es die nötigen Massnahmen zum Schutze seiner Liquidität ergriffen hat (Art. 4 Abs. 1 lit. b HFMV 20). Die Zusprechung von a-fonds-Beiträgen erfolgt dann aber nicht nach dem Kriterium des Liquiditätsbedarfs, sondern nach dem Umsatzrückgang und den nicht gedeckten pauschalen Fixkosten.

Letztlich geht es darum, das wirtschaftliche Überleben der Unternehmen sicherzustellen. Die Massnahmen fokussieren weniger auf die Liquidität, sondern vielmehr auf die Verlust- und Gewinnsituation. Daraus ergibt sich auch der Sinn der bGB: Unternehmen, die Härtefallbeiträge erhalten haben, sollen nicht im gleichen Jahr Gewinn machen. Und ebenso soll das Verwendungsverbot im Rahmen der Härtefallmassnahmen verhindern, dass Unternehmen, welche Härtefallbeiträge erhalten haben, kurz danach wieder Gewinne ausschütten; denn mit den aus Steuergeldern finanzierten Härtefallmassnahmen sollen nicht private Gewinn finanziert werden.

Gewährungen und Rückerstattungen von Darlehen sind nun jedoch nicht erfolgswirksam: Sie ändern nichts an der Gewinn- und Verlustsituation und sind auch keine Gewinnausschüttung.

Es gibt somit gute Gründe, die Darlehensgewährung und -rückerstattung im Rahmen der Härtefallmassnahmen anders zu regeln als im Rahmen der Solidaritätsbürgschaft.

Nun verbietet die HFMV nicht generell die Gewährung oder Rückerstattung von Darlehen, sondern nur an die «Eigentümer».

Simulierte Darlehen an Kapitaleigner sind ein klassisches Mittel, um das obligationenrechtliche Verbot der Einlagenrückgewähr (Art. 680 Abs. 2 bzw. Art. 793 OR) zu umgehen (vgl. BGE 140 III 533 E. 4.2)

Auch im Steuerrecht sind Darlehensgewährung an Anteilsinhaber ein klassisches Mittel der geldwerten Leistung bzw. der verdeckten Gewinnausschüttung. In der Praxis kommen häufig simulierte Darlehen einer juristischen Person an ihre Anteilsinhaber vor, die in Wirklichkeit eine Ausschüttung von Gewinn darstellen. Solche simulierten Darlehen werden denn auch steuerlich als Einkommen bzw. Gewinn aufgerechnet (Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, Kommentar DBG, Art. 58 N 126 ff.; BGE 138 II 57; 138 II 545; Urteil BGer 2C_322/2017 vom 3.7.2018 E. 4).

Es liegt nun nahe, dass Anteilsinhaber, das Verwendungsverbot (und auch die bGB) zu umgehen versuchen, indem sie vom Unternehmen Darlehen beziehen. Nach Ablauf der Dreijahresfrist könnte dann das Unternehmen auf die Darlehen verzichten, ohne dass dadurch die Rückzahlungspflicht aktualisiert wird.

Gesetzesumgehung ist generell unzulässig (vorne zu Frage 6). Man kann annehmen, dass der Verordnungsgeber mit dem Darlehensverbot eine Regelung getroffen hat, um eine Umgehung des Verwendungsverbots zu vermeiden. Zwar muss im Normalfall die Umgehung im Einzelfall aufgrund der dafür massgeblichen Kriterien nachgewiesen werden. Das Darlehensverbot in der Verordnung ist demgegenüber generell gefasst und verlangt keinen solchen Nachweis im Einzelfall. Das lässt sich jedoch rechtfertigen: Es bestehen kaum zwingende geschäftsmässige Gründe dafür, dass ein Unternehmen, welches gerade erst im Zusammenhang mit der Covid-Pandemie eine schwierige wirtschaftliche Lage durchgemacht hat, ausgerechnet seinen Anteilsinhabern Darlehen gewährt. Die Wahrscheinlichkeit, dass derartige Darlehensgewährungen der Umgehung dienen, ist daher sehr hoch. In dieser Lage lässt sich das in der Verordnung enthaltene Darlehensverbot mit dem Anliegen der Praktikabilität und Verwaltungsökonomie rechtfertigen. In diesem Sinne kann die Vorschrift als gesetzmässig betrachtet werden.

Indessen muss den Beteiligten der Nachweis zugestanden werden, dass die Darlehensgewährung keine Umgehung darstellt und die Gewinnsituation des Unternehmens nicht beeinflusst.

Verbot der Rückzahlung

Das Gesagte gilt für die *Gewährung* von Darlehen. Fraglich ist, ob dieselben Überlegungen auch gelten für das Verbot der *Rückzahlung* von Darlehen, das mit der HFMV 22 neu aufgenommen wurde.

In den Erläuterungen zur Verordnung über Härtefallmassnahmen für Unternehmen in Zusammenhang mit der Covid-19-Epidemie im Jahr 2022 (Covid-19-Härtefallverordnung 2022; HFMV 22) Bern, 02. Februar 2022, S. 6 f., steht:

Dieser Artikel wurde aus der Härtefallverordnung vom 25. November 2020 übernommen (vgl. Art. 6), konkretisiert und aktualisiert. Die staatlich finanzierten Härtefallmassnahmen sollen die Existenz von Schweizer Unternehmen und den Erhalt von Arbeitsplätzen sichern. Daher dürfen im Geschäftsjahr der Beitragsgewährung und den drei drauf folgenden Jahren (das heisst, bei einer Beitragszahlung im Geschäftsjahr 2022 in den Jahren 2022-2025), oder bis zur vollständigen Rückzahlung der Hilfe Dividenden oder Tantiemen weder beschlossen noch ausgeschüttet werden. In Fällen, in welchen die definitive Zusicherung und/oder Auszahlung des Härtefallbeitrags an das Unternehmen aufgrund von Übergangsproblemen (hängige Verfahren vor Verwaltungs- oder Gerichtsinstanzen) erst nach dem Kalenderjahr 2022 erfolgt, gilt 2022 als Jahr der Ausrichtung eines nicht rückzahlbaren Beitrags. Während dieser Zeit oder bis zur vollständigen Rückzahlung der Hilfe dürfen auch keine Kapitaleinlagerückstellungen beschlossen oder vorgenommen werden (Bst. a Ziff. 1). Weiter dürfen in dieser Zeit keine Darlehen an Eigentümer vergeben, noch dürfen solche zurückbezahlt werden, damit die Liquidität im Unternehmen bleibt. Es ist hingegen zulässig, vorbestehenden ordentlichen Zins- und Amortisationszahlungspflichten nachzukommen (Bst. a Ziff. 2). Ordentliche, vertragliche Amortisationen und Zinszahlungen für vorbestehende Kredite (inkl. Verzugszinsen) sind – entsprechend dem Grundsatz *pacta sunt servanda* – zulässig. Unzulässig wäre aber beispielsweise eine ausserordentliche oder anderweitige vertraglich nicht vorgesehene frühzeitige Rückzahlung des Darlehens. Ebensov wenig dürfen die Mittel an ausländische Gruppengesellschaften fliessen. Jede Übertragung der Mittel an eine mit dem Unternehmen irgendwie verbundene Person oder ein irgendwie verbundenes Unternehmen im Ausland – z. B. im Rahmen eines Cash-Poolings – ist daher unzulässig. Hingegen bleiben Zahlungen aufgrund von vorbestehenden vertraglichen Verpflichtungen zur Aufrechterhaltung des operativen Betriebs vorbehalten und sind zulässig, wie insbesondere ordentliche Zinszahlungen und Amortisationen, sofern diese auf vorbestehenden vertraglichen Verpflichtungen beruhen und fällig sind. Auch ordentliche marktgerechte Zahlungen für Lieferungen und Leistungen einer Gruppengesellschaft bleiben zulässig (Bst. b). Diese Einschränkung der Mittelverwendung ist auch bei der Covid-19-Solidarbürgschaftsverordnung bzw. beim Covid-19-Solidarbürgschaftsgesetz vom 18. September 2020 ein wichtiges Element des Gesamtsystems. Die Unternehmen müssen gegenüber dem zuständigen Kanton bestätigen, dass sie sich an diese Einschränkungen der Mittelverwendung halten werden. Vorbehalten bleibt eine Rückzahlung der Mittel, welche das Unternehmen von jeglicher Verpflichtung befreit. Die Kantone verlangen in der Regel die Rückzahlung von A-Fonds-perdu-Beiträgen, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass sich ein Unternehmen nicht an diese Vorgaben gehalten hat.

Der Verordnungsgeber wollte offensichtlich die Regelung in der Härtefallmassnahmenverordnung derjenigen im Solidaritätsbürgschaftsgesetz angleichen und scheint davon ausgegangen zu sein, dass die Wortlautänderung in der HFMV 22 gegenüber der HFMV 20 nur eine Konkretisierung darstellt, mithin eigentlich bereits nach der HFMV 20 die Rückzahlung von Darlehen an Eigentümer unzulässig sein sollte, weil auch sie zum Abfluss von Liquidität führt.

Wie gesehen, ist bei den Solidarbürgschaftskrediten das Verbot der Rückzahlung im Gesetz ausdrücklich erwähnt. Das entspricht dem Zweck des Gesetzes, die Liquidität sicherzustellen, denn auch die Rückzahlung von Darlehen mindert die Liquidität (Kellerhals/Carrard, a.a.O., Art. 2 Rz 38; Märkli/Gut, a.a.O., S. 734).

Hingegen ist fraglich, ob dies auch dem Sinn der Härtefallregelung entspricht: Eine Darlehensrückzahlung ist keine Gewinnverteilung. Sie kann auch kaum als Instrument der Gesetzesumgehung verwendet werden: Mit der Rückzahlung erfüllt der Schuldner bloss eine Verpflichtung, die ihm ohnehin obliegt. Die Regelung nimmt denn auch die Erfüllung *vorbestehender* ordentlicher Amortisationsverpflichtungen vom Verbot aus.

Denkbar ist jedoch auch der Fall, dass ein Anteilsinhaber seiner Unternehmung gerade in der Covid-Lage ein Darlehen gewährt hat, um dieser das wirtschaftliche Überleben zu ermöglichen. Hier wäre wohl nicht von vorbestehenden Amortisationsverpflichtungen auszugehen. Dennoch ist nicht einzusehen, weshalb ein solches Darlehen nicht zurückbezahlt werden dürfte, sobald die Liquiditätslage dies erlaubt. Eine Umgehung des Gewinnausschüttungsverbots kann darin nicht erblickt werden. Im Gegenteil: Der Anteilsinhaber, der aus seinem Privatvermögen sein Unternehmen mit einem Darlehen unterstützt hat, geht damit persönliche Risiken ein.

Hinzu kommt, dass Anspruchsvoraussetzung für Härtefallbeiträge ist, dass das Unternehmen die Massnahmen ergreift, die zum Schutz seiner Liquidität und seiner Kapitalbasis nötig sind. Dazu kann auch gerade gehören, dass die Anteilseigner dem Unternehmen Darlehen gewähren (Art. 4 Abs. 1 lit. b HFMV 20; dazu hinten Fragen 19 und 20). Es wäre ein innerer Wertungswiderspruch, wenn die Rechtsordnung einerseits vom Anteilseigner verlangt, sein Unternehmen mit Darlehen zu unterstützen, ihm dann aber während dreier Jahre eine Rückerstattung verbietet.

Ich sehe daher keinen Grund, weshalb ohne formellgesetzliche Grundlage die Rückzahlung von Darlehen verboten werden könnte.

Zwar sind in besonderen Fällen auch hier Gesetzesumgehungen denkbar. Sie dürften jedoch – anders als bei der Gewährung von Darlehen – nicht die Regel sein. Sollte im Einzelfall eine Umgehung vorliegen, so kann diese unter Anwendung der normalen Umgehungsregeln (vorne zu Frage 6) vermieden werden. Da das Verbot der Gesetzesumgehung generell gilt, ist dies auch schon anwendbar vor dem Erlass der HFMV 22. Die Frage, ob die HFMV 22 gegenüber der HFMV 20 eine Änderung gebracht hat, ist daher nicht relevant.

Antwort:

Das in Art. 3 HFMV 22 enthaltene Verbot der Rückzahlung von Darlehen an Eigentümer hat keine gesetzliche Grundlage. Eine solche Rückzahlung ist daher nicht verboten, vorbehältlich einer Gesetzesumgehung im Einzelfall. Das galt auch schon unter der Herrschaft der HFMV 20. Die Frage, ob die HFMV 22 gegenüber der HFMV 20 eine Änderung gebracht hat, ist daher nicht relevant.

Frage 11

Bezieht sich die in den Erläuterungen zu Art. 3 HFMV 20 verwendete Wendung «irgendwie verbundene Person» lediglich auf das Verbot gemäss Art. 3 lit. b HFMV 20 (Gewährung der Mittel an eine Gruppengesellschaft im Ausland), oder handelt es sich dabei um eine Präzisierung zum «Eigentümer», womit auch «eine mit dem Unternehmen irgendwie verbundene Person» vom Verwendungsverbot betroffen ist? Konkret: würde dies bedeuten, dass z.B. die Rückzahlung eines Darlehens einer Ehefrau oder Tochter (welche nicht gleichzeitig Aktionäre oder Gesellschafter sind) ebenfalls einen Verstoss gegen das Verwendungsverbot darstellen würde?

Gemäss den Erläuterungen des EFD zur HFMV 20 (S. 9 f.)

«... dürfen auch keine Kapitaleinlagerückstellungen beschlossen oder vorgenommen werden noch dürfen die Mittel für Darlehen an Eigentümer dienen noch an ausländische Gruppengesellschaften fliessen. Jede Übertragung der Mittel an eine mit dem Unternehmen irgendwie verbundene Person oder ein irgendwie verbundenes Unternehmen im Ausland – z. B. im Rahmen eines Cash-Poolings – ist daher unzulässig. Hingegen bleiben Zahlungen aufgrund von vorbestehenden vertraglichen Verpflichtungen zur Aufrechterhaltung des operativen Betriebs vorbehalten und sind zulässig, wie insbesondere ordentliche Zinszahlungen und Amortisationen, sofern diese auf vorbestehenden vertraglichen Verpflichtungen beruhen und fällig sind. Auch ordentliche marktgerechte Zahlungen für Lieferungen und Leistungen einer Gruppengesellschaft bleiben zulässig.»

Die Verordnung verbietet nach ihrem Wortlaut die Gewährung von Darlehen an «Eigentümer» des Unternehmens und die Rückerstattung solcher Darlehen.

Das Verbot der Rückzahlung von Darlehen ist gesetzwidrig (vorne Frage 10). Die Frage bezieht sich nur auf die Gewährung von Darlehen.

Der Begriff des Eigentümers ist in diesem Zusammenhang nicht präzise: Man kann nicht Eigentum (im Rechtssinne, d.h. von Art. 641 ff. ZGB) an einer juristischen Person haben:

- Bei einer AG hat man nicht Eigentum an der AG, sondern nur an den einzelnen Aktien, welche gesellschaftsrechtliche Teilhaberechte vermitteln.
- Bei einer GmbH haben die Gesellschafter Stammanteile, über die man aber nicht frei verfügen kann und die bestimmte gesellschaftsrechtliche Teilhaberechte vermitteln, aber nicht ein Eigentum an der GmbH.
- Bei einer Genossenschaft ist man Mitglied und hat bestimmte Teilhaberechte, aber nicht Eigentum.

Der Begriff des Eigentümers kann daher nicht im rechtstechnischen Sinne verstanden werden. Er meint offensichtlich eher das wirtschaftliche Eigentum im Sinne einer massgeblichen Beteiligung bzw. wirtschaftlichen Berechtigung.

Die Regelung im Covid-19-SBÜG, an die sich das härtefallrechtliche Verwendungsverbot anlehnt (vorne Frage 10), spricht nicht von Eigentümern, sondern von Gesellschafterinnen und Gesellschaftern oder von nahestehenden Personen. Das umfasst nebst den (Mehrheits-)Aktionären auch die Mitglieder des Verwaltungsrates oder Personen, die diesen familiär oder freundschaftlich besonders nahe stehen (Micheli/Spahni, a.a.O., 481; Kellerhals Carrard, a.a.O., Art. 2 Rz. 38).

Da der legitime Grund des Darlehensverbots darin liegt, eine Umgehung des Verwendungsverbots zu vermeiden (vorne zu Frage 10), ist es angebracht, für die Auslegung des Begriffs «Eigentümer» auf den Begriff der nahestehenden Person im Sinne der steuerrechtlichen Rechtsprechung abzustellen.

Die steuerrechtliche Rechtsprechung geht teilweise bei der Umschreibung der nahestehenden Person vom Drittvergleich aus: Gewährt die Gesellschaft jemandem eine aussergewöhnliche Leistung, die einem fernstehenden Dritten nicht erbracht würde, ist dies ein gewichtiges Indiz dafür, dass diese Person der AG nahesteht (BGE 138 II 545 E. 3.4; 119 Ib 431 E. 3b).

Diese Rechtsprechung geht allerdings teilweise ziemlich weit und betrachtet als nahestehende Personen all diejenigen, zu denen wirtschaftliche oder persönliche Verbindungen irgendwelcher Art bestehen, solange diese nach den gesamten Umständen als ursächlich für die unübliche Darlehensgestaltung zu betrachten sind (BGE 138 II 545 E. 3.4 in Bezug auf Darlehensgewährung). Das wird in der Literatur teilweise kritisiert (vgl. Hinweise bei Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, Art. 58 N 108 ff.).

Im Lichte des Legalitätsprinzips ist der Begriff eher einschränkender auszulegen, um sich nicht allzu weit vom Verordnungswortlaut zu entfernen, der eine gewisse Berechtigung am Unternehmen verlangt.

So wäre ein blosser Geschäftspartner kaum als Eigentümer zu betrachten, auch wenn ihm mit Rücksicht auf eine bestehende Geschäftsbeziehung ein Darlehen zu etwas besseren als Marktkonditionen gewährt wird.

Umgekehrt wäre aber angesichts der eherechtlichen Beistandspflichten ein Darlehen an den Ehegatten des Allein- oder Mehrheitsaktionärs unzulässig, auch wenn der Gatte selber nicht Aktionär ist. Auch die Darlehensgewährung an Kinder oder andere nahe Verwandte kann wohl darunter erfasst werden, es sei denn, sie könne im konkreten Fall durch geschäftliche Gründe plausibel erklärt werden.

Mutter- oder Schwestergesellschaften sind ebenfalls nahestehende Personen im Sinne der steuerrechtlichen Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung. Dazu ist jedoch die Sonderregelung von Art. 6 lit. b HFMV 20 bzw. Art. 3 lit. b HFMV 22 zu beachten (dazu hinten Frage 17).

Antwort:

Der Begriff des «Eigentümers» ist nicht im rechtstechnischen Sinne zu verstehen, sondern umfasst auch Personen, die am Unternehmen wirtschaftlich berechtigt sind oder dem wirtschaftlich Berechtigten besonders nahestehen, namentlich Ehegatten.

Für Gruppengesellschaften s. Frage 17.

Frage 12

Können Kontokorrentbezüge ebenfalls als Verstoss gegen das Verwendungsverbot aufgefasst werden (auch wenn diese in den einschlägigen Gesetzesbestimmungen nicht explizit Erwähnung finden)?

Der Kontokorrentvertrag «fasst die während der vereinbarten Rechnungsperiode erfolgten Leistungen der Parteien derart zu einer Einheit zusammen, dass nur die durch den Rechnungsabschluss zu ermittelnde Differenz zwischen der Gesamtleistung beider Theile (zwischen dem Gesamtkredit und Gesamtdedit), der Saldo, eingefordert werden darf, während die einzelnen Leistungen der Parteien während der Rechnungsperiode nur Rechnungsposten für die Saldofeststellung, keine selbständig geltend zu machenden Ansprüche begründen» (BGE 29 II 330 E. 5). Für den Kontokorrentvertrag wird «vorausgesetzt eine Abmachung zwischen zwei in einem Rechtsverhältnis stehenden Personen, sich für eine bestimmte Rechnungsperiode oder bis zu einem gewissen Betrage derart Kredit zu gewähren, dass nur das Ergebnis der Abrechnung (Saldo) eingefordert werden darf» (BGE 53 II 336 E. 2).

Oder in etwas anderer Formulierung:

«Der Kontokorrentvertrag besteht nach herrschender Auffassung in der Abrede zweier in einem gegenseitigen Abrechnungsverhältnis stehender Personen, alle von diesem Verhältnis erfassten Forderungen bis zum Abrechnungstermin zu stunden und weder abzutreten noch separat geltend zu machen, sondern nur als Rechnungsposten für die Ermittlung des Saldos zu behandeln. Er enthält einen Verrechnungsvertrag, gemäss welchem ohne Verrechnungserklärung alle vom Kontokorrentverhältnis erfassten beidseitigen Forderungen entweder laufend oder am Ende der Rechnungsperiode automatisch verrechnet werden (BGE 100 III 79 E. 3)»

Charakteristikum des Kontokorrents ist also der schwankende Saldo (BGE 132 III 480 E. 4.2); Forderungen und Gegenforderungen aus dem gegenseitigen Geschäftsverkehr werden nicht einzeln geltend gemacht, sondern gegeneinander verrechnet, wobei der Saldo jeweils periodisch gezogen wird (BGE 104 II 190 E. 2a). Die gegenseitigen Forderungen werden jeweils verrechnet und mit der Saldierung entsteht durch Novation eine neue Forderung (Art. 117 Abs. 2 OR; BGE 127 III 147 E. 2b; 130 III 694 E. 2.2)

Anders als bei einem Darlehensvertrag kann daher ein Rechtsöffnungstitel nicht bereits im Abschluss eines Kontokorrentvertrags erblickt werden (BGE 132 III 480 E. 4.2), sondern erst durch die Anerkennung des Saldos, sofern dieser nicht auf neue Rechnung vorgetragen wird (BGE 138 III 797 E. 4.2).

Wesentlich für den Kontokorrent ist somit, dass die einzelnen Forderungen aus den laufenden Geschäften mittels periodischer Saldierung zu einer einzigen Saldoforderung zusammengefasst werden (Celine Martine, Das Kontokorrent im schweizerischen Bankgeschäft, 2020, S. 48). Die einzelnen Forderungen sind nur Rechnungsposten für die Ermittlung dieses Saldos (Loacker, Basler Kommentar OR, 7. A. 2020, Art. 117 Rz. 4).

Der Kontokorrentvertrag kann somit jedenfalls nicht in dem Sinne als Darlehensvertrag (Art. 312 OR) betrachtet werden, dass die *einzelnen Bezüge* jeweils ein Darlehen darstellen. In der Literatur werden dem Kontokorrentvertrag Elemente des Darlehens und der Hinterlegung zugesprochen (Martin, a.a.O., S. 43 ff.). Sie ermöglicht die rechnerische Abwicklung verschiedener Transaktionen aus der vertraglichen Beziehung zwischen den Parteien (Martin, a.a.O., S. 47 f.).

Bei dieser Rechtslage kann ein einzelner Bezug des Inhabers zu Lasten seines Kontokorrents nicht als Darlehen der Gesellschaft an den Unternehmer betrachtet werden.

Massgebend ist der periodisch festgestellte Saldo. Im Zusammenhang mit dem Verwendungsverbot heisst das: Solange die Schuld des Inhabers nicht ansteigt, ist die Kontokorrentbeziehung un-

problematisch. Lautet der Saldo zugunsten des Unternehmens und tätigt der Inhaber weitere Kontokorrentbezüge, so erhöht sich das Darlehen des Inhabers was an sich unter das Darlehensverbot fällt (Micheli/Spahni, a.a.O., 481). Da aber nicht die einzelnen Bezüge, sondern nur der Saldo der periodischen Abrechnung als Darlehensforderung betrachtet werden kann, kann auch hier nur die periodische Saldierung massgebend sein: Ein Darlehen des Unternehmens an den Inhaber liegt erst vor, wenn der Saldo am Ende der Abrechnungsperiode höher ist als am Ende der Vorperiode.

Lautet umgekehrt der Saldo zugunsten des Inhabers, liegt ein Darlehen des Inhabers an das Unternehmen vor; reduziert sich der Saldo, liegt eine Rückzahlung des Darlehens vor, die indessen nach dem vorne (Frage 10) Ausgeführten im Gegensatz zum Wortlaut der Verordnung grundsätzlich unbedenklich ist.

Bereits den einzelnen Bezug als unzulässiges Darlehen zu betrachten, wäre auch nicht sachgerecht: Ein Inhaber-Kontokorrent kann durchaus legitime und sinnvolle Funktionen erfüllen, z.B. kurzfristig wechselseitige Leistungen zwischen Unternehmen und Inhaber auszugleichen oder kurzfristig die Liquidität zwischen Unternehmen und Inhaber zu steuern, z.B. Liquiditätsengpässe des Unternehmens zu überbrücken. Üblicherweise ändern denn die Kontokorrentsaldi in kurzen zeitlichen Abständen. Es wäre daher auch völlig unpraktikabel, jeden einzelnen Bezug als Verletzung des Darlehensverbots zu betrachten.

Angesichts dieser legitimen Funktion des Inhaber-Kontokorrents und nachdem wie dargelegt (Frage 10) das Darlehensverbot seine Rechtfertigung einzig darin findet, Umgehungen des Gewinnverwendungsverbots zu verhindern, drängt es sich zudem auf, auch bei einer Saldoerhöhung am Ende der Abrechnungsperiode eine gewisse Toleranz zu gewähren: Wenn sich die Saldozunahme in einem üblichen Schwankungsbereich bewegt, ist dies nicht als unzulässige Darlehensgewährung zu betrachten.

Das Gesagte steht unter dem allgemein geltenden (vorne Frage 6) Vorbehalt der Gesetzesumgehung: Inhaber-Kontokorrentbeziehungen werden nicht selten als Instrument genutzt, um das handelsrechtliche Verbot der Einlagenrückgewähr (Art. 680 Abs. 2 bzw. Art. 793 OR) zu umgehen (BGE 109 II 128 E. 2; 140 III 533 E. 4). Inhaber-Kontokorrente können auch steuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung (simulierte Darlehen) betrachtet werden und führen alsdann zu den entsprechenden Steuerfolgen (Urteile BGer 2C_322/2017 vom 3.7.2018 E. 4; 2C_777/2014 vom 13.10.2014 E. 6.1; 2C_764/2008 vom 5.3.2009 E.3.2; 2P.264/2005 vom 19.6.2006 E. 3.4). Sie können auch strafrechtlich relevant werden, wenn der Inhaber in Wirklichkeit seinen privaten Lebensbedarf aus dem Kontokorrent deckt (vgl. Urteil BGer 6B_1236/2018 vom 28.9.2020 E. 1.8.3).

Entscheidend für die Frage nach dem Vorliegen eines Verstosses gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr ist, ob ein ernst zu nehmendes Darlehen vorliegt und der Gesellschafter in der Lage ist, dieses zurückzuzahlen. (vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichts St. Gallen B 2021/227 vom 5.4.2022 E. 5.4). Kriterium für das Vorliegen simulierter Darlehen bei Kontokorrentkrediten ist insbesondere auch der Drittvergleich, d.h. die Frage, ob einem Dritten unter den gleichen Konditionen ein solches Darlehen gewährt worden wäre (BGE 140 III 533 E. 4.4/5; Urteile BGer 2C_322/2017 vom 3.7.2018 E. 4; 2C_443/2016 vom 11.7.2017 E. 4.4 und E. 6). Indizien für das Vorliegen simulierter Darlehen sind z.B., dass es an schriftlichen Vereinbarungen fehlt, keine Amortisation oder Verzinsung erfolgt, sondern die Kontokorrente laufend erhöht werden, dass keine Sicherheiten bestellt worden, obwohl solche in der konkreten finanziellen Situation erforderlich wären, und dass die Höhe der Kontokorrentschulden des Inhabers angesichts des Gesellschaftszwecks und in Relation zur finanziellen Situation sowohl des Inhabers als auch der Gesellschaft ungewöhnlich erscheint (Urteil BGer 2C_347/2019 vom 16.9.2019 E. 4). Der Inhaber-Kontokorrent ist aber steuerlich namentlich anzuerkennen, wenn eine Verbindung zwischen dem Gesellschaftszweck und dem Kontokorrent besteht, die Höhe des Darlehens vertretbar und im Verhältnis zu den eigenen Mitteln des Inhabers nicht unverhältnismässig ist (vgl. Urteil BGer 2C_461/2008 vom 23.12.2008 E. 3.1).

Wenn also die Gesellschaft eine im Verhältnis zum Eigenkapital sehr hohe Kontokorrentforderung gegenüber ihrem Inhaber hat, die realistisch gar nicht mehr gedeckt werden kann, so liegt darin wirtschaftlich betrachtet eine Kapitalrückzahlung der Gesellschaft gegenüber dem Inhaber, die bei der AG und der GmbH bereits durch Art. 680 Abs. 2 bzw. Art. 793 OR verboten ist. In einem solchen Fall liegt auch härtefallrechtlich eine Umgehung des Verwendungsverbots vor.

Antwort

Sofern die Kontokorrentbeziehung als solche insgesamt als geschäftsmässig begründet und nicht als simuliertes Darlehen (nach den steuerrechtlichen Kriterien) erscheint, fallen Kontokorrentbezüge erst dann unter das Verwendungsverbot, wenn der Kontokorrent-Saldo zu Gunsten des Unternehmens nach einer Abrechnungsperiode vom Saldo der vorherigen Abrechnungsperiode abweicht, wobei ein gewisser üblicher Schwankungsbereich zu akzeptieren ist.

Frage 13

Ist eine vollständige Aufgabe der Geschäftstätigkeit (Auflösung der Gesellschaft oder blosser Erhalt der Rechtshülle) Voraussetzung für eine Rückforderung wegen Betriebsaufgabe? Welche Kriterien sollten bei der Beurteilung einer allfälligen Rückforderung aufgestellt werden? Reicht eine einfache Weitervermietung auf Basis eines Pachtvertrages als Argument, dass ein nach wie vor bestehender Betrieb vorliege? Ist selbst eine reine Vermietung von Räumlichkeiten als Argument der Weiterführung des Betriebs zulässig? Genügt es, wenn «zurzeit eine Evaluation für einen neuen Betrieb» erarbeitet wird?

Rechtsgrundlagen

Wie dargelegt, muss sich eine Rückforderung auf eine Rechtsgrundlage stützen.

Eine Betriebsaufgabe ist im Bundesrecht nicht ausdrücklich genannt als Grund für eine Rückforderung von Härtefallgeldern. Ein entsprechender Antrag wurde vom Gesetzgeber ausdrücklich abgelehnt (vorne A.2.1).

Die Härtefallgelder haben den Zweck, in der schwierigen wirtschaftlichen Lage im Gefolge der Corona-Pandemie das Überleben der Unternehmen und der damit verbundenen Arbeitsplätze zu ermöglichen. Es sollen nicht Unternehmen unterstützt werden, die ohnehin dem Untergang geweiht sind. Dementsprechend setzt die Unterstützung voraus, dass die Unternehmen belegen, dass sie vor dem Ausbruch von Covid-19 profitabel oder überlebensfähig waren (Art. 12 Abs. 2 bis Covid-19-G; Art. 4 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 HFMV 20). Würde ein Unternehmen, das ohnehin beabsichtigte, infolge wirtschaftlicher Schwierigkeiten den Betrieb aufzugeben, ein Härtefallgesuch stellen und darin wahrheitswidrig angeben, dass es profitabel oder überlebensfähig ist, so läge darin eine unrichtige Deklaration, die eine Rückforderung der gewährten Beiträge rechtfertigt, wenn die unrichtige Angabe kausal war für die Zusprache der Subvention (Art. 30 SuG; § 27 StBG; vorne A.3).

Wird sodann ein Betrieb liquidiert, so kann dies zu einer Rückerstattung der Kapitaleinlage führen. Sodann kann die Betriebsaufgabe dazu führen, dass ein Liquidationsgewinn (Realisierung stiller Reserven) realisiert und an den Inhaber ausgeschüttet wird. Beides verstösst gegen das *Verwendungsverbot* und kann zu einer Rückforderung führen.

Im Übrigen ist aber eine Betriebsaufgabe bundesrechtlich kein Grund, um die Härtefallbeiträge zurückzuverlangen.

Erst für das Jahr 2022 wurde Art. 5 Abs. 7 HFMV 22 aufgenommen mit dem Wortlaut:

«Der Kanton kann von einem Beitrag absehen, wenn das Unternehmen die Geschäftstätigkeit offensichtlich nicht weiterführen will.»

Dies bezieht sich aber nach dem klaren Wortlaut auf die Beurteilung der Beitragsberechtigung ex ante: Ist bereits bei der Beurteilung des Gesuchs klar, dass eine Weiterführung nicht beabsichtigt ist, ist der Beitrag zu verweigern, was sinngemäss dem bisherigen Recht entspricht. Hingegen ist Art. 5 Abs. 7 HFMV 22 keine Grundlage, um einen Beitrag zurückzufordern, wenn erst nach der Zusprache des Beitrags der Betrieb eingestellt wurde.

Demgegenüber wurde in der kantonalen Verordnung mit der Änderung vom 12. März 2021 eine ausdrückliche Regelung für die Betriebsaufgabe in die Verordnung aufgenommen.

Damit wurde § 13 der Verordnung wie folgt neu gefasst:

1 Stellt sich im Nachhinein heraus, dass ein unterstütztes Unternehmen gegen das Verwendungsverbot gemäss Artikel 6 der Covid-19-Härtefallverordnung verstösst, im Gesuch falsche Angaben gemacht hat oder innerhalb eines Jahres seit Gewährung oder vor Rückzahlung der Unterstützung in missbräuchlicher Absicht Personal entlässt oder den Betrieb

aufgibt, kann der Kreditvertrag von der Luzerner Kantonalbank gekündigt oder die Rückzahlung des gewährten Beitrages verlangt werden

Die Erläuterungen dazu lauten:

§ 13 Missbrauchsbekämpfung

Absatz 1 Wie in Kapitel 2 erläutert, sollen die Härtefallmassnahmen die Unternehmen in ihrer Existenz erhalten und Arbeitsplätze sichern. Um dieser Zielsetzung Nachdruck zu verleihen, soll dem Kanton beziehungsweise der LUKB die Möglichkeit gegeben werden, im Nachhinein geleistete Unterstützungsbeiträge zurückzufordern, wenn ein Unternehmen in missbräuchlicher Absicht Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter entlässt oder den Betrieb einstellt. Eine Betriebseinstellung oder Entlassungen in missbräuchlicher Absicht liegen beispielsweise vor, wenn ein Unternehmen bereits im Zeitpunkt der Gesuchseinreichung oder kurz danach beabsichtigt, den Betrieb einzustellen oder so umfassend zu verkleinern, dass die ausbezahlten Beträge zur Deckung von Fixkosten, respektive zur Übernahme von Liquiditätslücken offensichtlich in stossendem Verhältnis zu den tatsächlichen Gegebenheiten stünden (z.B. sämtliche Mitarbeitenden entlassen, Eigner führen Unternehmenshülle noch weiter). In diesem Fall würde die Härtefallunterstützung zweckwidrig verwendet. Dieses Rückforderungsrecht besteht während eines Jahres seit Gewährung der Unterstützung beziehungsweise bis zum Zeitpunkt, in dem die Unterstützung vom Unternehmen zurückbezahlt worden ist. Eine Neuorientierung von Unternehmen, auch mit einer zeitweiligen Anpassung der Unternehmensstruktur im Rahmen der unternehmerischen Verantwortung, um den Betrieb langfristig zu sichern, ist von dieser Regelung nicht betroffen.

Daraus ergibt sich die Stossrichtung der Bestimmung: Es geht darum, eine missbräuchliche Inanspruchnahme der Härtefallgelder zu verhindern. Das ergibt sich auch aus dem Wortlaut der Bestimmung, wonach die Rückzahlung verlangt werden kann, wenn sich herausstellt, dass das Unternehmen «in missbräuchlicher Absicht Personal entlässt oder den Betrieb aufgibt».

In der total revidierten kantonalen Verordnung vom 29. März 2022 steht in § 15 die gleiche Bestimmung wie in § 13 der früheren Verordnung. Auch hier ist weiterhin verlangt, dass das unterstützte Unternehmen «in missbräuchlicher Absicht» Personal entlässt oder den Betrieb aufgibt.

In den Erläuterungen zur totalrevidierten Verordnung vom 29. März 2022 wird dazu nur gesagt:

«§ 15 entspricht § 13 der Kantonalen Härtefallverordnung Covid-19 vom 9. Dezember 2020. Es gelten die Erläuterungen zur Verordnung vom 9. Dezember 2020 sowie die Erläuterungen zur Änderung vom 12. März 2021.»

Hingegen enthält § 3 Abs. 3 der total revidierten kantonalen Verordnung vom 29. März 2022 eine neue Bestimmung: Danach muss das Unternehmen bestätigen, dass es bei Gesuchseinreichung eine aktive Geschäftstätigkeit in der Schweiz ausübt und keine Absichten hat, diese innerhalb von 12 Monaten nach Gesuchseinreichung aufzugeben. Erfolgt die Aufgabe der Geschäftstätigkeit innerhalb von 12 Monaten seit Gesuchseinreichung, kann der Kanton die Rückzahlung der gewährten Unterstützungsbeiträge verlangen.

Die Erläuterungen dazu führen aus (S. 3):

«Zudem muss es angeben, dass es keine Absichten verfolgt, die Geschäftstätigkeit innerhalb der nächsten 12 Monate aufzugeben. Sollte die Geschäftstätigkeit trotzdem aufgegeben werden, besteht eine Meldepflicht des Unternehmens gegenüber dem Kanton und der Kanton behält sich vor, die Härtefallmassnahme zurückzufordern.»

Im Unterschied zu § 15 reicht hier die Aufgabe der Geschäftstätigkeit aus, um die Rückzahlung zu verlangen; eine missbräuchliche Absicht ist nicht erforderlich. Es besteht insofern ein Widerspruch zwischen § 3 Abs. 3 und § 15. Es fragt sich, wie das Verhältnis zwischen diesen beiden Bestimmungen ist.

Eine Antwort kann sich aus dem Verhältnismässigkeitsprinzip ergeben: Die Härtefallbeiträge werden mit dem Ziel ausgerichtet, die Weiterführung von Betrieben zu ermöglichen. Voraussetzung ist deshalb, dass im Zeitpunkt der Gesuchseinreichung begründete Aussicht auf eine solche Weiter-

führung besteht (profitabel oder überlebensfähig). Hingegen kann naturgemäss keine Garantie abgegeben werden, dass dieses Ziel erreicht wird. Es würde unverhältnismässig erscheinen, die Beiträge zurückzufordern, wenn die Geschäftstätigkeit unverschuldet eingestellt werden muss. § 3 Abs. 3 der neuen Verordnung sieht denn auch vor, dass der Kanton die Rückzahlung verlangen «kann». Dies lässt Raum, um in Konkretisierung des Verhältnismässigkeitsprinzips und im Einklang mit § 15 eine Rückforderung bei Aufgabe der Geschäftstätigkeit nur dann zu verlangen, wenn diese selbstverschuldet ist, was im Ergebnis dem Erfordernis der Missbräuchlichkeit nahe kommt. Im Lichte der Zielsetzung, die Weiterführung von Unternehmen und die Sicherung der Arbeitsplätze zu ermöglichen, wäre sodann auch von einer Rückforderung abzusehen, wenn der Betrieb zwar in anderer Form, aber im Wesentlichen in einem ähnlichen Umfang weitergeführt wird.

Konsequenzen

Das Tatbestandsmerkmal «in missbräuchlicher Absicht» in § 13 bzw. 15 der kantonalen Verordnung gilt nicht nur für die Entlassung von Personal, sondern auch für die Betriebsaufgabe. Das ergibt sich aus dem grammatikalischen Sinn wie auch aus den Erläuterungen. Vorausgesetzt sind somit kumulativ zwei Tatbestandselemente:

- Betriebsaufgabe
- In missbräuchlicher Absicht.

Fehlt es schon an einer Betriebsaufgabe, besteht keine Rückzahlungspflicht. Dasselbe gilt in Bezug auf § 3 Abs. 3 der kantonalen Verordnung vom 29. März 2022, wobei dort nicht von Betriebsaufgabe, sondern von Geschäftsaufgabe die Rede ist, was aber praktisch gleichbedeutend ist.

Der Begriff der Betriebsaufgabe wird im Recht nicht eindeutig verwendet:

- Das Steuerrecht stellt auf die subjektbezogene Betrachtung ab, da es die Besteuerung der einzelnen Steuerpflichtigen bezweckt. Veräussert ein Einzelunternehmer seinen Betrieb, gilt dies deshalb steuerrechtlich als Betriebsaufgabe mit der Folge, dass ein Veräusserungsgewinn besteuert wird.
- Das OR spricht in den Art. 333 ff. hingegen beim gleichen Sachverhalt nicht von Betriebsaufgabe, sondern von Betriebsübergabe oder Betriebsübergang; denn der Fokus liegt hier darauf, dass der Betrieb als solcher weitergeführt wird, wenn auch mit einem anderen Arbeitgeber.

Die Härtefallmassnahmen bezwecken, die Unternehmen und die damit verbundenen Arbeitsplätze am Leben zu erhalten. Dementsprechend setzen Härtefallmassnahmen voraus, dass das Unternehmen profitabel oder überlebensfähig ist (Art. 4 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 HFMV 20). Wer Eigentümer des Betriebs ist, spielt deshalb keine Rolle.

An dieser Zielsetzung muss sich auch die Konkretisierung des Tatbestands ausrichten. Wird der Betrieb in wesentlichen Teilen aufrechterhalten, ist das Ziel der Härtefallmassnahmen erreicht, auch wenn dies im Rahmen einer Betriebsnachfolge geschieht, ebenso wenn ein Betrieb verpachtet wird.

Allerdings kann der bisherige Inhaber, der seinen Betrieb verpachtet, steuerlich verlangen, dass die Verpachtung als Überführung ins Privatvermögen qualifiziert wird (Art. 18a Abs. 2 DBG), wobei der Liquidationsgewinn besteuert wird. In dieser Situation liegt auch ein Gewinn vor, welcher der bGB unterliegt. Verlangt der Inhaber nicht ausdrücklich die Qualifikation als Überführung ins Privatvermögen, so stellt die Verpachtung des Geschäftsbetriebs keine Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit dar (Urteil BGer 2C_332/2019 vom 1.5.2020 E. 2.5.1). Es liegt dann auch kein steuerbarer Liquidationsgewinn vor. Auch härtefallrechtlich ist daher die Verpachtung vermutungsweise nicht als Betriebsaufgabe zu qualifizieren.

Da es aber im Härtefallrecht nicht auf die subjektive, sondern die objektive Komponente ankommt, ist auch dann keine Betriebsaufgabe anzunehmen, wenn der bisherige Inhaber steuerlich die Überführung ins Privatvermögen beantragt. Dies kann allerdings zur Folge haben, dass ein Liquidationsgewinn entsteht, der als Rückzahlung einer Kapitaleinlage und damit als Verstoß gegen das Verwendungsverbot qualifiziert.

Insgesamt lässt sich folgern, dass ein Unternehmen, das als solches im Wesentlichen weitergeführt wird, wenn auch mit einer anderen Eignerstruktur, keine Betriebsaufgabe im Sinne der hier zu betrachtenden Bestimmung darstellt.

Eine Betriebsaufgabe liegt hingegen vor, wenn der Betrieb in wesentlichem Umfang nicht mehr weitergeführt wird, so wenn z.B. ein Gewerbe- oder Gastwirtschaftsbetrieb aufgegeben und die Liegenschaften z.B. als Lagerräume vermietet oder zu Wohnungen umgebaut werden.

Wird der bisherige Betrieb zwar aufgegeben, aber eine Weiterführung in etwas anderer Form evaluiert wird, wäre in pragmatischer Weise vorerst während einer angemessenen Frist abzuwarten, ob die Evaluation zu einem neuen Betrieb führt.

Zusätzlich verlangt ist aber die Missbräuchlichkeit, bzw. im Rahmen von § 3 Abs. 3 der Verordnung von 2022 eine Verhältnismässigkeit der Rückforderung.

Missbrauch liegt jedenfalls vor, wenn Härtefallgelder bezogen werden, obwohl von Anfang an gar nicht vorgesehen war, den Betrieb am Leben zu erhalten, also bloss Gelder bezogen wurden, um im Hinblick auf die Betriebsaufgabe noch finanzielle Mittel zu erhalten. Hier liegt schon eine zur Rückforderung berechtigende (vorne A.3) unrichtige Angabe im Gesuch vor, denn gemäss den dem Gutachter vorliegenden Gesuchsformularen musste der Gesuchsteller dabei angeben:

Ich bestätige, dass mein Unternehmen zum heutigen Zeitpunkt keine Absichten hat, die Geschäftstätigkeit innerhalb der kommenden 12 Monate aufzugeben.

In pragmatischer Weise kann man davon ausgehen, dass vermutungsweise eine missbräuchliche Absicht vorliegt, wenn der Betrieb innert der in § 3 Abs. 3 der Verordnung von 2022 enthaltenen Frist von 12 Monaten seit Gesuchseinreichung aufgegeben wurde. Das ist auch anzunehmen, wenn die Betriebsaufgabe mit dem Alter des Betriebsinhabers begründet wird, denn dies war ja im Zeitpunkt der Gesuchseinreichung bereits bekannt. Es obliegt dann dem Unternehmen, nachzuweisen, dass die Aufgabe aus Gründen erfolgte, die im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe nicht vorhersehbar war.

Umgekehrt liegt kein Missbrauch vor, wenn ein Betrieb aus objektiven, unverschuldeten Gründen eingestellt werden muss, so z.B. infolge von Krankheit, Unfall oder Todesfall des Betriebsinhabers.

Dazwischen liegen die Konstellationen, in denen ein Betrieb aus wirtschaftlichen Gründen eingestellt wird oder infolge Konkurs eingestellt werden muss.

Missbräuchlichkeit ist wohl in jedem Fall anzunehmen, wenn betrügerischer Konkurs, Gläubigerschädigung oder Misswirtschaft (Art. 163-165 StGB) vorliegt. Auch ohne solche Straftatbestände kann Missbräuchlichkeit bejaht werden, wenn ohne besonderen Grund der Betrieb eingestellt wird. Denn mit der Entgegennahme der Härtefallgelder geht das Unternehmen doch die Verpflichtung ein, den Betrieb soweit möglich weiterzuführen (Art. 4 Abs. 1 lit. a HFMV 20).

Hingegen wäre Missbräuchlichkeit zu verneinen, wenn ein Unternehmen trotz zumutbarer Anstrengungen unverschuldet in Konkurs fällt.

Antwort:

Betriebsaufgabe ist kein selbständiger Grund für eine Rückforderung, sondern eine Konkretisierung der Missbrauchsbekämpfung. Sie führt zur Rückforderung, wenn sie missbräuchlich ist. Wird der Betrieb weitergeführt, wenn auch mit einer anderen Eignerstruktur, ist dies kein Rückforderungsgrund.

Frage 14

Besteht aus rechtlicher Warte eine Möglichkeit, dass ein betroffenes Unternehmen einen Verstoss gegen das Verwendungsverbot nachträglich «heilen» kann?

Nach dem klaren Wortlaut von Gesetz (Art. 12 Abs. 1ter) und Verordnung liegt eine unzulässige Verwendung bereits vor, wenn die Unternehmung die Ausschüttung von Dividenden oder Tantiemen oder die Rückerstattung von Kapitaleinlagen *beschliesst*, nicht erst dann, wenn die Ausschüttung oder Rückerstattung erfolgt.

Dies ist analog zum Covid-19-SBüG. Der Entwurf des Bundesrates zu diesem Gesetz hatte gelaute (BBI 2020 8537):

2 Während der Dauer der Solidarbürgschaft ausgeschlossen sind:

a. die Ausschüttung von Dividenden und Tantiemen sowie die Rückerstattung von Kapitaleinlagen;

Der Nationalrat nahm aber die folgende Fassung an:

² Während der Dauer der Solidarbürgschaft ausgeschlossen sind:

a. Dividenden und Tantiemen sowie die Rückerstattung von Kapitaleinlagen;

Die Meinung war, dass damit nicht erst die Ausschüttung, sondern bereits die Beschliessung von Dividenden, Tantiemen und Kapitalrückstellungen verboten sein sollen.

Der Berichterstatter begründete dies wie folgt (AB 2020 N 2040, Müller Leo):

Gemäss Bundesrat, Sie haben es gehört, soll der Dividendenbeschluss möglich sein, aber die Auszahlung soll nicht möglich sein. Es schützt die Unternehmung nur, damit die Liquidität im Unternehmen bleibt. Was die Kommission will, ist etwas anderes. Sie will auch Dividendenbeschlüsse verunmöglichen, also verbieten. Die Kommissionsmehrheit ist der Meinung, dass auch solche Beschlüsse verboten werden sollen. Warum? Wenn ein Dividendenbeschluss gefasst wird, wird eine Forderung begründet. Diese ist in der Bilanz auch entsprechend als Forderung aufzuführen. Bei der Frage, ob eine Unternehmung allenfalls überschuldet ist, ist diese Forderung einzustellen. Sie ist dann bei der Beurteilung, ob eine Überschuldung feststeht oder nicht, mit einzubeziehen. Wenn Unternehmen keine solchen Beschlüsse fassen dürfen, entstehen keine solche Forderungen, und die Bilanzstruktur wird demzufolge nicht verändert. Das ist die Begründung, warum die Mehrheit der Kommission eine andere Formulierung will als der Bundesrat und die Minderheit Aeschi Thomas.

Der Ständerat lehnte das Beschlussverbot zunächst ab (AB 2020 S 1165), schloss sich im Differenzbereinigungserfahren aber dem Nationalrat an (s. zur Entstehungsgeschichte Kellerhals/Carrard, a.a.O., Art. 2 N 17).

Angesichts dieses eindeutigen gesetzgeberischen Willens stellt bereits die Beschlussfassung den «point of no return» dar, so dass keine Möglichkeit mehr besteht, erst auf den Zeitpunkt der Ausschüttung abzustellen (Kellerhals/Carrard, a.a.O., Art. 2 N 22).

In Art. 12 Abs. 1ter Covid-19-G wurde nun ausdrücklich auch bereits die Beschlussfassung aufgenommen. Die Regelung ist insoweit also materiell die gleiche wie im Covid-19-SBüG.

Wenn bereits die Beschlussfassung über die Dividenden, Tantiemen und Kapitalrückstellungen als Verstoss gegen das Verwendungsverbot gilt, kann umso weniger eine nachträgliche Zurückzahlung der ausgeschütteten Dividenden, Tantiemen oder Kapitalrückstellungen die Verletzung heilen.

Das entspricht auch der steuerrechtlichen Betrachtung: Mit der Beschlussfassung entsteht zivilrechtlich eine Forderung gegenüber der Gesellschaft und gilt das entsprechende Einkommen steuerlich als realisiert. Eine spätere Rückabwicklung ändert nichts an der Erzielung des Einkommens (Urteile BGer 2C_152/2015 vom 31.7.2015 E. 4.2; 2C_692/2013 vom 24.3.2014 E. 4.2).

Das Ergebnis mag wertungsmässig stossend erscheinen: Das Ziel des Gewinnverwendungsverbots besteht ja darin, dass im wirtschaftlichen Ergebnis die Gewinne nicht aus dem Unternehmen abgeführt werden. Dieses Ziel ist auch erreicht, wenn eine bezogene Dividende zurückerstattet wird und erst recht, wenn eine erst beschlossene Dividende gar nicht bezogen wird. Das Abstellen auf die Beschlussfassung schafft aber Klarheit und Rechtssicherheit: Die Unternehmen wissen, woran sie sind.

In besonderen Fällen kann zudem ein Verzicht auf die Rückforderung in Betracht kommen (hinten Frage 18)

In Bezug auf die Darlehensgewährung ist die Frage differenziert zu betrachten:

In Bezug auf Kontokorrentverhältnisse besteht zunächst die Besonderheit, dass nicht der einzelne Bezug, sondern nur die (wesentliche) Zunahme des periodisch abgerechneten Saldos als unzulässige Darlehensgewährung betrachtet werden kann (vorne Frage 12).

Im Übrigen ist zu bemerken: Die Darlehensgewährung beeinflusst zwar die Liquidität des Unternehmens, aber nicht die Vermögenssituation (ausser wenn es sich um ein simuliertes Darlehen handelt oder die Rückerstattung sonst wie unsicher erscheint, so dass Abschreibungsbedarf besteht). Da es bei den a-fonds-perdu-Härtefallbeiträgen (anders als bei der Solidaritätsbürgschaft) nicht in erster Linie um die Sicherstellung der Liquidität geht, sondern um die Gewinnsituation, ist die Darlehensgewährung nicht gleichermassen im Widerspruch zum Gesetzeszweck. Das Verbot der Darlehensgewährung hat denn auch keine Grundlage im formellen Gesetz. Es lässt sich nur damit rechtfertigen, dass es eine Umgehung des Gewinnverwendungsverbots verhindern will, wobei aber ein Gegenbeweis zulässig sein muss, dass keine Umgehung vorliegt (vorne Frage 10). An dieser Zielsetzung ist daher auch zu bemessen, ob eine Rückerstattung zulässig sein soll.

Wird ein Darlehen zurückerstattet, kann darin ein Tatbeweis erblickt werden, dass keine Umgehung vorliegt. Da es dem Unternehmen obliegt, nachzuweisen, dass keine Umgehung vorliegt, kann ihm die Obliegenheit auferlegt werden, die Rückzahlung nachzuweisen.

Antwort:

In Bezug auf die Dividenden, Tantiemen und Kapitalrückerstattungen ist eine Heilung unzulässig.

In Bezug auf Darlehen ist eine Heilung durch Rückerstattung möglich. Dem Unternehmen kann die Verpflichtung auferlegt werden, diese Rückerstattung vorzunehmen und nachzuweisen.

Frage 15

Falls eine «Heilung» durch Rückzahlung der bezogenen Gelder möglich ist, gibt es dafür ein zeitliches Limit? Das heisst, müssten die bezogenen Mittel beispielsweise bis zum Geschäftsabschluss per 31.12.2021 wieder auf dem Konto gutgeschrieben sein oder wäre eine Rückführung im Folgejahr oder in den Folgejahren ebenfalls akzeptabel?

Wie dargelegt (Frage 14), kann die Verletzung des Verbots von Dividenden, Tantiemen und Kapitaleinlagerückerstattungen nicht geheilt werden. Die Frage erübrigt sich.

Nach dem zu Frage 12 entwickelten Konzept könnten Kontokorrentkredite die ein übliches Mass nicht überschreiten, im Folgejahr ausgeglichen werden.

Im Übrigen gilt für Darlehen: Das Darlehensverbot gilt während des Geschäftsjahres, in dem die Härtefallmassnahmen ausgerichtet wird, sowie für die drei darauffolgenden Jahre. Gemäss der Zielsetzung der Bestimmung geht es darum, während dieser Zeit eine Gewinnverteilung in der Form der verdeckten Gewinnausschüttung zu verhindern. Das lässt es zu, die ganze vierjährige Periode als Einheit zu betrachten. Wenn in dieser Zeit ein Netto-Darlehen an die Eigentümer gewährt wird, ist dies unzulässig. Wenn hingegen im Jahr der Ausrichtung der Härtefallbeiträge ein Darlehen gewährt, dieses im Folgejahr aber vollumfänglich wieder zurückerstattet wird, besteht im Lichte von Sinn und Zweck der Bestimmung kein Grund, weshalb das unzulässig sein soll. Zumindest könnte in einem solchen Fall ein Härtefall angenommen werden, der einen Verzicht auf die Rückforderung erlaubt (hinten Frage 18).

Antwort:

In Bezug auf das Verbot von Dividenden, Tantiemen und Kapitaleinlagerückerstattungen erübrigt sich die Frage.

Für die Darlehen scheint mir eine Rückerstattung innert der Vierjahresfrist möglich.

Frage 16

Falls eine «Heilung» (auch für Kontokorrent- und ähnliche Bezüge) nicht möglich ist (obwohl die finanziellen Mittel der Unternehmung erhalten blieben), würde das Festhalten an einer vollständigen Rückforderung der Härtefallgelder nicht einen «übertriebenen Formalismus» darstellen?

In Bezug auf Kontokorrentverhältnisse ergibt sich die Antwort bereits aus den Antworten zu den Fragen 12, 14 und 15: Im dort geschilderten Rahmen sind Kontokorrentbezüge möglich, ohne dass dies einen Verstoß gegen das Verwendungsverbot darstellen würde. Die Frage stellt sich für die anderen Konstellationen.

Nach der Rechtsprechung wendet sich das aus Art. 29 Abs. 1 BV abgeleitete Verbot des überspitzten Formalismus gegen prozessuale Formstrenge, die als exzessiv erscheint, durch kein schutzwürdiges Interesse gerechtfertigt ist, zum blossen Selbstzweck wird und die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder gar verhindert (BGE 148 I 271 E. 2.3; 132 I 249 E. 5 S. 253; 128 II 139 E. 2a). Art. 29 Abs. 1 BV verbietet überspitzten Formalismus als besondere Form der Rechtsverweigerung. Eine solche liegt vor, wenn für ein Verfahren rigorose Formvorschriften aufgestellt werden, ohne dass die Strenge sachlich gerechtfertigt wäre, wenn die Behörde formelle Vorschriften mit übertriebener Schärfe handhabt oder an Rechtsschriften überspannte Anforderungen stellt und den Rechtssuchenden den Rechtsweg in unzulässiger Weise versperrt. Wohl sind im Rechtsgang prozessuale Formen unerlässlich, um die ordnungsgemässe und rechtsgleiche Abwicklung des Verfahrens sowie die Durchsetzung des materiellen Rechts zu gewährleisten. Nicht jede prozessuale Formstrenge steht demnach mit Art. 29 Abs. 1 BV im Widerspruch. Überspitzter Formalismus ist nur gegeben, wenn die strikte Anwendung der Formvorschriften durch keine schutzwürdigen Interessen gerechtfertigt ist, zum blossen Selbstzweck wird und die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder verhindert (BGE 149 IV 9 E. 7.2; 142 IV 299 E. 1.3.2; 142 I 10 E. 2.4.2 mit Hinweisen).

So wurde z.B. im Zusammenhang mit Covid-19-Härtefallgeldern überspitzter Formalismus verneint, wenn ein Unternehmen seine finanziellen Unterlagen nicht innert der dafür festgesetzten Frist einreichte und deshalb keine Gelder zugesprochen erhielt (Urteil 2C_713/2022 vom 13.2.2023 E. 7.2).

Die Rechtsfigur des übertriebenen Formalismus bezieht sich somit auf übertrieben streng gehandhabte *prozessuale* Vorschriften. Im Zusammenhang mit den Rückforderungen von Härtefallgeldern könnte ein überspitzter Formalismus vorliegen, wenn die Empfänger darauf behaftet würden, dass sie Nebenbestimmungen in den Subventionsverfügungen nicht angefochten haben (s. vorne zu Frage 7).

Im Übrigen geht es hier aber weniger um prozessuale Vorschriften, sondern eher um materiell-rechtliche. Allerdings ist das Verbot des überspitzten Formalismus auch Ausfluss des Grundsatzes von Treu und Glauben (Art. 9 Abs. 3 und Art. 9 BV; BGE 149 IV 9 E. 7.2), der auch materiell im vorliegenden Zusammenhang seine Bedeutung hat (vgl. Frage 6). Daneben ist anstatt von übertriebenem Formalismus im rechtstechnischen Sinne eher von Verhältnismässigkeit zu sprechen sowie von einer Auslegung der massgebenden Vorschriften im Lichte ihres Sinns und Zwecks, so in Bezug auf das Darlehensverbot (Frage 10), die Betriebsaufgabe (Frage 13) oder die Heilung (Fragen 14 und 15).

Vgl. zudem in allgemeiner Weise auch die Frage 18.

Antwort:

Es geht weniger um die Rechtsfigur des überspitzten Formalismus als um die Auslegung der massgebenden Vorschriften im Lichte ihres Sinns und Zwecks; s. die Antworten zu den einzelnen Fragen.

Frage 17

Wie verhält es sich mit der Gewährung von Darlehen an Mutter- und Schwestergesellschaften in der Schweiz? Sind diese aufgrund der explizit ausgeschlossenen Übertragung «an Gruppengesellschaften, die ihren Sitz nicht in der Schweiz haben» gemäss Art. 6 HFMV 20 bzw. Art. 3 HFMV 22 somit zulässig?

Gemäss Wortlaut von Art. 6 lit. a Ziff. 2 HFMV 20 bzw. Art. 3 lit. a Ziff. 2 HFMV 22 darf das Unternehmen «keine Darlehen an seine Eigentümer» vergeben.

Eine Muttergesellschaft ist wirtschaftliche Eigentümerin (Frage 11); demnach dürfte das Unternehmen auch keine Darlehen an die Muttergesellschaft leisten. Versteht man «Eigentümer» im weiteren Sinne als «nahestehende Person» (Frage 11), wäre auch eine Darlehensgewährung an eine Schwestergesellschaft unzulässig.

Gemäss Art. 6 lit. b HFMV 20 muss das Unternehmen bestätigen, dass es

- b. die ihm gewährten Mittel nicht an eine mit ihm direkt oder indirekt verbundene Gruppengesellschaft, die ihren Sitz nicht in der Schweiz hat, überträgt; zulässig ist jedoch insbesondere das Erfüllen vorbestehender ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten innerhalb einer Gruppenstruktur.

E contrario darf das Unternehmen somit die ihm gewährten Mittel an eine Gruppengesellschaft mit Sitz in der Schweiz übertragen. Bloss die Übertragung an eine *ausländische* Gruppengesellschaft ist unzulässig.

Die beiden Bestimmungen scheinen sich zu widersprechen. Es muss eine vernünftige Lösung gefunden werden.

Es erscheint unlogisch, wenn eine Gesellschaft zwar die ihr gewährten Mittel an eine Gruppengesellschaft in der Schweiz übertragen dürfte, dieser aber kein Darlehen gewähren dürfte. Das spricht dafür, dass lit. b eine Sonderregelung bzw. Ausnahme von lit. a Ziff. 2 darstellt, mithin Darlehen an Gruppengesellschaften in der Schweiz zulässig ist.

Allerdings bestehen Unterschiede zwischen den Verwendungsverboten betreffend Dividenden, Tantiemen, Kapitalrückerstattungen und Darlehen einerseits (lit. a Ziff. 2) und den Übertragungen der Mittel an Mutter- und Schwestergesellschaften andererseits (lit. b):

- Das Verbot der ersteren gilt unabhängig davon, aus welchen Mitteln diese Ausschüttungen erfolgen; es geht also nicht nur um die Verwendung derjenigen Mittel, die aus den Härtefallbeiträgen stammen, sondern um sämtliche Mittel des Unternehmens (Kellerhals/Carrard, Art. 2 Rz 36). Hingegen ist die Geltung des Verwendungsverbots zeitlich auf das Jahr der Ausrichtung und die drei folgenden Geschäftsjahre beschränkt.
- Das Verbot der Übertragung an ausländische Gruppengesellschaften betrifft hingegen nur «die ihm gewährten Mittel» (Art. 6 lit. b HFMV 20; Art. 3 lit. b HFMV 22). Die Übertragung anderer Mittel der Gesellschaft ist dagegen nicht untersagt. Hingegen gilt das Verbot zeitlich unbefristet.

Es liesse sich nun auch vertreten, dass während der drei Jahre nach dem Jahr der Ausrichtung sämtliche Darlehen (auch an Gruppengesellschaften) unzulässig sind, während nach Ablauf dieser Dreijahresfrist nur – aber immerhin – noch die Einschränkung gemäss lit. b gilt, mithin Verbot der Übertragung an *ausländische* Gruppengesellschaften.

Eine solche Betrachtung scheint allerdings problematisch: Die Beschränkung auf «die ihm gewährten Mittel» macht eine Rückverfolgung der Herkunft der entsprechenden Mittel erforderlich (Kellerhals/Carrard, a.a.O., Art. 2 Rz. 49). Das wirft praktische Fragen auf: Geld ist austauschbar. Erhält ein Unternehmen einen Geldbetrag und verwendet es später einen gleich hohen Geldbetrag, so kann man nicht sagen, ob diese Verwendung aus den ihm gewährten Mitteln oder aus anderen

Mitteln erfolgt. Das könnte zur Folge haben, dass die Einschränkung auf «die ihm gewährten Mittel» praktisch keine Bedeutung hat.

Dann akzentuiert sich aber die Problematik in Bezug auf die zeitliche Geltung: Die Unterscheidung in der Formulierung geht auf die Regelung bei den Solidarbürgschaften zurück: Gemäss Art. 2 Abs. 2 Covid-19-SBüG sind während der Dauer der Solidarbürgschaft ausgeschlossen:

- a. Dividenden und Tantiemen sowie die Rückerstattung von Kapitaleinlagen;
- b. die Gewährung von Darlehen oder die Rückzahlung von Darlehen von Gesellschafterinnen und Gesellschaftern oder von nahestehenden Personen; zulässig ist jedoch die Erfüllung von Verpflichtungen gegenüber einer mit der Kreditnehmerin oder dem Kreditnehmer direkt oder indirekt verbundenen Gruppengesellschaft mit Sitz in der Schweiz, die vor Entstehung der Solidarbürgschaft bestanden haben, namentlich von vorbestehenden ordentlichen Zins- und Amortisationszahlungspflichten;
- c. das Zurückführen von Gruppendarlehen mittels gestützt auf die Covid-19-SBüV erhaltener Kreditmittel; zulässig ist jedoch insbesondere das Erfüllen vorbestehender ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten innerhalb einer Gruppenstruktur;
- d. die Übertragung von Mitteln aus nach der Covid-19-SBüV verbürgten Krediten an eine mit der Kreditnehmerin oder dem Kreditnehmer direkt oder indirekt verbundene Gruppengesellschaft, die ihren Sitz nicht in der Schweiz hat; zulässig ist jedoch insbesondere das Erfüllen vorbestehender ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten innerhalb einer Gruppenstruktur.

Es besteht also auch hier eine Unterscheidung zwischen lit. a, wo alle Mittel der Gesellschaft erfasst sind, und den lit. c und d, wo nur die Verwendung der erhaltenen Kredite untersagt ist. Kein Unterschied besteht dort allerdings in Bezug auf die zeitliche Geltung: Alle Verwendungen sind nur verboten «während der Dauer der Solidarbürgschaft». Die Solidarbürgschaft besteht höchstens während acht Jahren und die verbürgten Kredite sind innerhalb dieser Frist zu amortisieren (Art. 3 Covid-19-SBüG). Die Verwendungsverbote sollen denn auch Anreiz gewähren, um die Amortisationen vorzunehmen, wenn möglich schon vor Ablauf der Maximalfrist. Damit wird jede Verwendungseinschränkung hinfällig. Eine solche Anreizfunktion fehlt hingegen bei den Härtefallgeldern, da diese grundsätzlich nicht zurückzubezahlen sind. Würde nun die Beschränkung auf «die ihm gewährten Mittel» mangels Rückverfolgbarkeit praktisch nicht greifen, würde das Verbot der Übertragung von Mitteln an ausländische Gruppengesellschaften zeitlich unbeschränkt gelten.

Das wäre nun eine sehr einschneidende Einschränkung der Wirtschafts- und Eigentumsfreiheit, die eine entsprechende gesetzliche Grundlage voraussetzt.

Dabei ist zu bemerken, dass das Verbot der Übertragung an Gruppengesellschaften genauso wenig wie das Darlehensverbot eine Grundlage im formellen Gesetz hat. Der Gesetzgeber wollte sich zwar an die Regelung im Covid-19-SBüG anlehnen, fasste die Bestimmung aber anders als dort (vgl. vorne A.2.1): Gemäss Art. 12 Abs. 1ter Covid-19-G ist nur die Ausschüttung oder Beschliessung von Dividenden, Tantiemen und Rückerstattung von Kapitaleinlagen unzulässig. Von Übertragungen an Gruppengesellschaften ist im Gesetz keine Rede.

Insoweit geht die Regelung in der HFMV über das Gesetz hinaus. In den Erläuterungen des EFD zur HFMV 20, S. 9 f. wird ausgeführt:

Während dieser Zeit oder bis zur vollständigen Rückzahlung der Hilfe dürfen auch keine Kapitaleinlagerückstellungen beschlossen oder vorgenommen werden noch dürfen die Mittel für Darlehen an Eigentümer dienen noch an ausländische Gruppengesellschaften fliessen. Jede Übertragung der Mittel an eine mit dem Unternehmen irgendwie verbundene Person oder ein irgendwie verbundenes Unternehmen im Ausland – z. B. im Rahmen eines Cash-Poolings – ist daher unzulässig. Hingegen bleiben Zahlungen aufgrund von vorbestehenden vertraglichen Verpflichtungen zur Aufrechterhaltung des operativen Betriebs vorbehalten und sind zulässig, wie insbesondere ordentliche Zinszahlungen und Amortisationen, sofern diese auf vorbestehenden vertraglichen Verpflichtungen beruhen und fällig sind.

Auch ordentliche marktgerechte Zahlungen für Lieferungen und Leistungen einer Gruppengesellschaft bleiben zulässig.

Diese Eingrenzung der Mittelverwendung ist auch bei der Covid-19-Solidarbürgschaftsverordnung bzw. beim Covid-19-Solidarbürgschaftsgesetzes vom 18. September 2020 ein wichtiges Element des Gesamtsystems. Die Unternehmen müssen gegenüber dem zuständigen Kanton bestätigen, dass sie sich an diese Einschränkungen der Mittelverwendung halten werden. Vorbehalten bleibt eine Rückzahlung der Mittel, welche das Unternehmen von jeglicher Verpflichtung befreit. Die Kantone können vorsehen, dass Darlehens- oder Bürgschaftsverträge gekündigt werden können oder die Rückzahlung von A-Fonds-perdu-Beiträgen verlangt werden kann, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass sich ein Unternehmen nicht an diese Vorgaben gehalten hat.

Die Verordnung wollte sich somit an die Regelung im Covid-19-SBüG anlehnen, obwohl die formellgesetzliche Grundlage anders ist.

Zudem ist aber auch die Regelung in der Verordnung anders als diejenige im Covid-19-SBüG: Dort ist gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. c auch «das Zurückführen von Gruppendarlehen mittels gestützt auf die Covid-19-SBüV erhaltener Kreditmittel» unzulässig (unter Vorbehalt der Erfüllung vorbestehender ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten). Somit dürfen Mittel aus einem verbürgten Kredit nicht in eine andere Konzerngesellschaft verlagert werden. Grundsätzlich sind konzerninterne Finanzierungen mittels gestützt auf die Covid-19-Solidarbürgschaftsverordnung erhaltener Kreditmittel nicht zulässig (Botschaft zum Covid-19-SBüG, BBl 2020 8502). Das betrifft auch die Zurückführung von Gruppendarlehen an Gruppengesellschaften in der Schweiz. Das in lit. d enthaltene Verbot der Übertragung an Gruppengesellschaften ins Ausland betrifft damit nur Residualübertragungen, die nicht bereits nach lit. c verboten sind, wobei vor allem an cash-pooling-Lösungen gedacht wurde (Kellerhals/Carrard, Art. 2 Rz. 48).

In den HFMV fehlt jedoch eine Bestimmung, die Art. 2 Abs. 2 lit. c Covid-19-SBüG entspricht. Das Zurückführen von Gruppendarlehen an Gruppengesellschaften in der Schweiz ist daher nicht verboten. Einzige Einschränkung ist das Verbot der Übertragung an ausländische Gruppengesellschaften gemäss lit. b. Darlehen an Gruppengesellschaften in der Schweiz sind daher zulässig.

Das erscheint auch im Lichte der Zielsetzung der Härtefallhilfen als gerechtfertigt. Wie dargelegt, bezweckt das Covid-19-SBüG ausschliesslich die Sicherstellung der Liquidität. Diese wird durch jeden Abfluss von Geldern beeinflusst, auch wenn es sich um eine Darlehensrückzahlung handelt. Demgegenüber bezwecken die Härtefallhilfen, dass die Unternehmen in der Schweiz und die damit verbundenen Arbeitsplätze erhalten bleiben. Diese Zielsetzung wird durch die Gewährung von Darlehen grundsätzlich nicht beeinträchtigt, da dies erfolgsneutral ist.

Die Darlehensgewährung an nahestehende Personen kann jedoch auch in der Form simulierter Darlehen zum Zwecke der verdeckten Gewinnausschüttung verwendet werden. Diese Missbrauchsgefahr besteht auch bei konzerninternen Darlehen. Eine Umgehung wäre ebenfalls unzulässig (Frage 6), müsste aber im Einzelfall dargelegt werden. Solche simulierten Darlehen sind bereits steuerrechtlich unzulässig und müssten somit bereits in der Steuerveranlagung aufgerechnet werden. Prima vista sehe ich keine härtefallspezifischen Besonderheiten, welche in diesem Zusammenhang eine Abweichung von der steuerrechtlichen Betrachtung rechtfertigen würden (vorne A.5, Fragen 3 und 5).

Antwort:

Die Gewährung von Darlehen an Gruppengesellschaften in der Schweiz ist zulässig. Vorbehalten sind simulierte Darlehen (verdeckte Gewinnausschüttung), die als Umgehung zu betrachten und damit unzulässig sind.

Frage 18

Wäre der Kanton tatsächlich frei, auf eine Rückforderung der Härtefallgelder im Falle eines Verstosses gegen das Verwendungsverbot zu verzichten? Wie sind in diesem Zusammenhang etwa die Notwendigkeit der Verhinderung von Missbräuchen, die Angemessenheit der Massnahmen und der Wille des Gesetzgebers, mit den Härtefallgeldern den Erhalt von Arbeitsplätzen zu erhalten, zu gewichten?

Gemäss § 13 bzw. 15 der kantonalen Verordnung «kann» bei Verstoss gegen das Verwendungsverbot die Rückzahlung des gewährten Beitrages verlangt werden. Das lässt Raum für einen Verzicht auf die Rückforderung im Einzelfall.

Das entspricht auch den allgemeinen subventionsrechtlichen Regeln: Die Härtefallgelder sind Staatsbeiträge im Sinne des Staatsbeitragsgesetzes (vorne A.3). Die Rückforderung von Härtefallgeldern wegen Verstoss gegen das Verwendungsverbot ist ein Anwendungsfall der allgemeinen Regelung, welche die Rückforderung von Staatsbeiträgen bei Nichterfüllung oder mangelhafter Erfüllung der Aufgabe (Art. 28 SuG, § 25 StBG) vorsieht (vorne A.3). Gemäss Art. 28 Abs. 3 SuG und § 25 Abs. 2 StBG kann in Härtefällen auf eine Rückforderung verzichtet werden.

In den Erläuterungen zur HFMV 20, vom 25.11.2020, S. 11, wird ausgeführt:

Art. 19 Nachträgliche Kürzung und Rückforderung

Die Kantone sind für die Einhaltung der Mindestvoraussetzungen nach dieser Verordnung zuständig. Stellt sich nach der Prüfung der Regelungen der Kantone durch das SECO heraus, dass die Mindestvoraussetzungen nicht eingehalten sind, kann der Bund die kantonalen Höchstbeträge ex-ante kürzen oder ex-post geleistete Zahlungen zurückfordern. Dabei sind die allgemeinen Bestimmungen des Subventionsgesetzes vom 5. Oktober 1990 (SR 616.1), insbesondere die Artikel 28 (Nichterfüllung oder mangelhafte Erfüllung bei Finanzhilfen) und 31 (Rücktritt von Finanzhilfe- und Abgeltungsverträgen) anwendbar. Mit einer konsequenten Missbrauchsbekämpfung nach den unter Artikel 11 beschriebenen Möglichkeiten reduzieren die Kantone das Risiko nachträglicher Kürzungen und Rückforderungen durch den Bund

Analog steht in den Erläuterungen zur HFMV 22, S. 14:

Art. 17 Rückforderung

Diese Bestimmung entspricht der geltenden Covid-19-Härtefallverordnung vom 25. November 2020 (vgl. Art. 19). Die Kantone sind für die Einhaltung der Mindestvoraussetzungen nach dieser Verordnung und nach ihren jeweiligen Verträgen zuständig. Stellt sich nach einer Prüfung durch das SECO heraus, dass die Mindestvoraussetzungen gemäss Verordnung und Vertrag (inklusive Vertragszusatz) mit dem SECO nicht eingehalten sind, kann der Bund Auszahlungen an Kantone zurückhalten oder ex-post geleistete Zahlungen zurückfordern. Dabei sind die allgemeinen Bestimmungen des Subventionsgesetzes vom 5. Oktober 1990 (SR 616.1), insbesondere die Artikel 28 (Nichterfüllung oder mangelhafte Erfüllung bei Finanzhilfen) und 31 (Rücktritt von Finanzhilfe- und Abgeltungsverträgen) anwendbar. Mit einer konsequenten Missbrauchsbekämpfung nach den unter Artikel 10 beschriebenen Möglichkeiten reduzieren die Kantone das Risiko, dass der Bund Auszahlungen zurückhält oder zu Unrecht getätigte Zahlungen zurückfordert. Dieser Artikel gilt bis zum 31. Dezember 2031.

Auch der eidgenössische Ordnungsgeber ging somit ausdrücklich davon aus, dass Art. 28 SuG anwendbar ist. Damit ist auch dessen Abs. 3 miterfasst.

Art. 28 Abs. 3 SuG und § 25 Abs. 2 StBG enthalten allerdings keine Kriterien für die Annahme eines Härtefalls.

Die Möglichkeit, auf Widerruf und Rückforderung zu verzichten, ist insbesondere auch Ausfluss des Verhältnismässigkeitsprinzips, welches eine Abwägung zwischen dem öffentlichen Interesse

an der Einhaltung der Regeln und demjenigen an der Subventionierung verlangt (BGE 117 V 136 E. 6c; vgl. vorne A.3).

Werden die bundesrechtlichen Bestimmungen über Subventionen durch die Kantone angewendet, so haben die kantonalen Behörden einen gewissen Spielraum bei der Berücksichtigung von Härtefällen (Urteil BGer 2A.553/2002 vom 22.8.2003 E. 3.1 zu Art. 29 Abs. 1 SuG).

Insoweit haben die Kantone einen Spielraum, auf die Rückforderung von Härtefallgeldern wegen Verstoss gegen das Verwendungsverbot zu verzichten. Allerdings riskiert der Kanton, dass der Bund von ihm diese Gelder zurückverlangt (Art. 19 HFMV 20; Art. 17 HFMV 22), auch wenn der Kanton gegenüber den Empfängern auf die Rückforderung verzichtet. Es empfiehlt sich daher, die Frage des Verzichts vorgängig mit dem Bund zu koordinieren.

Zudem wäre es im Interesse der Rechtsgleichheit sehr wünschenswert, allgemeine Kriterien festzulegen, nach denen ein Härtefall angenommen wird.

Solche Kriterien könnten namentlich sein:

- **Betragsmässige Grenzen:** Verzicht auf Rückforderungen in Bagatellfällen. Die Grenzen könnten in absoluten Zahlen und kumulativ in Relation zum Umsatz und zu den bezogenen Härtefallgeldern festgelegt werden.
- **Subjektive Aspekte:** Verzicht auf Rückforderung, wenn der Verstoss gegen das Verwendungsverbot nicht klar ersichtlich war oder wenn die Rückforderung dazu führen würde, dass das betroffene Unternehmen unverschuldet (vgl. Frage 13) in Konkurs fällt. Denn in einem solchen Fall wäre das Beharren auf die Rückforderung in Bezug auf die Zielsetzung der Härtefallgelder ziel- und zweckwidrig.
- **Die Nichtanfechtung problematischer Nebenbestimmungen** in den Subventionsverfügungen, soweit solche nicht ohnehin als nicht massgeblich betrachtet werden (vorne Frage 7).
- **Unverschuldete Betriebsaufgabe** aus zwingenden Gründen (Frage 13).

In diesem Rahmen könnte auch die Rückerstattung einer bezogenen Gewinnverwendung berücksichtigt werden. Sie stellt zwar nach dem Gesagten (Frage 14) keine Heilung im eigentlichen Sinne dar, doch könnte sie im Rahmen der Härtefallprüfung berücksichtigt werden. Denn letztlich ist ja entscheidend, dass materiell, im wirtschaftlichen Ergebnis, die Gewinne nicht abgeführt werden. Dieses Ziel ist erreicht, wenn das Bezogene zurückerstattet wird.

Antwort:

Ein Verzicht auf die Rückforderung ist gestützt auf Art. 28 Abs. 3 SuG bzw. § 25 Abs. 2 StBG in Härtefällen möglich. Im Interesse einer rechtsgleichen Behandlung drängt es sich auf, allgemeine Kriterien für die Annahme eines Härtefalles festzulegen.

Frage 19

In Bezug auf die Berücksichtigung von Sanierungsbeiträgen (sog. unechten Sanierungserfolgen): Wie ist die kantonale Haltung, welche die unternehmerische vor die staatliche Verantwortung stellt («Rückzahlung von Härtefallbeiträgen vor Sanierungsbeiträgen») – was einer rein steuerlichen Betrachtungsweise widerspricht – aus rechtlicher Sicht zu beurteilen?

Fragestellung

Der Kanton beabsichtigt, im Rahmen der bedingten Gewinnbeteiligung gewisse zumutbare Eigenleistungen, welche die mit Härtefallbeiträgen unterstützen Unternehmen getroffen haben, als Gewinn aufzurechnen, auch wenn sie steuerlich erfolgsneutral sind. Dazu gehören namentlich Darlehensverzichte der Muttergesellschaft, die steuerlich als Kapitaleinlage im Sinne von Art. 60 lit. a DBG qualifizieren (unechter Sanierungserfolg).

Zur Begründung der Abweichung von der steuerlichen Betrachtung führt der Kanton zwei Argumente an:

1. Die unternehmerische Verantwortung soll vor der staatlichen Hilfe zum Tragen kommen; eine Sanierung mittels Forderungsverzichts sei eine zumutbare Selbsthilfemassnahme, welche gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b HFMV 20 eine Voraussetzung für die Gewährung von Härtefallbeiträgen darstelle.
2. Bereits im Schreiben zum damaligen Härtefallgesuch sei darauf hingewiesen worden, dass der gewährte a-fonds-perdu-Beitrag die Höhe der ungedeckten Fixkosten nicht übersteigen dürfe. Zur Vermeidung von Überentschädigungen werde deshalb die bedingte Gewinnbeteiligung verfügt.

Die zweite Argumentation des Kantons trifft nicht zu: Die Härtefallentschädigung bemisst sich nicht nach der konkreten Höhe der ungedeckten Fixkosten im Einzelfall, sondern aufgrund von branchenweiten Pauschalen; dass die ungedeckten Fixkosten im konkreten Fall allenfalls tiefer liegen als die Pauschalen, ist kein Grund für eine Rückforderung (vorne Frage 7). Sodann stellt die bGB nicht auf die Höhe der ungedeckten Fixkosten ab, sondern auf den Gesamtgewinn des Unternehmens.

Die entscheidende Frage ist also, wie im Rahmen der bGB der Gewinn zu bemessen ist, konkret ob bei der Berechnung der bGB der Betrag der zumutbaren Eigenleistung zum Gewinn hinzuzurechnen ist.

Rechtsgrundlagen für die Aufrechnung?

Die Rückforderung muss sich auf einen der in Frage kommenden Rechtsgründe stützen (vorne A.4).

Ein Verstoss gegen das Verwendungsverbot liegt nicht vor.

In Frage käme grundsätzlich eine Rückforderung, wenn die Beiträge zu Unrecht ausbezahlt wurden (§ 27 StBG bzw. Art. 30 SuG). Der Kanton geht davon aus, dass die Eigenleistung eine zumutbare Selbsthilfemassnahme sei, die Voraussetzung sei, damit überhaupt Härtefallgelder ausgerichtet wurden. Wäre keine Eigenleistung erfolgt, wären somit die Voraussetzungen für die Härtefallgelder nicht erfüllt gewesen. Diese wären zu Unrecht ausbezahlt worden und könnten zurückverlangt werden. Diese Argumentation kommt in den hier zur Diskussion stehenden Fällen aber schon deshalb nicht in Frage, weil ja die zumutbare Eigenleistung effektiv erbracht wurde. Die Voraussetzung von Art. 4 Abs. 1 lit. b HFMV 20 war somit erfüllt und die Auszahlung der Härtefallgelder nicht unrechtmässig.

In Frage kommt somit nur eine Rückforderung im Rahmen der bedingten Gewinnbeteiligung.

Darlehensverzichte sind handelsrechtlich und grundsätzlich auch steuerrechtlich erfolgswirksam (Urteil BGer 2C_634/2012 vom 20.10.14 E. 3 und 5). Unter bestimmten Voraussetzungen können sie aber steuerlich als Kapitaleinlage im Sinne von Art. 60 lit. a DBG qualifiziert werden, nämlich wenn sie entweder vor der Sanierung als verdecktes Eigenkapital qualifiziert haben oder wenn die Darlehen im Zeitpunkt der Gewährung im Hinblick auf den schlechten Geschäftsgang gewährt wurden und von einem unabhängigen Dritten unter den gegebenen Umständen nicht gewährt worden wären (ESTV-KS Nr. 32 vom 23.12.2004 Ziff. 4.1.1.1b; zit. Urteil 2C_634/2012 E. 3.2.2).

Die Gutachtenfrage stellt sich also nur, wenn steuerlich der Darlehensverzicht als erfolgsneutrale Kapitaleinlage qualifiziert wurde. Wäre er steuerlich als erfolgswirksam qualifiziert worden, hätte er sich gewinnerhöhend bzw. verlustmindernd ausgewirkt und wäre auch härtefallrechtlich zu berücksichtigen.

Es fragt sich also, ob von der steuerlichen Betrachtung abgewichen werden kann.

Wie vorne (A.5) dargelegt, ist für die Berechnung der bGB die steuerliche Betrachtung massgebend. Eine Abweichung kommt in Betracht, soweit dies ausdrücklich vorgesehen ist (namentlich indem für die Gewinnberechnung 2021 nur der Verlust 2020 und nicht derjenige der Vorjahre berücksichtigt werden kann). Weitergehende Abweichungen von der steuerlichen Betrachtung bedeuten eine Abweichung vom insoweit klaren Wortlaut des Gesetzes und kommen nur ausnahmsweise in Frage, wenn sich eine steuerliche Praxis nicht zwingend aus dem Steuerrecht, sondern aus einer grosszügigeren Steuerpraxis ergibt und wenn das Abstellen auf diese grosszügigere steuerliche Betrachtung die Bemessungsgrundlage für die bGB verfälschen würde (vorne A.5).

Der Kanton begründet seine Position mit dem Grundsatz, dass das Unternehmen zumutbare Eigenleistungen erbringen muss, und dass die unternehmerische Eigenverantwortung der staatlichen Unterstützung vorgeht.

Entwicklung der Rechtsgrundlagen zur zumutbaren Eigenleistung

Gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b HFMV 20 (bereits seit der anfänglichen Fassung) muss das Unternehmen belegen, dass es «die Massnahmen, die zum Schutz seiner Liquidität und seiner Kapitalbasis nötig sind, ergriffen hat.»

In den Erläuterungen des EFD zur HFMV 20 wird zu Art. 4 ausgeführt (S. 7):

«Artikel 4 präzisiert im Wesentlichen die Vorgaben von Artikel 12 Absatz 2bis Covid-19-Gesetz.»

Und spezifisch zu Abs. 1 lit. b:

«Als zumutbare Selbsthilfemassnahmen zum Schutz der Liquidität und der Kapitalbasis nach Buchstabe b gelten beispielsweise der Verzicht auf Dividenden, Tantiemen, der Verzicht auf Rückzahlung von Aktionärsdarlehen und dergleichen seit dem Ausbruch von Covid-19, soweit solche Massnahmen nicht durch Kapitalerhöhungen in mindestens gleichem Umfang kompensiert wurden.»

Dabei fällt auf, dass lit. b, anders als die lit. a und c von Art. 4 Abs. 1, keine ausdrückliche Grundlage in Art. 12 Abs. 2bis des Gesetzes haben; diese Bestimmung setzt nur voraus, dass die Unternehmen profitabel oder überlebensfähig waren und dass sie nicht Anspruch auf andere Covid-19-Finanzhilfen haben (was näher präzisiert wird).

Die von den Eignern zu erbringenden Eigenleistungen waren in der ursprünglichen Fassung des Gesetzes nur in ganz allgemeiner Weise erfasst, indem Art. 12 Abs. 1, der den Härtefall umschreibt, letzter Satz lautete: «Die gesamte Vermögens- und Kapitalsituation ist zu berücksichtigen». Dem Gesetzgeber war bewusst, dass dies eine sehr konkretisierungsbedürftige Bestimmung war (vgl. nur AB 2020 S 1013, Kommissionssprecher Rechsteiner und Bundeskanzler Thurnherr). Der Satz wurde dann in Abs. 1bis in der Fassung vom 18. Dezember 2020 übernommen.

Die von den Unternehmen zu erbringenden Eigenleistungen sind demgegenüber in Abs. 1 quinquies lit. d des Gesetzes thematisiert, wonach für die Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen der Bund Vorschriften erlässt über

«Die von den Eignerinnen und Eignern der Unternehmen zu erbringende Eigenleistung, wenn der Betrag 5 Millionen Franken übersteigt; bei der Bemessung der Eigenleistung werden Eigenleistungen, die seit dem 1. März 2020 erbracht worden sind, sowie Absatz 1bis berücksichtigt.»

Die Bestimmung wurde erst mit der Gesetzesänderung vom 19. März 2021 aufgenommen. Sie war im Entwurf des BR noch nicht enthalten gewesen, sondern geht auf einen Vorschlag der ständerätlichen Kommission zurück.

Der Vorschlag war allerdings sehr umstritten: Eine Minderheit im Ständerat wollte ihn streichen mit folgender Begründung (AB 2021 S 97, Zanetti):

«Ich habe eine andere Vorstellung. Ich gehe von einem mittelständischen Unternehmen von, was weiss ich, so zwischen 20 und 50 Millionen Franken Umsatz aus. Die Familie hat dieses Unternehmen während vielleicht zwei, drei Generationen mit sehr viel Engagement betrieben. Diese lassen das Geld in der Unternehmung und nehmen es nicht heraus und spekulieren nicht an der Börse. Sie sind zwar wohlhabend, aber ihr Vermögen steckt eben in der Unternehmung. Jetzt sollten sie Hilfe haben. Dann sagt der Kanton, der das Gesuch behandelt: "Du kriegst Hilfe, wenn du Eigenmittel einwirfst." Das ist, wie wenn man einem Verdurstenden sagt: "Du kriegst Wasser, wenn du selber Wasser auf dir trägst." Das ist einfach eine widersinnige Konstruktion.»

Der Kommissionssprecher führte dazu aus (AB 2021 S 97, Levrat):

« Le point qui pose aujourd'hui problème est celui des prestations propres des propriétaires de ces entreprises. La règle est que lorsque les propriétaires disposent de la fortune et des capitaux suffisants pour injecter des fonds propres dans ces entreprises, ils sont appelés à le faire parallèlement à de l'argent qu'ils reçoivent sans aucune contre-prestation de la part de la Confédération pour compenser leurs pertes. Et c'est quand même – il faut peut-être le rappeler ici – la première fois dans l'histoire suisse que l'on injecte directement de l'argent de la Confédération dans des entreprises, sans contre-prestation. On attend de ces propriétaires qu'ils le fassent. Celles et ceux – pour reprendre l'exemple de M. Zanetti – qui n'ont pas d'eau sur eux sont couverts par l'article 12 alinéa 1bis qui prévoit que l'on tienne compte de la situation de fortune et de revenu et que l'on intègre cette dernière dans la discussion. La question qui est posée n'est donc pas tellement celle de savoir si le propriétaire qui a tous ses biens dans l'entreprise doit ajouter des fonds propres – ce n'est évidemment pas le cas, et c'est réglé par l'article 12 alinéa 1bis. La question qui est posée, par contre, est celle de savoir si les propriétaires qui ont les moyens d'injecter des fonds propres, par exemple les propriétaires des grandes chaînes de distribution, doivent le faire. Dans ce cas, la majorité de la commission vous répond que oui, il n'y a pas de raison de les libérer de cet effort personnel. »

Bundesrat Maurer ergänzte dazu (AB 2021 S 97 f.):

«Wir haben Ihnen hier nichts vorgeschlagen. Ich bitte Sie aber, bei der Mehrheit zu bleiben. Die Überlegung der Mehrheit ist ja die, dass wir sagen, Steuergelder sollen nicht einfach nur so ausbezahlt werden, sondern wir wollen ein Commitment des Unternehmens, das zeigt, dass es an die Zukunft glaubt und bereit ist, auch selbst einen Beitrag zu leisten. Nur dann kann ein A-Fonds-perdu-Beitrag geleistet werden. Wenn das nicht der Fall ist, besteht mindestens im Ansatz die Gefahr, dass man einmal noch den Beitrag des Bundes abholt und nachher die Türen schliesst. Der Mehrheitsantrag, der dieses Engagement der Unternehmungen bzw. der Unternehmer und ihre Bereitschaft voraussetzt, auch einen Beitrag zu leisten, um einen A-Fonds-perdu-Beitrag zu bekommen, würde die bessere Grundlage dazu bieten. Er bezieht sich denn auch auf Absatz 1bis, gemäss dem die Eigenmittel berücksichtigt werden müssen. Es ist also nicht nur ein blinder Beitrag, sondern man kann darüber diskutieren. Im Grundsatz, glaube ich, ist es richtig, was die Mehrheit eingebracht hat. Ein A-Fonds-perdu-Beitrag des Bundes erfordert ein klares Commitment zur Weiterführung des Betriebes und ein entsprechendes Engagement. Wenn Sie das ganz streichen, dann fehlt das ein bisschen. Bei allen Schwierigkeiten, die das aktuelle Umfeld bietet, sind wir doch in einem Bereich, in dem wir von Unternehmern sprechen. Unternehmer gehen

auch ein gewisses Risiko und Engagement ein. In diesem Sinne scheint uns der Mehrheitsantrag besser geeignet zu sein, um dem gerecht zu werden.»

Der Antrag wurde im Ständerat mit klarer Mehrheit angenommen (AB 2021 S 99), doch strich der Nationalrat zunächst diese Bestimmung (AB 2021 N 244).

In der Differenzbereinigung führte BR Maurer im Ständerat aus (AB 2021 S 187):

«Maurer Ueli, Bundesrat: Ich sage gerne auch noch etwas dazu, weil das zu einer längeren Diskussion geführt hat. Vielleicht vorab: Wer einen A-Fonds-perdu-Beitrag von 5 Millionen Franken erhält, führt eine Firma mit mindestens 25 Millionen Franken Umsatz. Es ist also eine grössere Unternehmung und dürfte in aller Regel eine Kapitalgesellschaft sein – wie auch immer. Wer 5 Millionen Franken erhält, von dem erwarten wir – das ist das Commitment hinter dieser Bestimmung – auch eine Art Eigenleistung. Wir wollen die Garantie haben, dass diese Unternehmung weitergeführt werden soll, dass man nicht jetzt das Geld abholt und nachher die Türen schliesst. In Bezug auf die Art der Eigenleistung soll auch die Kapitalsituation berücksichtigt werden. Man kann also dann mit der betreffenden Unternehmung eine individuelle Lösung suchen. Aber im Grundsatz soll das Commitment dahinterstehen: Wer so viel Geld erhält und eine so grosse Firma führt, soll sich auch persönlich engagieren, damit eine gewisse Garantie besteht, dass diese Arbeitsplätze erhalten werden. Wir leisten ja alle diese Unterstützungsmassnahmen im Härtefallbereich zur Erhaltung der Arbeitsplätze. Das ist eigentlich das Ziel dahinter. Wenn 5 Millionen Franken und mehr fliessen, dann kann man erwarten, denke ich, dass eine Eigenleistung, die dann noch definiert werden kann, erfolgen soll. In welchem Umfang sie erfolgen soll, hängt dann wahrscheinlich auch von der Form der Unternehmung ab und davon, was alles hineinspielt. Wir beziehen uns hier auf Artikel 12 Absatz 1 bis. Ich bitte Sie, bei Artikel 12 Absatz 1 quinquies Buchstabe d festzuhalten. Ich glaube, wer Steuergelder in diesem Umfang erhält, soll ein Commitment geben und sagen: "Doch, ich leiste auch etwas dafür."»

Ständerat (AB 2021 S 188) und Nationalrat (AB 2021 N 422) hielten zunächst an ihren Positionen fest. Der Ständerat ergänzte in der Folge im Sinne eines Kompromisses, dass auch die seit dem 1. März 2020 erbrachten Leistungen zu berücksichtigen sind, hielt im Übrigen aber fest (AB 2021 S 229). Der Nationalrat lenkte seinerseits ein wenig ein, beschränkte aber die Anrechnung der Eigenleistungen auf Unternehmen mit mehr als 150 Millionen Jahresumsatz und verzichtete auf eine zeitliche Grenze für die Berücksichtigung (AB 2021 N 516 ff.). Erst die Einigungskonferenz schloss sich schliesslich der ständerätlichen Version an, der dann auch der Nationalrat zustimmte (AB 2021 N 583 ff.).

Diese Bestimmung ist die formellgesetzliche Grundlage für die Bestimmung von Art. 4 Abs. 1 lit. b HFMV 20. Darüber hinaus fand sie in der Verordnung Niederschlag, indem bestimmte Eigenleistungen zu höheren Beiträgen führen: Gemäss Art. 8c Abs. 2 lit. b HFMV 20 (in der Fassung vom 31. März 2021) werden die Höchstgrenzen für nicht rückzahlbare Beiträge erhöht für Unternehmen, «wenn seit dem 1. März 2020 neues liquiditätswirksames Eigenkapital im Umfang von mindestens 40 Prozent des 5 Millionen Franken übersteigenden Beitrags in Form von Bareinlagen in das Unternehmen eingebracht wurde».

Die Erläuterungen des EFD führen dazu aus (S. 13 f.):

«Für diese grösseren Unternehmen bestehen jedoch zwei Möglichkeiten für eine Erhöhung dieser Obergrenzen auf maximal 30 Prozent des Jahresumsatzes beziehungsweise höchstens 10 Millionen Franken (Abs. 2):

- «Härtefall im Härtefall»: Bei einem Umsatzrückgang von mehr als 70 Prozent im Vergleich zum durchschnittlichen Jahresumsatz 2018/19 dürften die pauschalen Fixkostenbeiträge in den meisten Fällen mit den Obergrenzen von 20 Prozent des Jahresumsatzes und 5 Millionen Franken nicht mehr angemessen gedeckt werden; daher werden die Obergrenzen in diesen Fällen erhöht (Bst. a).
- «Eigenleistung»: Wenn die Eigenerinnen und Eigner Eigenleistungen einbringen, werden die Obergrenzen ebenfalls angehoben. Die Eigenleistung beträgt 40% der

zusätzliche Hilfe, die 5 Millionen Franken übersteigt (Bst. b). Anforderungen an Eigenleistungen:

- Art der Eigenleistung: nur frisches Eigenkapital in bar. Die Eigenleistung muss beim Unternehmen liquiditätswirksam sein. Hierunter fallen Kapitalerhöhungen mit Barliberierung oder auch liquiditätswirksame Zuschüsse in die Reserven des Unternehmens.
- Höhe der Eigenleistung: Die Eignerinnen und Eigner bringen 40 Prozent des staatlichen Zusatzbeitrags ein (> der Staat gibt das 2.5 fache der Eigenleistung dazu, Beispiel: Für 100 000 Fr. Eigenleistung trägt der Staat zusätzlich 250 000 Fr. bei (im Rahmen der Höchstgrenzen).

Angerechnet werden können entsprechende Eigenleistungen, die ab 1. März 2020 erbracht wurden.

Eine Eigenleistung berechtigt nicht zu einer Überschreitung der Bemessung nach Artikel 8b. Der Beitrag des Bundes darf auch bei Eigenleistungen den mit der Fixkostenpauschale multiplizierten Umsatzausfall nicht überschreiten.

Auf *kantonal*er Ebene ist bereits seit Beginn der Regelung (§ Abs. 1 der Verordnung vom 9. Dezember 2020) festgelegt:

«Als zumutbare Massnahmen der Unternehmen zum Schutz der Liquidität und der Kapitalbasis der Unternehmen gelten neben Einsparungen, Effizienzsteigerungen und Anpassungen des Geschäftsmodells insbesondere der Verzicht auf Dividenden und Tantiemen, der Verzicht auf Rückzahlung von Aktionärsdarlehen seit dem 15. März 2020, soweit solche Massnahmen nicht durch Kapitalerhöhungen in mindestens gleichem Umfang kompensiert wurden, sowie Eigenleistungen der privaten Eignerinnen und Eigner und von Investorinnen und Investoren».

Gleich lautet § 7 Abs. 1 der Verordnung vom 29. März 2022, wobei dort noch ausdrücklich auf Art. 4 Abs. 1b HFMV 20 verwiesen wird.

Ergebnis und Beurteilung

Von der Systematik des Gesetzes und der Verordnung ist zu unterscheiden:

- Es werden Voraussetzungen statuiert, damit ein Unternehmen überhaupt Härtefallgelder beziehen kann. Dazu gehört, dass das Unternehmen die zum Schutz seiner Liquidität und seiner Kapitalbasis nötigen Massnahmen ergriffen hat. Zu diesen Massnahmen gehören nach der ausdrücklichen kantonalen Regelung u.a. der Darlehensverzicht von Aktionären und Eigenleistungen der Eigner und Investoren. Gewisse Eigenleistungen führen zudem zu einer Erhöhung der Höchstgrenzen.
- Sodann werden die ausbezahlten Härtefallgelder im Rahmen der bedingten Gewinnbeteiligung zurückgefordert, soweit ein Gewinn entstanden ist.

Systematisch sind die beiden Aspekte zu unterscheiden:

- Ist eine Anspruchsvoraussetzung nicht erfüllt, ist der Härtefallbeitrag von vornherein zu verweigern. Wurden aber zumutbare Sanierungsmassnahmen ergriffen (Darlehensverzicht der Muttergesellschaft), bestand kein Grund, unter diesem Aspekt die Beiträge zu verweigern. Diese wurden somit nicht zu Unrecht bezahlt.
- Die bGB stellt demgegenüber nicht darauf ab, ob zumutbare Eigenleistungen erbracht wurden, sondern ob nach steuerlichen Kriterien ein Gewinn entstanden ist.

Die Betrachtungsweise des Kantons vermengt diese beiden Aspekte. Das ist insofern nachvollziehbar, als im Grundsatz die Eigenverantwortung vor der staatlichen Unterstützung stehen soll. Mit Steuergeldern sollen nicht Gewinne finanziert werden. Wäre die Eigenleistung nicht erfolgt,

wäre das Unternehmen möglicherweise überschuldet gewesen und hätte den Konkurs anmelden müssen. Mangels Überlebensfähigkeit wären dann vermutlich keine Härtefallgelder gewährt worden. Nur dank dem Darlehensverzicht konnte dieses Szenario abgewendet werden und ein Härtefallbeitrag ausbezahlt werden. Im wirtschaftlichen Ergebnis kommt die Lösung des Kantons *für die Kantonsfinanzen* auf dasselbe hinaus, wie wenn von Anfang an mangels Überlebensfähigkeit kein Beitrag geleistet worden wäre.

Allerdings: Das Ziel der Härtefallbeiträge ist, dass die wirtschaftlich bedrohten Unternehmen samt den damit verbundenen Arbeitsplätzen aufrechterhalten bleiben. Ohne die Eigenleistung wäre eben das Unternehmen vermutlich untergegangen samt den damit verbundenen negativen Konsequenzen für die Arbeitsplätze und die ganze Volkswirtschaft. Das ist genau das, was die Härtefallhilfen vermeiden wollen. Die Eigenleistung hat dazu beigetragen, dass das Ziel der Härtefallregelung erreicht wurde. Der Unterstützungsbeitrag wurde nicht zweckwidrig verwendet. Im Lichte des *angestrebten Ziels* spielt es eine Rolle, dass die Eigenleistung gewährt wurde. Sie kann daher nicht Grund sein, die dadurch ermöglichten Härtefallbeiträge zurückzufordern.

Insgesamt kann nicht gesagt werden, dass beim Abstellen auf die steuerliche Betrachtung die Bemessungsgrundlage für die bGB verfälscht würde. Es verhält sich nicht gleich wie bei den Fragen in Zusammenhang mit dem Periodizitätsprinzip, wo die steuerliche Betrachtung in Bezug auf die Steuerbelastung insgesamt neutral ist, in Bezug auf die Härtefallgelder aber zu einer Verfälschung der Betrachtung führen würde (vorne Frage 3), sondern das Steuerrecht will bewusst und definitiv bestimmte Leistungen von der Besteuerung ausnehmen. Es besteht daher kein Grund, härtefallrechtlich von der steuerlichen Betrachtung abzuweichen.

Hinzu kommt: Die Berücksichtigung der von den Eignern zu erbringenden Eigenleistung ist nur ein sehr allgemeiner Grundsatz; seine Konkretisierung war im Parlament sehr umstritten. Seine Umsetzung auf der Ebene der Verordnung ist ziemlich detailliert und präzise in Art. 8c Abs. 2 lit. b. Demgegenüber ist die Regel von Art. 4 Abs. 1 lit. b sehr unbestimmt:

Würde sie wörtlich genommen, wären nur Massnahmen nötig, die «es», d.h. das Unternehmen, getroffen hat. Eine Kapitaleinlage oder ein Darlehensverzicht wird jedoch nicht vom Unternehmen selber vorgenommen, sondern von einem Dritten. Auch wenn der Dritte die Muttergesellschaft ist, hat die Tochtergesellschaft rechtlich keine Einflussmöglichkeit auf das Handeln der Muttergesellschaft. Sie kann insbesondere die Muttergesellschaft nicht verpflichten, ihr weitere Mittel einzuschliessen.

Geht man hingegen davon aus, dass auch Massnahmen Dritter, namentlich der Aktionäre bzw. der Muttergesellschaft, gemeint sind, wären in jedem Fall, in dem die Liquidität oder Kapitalbasis bedroht ist, *alle* Massnahmen zu treffen, die nötig sind, um die Liquidität oder Kapitalbasis zu schützen, und zwar ungeachtet der finanziellen Situation der Aktionäre. Das kann nach den Diskussionen im Parlament offenbar nicht gemeint sein: Es geht höchstens darum, die *zumutbaren* Massnahmen zu ergreifen. Was dem Aktionär zumutbar ist, ist aber seinerseits höchst konkretisierungsbedürftig. Es ist höchst unbestimmt, wie die Zumutbarkeit einer solchen Massnahme zu beurteilen wäre.

Schliesslich sagt die Bestimmung auch nichts über die Form der zumutbaren Massnahmen. Bei einer drohenden Überschuldung wäre z.B. neben oder anstelle eines Darlehensverzichts seitens der Muttergesellschaft auch eine echte Kapitaleinlage möglich gewesen. Diese wäre auch handelsrechtlich (und in der Folge natürlich auch steuerrechtlich) erfolgsneutral gewesen. Offenbar zieht der Kanton nicht in Betracht, solche Kapitaleinlagen bei der Bemessung der bGB zu berücksichtigen, obwohl auch sie als zumutbare Eigenleistung betrachtet werden können. Ob die Muttergesellschaft eine echte Kapitaleinlage leistet oder auf ein Darlehen verzichtet, hängt jedoch von Zufälligkeiten ab.

Insgesamt: Der Grundsatz, dass zumutbare Eigenleistungen erbracht werden müssen, ist hochgradig unbestimmt. Er bedarf der Konkretisierung, wenn nicht im Rahmen zusätzlicher Rechtsvorschriften, so doch zumindest im Rahmen der Subventionsverfügung. Wäre nach Ansicht des Kantons die Voraussetzung von Art. 4 Abs. 1 lit. b HFMV 20 nicht erfüllt gewesen, so hätte der Härtefallbeitrag verweigert werden müssen. Wird aber die Subvention zugesprochen, so wird dadurch eine Vertrauensgrundlage bzw. eine geschützte Rechtsposition geschaffen (vorne A.3), und zwar auch dann, wenn es sich um eine Ermessenssubvention handelte (vorne Frage 1). Im Lichte des

Vertrauensschutzes und des Legalitätsprinzips kann nicht im Nachhinein die Subvention zurückverlangt werden mit der Begründung, die Eigenleistung der Muttergesellschaft sei ja zumutbar gewesen.

Antwort:

Die Aufrechnung von steuerlich neutralen Sanierungsbeiträgen im Rahmen der bedingten Gewinnbeteiligung ist unzulässig.

Frage 20

Liegt im Rahmen einer Fusion ein Verstoss gegen das Verwendungsprinzip vor, obwohl kein Abfluss von flüssigen Mitteln stattfand und die betriebliche Tätigkeit grundsätzlich weitergeführt wird?

Grundlagen

Das VV schreibt vor, dass das unterstützte Unternehmen keine Dividenden und Tantiemen ausschüttet oder deren Ausschüttung beschliesst und keine Rückerstattung von Kapitaleinlagen vornimmt oder beschliesst. Eine Fusion ist nicht verboten. Sie kann somit nur dann als Verstoss gegen das Verwendungsverbot betrachtet werden, wenn sie unter einen dieser Tatbestände von Art. 6 HFMV 20 bzw. Art. 3 HFMV 22 fällt, d.h. wenn sie dazu führt, dass das Unternehmen, welches Härtefallgelder erhalten hat, Dividenden oder Tantiemen ausschüttet oder Kapitaleinlagen zurückerstattet.

Der Begriff der **Dividende** meint im Aktienrecht (und analog bei der GmbH, vgl. Art. 798 OR) eine Gewinnbeteiligung (vgl. Art. 675 Abs. 2 OR), die an die Berechtigung an einer Aktie anknüpft (vgl. Art. 650 Abs. 2 Ziff. 3 und Art. 656 Abs. 2 OR). Gemeinhin versteht man darunter die jährlich von der Generalversammlung festgelegte Gewinnausschüttung (Art. 698 Abs. 2 Ziff. 4 OR). Von diesem Begriffsverständnis ist offenbar auch der Gesetzgeber ausgegangen.

Nach dem Sinn und Zweck der Regelung und nach dem allgemeinen Grundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs und der Gesetzesumgehung (vorne zu Frage 6) ist aber auch eine verdeckte Gewinnausschüttung unzulässig, also alle Leistungen an die wirtschaftlichen Eigentümer, welche im Ergebnis einer Gewinnausschüttung gleichkommen (vgl. vorne zu Frage 5, 10, 11, 12; vgl. auch in Bezug auf die Solidarbürgschaftsregelung Christ/Keller/Simic, Hilfsmassnahmen für Unternehmen, in: Helbing Lichtenhahn [Hrsg.], Covid-19, 2020, 552; Kellerhals/Carrard, a.a.O., Art. 2 Rz. 23 f.).

Eine **Rückerstattung von Kapitaleinlagen** liegt vor, wenn eine Gesellschaft Leistungen an ihre Gesellschafter erbringt, und diese eine Reduktion des Eigenkapitals zur Folge haben. Handelsrechtlich besteht grundsätzlich ein Verbot, die Einlagen zurückzuerstatten (AG: Art. 680 Abs. 2 OR; GmbH: Art. 777c OR; Genossenschaft: Art. 793 OR). Zulässig ist aber unter bestimmten Voraussetzungen die Herabsetzung des Aktienkapitals (Art. 653j ff. OR) bzw. des Stammkapitals (Art. 782 OR), wodurch die frei gewordenen Mittel den Aktionären ausgerichtet werden können (Art. 653o Abs. 3 OR), oder der Rückkauf eigener Aktien (Art. 659 ff. OR) oder Stammanteile (Art. 783 OR). Dieser ist ebenfalls eine Kapitaleinlagenrückerstattung und fällt unter das Verwendungsverbot (Botschaft zum Covid-19-SBüG, BBl 2020 8500).

Sodann darf die gesetzliche Kapitalreserve, welcher u.a. die Agios und weitere durch Inhaber von Beteiligungspapieren geleistete Einlagen und Zuschüsse zuzuweisen sind (Art. 671 Abs. 1 OR), an die Aktionäre zurückbezahlt werden, wenn die gesetzlichen Kapital- und Gewinnreserven, abzüglich des Betrags allfälliger Verluste, die Hälfte des im Handelsregister eingetragenen Aktienkapitals übersteigen (Art. 671 Abs. 2 OR). Auch dies ist eine Form der Kapitaleinlagenrückerstattung und fällt unter das Verwendungsverbot.

Ist eine Fusion ein Verstoss gegen das Verwendungsverbot?

Das Covid-19-G enthält keine ausdrückliche Bestimmung über die Fusion. Demgegenüber regelt das Covid-19-SBüG die Fusion in Art. 2 Abs. 6 wie folgt:

Die Kreditnehmerin oder der Kreditnehmer darf die Rechte und Pflichten aus dem Kreditverhältnis nicht übertragen. Findet trotzdem eine Übertragung statt, so entfaltet sie mit Bezug auf den gestützt auf die Covid-19-SBüV verbürgten Kredit keine Wirkung. Zulässig ist hingegen eine Übertragung im Rahmen einer Umstrukturierung nach dem Fusionsgesetz vom 3. Oktober 2003. Die Kreditgeberin stimmt einer solchen Übertragung zu, sofern sie mit der Übertragung sämtlicher Aktiven und Passiven oder zumindest des wesentlichen Teils des Unternehmens der Kreditnehmerin oder des Kreditnehmers oder mit einer Umwandlung der Kreditnehmerin oder des Kreditnehmers verbunden ist. Die Kreditgeberin

muss dabei keine Sicherstellung verlangen. Auf eine Übertragung, die nach diesem Absatz zulässig ist, findet Artikel 493 Absatz 5 zweiter Satz des Obligationenrechts (OR)-keine Anwendung. Die Bürgschaftsorganisation wird schriftlich oder elektronisch durch die Kreditgeberin über die Umstrukturierung informiert.

Das Covid-19-SBüG geht also davon aus, dass trotz dem in Art. 2 Abs. 2 enthaltenen Verwendungsverbot eine Fusion grundsätzlich stattfinden kann.

Die Botschaft hält dazu fest (BBI 2020 8503 f.):

Absatz 4 hält fest, was bereits heute gilt. Da das Verhältnis zwischen der verbotenen Verwendung der Covid-19-Kredite, dem OR und dem Fusionsgesetz vom 3. Oktober 2003⁴⁶ (FusG) in der Praxis und auch im Rahmen der Vernehmlassung aber mehrfach Fragen aufgeworfen hat, sollen ein paar Grundsätze näher erläutert werden, um die notwendige Rechtssicherheit zu schaffen. Singularsukzessionen zur Übertragung von Rechten und Pflichten aus dem Kreditverhältnis, z. B. mittels Zessionen nach Artikel 164 OR, sind weiterhin unzulässig. Dies entspricht insbesondere Ziffer 12 der Kreditvereinbarung im Anhang 2 der COVID-19-Solidarbürgschaftsverordnung, die solche Arten von Abtretungen unterbindet. Umstrukturierungen gemäss FusG sind hingegen zulässig und werden durch die Artikel 3 und 4 der COVID-19-Solidarbürgschaftsverordnung bzw. durch Ziffer 12 der Kreditvereinbarung im Anhang 2 der COVID-19-Solidarbürgschaftsverordnung nicht ausgeschlossen. Solche Umstrukturierungen entsprechen den wirtschaftlichen Bedürfnissen der Unternehmen. Die fusionsgesetzliche Umstrukturierung kann beispielsweise Teil eines Sanierungsplans sein, sie kann Nachfolgeregelungen bei Familienunternehmen erleichtern und sie kann aufgrund des zunehmenden Umfangs der Geschäftsaktivitäten erforderlich sein (z. B. die Übertragung aller Aktiven und Passiven eines Einzelunternehmens im Rahmen der Gründung einer Aktiengesellschaft). Mit dem Zweck der COVID-19-Solidarbürgschaftsverordnung weiterhin nicht vereinbar und daher unzulässig sind dagegen Umstrukturierungen, die der Übertragung von Aktiven und Passiven der Kreditnehmerin oder des Kreditnehmers ins Ausland dienen.

Die Rechte und Pflichten aus dem Kreditverhältnis können nur übertragen werden, wenn diese Übertragung entweder mittels Universalsukzession (Fusion, Aufspaltung) erfolgt, oder den wesentlichen Teil des Unternehmens umfasst (Abspaltung, Vermögenübertragung) oder an eine Umwandlung der Rechtsform gekoppelt ist und dadurch keine Übertragung der Aktiven und Passiven ins Ausland erfolgt. Das FusG sieht zum Schutz der Gläubigerinnen und Gläubiger bei jeder Umstrukturierung flankierende Massnahmen vor (insb. Art. 6, 25 f., 45–48, 68, 75 FusG). Zudem wird jede Umstrukturierung ins Handelsregister eingetragen (Art. 21, 51, 66, 73 FusG). Der Handelsregistereintrag und die gesetzlich vorgesehenen Belege sind öffentlich zugänglich (Art. 10 der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007⁴⁸). Eine Kreditnehmerin oder ein Kreditnehmer mit Sitz in der Schweiz, die oder der mittels FusG umstrukturiert wurde, kann folglich Vertragspartei mehrerer Kreditvereinbarungen gemäss COVID-19-Solidarbürgschaftsverordnung sein. Die Zustimmung der Kreditgeberin bleibt grundsätzlich vorbehalten: Insbesondere die allgemeinen Geschäftsbedingungen der Kreditgeberin können eine Umstrukturierung der Kreditnehmerin oder des Kreditnehmers während der Laufzeit des Kredits ausschliessen. Die Kreditgeberin kann auch im Einzelfall die Umstrukturierung unterbinden, wenn diese beispielsweise ihren wirtschaftlichen Interessen entgegensteht. Ferner sind im Rahmen solcher Umstrukturierungen die bürgschaftsrechtlichen Anforderungen zur Vermeidung der Schlechterstellung der Bürgin zu berücksichtigen (z. B. Sorgfalts- und Herausgabepflichten der Gläubigerin oder des Gläubigers nach Art. 503 OR)

Nachdem die Regelung des Verwendungsverbots im Covid-19-G grundsätzlich aus dem Covid-19-SBüG übernommen wurde, ist davon auszugehen, dass auch in diesem Rahmen eine Fusion nicht prinzipiell verboten werden soll. Eine Auslegung, die dazu führen würde, dass in einer grossen Zahl von Fällen eine Fusion als unzulässige Verwendung qualifiziert würde, ist demzufolge abzulehnen.

Eine Fusion im rechtstechnischen Sinne (Art. 3 FusG) bezeichnet einen Vorgang, bei dem entweder eine Gesellschaft eine andere übernimmt (Absorptionsfusion) oder sich die Gesellschaften zu einer neuen Gesellschaft zusammenschliessen (Kombinationsfusion).

Die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft haben Anspruch auf Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft, die unter Berücksichtigung des Vermögens der beteiligten Gesellschaften, der Verteilung der Stimmrechte sowie aller anderen relevanten Umstände ihren bisherigen Anteils- oder Mitgliedschaftsrechten entsprechen (Art. 7 Abs. 1 FusG). Stattdessen kann die übernehmende Gesellschaft die Aktionäre der übertragenden auch in bar oder auf andere Weise abfinden. Bei der Absorptionsfusion muss die übernehmende Gesellschaft das Kapital erhöhen, soweit es zur Wahrung der Rechte der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft erforderlich ist (Art. 9 Abs. 1 FusG). Ein Mehrbetrag des übernommenen Nettovermögens gegenüber neu geschaffenem Grundkapital (sog. Fusionsagio) muss als gesetzliche Kapitalreserve erfasst werden (Art. 671 Abs. 1 OR).

Eine Fusion führt zu einer Universalsukzession: Aktiven und Passiven der übertragenden Gesellschaft gehen auf die übernehmende Gesellschaft über (Art. 22 FusG; BGE 143 III 297, nicht publ. E. 3.2; Urteil BGer 4C_385/2005 vom 31.1.2006 E. 1.2.1). Mit den übrigen Passiven gehen auch die transitorischen Passiven auf die übernehmende Gesellschaft über. Die Härtefallbeiträge, welche die übernommene Gesellschaft erhalten hat, waren bei dieser als passive Rechnungsabgrenzungen zu buchen, bis feststeht, ob eine bedingte Gewinnbeteiligung fällig wird. Ist das der Fall, werden sie im Umfang der bedingten Gewinnbeteiligung erfolgsneutral ausgebucht. Im Übrigen werden sie erfolgswirksam. All dies ist bei der übernehmenden Gesellschaft gleich wie bei der übernommenen. Die Fusion hat diesbezüglich keine Auswirkungen.

In der Externen Anleitung des rawi zur bedingten Gewinnbeteiligung vom 11.2.2022 wird ausgeführt:

«3.1 Verbuchung der Härtefallgelder

Die Covid-19-Härtefallhilfen sollen zum Zeitpunkt des Zahlungseingangs als Passive Rechnungsabgrenzung verbucht werden, da unklar ist, in welchem Umfang sie erfolgswirksam realisiert werden können. Die erfolgswirksame Auflösung erfolgt am Jahresende im Umfang des ausgewiesenen Verlustes 2021 und eines allfälligen Verlustes 2020. Der überschüssende Teil wird per Bilanzstichtag als Passive Rechnungsabgrenzung ausgewiesen und zurückbezahlt. Entsprechend wird die Steuerrückstellung ermittelt. Die Berechnung der Rückzahlungsverpflichtung erfolgt auf Basis des Reingewinns 2021 vor Steuern und Rückzahlung.»

Auch die derart verbuchte passive Rechnungsabgrenzung geht bei einer Fusion auf die übernehmende Gesellschaft über und wirkt sich dort gleich aus wie sie sich bei der übernommenen ausgewirkt hätte.

Mit der Universalsukzession gehen nicht nur die buchhalterischen Aktiven und Passiven der übernommenen Gesellschaft über, sondern alle Rechte und Pflichten, auch solche, die sonst mit Bezug auf die Bindung an die natürliche Person als unübertragbar und unvererbbar gelten (Urteil BGer 1P.128/2003 vom 15.7.2003 E. 1.1; nicht aber (per se) die Parteistellung im Strafprozess, BGE 140 IV 162 E. 4.4). Nicht nur materiellrechtlich, sondern auch prozessual tritt die Übernehmerin in die Rechtsstellung der Übertragerin ein und muss sich demzufolge das prozessuale Handeln der Übertragerin anrechnen lassen (Urteil BGer 2C_1002 vom 28.12.2020 E. 2.5 in Bezug auf die Steuersukzession). Auch die mit den Härtefallgeldern verbundenen Pflichten wie namentlich das Verwendungsverbot gehen auf die übernehmende Gesellschaft über. Insofern besteht eine gewisse Gewähr, dass diese Pflichten trotz Fusion respektiert werden, so dass keine Notwendigkeit besteht, bereits die Fusion zu erfassen.

Auch technisch gesehen führt eine Fusion grundsätzlich nicht zu einer Ausschüttung von Dividende oder zu einer Kapitaleinlagenrückerstattung:

Wird eine Gesellschaft liquidiert, so wird das Liquidationsergebnis an die Gesellschafter zurückerstattet (Art. 745, 826 OR). Soweit es sich um die Rückzahlung von Kapitalanteilen handelt, ist dies steuerfrei (Art. 20 Abs. 3 DBG). Zugleich werden die stillen Reserven realisiert. Sie werden bei der juristischen Person als Liquidationsgewinn besteuert (Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG). Werden sie an die

Aktionäre ausgeschüttet, so spricht die steuerrechtliche Rechtsprechung von einer Liquidationsdividende und meint damit den Anteil der Gesellschafter am Liquidationsgewinn (vgl. z.B. Urteile BGer 9C_678/2021 vom 17.3.2023 [zur Publ. Vorgesehen] E. 3; 2C_418/2019 vom 12.9.2019 Lit. A. und E. 6; 2C_514/2008 vom 8.9.2009 E. 1.2 und 4). Es handelt sich dabei ebenfalls um eine Ausschüttung von Gewinn an die Eigner, die steuerbar ist (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG).

Mit der Fusion geht zwar die übernommene Gesellschaft ebenfalls unter, aber sie wird nicht liquidiert. Es wird daher keine Liquidationsdividende verteilt. Vielmehr übernimmt die übernehmende Gesellschaft die vorhandenen Aktiven und Passiven, also auch allfällige Gewinnverteilungsreserven und ebenso die stillen Reserven. Steuerrechtlich ist eine Fusion zwar grundsätzlich ein Realisierungstatbestand für die vorhandenen stillen Reserven. Unter den Voraussetzungen von Art. 61 Abs. 1 DBG werden diese jedoch bei der Umstrukturierung nicht besteuert.

Wird bei der Fusion das Aktienkapital der übernehmenden Gesellschaft erhöht und erhalten die Aktionäre der übernommenen Gesellschaft entsprechende Anteilsrechte an der neuen Gesellschaft (Art. 7 FusG), so werden von vornherein keine Dividenden ausgeschüttet und keine Kapitaleinlagen zurückbezahlt. Alle Vermögenswerte der übernommenen Gesellschaft mit Einschluss einer allfälligen Gewinnreserve bleiben in der übernehmenden Gesellschaft als Rechtsnachfolgerin erhalten.

Wird das Aktienkapital der übernehmenden Gesellschaft nicht erhöht und erhalten die Aktionäre der übernommenen Gesellschaft eine Abfindung in bar, so gilt Folgendes: Der Nennwert der Aktien der übernommenen Gesellschaft stellt die Kapitaleinlage dar, welche die bisherigen Aktionäre (oder ihre Rechtsvorgänger) geleistet haben. Zur Kapitaleinlage gehören auch die Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse im Sinne von Art. 20 Abs. 3 DBG. Wenn die Abfindung, welche die übernehmende Gesellschaft den bisherigen Aktionären der übernommenen Gesellschaft bezahlt, dieser Kapitaleinlage entspricht, erhalten diese Aktionäre ihre Kapitaleinlage zurück. Ist die Abfindung höher, realisieren sie zusätzlich einen Gewinn.

Wirtschaftlich gesehen erhalten damit zwar die Aktionäre der bisherigen Gesellschaft ihre Kapitaleinlage zurück und erhalten einen allfälligen Gewinn ausgeschüttet. Diese Leistungen werden aber nicht von der übernommenen Gesellschaft, welche die Härtefallgelder erhalten hat, erbracht, sondern von der übernehmenden Gesellschaft. Sie fallen damit nicht unter das Verwendungsverbot. Die Aktionäre der bisherigen Gesellschaft sind damit nicht anders gestellt als jeder beliebige Aktionär, der seine Aktien verkauft: Im Kaufpreis sind die geleistete Kapitaleinlage und die allfällige Gewinnerwartung inbegriffen. Trotzdem ist der Verkauf von Aktien nicht verboten.

War die übernehmende Gesellschaft die Muttergesellschaft der übernommenen Gesellschaft, so übernimmt sie mit der Fusion alle Aktiven und Passiven der übernommenen, inkl. offene und stille Reserven. An die Stelle des Aktivpostens «Beteiligung an der Tochter» tritt der Aktivenüberschuss der Tochter. Die Vermögenssituation der Muttergesellschaft bleibt unverändert. Man könnte zwar argumentieren, dass damit die Mutter, welche ja bisherige Eignerin der Tochter war, mit der Fusion das Kapital zurückerhält und eine allfällige Gewinnausschüttung erzielt.

Dies ist aber nur die normale Folge einer Universalsukzession. Würde dies als Verstoss gegen das Verwendungsverbot qualifiziert, müsste eine Fusion zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft generell als unzulässig qualifiziert werden. Angesichts der weittragenden Folgen einer solchen Konsequenz müsste diese vom Gesetzgeber ausdrücklich angeordnet worden sein. Es spricht nichts dafür, dass das beabsichtigt gewesen wäre. Im Gegenteil ist davon auszugehen, dass Fusionen zulässig sein sollen.

Zu diesem Ergebnis führt schliesslich auch, dass sogar die ausbezahlten Härtefallgelder an Gruppengesellschaften in der Schweiz übertragen werden dürfen (Art. 6 lit. b HFMV 20 e contrario; vgl. zu Frage 17). Da wäre es in sich widersprüchlich, wenn eine Übertragung der übrigen Mittel der Gesellschaft im Rahmen einer Fusion nicht zulässig wäre.

Die Fusion kann sodann bei der übernehmenden Gesellschaft zu einem Buchgewinn führen. Dieser wird bei ihr besteuert (Art. 61 Abs. 5 DBG). Es handelt sich dabei aber nicht um einen Gewinn der übernommenen Gesellschaft, der an die übernehmende ausgeschüttet würde; vielmehr entsteht er daraus, dass die übernehmende Muttergesellschaft die Beteiligung an der Tochter in ihren Büchern tiefer bewertet hatte als der Buchwert der übertragenen Aktiven und Passiven ist (Urteil

2C_684/2020 vom 12.4.2021 E. 5.1.1). Es liegt hier also nichts vor, was als Dividende an die Muttergesellschaft qualifiziert werden könnte.

Grundsätzlich führt somit eine Fusion nicht zu einem Verstoß gegen das Verwendungsverbot. Im Normalfall wird durch eine Fusion die bisherige Tätigkeit mit einem neuen Eigner weitergeführt. Analog zur Betriebsaufgabe (Frage 13) ist damit der Sinn und Zweck der Härtefallgelder erfüllt und es besteht auch in diesem Lichte grundsätzlich kein Anlass, die Härtefallgelder zurückzuverlangen.

Vorbehalten ist allerdings der Fall, dass die übernehmende Gesellschaft Sitz im Ausland hat. Nach der vorne wiedergegebenen Stelle aus der Botschaft zum Covid-19-SBüG sollte eine Fusion nicht dazu führen dürfen, dass bei einer Fusion Kapital ins Ausland verschoben wird. Dasselbe dürfte auch mit Art. 6 lit. b HFMV 20 verboten sein. Allerdings betrifft dieses Verbot im Unterschied zu denjenigen nach lit. a nur die dem Unternehmen gewährten Härtefallmittel, nicht die gesamten restlichen Aktiven. Wie diese Bestimmung zu verstehen ist, müsste näher geprüft werden, sobald sich ein konkreter Fall stellt (vgl. dazu auch die Überlegungen unter Frage 17).

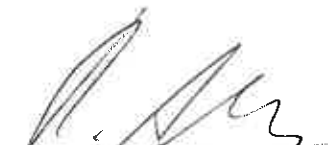
Vorbehalten ist sodann wie immer (vorne Frage 6) das Verbot der Gesetzesumgehung: Auch Fusionen können rechtsmissbräuchlich vorgenommen werden. So kann sie z.B. mit dem einzigen Ziel erfolgen, Verlustverrechnungspotential zu schaffen; dies stellt eine Gesetzesumgehung dar und ist nach den allgemeinen Grundsätzen des Rechtsmissbrauchs oder als blosser Mantelhandel unzulässig (vgl. Urteile BGer 2C_351/2011 vom 4.1.2012 E. 3.4; 2C_85/2012 vom 6.9.2012 E. 3; 2C_749/2019 vom 13.1.2020 E. 5).

Analog kann eine Fusion auch missbräuchlich verwendet werden, um in Wirklichkeit die übernommene Gesellschaft zu liquidieren. In diesem Fall wäre per Sachverhaltsfiktion (vorne Frage 6) davon auszugehen, dass das Kapital zurückerstattet und ein allfälliger Gewinn als Liquidationsgewinn ausgeschüttet wird. Analog zu einer missbräuchlichen Betriebsaufgabe (vorne Frage 13) wäre dies als Verstoß gegen das Verwendungsverbot zu qualifizieren, was zu einer Rückforderung der ausbezahlten Härtefallgelder führt.

Antwort

Eine Fusion ist grundsätzlich kein Verstoß gegen das Verwendungsverbot. Vorbehalten sind der Fall einer Fusion, bei der die übernehmende Gesellschaft Sitz im Ausland hat (wäre näher zu prüfen) und der Fall der Gesetzesumgehung, wenn eine Fusion missbräuchlich verwendet wird, um in Wirklichkeit die Gesellschaft zu liquidieren.

Münsingen, 17. Juli 2023



Prof. Dr. Hansjörg Seiler