

Postfach 1168, CH-8021 Zürich

GastroSuisse
Verband für Hotellerie und Restauration
Blumenfeldstrasse 20
8046 Zürich

Isabelle Häner
Prof. Dr. iur., Rechtsanwältin
isabelle.haener@bratschi.ch
im Anwaltsregister eingetragen

Livio Bundl
Dr. iur., Rechtsanwalt
Livio.bundi@bratschi.ch
im Anwaltsregister eingetragen

Bratschi AG
Bahnhofstrasse 70
CH-8021 Zürich
T +41 58 258 10 00
F +41 58 258 10 99
www.bratschi.ch

5097323

Zürich, 21. Juli 2023

Rechtsgutachten

über Fragen zu den Covid-Härtefallentschädigungen

von Prof. Dr. iur. Isabelle Häner, Rechtsanwältin / Dr. iur. Livio Bundl, Rechtsanwalt

INHALTSVERZEICHNIS

I.	Sachverhalt und Fragestellung	4
II.	Literatur, Materialien	7
A.	Literatur	7
B.	Materialien	7
III.	Rechtliches	8
1.	Zweck der Härtefallentschädigungen	8
1.1	Von den Covid-Krediten zu den A-fonds-perdu-Beiträgen	8
1.2	Aufbau bürokratischer Hürden.....	10
1.3	Fazit.....	11
2.	Verwendungsbeschränkungen	12
2.1	Rechtliche Bestimmungen.....	12
2.2	Fälle, in denen typischerweise der Missbrauchstatbestand nicht erfüllt ist	14
2.3	Auslegung	15
2.3.1	Grammatikalisches Element.....	16
2.3.2	Systematische Auslegung	18
2.3.3	Historische Auslegung.....	19
2.3.4	Teleologische Auslegung	21
2.4	Auslegungsergebnis.....	24
2.5	Zur Rechtsfolge bei Verletzung der Verwendungsbeschränkungen.....	25
3.	Bedingte Gewinnbeteiligung.....	27
3.1	Unternehmen mit einem Jahresumsatz über 5 Millionen Franken	27
3.1.1	Rechtliche Grundlagen.....	27
3.1.2	Auslegung	30
3.1.2.1	Grammatikalisches Element.....	30
3.1.2.2	Systematische Auslegung	31
3.1.2.3	Historische Auslegung.....	32
3.1.2.4	Teleologische Auslegung	33
3.1.3	Auslegungsergebnis.....	34
3.2	Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken	34
3.2.1	Rechtliche Grundlagen.....	34

3.2.2	Anforderungen an kantonale Bestimmungen betreffend bedingte Gewinnbeteiligung.....	35
3.2.2.1	Grundlage in einem formellen Gesetz	35
3.2.2.2	Anforderungen des Rechtsgleichheitsgebots (Art. 8 Abs. 1 BV).....	37
IV.	Beantwortung der Fragen.....	38

I. SACHVERHALT UND FRAGESTELLUNG

- 1 Am 20. März 2020 hat der Bundesrat ein erstes Massnahmenpaket verabschiedet, um die wirtschaftlichen Folgen der gesundheitspolizeilichen Massnahmen aufgrund des Coronavirus (COVID-19) abzufedern. Diese Gesundheitsschutzmassnahmen waren zum Teil, beispielsweise die Betriebsschliessungen, mit einschneidenden Auswirkungen auf die Schweizer Wirtschaft verbunden. Durch das finanzielle Massnahmenpaket sollte der Bund Solidarbürgschaften für Kredite an grundsätzlich solvente Selbstständigerwerbende und Unternehmen übernehmen können (vgl. Erläuterungen zur COVID-19-Solidarbürgschaftsverordnung, S. 2). Die daraufhin erlassene Notverordnung vom 25. März 2020 zur Gewährung von Krediten und Solidarbürgschaften infolge des Coronavirus (Covid-19-Solidarbürgschaftsverordnung, Covid-19-SBüV; AS 2020 1077 ff.) sollte dabei die Grundlage für eine rasche Überbrückung von Liquiditätsengpässen bei kleinen und mittleren Unternehmen bilden. Die Regelung der Covid-19-SBüV wurde in der Folge ins Bundesgesetz über Kredite mit Solidarbürgschaft infolge des Coronavirus (Covid-19-SBüG: SR 951.26) übertragen.
- 2 Am 25. September 2020 wurde sodann 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) eine Gesetzesgrundlage für die Beteiligung des Bundes an kantonalen Unterstützungsmassnahmen für Härtefälle geschaffen. Mit derselben Änderung des Covid-19-Gesetzes fand auch die grundsätzliche Abkehr vom System der Covid-Kredite zum System mit den A-fonds-perdu-Beiträgen statt (vgl. Art. 12 Abs. 3 Covid-19-Gesetz). Die Einzelheiten wurden sodann in der Covid-19-Härtefallverordnung vom 25. November 2020 (HFMV 20; SR 951.262), welche am 1. Dezember 2020 in Kraft trat, geregelt. Darin wurden in Art. 6 HFMV 20 allerdings ebenso Verwendungsbeschränkungen verankert, ohne dass hierfür eine gesetzliche Grundlage im Covid-19-Gesetz bestand.
- 3 Mit Einführung von Art. 12 Abs. 1^{bis} Covid-19-Gesetz am 19. Dezember 2020 (Änderung vom 18. Dezember 2020) wurde das Vorliegen eines Härtefalls bejaht, wenn der Jahresumsatz unter 60 Prozent des mehrjährigen Durchschnitts

lag. Die gesamte Vermögens- und Kapitalsituation sowie der Anteil an nicht gedeckten Fixkosten waren zu berücksichtigen. Für Betriebe, die zwischen dem 1. November 2020 und dem 30. Juni 2021 auf behördliche Anordnung hin insgesamt während mindestens 40 Tagen schliessen mussten, wurden diese Anforderungen gelockert (vgl. Art. 12 Abs. 5 Covid-19-Gesetz i.V.m. Art. 5b HFMV 20). Im Weiteren wurden für die Verwendungsbeschränkungen in Art. 6 HFMV 20 nunmehr die gesetzliche Grundlage geschaffen, wobei diese Fassung im Gesetz die Verwendungsbeschränkung auf das laufende Geschäftsjahr beschränkte (vgl. Art. 12 Abs. 1^{ter} Covid-19-Gesetz).

4 Die Nachführung von Art. 6 HFMV 20 erfolgte auf den 14. Januar 2021. Darin wurde der zeitliche Anwendungsbereich der Verwendungseinschränkungen vom Jahr der Auszahlung auf drei darauffolgende Jahre (im Vergleich zum Gesetz) ausgeweitet. Auch wenn Art. 6 HFMV 20 in seiner ursprünglichen Fassung die zeitliche Geltung der Verwendungseinschränkungen noch für fünf Jahre verlangte, entbehrte diese zeitliche Festlegung in Art. 6 HFMV 20 auf drei Jahre nunmehr der gesetzlichen Grundlage, weil Art. 12 Abs. 1^{ter} Covid-19-Gesetz wie erwähnt die Verwendungsbeschränkung einzig für das laufende Geschäftsjahr vorsah. Die Anpassung im Covid-19-Gesetz erfolgte erst mit der Änderung vom 19. März 2021.

5 Mit dieser Gesetzesnovelle (vom 19. März 2021) wurde auch die kantonalen Härtefallprogramme für Unternehmen mit einem Jahresumsatz über 5 Millionen Franken und für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken grundlegend aufgeteilt. Für Unternehmen mit einem Jahresumsatz über 5 Millionen Franken enthält Art. 12 Abs. 1^{sexies} Covid-19-Gesetz verbindliche Vorschriften, die von den Kantonen unverändert übernommen werden müssen. Die Finanzierung erfolgt im Gegenzug vollständig durch den Bund. Für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken trafen die Kantone Härtefallmassnahmen, wobei der Bund diese zu 70 Prozent finanzierte, sofern die Mindestanforderungen des Bundes eingehalten wurden.

6 Im Weiteren wurde mit der Änderung des Covid-19-Gesetzes vom 19. März 2021 Art. 12 Abs. 1^{septies} eingeführt, welcher vorsieht, dass Unternehmen mit einem

Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken, die im Jahr der Ausrichtung eines nicht rückzahlbaren Betrages einen steuerbaren Jahresgewinn nach den Art. 58-67 DBG erzielen, diesen an den zuständigen Kanton weiterzuleiten haben (sog. «bedingte Gewinnbeteiligung»). Dabei hat die Weiterleitung höchstens im Umfang des erhaltenen Beitrags zu erfolgen.

7 Mit Inkrafttreten von Art. 8e HFMV 20 am 1. April 2021 wurde gestützt auf Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz, somit in Bezug auf die Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken, festgehalten, dass für die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung der steuerbare Jahresgewinn 2021 vor Verlustverrechnung nach den Art. 58-67 DBG massgeblich ist. Vom steuerbaren Jahresgewinn abziehbar ist ausschliesslich ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgeblicher Verlust.

8 Es stellen sich vor dem Hintergrund der genannten Bestimmungen die folgenden Fragen:

- 1) Wie wurde der ursprüngliche Zweck/Charakter der Härtefallentschädigungen nachträglich verändert bzw. umgedeutet?
- 2) Sind die Verwendungsbeschränkungen nach Art. 12 Abs. 1^{ter} Covid-19-Gesetz / Art 6 HFMV 20 / Art. 3 HFMV 22 oder entsprechende kantonale Bestimmungen auch auf andere Fälle als «Missbrauchsfälle» (d.h. vorsätzliche und sachlich nicht begründbare Verletzung einer Verwendungsbeschränkung) anwendbar?
- 3) Eventualiter: Ist es zulässig, im Falle einer nicht-vorsätzlichen oder sachlich begründbaren Verletzung einer Verwendungsbeschränkung nach Art. 12 Abs. 1^{ter} Covid-19-Gesetz / Art. 6 HFMV 20 / Art. 3 HFMV 22 nicht rückzahlbare Beträge vollständig zurückzufordern?
- 4) Unternehmen mit Jahresumsatz über 5 Millionen Franken: Ist beim Vollzug der bedingten Gewinnbeteiligung nach Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz eine von Art. 58 bis Art. 67 DBG abweichende Berechnung des Jahresgewinns (sog. zweistufiges Vorgehen) zulässig?

- 5) Unternehmen mit Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken: Ist beim Vollzug von entsprechenden kantonalen Bestimmungen (bedingte Gewinnbeteiligung anhand des steuerbaren Jahresgewinns) eine von der massgebenden Steuergesetzgebung abweichende Berechnung des Jahresgewinns (sog. zweistufiges Vorgehen) zulässig?

II. LITERATUR, MATERIALIEN

A. Literatur

- BUNDI LIVIO, System und wirtschaftsverfassungsrechtliche Zulässigkeit von Subventionen in der Schweiz und von Beihilfen in der EU, Zürich 2016
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich 2020
- KRAMER ERNST A., Juristische Methodenlehre, Bern 2019
- RICHLI PAUL, Vernachlässigte Wirtschaftsfreiheit und Eigentumsgarantie in den Covid-19-Regelungen des Bundes; in: Arthur Brunner et al. (Hrsg.), νόμοις πείθου – gehorche den Gesetzen. Liber amicorum für Hansjörg Seiler, Bern 2022, 63 ff.
- TSCHANNEN PIERRE, Verfassungsrechtliche Grundlagen, in: Felix Uhlmann (Hrsg.), Die Rolle von Bund und Kantonen beim Erlass und bei der Umsetzung von Bundesrecht, Zürich/St. Gallen 2013, S. 7 ff. (zit. TSCHANNEN, Erlass und Umsetzung von Bundesrecht)
- TSCHANNEN PIERRE/MÜLLER MARKUS/KERN MARKUS, Allgemeines Verwaltungsrecht, Bern 2022
- WIEDERKEHR RENÉ/PAUL RICHLI, Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts, Bd. I, Zürich 2012

B. Materialien

- Botschaft des Bundesrats vom 18. September 2020 zum Bundesgesetz über Kredite mit Solidarbürgschaft infolge des Coronavirus, in: BBl 2020 8477 ff. (zit. Botschaft SBüG)

- Botschaft des Bundesrats vom 18. November 2020 zu Änderungen des Covid-19-Gesetzes und des Covid-19-Solidarbürgerschaftsgesetzes, in: BBl 2020 8819 ff. (zit. Botschaft vom 18. November 2020)
- Botschaft des Bundesrats vom 17. Februar 2021 zu einer Änderung des Covid-19-Gesetzes betreffend Härtefälle, Arbeitslosenversicherung, familienergänzende Kinderbetreuung und Kulturschaffende, zu einem Bundesbeschluss über die Finanzierung von Härtefallmassnahmen nach dem Covid-19-Gesetz und zu einer Änderung des Arbeitslosenversicherungsgesetzes, in: BBl 2021 285 ff. (zit. Botschaft vom 17. Februar 2021)
- Erläuterungen der Eidgenössischen Finanzverwaltung EFV zur Verordnung über Härtefallmassnahmen für Unternehmen in Zusammenhang mit der Covid-19-Epidemie (HFMV 20) vom 31. März 2021 und vom 11. März 2022 (zit. Erläuterungen 21/22 HFMV 20)
- Erläuterungen der Eidgenössischen Finanzverwaltung EFV zur Verordnung zur Gewährung von Krediten und Solidarbürgschaften in Folge des Coronavirus (zit. Erläuterungen zur COVID-19-Solidarbürgschaftsverordnung)
- Externe Anleitung zur bedingten Gewinnbeteiligung der Dienststelle Raum und Wirtschaft (rawi) des Kantons Luzern (zit. Anleitung Gewinnbeteiligung LU)

III. RECHTLICHES

1. Zweck der Härtefallentschädigungen

1.1 Von den Covid-Krediten zu den A-fonds-perdu-Beiträgen

- 9 Am 25. März 2020 hat der Bundesrat gestützt auf seine notrechtlichen Kompetenzen die Covid-19-SBüV erlassen. Ziel dieser Notverordnung war die Schaffung der rechtlichen Grundlage für eine rasche Überbrückung von Liquiditätsengpässen bei kleinen und mittleren Unternehmen aufgrund der gesundheitspolizeilichen Massnahmen infolge der Ausbreitung des Coronavirus. Es hatte sich gezeigt, dass die behördlichen Gesundheitsschutzmassnahmen bei zahlreichen Unternehmen einen teilweisen oder vollständigen Einnahmefall zur Folge

hatten. Der Bundesrat anerkannte damit das Bedürfnis insbesondere von kleinen und mittleren Unternehmen und Selbstständigerwerbenden, ihre Fixkosten trotzdem begleichen zu können und damit die Erforderlichkeit des raschen Zugangs zu Überbrückungsfinanzierungen, um die zwingend notwendige Liquidität sicherzustellen. Da die Rückzahlung der gewährten Kredite noch viele Jahre in Anspruch nehmen würde, wurde die auf sechs Monate befristete Verordnung alsdann in das Covid-19-SBüG (Inkrafttretens-Datum: 19. Dezember 2020) überführt (Botschaft SBüG, S. 8478).

10 Der Bundesrat betont in der Botschaft SBüG unter anderem, dass die Covid-19-Kredite als rasche und unbürokratische Hilfe zur Überbrückung von Liquiditätsengpässen konzipiert worden seien. Das dazu verwendete Verfahren mit Selbstdeklaration und ohne detaillierte Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen wäre für die Gewährung von A-fonds-perdu-Beiträgen ungeeignet gewesen, da diese grundsätzlich nach einer Einzelfallprüfung verlangten (Botschaft SBüG, S. 8492).

11 Mit dem am 25. September 2020 vom Parlament verabschiedeten Covid-19-Gesetz sollte sodann ein umfassendes Hilfsdispositiv geschaffen werden, insbesondere auch mit Massnahmen zur Bekämpfung der negativen Folgen der gesundheitspolizeilichen Massnahmen auf Wirtschaft und Gesellschaft (vgl. Art 12 Covid-19-Gesetz in der Fassung vom 25. September 2020).

12 Zu Beginn der zweiten Welle der Covid-19-Pandemie gelangte der Bundesrat zum Schluss, dass punktuelle Anpassungen bei den Massnahmen betreffend Härtefälle erforderlich sind. Fortan sollten die wirtschaftlichen Auswirkungen für die Unternehmen in erster Linie mit der vorgesehenen Härtefallregelung sowie mit den sektoriellen Hilfen gemildert werden (vgl. Botschaft vom 18. November 2020, S. 8820). Der Bundesrat betonte dabei, dass die Härtefallregelung sowohl konjunkturpolitische wie auch strukturpolitische Ziele verfolge (Botschaft vom 18. November 2020, S. 8838 m.H. auf Art. 100 Abs.1 und 103 BV). Namentlich sollten Härtefallmassnahmen «die Existenz von Schweizer Unternehmen und den Erhalt von Arbeitsplätzen sichern» (Erläuterungen 22 HFMV 20, S. 9) sowie

Härtefälle bei unmittelbar betroffenen Wirtschaftsbereichen sowie Arbeitnehmenden und Selbständigen rasch und gezielt abfedern (vgl. Stellungnahme des Bundesrates vom 17. Februar 2021 zur Interpellation M. Binder, 20.4326).

1.2 Aufbau bürokratischer Hürden

13 In der am 1. Dezember 2020 in Kraft getretenen HFMV 20 wurden in Art. 6 für Härtefallbeiträge sogenannte Verwendungsbeschränkungen aus dem Covid-19-SBüG (Covid-Kredite) übernommen. Diese fanden sodann Eingang in Art. 12 Abs. 1^{ter} der am 19. Dezember 2021 in Kraft getretenen Fassung des Covid-19-Gesetzes (vgl. dazu hinten, Rz. 18 ff.). Sinn und Zweck von Verwendungsbeschränkungen von A-fonds-perdu-Beiträgen war es, Missbräuche zu verhindern (vgl. dazu hinten, Rz. 41 ff.).

14 Mit dem am 19. Dezember 2020 eingeführten Art. 12 Abs. 1^{bis} Covid-19-Gesetz wurde für das Vorliegen eines Härtefalls auch der Anteil an nicht gedeckten Fixkosten massgebend. In der parlamentarischen Debatte wurde insbesondere der Unterschied zwischen Unternehmen betont, welche einen Umsatzausfall haben und deren hauptsächliche Kosten als Lohnkosten anfallen (die grundsätzlich über die Kurzarbeitsentschädigung gedeckt sind), und solchen, die einen Umsatzausfall haben und deren Geschäft besonders fixkostenintensiv ist (vgl. Votum Paganini Nicolo, AB N 2134 vom 1. Dezember 2020, 20.084). Der Umsatz sollte nicht die alleinige Basis für die Bestimmung des Anspruchs auf eine Härtefallentschädigung sein, die Fixkosten seien dazu wesentlich geeigneter. Der Fokus auf die nicht gedeckten Fixkosten wie Mieten, Leasingkosten, Nebenkosten, Unterhaltskosten, Versicherungskosten sei daher sehr sinnvoll (vgl. Votum Grossen Jürg, AB N 2135 vom 1. Dezember 2020, 20.084). Der Einwand gegen den Einbezug der nicht gedeckten Fixkosten lautete dahingehend, dass die Feststellung von nicht gedeckten Fixkosten eine schwierige Aufgabe, die auch zu Missbrauch führen könne, darstelle (Votum Maurer Ueli, AB N 2136 vom 1. Dezember 2020, 20.084). Dieser Einwand fand nur bedingt Gehör. Der Ständerat ist schliesslich aufgrund der Formulierung der Bestimmung, die es ermöglicht, Fixkosten überall dort zu berücksichtigen, wo es Sinn macht, dem Nationalrat gefolgt (vgl. Votum Bischof Pirmin, AB S 1391 vom 16. Dezember 2020, 20.084).

Bei der Berücksichtigung der Fixkosten könne es nur um eine summarische und pauschale Beurteilung gehen (vgl. Votum Maurer Ueli, AB S 1391 vom 16. Dezember 2020, 20.084).

15 Schliesslich wurde mit der Änderung des Covid-19-Gesetzes vom 19. März 2021 die bedingte Gewinnbeteiligung für Unternehmen mit einem Jahresumsatz über 5 Millionen Franken eingeführt (Art. 12 Abs. 1^{septies}). Damit wurde eine weitere Anspruchsvoraussetzung für die Leistung des Finanzierungsanteils des Bundes verankert (vgl. dazu ausführlich hinten, Rz. 56 ff.).

1.3 Fazit

16 Zu Beginn der Covid-19-Pandemie und in einer ersten Phase sollte den unter den damit verbundenen behördlichen Gesundheitsschutzmassnahmen leidenden Unternehmen mittels Covid-19-Kredite rasche und unbürokratische Hilfe zur Überbrückung von Liquiditätsengpässen zukommen.

17 Mit der daraufhin in einer zweiten Phase erfolgten Einführung des umfassenderen Hilfsdispositivs inklusive Härtefallregelung, welches insbesondere eine Abkehr von Krediten hin zu A-fonds-perdu-Beiträgen ermöglichte, änderte sich der Zweck der Sicherung der Existenz von Schweizer Unternehmen und des Erhalts von Arbeitsplätzen nicht. Es war dem Bund fortan möglich, sich an den Kosten und Verlusten, die einem Kanton aus seinen Härtefallmassnahmen für besonders stark von der Pandemie bzw. Gesundheitsschutzmassnahmen betroffene Betriebe entstehen, zu beteiligen. Dabei sollten weiterhin die Auswirkungen der Covid-19-Pandemie bzw. der damit einhergehenden Gesundheitsschutzmassnahmen auf Gesellschaft und Wirtschaft soweit wie möglich minimiert werden. Indes wurden seitens des Bundes für die Inanspruchnahme von Härtefallbeiträgen zunehmend bürokratische Hürden aufgebaut. Diese sind insofern nachvollziehbar, als sie die Verhinderung der missbräuchlichen Verwendung von A-fonds-perdu-Beiträgen bezwecken (Verwendungsbeschränkungen) und den unterschiedlichen Unternehmen besser Rechnung tragen (Mitberücksichtigung der Fixkosten). Soweit damit jedoch Rückzahlungspflichten eingeführt werden,

wie dies etwa bei einer bedingten Gewinnbeteiligung der Fall ist, wird damit die Entschädigungsnatur der Härtefallbeiträge verkannt (vgl. dazu hinten, Rz. 78).

2. Verwendungsbeschränkungen

2.1 Rechtliche Bestimmungen

18 In der am 1. Dezember 2020 in Kraft getretenen HFMV 20 (AS 2020 4919) wurden in Art. 6 für Härtefallbeiträge sog. Verwendungsbeschränkungen aus der Solidarbürgschaftsgesetzgebung (betreffend Covid-Kredite; Covid-19-SBüG) übernommen. Der Bund machte seine Kosten- und Verlustbeteiligung, die einem Kanton aus seinen Härtefallmassnahmen für Unternehmen entstehen, unter anderem von der Anforderung abhängig, dass das einzelne Unternehmen die eingeschränkte Verwendung der Härtefallbeiträge bestätigt. Das Unternehmen musste gegenüber dem Kanton bestätigen, dass es 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 (Art. 6 lit. a HFMV 20). Im Weiteren musste das Unternehmen gegenüber dem Kanton bestätigen, dass es die ihm gewährten Mittel nicht an eine mit ihm direkt oder indirekt verbundene Gruppengesellschaft, die ihren Sitz nicht in der Schweiz hat, überträgt; zulässig war jedoch insbesondere das Erfüllen vorbestehender, ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten innerhalb einer Gruppenstruktur (Art. 6 lit. b HFMV 20).

19 Der nunmehr in Kraft stehende Art. 3 HFMV 22 (Härtefallprogramm 2022) weicht in den vorliegend massgeblichen Punkten nicht von Art. 6 HFMV 20 (Härtefallprogramm 2020/2021) ab, sodass sich die nachfolgenden Ausführungen auf die HFMV 20 konzentrieren.

20 Auf Gesetzesebene fanden Verwendungsbeschränkungen Eingang in die am 19. Dezember 2020 in Kraft getretene Fassung des Covid-19-Gesetzes (AS

2020 5821), obwohl die Verankerung auf Gesetzesstufe vom Bundesrat – angesichts der unter Umständen schwerwiegenden Auswirkungen auf die Betriebe zu Unrecht – als nicht notwendig erachtet wurde (vgl. Votum Maurer Ueli, AB N 2137 vom 1. Dezember 2020, 20.084). Art. 12 Abs. 1^{ter} Covid-19-Gesetz lautete wie folgt: «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.» In der am 20. März 2021 in Kraft tretenden Version des Artikels (AS 2021 153) wurde der zeitliche Anwendungsbereich der Verwendungsbeschränkungen auf das Jahr der Auszahlung und – entgegen der Bestimmung von Art. 12 Abs. 1^{ter} Covid-19-Gesetz in der Fassung vom 19. Dezember 2020 – die drei darauffolgenden Jahre festgelegt. Die gesetzliche Grundlage hierzu wurde – wie ausgeführt – erst am 19. März 2021 geschaffen (vgl. vorne, Rz. 4).

- 21 Die Verwendungsbeschränkungen waren bereits bis anhin im Covid-19-SBüG und zuvor in der Covid-19-SBüV enthalten und wurden in die Härtefallgesetzgebung übernommen. Art. 2 Abs. 2 lit. a Covid-19-SBüG sieht während der Dauer von Solidarbürgschaften, das heisst ab Erhalt des Covid-19-Kredits bis zu dessen vollständiger Rückzahlung, generell den Ausschluss der Ausschüttung von Dividenden und Tantiemen sowie der Rückerstattung von Kapitaleinlagen vor. Mit dem Dividendenverbot gemäss Artikel 2 Absatz 2 lit. a Covid-19-SBüG sollte ein gewisser Amortisationsdruck auf die Kreditnehmerinnen und -nehmer aufrechterhalten bleiben (Botschaft SBüG, S. 8490). Alsdann sollte dem Missbrauchspotential nach erfolgter unzulässiger Kreditgewährung Rechnung getragen werden (Botschaft SBüG, S. 8495 f.). Zulässig und als Ausnahme zur Verwendungsbeschränkung vorgesehen ist hingegen nach Art. 2 Abs. 6 Covid-19-SBüG eine Übertragung der Rechte und Pflichten aus dem Kreditverhältnis im Rahmen einer Umstrukturierung nach dem Fusionsgesetz vom 3. Oktober 2003 (FusG). Ebenfalls im Covid-19-SBüG vorgesehen ist die Möglichkeit, den ordnungsgemässen Zustand bei unzulässiger Mittelverwendung (u.a. im Falle von Art. 2 Abs. 2 lit. a Covid-19-SBüG) wiederherzustellen. Weder diese Möglichkeit noch Ausnahmen zu den Verwendungsbeschränkungen wurden indes ins Covid-19-Gesetz bzw. in die HFMV 20 übernommen.

2.2 Fälle, in denen typischerweise der Missbrauchstatbestand nicht erfüllt ist

- 22 In der Praxis stellt sich die Frage, ob Verwendungsbeschränkungen auch Anwendung finden auf Konstellationen, in welchen typischerweise kein Missbrauch vorliegt. So kann es bei *Einzelfirmen bzw. Personengesellschaften* zu einer Reduktion des Eigenkapitals bzw. des Geschäftsvermögens kommen, wenn der Privatverbrauch höher ist als der steuerbare Reingewinn. Es entspricht einer langjährigen Praxis und ist unbestritten, dass bei Einzelfirmen der private Verbrauch über die Geschäftskonten bezahlt und im Eigenkapital verbucht wird, weil Einzelunternehmer ihre Vermögenswerte gewöhnlich im Geschäftsvermögen halten. Dementsprechend schwanken die privaten Ausgaben, der steuerbare Reingewinn und ebenso das Geschäftsvermögen von Jahr zu Jahr. Alsdann kann bei Einzelfirmen oder Personengesellschaften im Fall einer Betriebsaufgabe oder eines Betriebsverkaufs (Alter, Gesundheit, Tod, Ablauf / Beendigung Mietvertrag, wirtschaftliche Gründe etc.) ein Liquidationsgewinn (z.B. aus Realisierung stiller Reserven auf der Geschäftsliegenschaft) entstehen. Ein Zuwarten bis zum zeitlichen Ablauf der Verwendungsbeschränkungen kann (sofern überhaupt möglich) zu erheblichen finanziellen Nachteilen (Liquidationsgewinn ist nicht mehr rentenbildend, keine steuerbegünstigte Realisierung stiller Reserven etc.) oder im Falle von wirtschaftlichen Problemen gar zum (Privat-)Konkurs führen.
- 23 Vergleichbare Fragen stellen sich bei der Liquidation von *juristischen Personen*, wobei diese anders als Einzelfirmen oder Personengesellschaften notfalls bis zum Ablauf der Verwendungsbeschränkungen dormant gehalten werden könnten. Sodann kann es bei juristischen Personen irrtümlicherweise zu einer Reduktion der Unternehmensschuld im Rahmen eines Inhaber-Kontokorrents oder zu einem Dividendenbeschluss bzw. einer Dividendenauszahlung kommen, mit der Folge, dass auch in diesen Fällen, obwohl kein Missbrauch vorliegt, allenfalls eine Rückzahlung des erhaltenen Härtefallbeitrages geschuldet ist. Eine Rückgängigmachung im Sinne einer Restitution ist im Covid-19-Gesetz nicht vorgesehen (anders Art. 23 SBüG).

24 Generell stellt sich sodann die Frage der Anwendung von Verwendungsbeschränkungen auch für Verwendungen im Zusammenhang mit Umstrukturierungen (z.B. bei Nachfolgelösungen, Ausweitung / Neuausrichtung der Geschäftstätigkeit etc.).

25 Bei all diesen Fällen handelt es sich offensichtlich nicht um Missbrauchsfälle in dem Sinn, dass Geldabflüsse ohne sachliche bzw. betriebliche Notwendigkeit provoziert werden, einzig um entstandene Gewinne zu realisieren, sondern um sachliche oder geschäftsmässig begründete Vorgänge, weshalb die Anwendung der Verwendungsbeschränkungen auch auf solche Fälle fraglich ist.

2.3 Auslegung

26 Zur Ermittlung des wahren Sinns von Art. 12 Abs. 1^{ter} Covid-19-Gesetz (nachfolgend wird jeweils auf die Fassung des Covid-19-Gesetzes vom 19. März 2021, in Kraft getreten am 20. März 2021, Bezug genommen) ist eine Auslegung vorzunehmen. Auf der Suche nach dem Rechtssinn einer Norm sind alle Elemente (bzw. «Methoden») der Auslegung zu berücksichtigen, nämlich das grammatikalische, das systematische, das historische und das teleologische Element. Es gilt der Grundsatz des Methodenpluralismus, gemäss welchem keinem Element der Vorzug einzuräumen ist. Ausgangspunkt bei der Ermittlung des Rechtssinnes einer Norm bildet jedoch regelmässig die grammatikalische Auslegung und damit der Wortlaut, der namentlich bei der Auslegung des Verwaltungsrechts eine zentrale Rolle einnimmt (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 177 ff.; BGE 131 III 314 E. 2.2 S. 315 f.; TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Rz. 574).

27 Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente, namentlich von Sinn und Zweck sowie der dem Text zugrunde liegenden Wertung. Wichtig ist ebenfalls der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt. Eine Abweichung vom klaren, sprich: eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut darf nur dann erfolgen, wenn triftige Gründe dafür vorliegen, dass der Wortlaut nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem

Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben (BGE 142 II 80 E. 4.1 S. 91).

2.3.1 Grammatikalisches Element

28 Art. 12 Abs. 1^{ter} Covid-19-Gesetz lautet wie folgt:

«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.»

29 Der Wortlaut der Bestimmung erweist sich zunächst als klar. 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 keine Dividenden und Tantiemen ausschüttet oder deren Ausschüttung beschliesst und keine Rückerstattung von Kapitaleinlagen vornimmt oder beschliesst. Gemäss Art. 6 HFMV 20 darf das Unternehmen zudem keine Darlehen an seine Eigentümer vergeben oder die ihm gewährten Mittel grundsätzlich nicht an eine mit ihm direkt oder indirekt verbundene Gruppengesellschaft, die ihren Sitz nicht in der Schweiz hat, übertragen. Ausnahmemöglichkeiten in Fällen, in denen kein Missbrauch zugrunde liegt, sind keine festgehalten. In Art. 6 lit. a HFMV 20 wird immerhin noch die Selbstverständlichkeit festgehalten, dass die Verwendungsbeschränkungen nur bis zur Rückzahlung der erhaltenen Hilfen gelten.

30 Bei näherem Hinsehen sind die Verwendungsbeschränkungen dem Wortlaut nach allerdings zunächst auf typische Vorgänge bei juristischen Personen bzw. Kapitalgesellschaften (insbes. AG, GmbH) zugeschnitten. Es sind Sachverhalte erfasst, bei welchen liquide Mittel einer juristischen Person als Empfängerin der Härtefallmassnahme auf eine andere Rechtspersönlichkeit (Inhaber, Dritte)

übertragen wird. Dies gilt sowohl für die Dividenden- und Tantiemenzahlungen wie auch für Ausschüttungen und ebenso für die Rückerstattung von Kapitaleinlagen. Soweit die Verwendungsbeschränkungen auf *juristische Personen* angewendet werden sollen, erweisen sie sich zumindest mit Blick auf die erforderliche Übertragung von Liquidität zwischen zwei Rechtspersönlichkeiten grundsätzlich als klar. Allerdings erfassen die Bestimmungen in Art. 12 Abs. 1^{ter} Covid-19-Gesetz und Art. 6 HFMV 20 ihrem Wortlaut nach bereits in Bezug auf die juristischen Personen auch Sachverhalte, die typischerweise gerade keine Missbrauchsfälle darstellen (vgl. dazu auch vorne, Rz. 22). Als unklar und damit auslegungsbedürftig erweisen sich zum einen bereits die verwendeten Begriffe (insbesondere «Dividende» und «Kapitaleinlage»), welche mitunter privatrechtlich und steuerrechtlich nicht deckungsgleich verwendet werden. Die Begriffe können zudem in einem engeren Sinne (z. B. als ordentliche Dividende) oder in einem weiteren Sinne (z.B. als Liquidationsdividende) verstanden werden. Zum anderen ergeben sich bei juristischen Personen auch Unklarheiten bei Umstrukturierungen, bei Liquidation oder bei anderen sachlich begründbaren Vorgängen während der laufenden Geschäftstätigkeit.

- 31 Grundlegend unklar und damit auslegungsbedürftig ist die Bestimmung ihrem Wortlaut nach auch mit Blick auf *Einzelfirmen oder Personengesellschaften*. Einzelfirmen verfügen über keine eigene Rechtspersönlichkeit, womit sie nicht selber Träger von Rechten und Pflichten sein können. Adressat, Adressatin der Härtefallmassnahme und damit Empfänger der A-fonds-perdu-Beiträge ist der Einzelunternehmer bzw. die Einzelunternehmerin persönlich. Sowohl das Privat- wie auch das Geschäftsvermögen befinden sich in deren Eigentum. Die Verwendungsbeschränkungen sind jedoch nach ihrem Wortlaut auf juristische Personen und die Verschiebung von Vermögenswerten zwischen zwei Rechtspersönlichkeiten zugeschnitten. Es ist insofern unklar, ob der Gesetzgeber die Verwendungsbeschränkungen auf Verschiebungen vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen (innerhalb des Vermögens von ein und derselben Person) bei Einzelfirmen oder Personengesellschaften anwenden wollte. Zumindest erweist sich der Wortlaut der Verwendungsbeschränkungen (insbesondere «Dividenden», «Rückerstattung von Kapitaleinlagen») in Zusammenhang mit Einzelfirmen oder Personengesellschaften als auslegungsbedürftig. Das gilt insbesondere auch mit

Blick auf das notorisch schwankende Geschäftsvermögen, auf Betriebsaufgaben und -verkäufe oder auf Umstrukturierungsvorgänge.

32 Damit ergibt sich, dass Art. 12 Abs. 1^{ter} Covid-19-Gesetz bei zahlreichen Lebenssachverhalten seinem Wortlaut nach nicht seinen wahren Sinn wiederzugeben vermag.

2.3.2 Systematische Auslegung

33 Die Sachüberschrift von Art. 12 Covid-19-Gesetz lautet «Härtefallmassnahmen für Unternehmen: Voraussetzungen». Gemeint sind damit die Voraussetzungen für die Unterstützung der Härtefallmassnahmen der Kantone durch den Bund. Art. 12 Abs. 1^{ter} Covid-19-Gesetz verankert mithin eine Anspruchsvoraussetzung für die Leistung des Finanzierungsanteils des Bundes. Art. 6 lit. a HFMV 20 sah entsprechend vor, dass sich der Bund im Rahmen des von der Bundesversammlung bewilligten Verpflichtungskredits an den Kosten und Verlusten beteiligt, die einem Kanton aus seinen Härtefallmassnahmen für Unternehmen entstehen, wenn die vom Kanton unterstützten Unternehmen gegenüber dem Kanton unter anderem bestätigen, dass es im Geschäftsjahr, in dem die Härtefallmassnahme ausgerichtet wird, sowie für die drei darauffolgenden Jahre oder bis zur Rückzahlung der erhaltenen Hilfen keine Dividenden oder Tantiemen beschliesst oder ausschüttet oder Kapitaleinlagen rückerstattet, und keine Darlehen an seine Eigentümer vergibt. Ausnahmen gehen auch aus der HFMV 20 nicht hervor. Gleichwohl bleibt der Wortlaut der Verwendungsbeschränkungen wie gezeigt auslegungsbedürftig (vgl. vorne, Rz. 30 ff.).

34 Während aus Art. 12 Abs. 1^{ter} Covid-19-Gesetz nicht ausdrücklich hervorgeht, dass es an sich um die Missbrauchsbekämpfung geht, wird diese zumindest in Art. 12a Covid-19-Gesetz und in Art. 11 HFMV 20 ausdrücklich genannt.

35 Sodann enthält auch Art. 2 Abs. 6 Covid-19-SBÜG Ausnahmen von Verwendungsbeschränkungen in Bezug auf Fälle, die nicht als Missbrauch zu werten sind. So erlaubt diese Bestimmung etwa eine Übertragung der Rechte und der Pflichten aus dem Kreditverhältnis im Rahmen einer Umstrukturierung nach dem Fusionsgesetz. Weiter haben Unternehmen gemäss Art. 23 Abs. 1 Covid-19-

SBüG die Möglichkeit, bei Verletzung einer Verwendungsbeschränkung den ordnungsgemässen Zustand wiederherzustellen. Zu beachten gilt es weiter, dass die Verletzung einer Verwendungsbeschränkung gemäss Art. 25 Covid-19-SBüG strafrechtlich relevant und mit einer Busse von bis zu 100'000 Franken bedroht ist. Aus der Solidarbürgschaftsgesetzgebung ergibt sich somit, dass die Verwendungsbeschränkungen auf Missbrauchsfälle und nicht auf sachlich begründbare Vorgänge angewendet werden sollen. Anders liesse sich insbesondere der Erlass einer Strafbestimmung kaum rechtfertigen.

36 Aus der systematischen Auslegung ergeben sich insgesamt einige Anhaltspunkte für eine Einschränkung des Anwendungsbereiches der Verwendungsbeschränkungen in der Härtefallgesetzgebung auf Missbrauchsfälle.

2.3.3 Historische Auslegung

37 Die Verwendungsbeschränkungen für A-fonds-perdu-Beiträge in der HFMV 20 wurden aus dem Covid-19-SBüG übernommen, wo sie die Missbrauchsbekämpfung sowie die Aufrechterhaltung eines Amortisationsdrucks auf die Kreditnehmerinnen und -nehmer bezweckten. Da mit Inkrafttreten des Covid-19-Gesetzes eine grundsätzliche Abkehr vom System der Covid-Kredite zum System der A-fonds-perdu-Beiträge erfolgte (vgl. vorne, Rz. 2 und 16), kann der Sinn der Übernahme der Verwendungsbeschränkungen auf A-fonds-perdu-Beiträge nur noch die Verhinderung des Missbrauchs sein.

38 Obschon die Verankerung der Verwendungsbeschränkungen auf Gesetzesebene zu Unrecht als nicht erforderlich erachtet wurde (vgl. vorne, Rz. 20), war seitens des Gesetzgebers unumstritten, dass Unternehmen mit einer Härtefallunterstützung keine Dividenden und Tantiemen ausschütten dürfen (vgl. etwa Votum Grossen Jürg, AB N 2136 vom 1. Dezember 2020, 20.084). Allerdings galt der Fokus des Parlaments einem sehr engen sachlichen Anwendungsbereich, nämlich einer direkten Weiterleitung der staatlichen Unterstützungsleistungen in Form von Dividenden oder Tantiemen aufgrund eines Betriebsgewinns, welcher als problematisch bzw. als missbräuchlich empfunden wurde. Kaum eine nennenswerte Erwähnung fand in den parlamentarischen Beratungen hingegen

die Verwendungsbeschränkung «Rückerstattung von Kapitaleinlagen». Nicht Gegenstand der parlamentarischen Beratungen war auch die Handhabung von Liquidationsgewinnen (Betriebsaufgabe, Betriebsverkauf), welche sich oft aus der Realisierung von jahrzehntelang aufgebauten stillen Reserven ergeben. Ebenfalls kein Gegenstand der parlamentarischen Beratungen waren Umstrukturierungsvorgänge. Mit keinem Wort thematisierte das Parlament auch die Verwendungsbeschränkungen im Kontext von Einzelfirmen oder Personengesellschaften (vgl. AB N 2130 ff. vom 1. Dezember 2020, 20.084).

- 39 Eine im Nationalrat beschlossene Lockerung der Vorgabe bzw. eine Schaffung von Ausnahmetatbeständen, in denen trotzdem Dividenden oder ähnliche Ausschüttungen hätten getätigt werden können, scheiterte in der Frühjahrsession 2021 am Ständerat. Grund hierfür dürfte gewesen sein, dass die im Minderheitsantrag enthaltenen Ausnahmetatbestände zahlreiche offene Rechtsbegriffe enthielten, die Formulierungen zusätzliche Abgrenzungsfragen mit sich gebracht hätten und die Praktikabilität als nicht gegeben betrachtet wurde. Es wurde mit anderen Worten eine erhöhte Rechtsunsicherheit befürchtet, auch weil die Ausnahmetatbestände keine gefestigten Rechtsbegriffe verwendeten (vgl. Votum Walti Beat, AB N 232 vom 8. März 2021, 21.016; Maurer Ueli, AB N 237 vom 8. März 2021, 21.016). Zwar wurden mit der Ablehnung der Ausnahmen gleichzeitig konkrete Ausnahmetbestände abgelehnt, so insbesondere Ausschüttungen mit Finanzierungscharakter oder Ausschüttungen im Zusammenhang mit Nachfolgelösungen (vgl. dazu AB N 241 vom 8. März 2021, 21.016; der Ausnahmetatbestand gemäss dem einschlägigen Minderheitsantrag lautete: *Von dieser Regelung ausgenommen sind: ... c. Ausschüttungen mit Finanzierungscharakter; d. Ausschüttungen im Zusammenhang mit der Nachfolgelösung; e. Ausschüttungen an nichtmitarbeitende Familienangehörige, sofern zuvor eine Vereinbarung bestand. Darlehen oder Lohnvorschüsse an Eigner oder Aktionäre, die in Erwartung einer Hilfe sind, sind ebenfalls zulässig.*). Allerdings blieb der enge Zweck der Verwendungsbeschränkungen, die Bekämpfung des Missbrauches unbestritten (AB N 231 ff. vom 8. März 2016, 21.016). Zudem konnte im Rahmen der Parlamentsdebatte auch nicht im Einzelnen auf die Ausnahmetatbestände eingegangen werden, zumal diese in der Tat nicht derart eindeutig formuliert waren, dass eine missbräuchliche Ausschüttung hätte verhindert werden können.

40 Insgesamt ist damit festzuhalten, dass der Wille des Gesetzgebers zwar auf die Verhinderung der Missbräuche abzielte, dieser jedoch daran scheiterte, die Verwendungsbeschränkungen entsprechend zu formulieren. Es gelang in dem sehr engen zeitlichen Rahmen nicht, Ausnahmetatbestände in das Gesetz aufzunehmen, welche keinen Missbrauch darstellen, sondern einzig Sachverhalte erfassen, die einen sachlich begründeten (Geschäfts-)Vorgang darstellen. Augenfällig ist dabei auch, dass die doch erhebliche Sperrfrist von drei Jahren keine Erwähnung fand, obwohl diese mit der Gesetzesnovelle vom 19. März 2021 in das Gesetz aufgenommen wurde.

2.3.4 Teleologische Auslegung

41 Die teleologische Auslegungsmethode fragt nach dem Sinn und Zweck einer Norm und nach den Wertungen, die einer Norm zugrunde liegen. Verlangt ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis (BGE 142 V 299 E. 5.1 S. 307; TSCHAN-
NEN/MÜLLER/KERN, Rz. 574). Vom eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut soll allerdings nur dann abgewichen werden, wenn triftige Gründe zur Annahme bestehen, dass der scheinbar klare Wortlaut nicht den wahren Sinn der Norm wiedergibt (BGE 141 II 262 E. 4.2 S. 272). Namentlich aus dem Sinn und Zweck einer Norm im Sinne einer teleologischen Reduktion kann sich bei Vorliegen triftiger Gründe die Notwendigkeit ergeben, vom Wortsinn einer Norm abzuweichen (vgl. etwa BGE 140 II 495 E. 2.3.2 S. 500; vgl. auch KRAMER, S. 255).

42 Sinn und Zweck der Härtefallmassnahmen war es, unmittelbar den von den Gesundheitsschutzmassnahmen betroffenen Unternehmen die Existenz und den Erhalt von Arbeitsplätzen zu sichern. Es ging somit darum, eine Fortsetzung der Geschäftstätigkeit zu ermöglichen, indem sich nunmehr auch der Bund an den ungedeckten Kosten der Betriebe beteiligen sollte (vgl. bereits vorne Rz. 12).

43 In den Erläuterungen 22 HFMV 20 wird weiter gefolgert, dass der zeitliche Geltungsbereich der Verwendungsbeschränkungen (Jahr der Beitragsgewährung und die drei darauffolgenden Jahre) auf eine Sicherung der Existenz von Unternehmen und Arbeitsplätzen für drei Jahre abzielt (vgl. Erläuterungen 22 HFMV

20, S. 10). Dieser Überlegung kann allerdings nicht gefolgt werden. Damit werden der zeitliche Geltungsbereich der Verwendungsbeschränkungen und der Zweck der Härtefallmassnahmen unzulässigerweise vermischt. Es ging nicht um eine Absicherung für drei Jahre, sondern um die Fortführung der Geschäftstätigkeit von besonders betroffenen Betrieben infolge der Gesundheitsschutzmassnahmen und namentlich infolge der angeordneten Betriebsschliessungen.

44 Sinn und Zweck von Verwendungsbeschränkungen von A-fonds-perdu-Beiträgen kann somit nur sein, Missbräuche (vgl. bereits vorne, Rz. 37) bzw. einen nicht betriebsnotwendigen Abfluss von Liquidität zu verhindern (Botschaft SBüG, 8496). Eine weite Anwendung der Norm kann indes dazu führen, dass Fälle erfasst werden, denen gerade kein Missbrauch zugrunde liegt. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn nicht die Gewinnrealisierung im Vordergrund steht, sondern die Ausschüttung von Liquidität einzig Folge eines sachlich oder betrieblich gebotenen Vorgangs darstellt.

45 Wie vorne aufgezeigt, erweist sich der Wortsinn von Art. 12 Abs. 1^{ter} Covid-19-Gesetz bei genauerem Hinsehen nicht in allen Teilen als klar und können zahlreiche Sachverhalte nicht ohne weiteres unter die dort genannten Verwendungsbeschränkungen subsumiert werden (vgl. vorne, Rz. 22 ff.).

46 In Bezug auf eine Ausschüttung von ordentlichen Dividenden bei juristischen Personen dürften zwar regelmässig keine solche triftigen Gründe gegeben sein. Die Ausschüttung von ordentlichen Dividenden wurde im Gesetzgebungsprozess zudem ausreichend besprochen. In diesem Zusammenhang fällt jedoch auf, dass bei der übereilt anmutenden Übernahme der Verwendungsbeschränkungen aus der Solidarbürgschaftsgesetzgebung die Möglichkeit einer Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustandes gemäss Art. 23 Abs. 1 Covid-19-SBüG schlicht in Vergessenheit geraten zu sein scheint. Zumindest sind keine sachlichen Gründe ersichtlich, welche das Fehlen einer solchen Bestimmung in der Härtefallgesetzgebung rechtfertigen würde. Durch das übereilte Gesetzgebungsverfahren sowie den eindeutigen Zweck der Verwendungsbeschränkungen ist insgesamt ein triftiger Grund gegeben, den Beschluss bzw. die Auszah-

lung von ordentlichen Dividenden nur dann als Verletzung einer Verwendungsbeschränkung zu qualifizieren, sofern ein solcher Vorgang auch nach einer Aufforderung der Behörden nicht wieder rückgängig gemacht wird. Letzteres muss grundsätzlich auch für die anderen Tatbestände der Verwendungsbeschränkungen gelten. In Bezug auf die Rechtsfolgen ist die Möglichkeit der Wiederherstellung des rechtmässigen Zustandes durch den Betrieb jedenfalls zu berücksichtigen. Darauf ist zurückzukommen (sogleich Abschnitt 2.5).

47 Andere zentrale Fragen wie eine Betriebsaufgabe, ein Betriebsverkauf oder Umstrukturierungsvorgänge wurden bei der wohl eher übereilten Übernahme der Verwendungsbeschränkungen aus der Solidarbürgschaftsgesetzgebung vom Gesetzgeber ebenfalls nicht im Einzelnen besprochen, weil sich der Gesetzgeber auf die gemäss Minderheitsantrag formulierten Ausnahmetatbestände gar nicht erst einliess und angesichts deren unklaren Formulierung und der zeitlich sehr eingeeengten Debatte auch nicht einlassen konnte (vgl. vorne, Rz. 39). Aus dem Kriterium der «Überlebensfähigkeit» in Art. 4 HFMV 20 ergibt sich allerdings, dass für die Gewährung einer Härtefallmassnahme keine «Überlebenswilligkeit» erforderlich ist (ebenso Erläuterungen 22 HFMV 20, S. 7) und somit eine Anwendung der Verwendungsbeschränkungen auf eine planmässige Betriebsaufgabe dem Zweck der Härtefallmassnahmen, die A-fonds-perdu-Beiträge beinhalten, zuwiderlaufen würde. Eine planmässige Geschäftsaufgabe stellt per se kein Missbrauch dar, sondern lässt sich im Regelfall geschäftsmässig ausreichend begründen. Auch eine Beschränkung von Betriebsverkäufen oder Umstrukturierungen stünden dem Zweck der Härtefallmassnahmen und der Verwendungsbeschränkungen, Missbräuche zu verhindern, grundlegend entgegen. Betreffend Umstrukturierungen ist festzuhalten, dass auch die Übernahme der entsprechenden Ausnahmebestimmung aus der Solidarbürgschaftsgesetzgebung (Art. 2 Abs. 6 Covid-19-SBüG) im eilig durchlaufenen Gesetzgebungsprozess wohl ebenfalls vergessen ging. Dasselbe gilt betreffend sich notorisch ergebende Sachverhalte bei Einzelfirmen und Personengesellschaften (Reduktion Geschäftsvermögen), welche vom Gesetzgeber nicht ansatzweise thematisiert wurden. Sachlich oder geschäftsmässig begründete Abflüsse von Liquidität können in solchen Fällen nicht als missbräuchlich qualifiziert werden.

48 Selbst wenn von einem klaren Wortlaut ausgegangen würde (was bei einer weiten Auslegung der Tatbestände allerdings nicht der Fall ist), sind zahlreiche sachlich oder geschäftsmässig begründete Vorgänge auszumachen, bei welchen die A-fond-perdu-Beiträge sehr wohl ihren Zweck, nämlich die Überlebensfähigkeit des Betriebes und damit die Schadensabwendung für die gesamte Wirtschaft erfüllen, der Abfluss von überschüssiger Liquidität jedoch im Rahmen der Weiterführung eines Betriebes bzw. bei der Aufgabe des Geschäfts durch Verkauf oder Geschäftsaufgabe planmässig und als sachliche begründeter Vorgang erfolgt und dementsprechend auch kein Missbrauch darstellt. Deshalb ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Härtefallmassnahmen wie auch aus dem Sinn und Zweck der Verwendungsbeschränkung, dass nicht sämtliche Vorgänge, bei denen ein Gewinn abfließt, unter die Verwendungsbeschränkungen fallen können.

2.4 Auslegungsergebnis

49 Die Auslegung von Art. 12 Abs. 1^{ter} Covid-19-Gesetz führt zum Schluss, dass der zunächst scheinbar klare Wortlaut dieser Bestimmung bei genauerem Hinsehen zahlreiche Sachverhalte bzw. Geschäftsvorgänge nicht erfasst. Der Gesetzgeber versuchte zwar, Ausnahmetatbestände über einen Minderheitsantrag im Nationalrat zu statuieren. Die Formulierung derselben war indessen derart unglücklich, dass sich darüber auch keine Diskussion im ohnehin eiligen Gesetzgebungsprozess entfalten konnte. Gleichwohl blieb der Zweck der Bestimmung im Gesetzgebungsverfahren unbestritten und sollte es einzig um die Missbrauchsbekämpfung gehen. Angesichts dieses Gesetzgebungsprozesses kann dem gesetzgeberischen Willen somit nicht die Bedeutung zugemessen werden, dass keine Abweichungen vom ohnehin nur scheinbar klaren Wortlaut zulässig sind. Dass die Vermeidung von Missbräuchen im Vordergrund steht, lässt sich ebenso aus der systematischen Auslegung schliessen. Die Auslegung nach Sinn und Zweck der Härtefallmassnahmen wie auch der Verwendungsbeschränkung ergeben denn auch, dass sachlich oder geschäftsmässig begründete Vorgänge anzuerkennen sind, bei denen es zu Liquiditätsabflüssen kommt, die nicht per se als regelmässig missbräuchlich qualifiziert werden können und deshalb vom scheinbar klaren Wortlaut von Art. 12 Abs. 1^{ter} Covid-19-Gesetz aus triftigen Gründen abgewichen werden kann.

50 Konkret soll durch die Verwendungsbeschränkungen verhindert werden, dass die staatlichen Unterstützungsleistungen direkt durch eine Übertragung von überschüssiger Liquidität infolge eines Betriebsgewinns namentlich von der juristischen Person als Begünstigte der Härtefallmassnahme an den Inhaber oder Dritte abfliessen. Vorbehalten bleibt aber auch hier, dass ein Unternehmen die Auszahlung der Dividende rückgängig macht. Kein Missbrauch und damit keine Verletzung einer Verwendungsbeschränkung liegen bei sachlich bzw. geschäftsmässig begründeten Vorgängen vor. Keine Verletzung einer Verwendungsbeschränkung stellen in der Regel somit die Ausschüttung eines Liquidationsgewinns (Betriebsaufgabe, Betriebsverkauf) oder Vorgänge rund um eine Umstrukturierung dar. Sofern die Verwendungsbeschränkungen auf Einzelfirmen oder Personengesellschaften überhaupt anwendbar sind – was aus dem Wortlaut der Bestimmung gerade nicht klar ist –, bildet die Reduktion des Geschäftsvermögens in der Regel ebenfalls kein Missbrauch, sondern ein sachlich oder betrieblich begründeter Vorgang.

51 In diesem Sinn ergibt sich, dass insbesondere der Wortlaut von Art. 12 Abs. 1^{ter} Covid-19-Gesetz wie auch der Sinn und Zweck eine differenzierte Auslegung erfordern.

2.5 Zur Rechtsfolge bei Verletzung der Verwendungsbeschränkungen

52 Sollte das unterstützte Unternehmen entgegen seiner Zusicherung im Jahr der ausgerichteten Härtefallentschädigung oder in den drei darauffolgenden Jahren Dividenden oder Tantiemen ausschütten, eine Rückerstattung von Kapitaleinlagen vornehmen oder deren Ausschüttung beschliessen, stellt sich die Frage nach der Rechtsfolge, welche eigens in Art. 19 HFMV 20 geregelt ist. Der Bund kann seinerseits Auszahlungen an Kantone zurückhalten oder geleistete Zahlungen von einem Kanton zurückfordern, wenn sich herausstellt, dass die Anforderungen der HFMV 20 – wozu Verwendungsbeschränkungen gehören – nicht eingehalten worden sind (Art. 19 HFMV 20). Eine Rückzahlungspflicht der einzelnen Unternehmen an die Kantone oder den Bund ist im Bundesrecht jedoch nicht vorgesehen.

- 53 Der Verordnungsgeber geht davon aus, dass die Kantone «in der Regel» 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 die Verwendungsbeschränkungen gehalten hat (Erläuterungen HFMV 20, S. 10). Erforderlich ist zunächst, dass sich die allfällige Anordnung einer Rückzahlung auf eine genügend bestimmte gesetzliche Grundlage zu abstützen vermag (Art. 5 Abs. 1 BV). Angesichts der grossen finanziellen Tragweite einer solchen Rückzahlungspflicht ist zu fordern, dass diese in einem Gesetz im formellen Sinne zu verankern ist. Auch aufgrund der Entschädigungsnatur der Härtefallmassnahmen genügt eine bloss allgemeine Grundlage in einem allgemeinen Subventions- oder Staatsbeitragsgesetz dem Bestimmtheitserfordernis jedenfalls nicht (vgl. dazu auch hinten, Rz. 76 ff.).
- 54 Nach Auffassung des Bundesverordnungsgebers liegt ein allfälliger Rückforderungsentscheid im Ermessen der kantonalen Vollzugsbehörden. Die kantonalen Vollzugsbehörden sind bei der Ausübung ihres Ermessens an die Verfassung gebunden, womit sie insbesondere das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV), das Willkürverbot (Art. 9 BV) sowie das Verhältnismässigkeitsprinzip (Art. 5 Abs. 2 BV) zu beachten haben und der Wahrung des öffentlichen Interesses verpflichtet sind (Art. 5 Abs. 2 BV). Zudem sind Sinn und Zweck der gesetzlichen Ordnung bei Ermessensentscheiden ebenfalls zu berücksichtigen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 409, m.w.H.).
- 55 Missachtet ein unterstütztes Unternehmen somit entgegen seiner gegenüber dem jeweiligen Kanton abgegebenen Bestätigung Verwendungsbeschränkungen, haben die kantonalen Vollzugsbehörden gestützt auf ein spezifisches kantonales Gesetz im formellen Sinne einen Ermessensentscheid zu treffen, bei dem sie insbesondere dem Zweck der Verwendungsbeschränkungen (Missbrauchsbekämpfung) sowie dem Verhältnismässigkeitsprinzip Rechnung tragen müssen. Dabei wird in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips selbst in einem Missbrauchsfall kaum je die Rückzahlung des vollständigen A-fonds-perdu-Beitrags erforderlich sein, sondern lediglich die Rückzahlung im Umfang

der Verletzung der betreffenden Verwendungsbeschränkung. Ein solches Vorgehen würde im Übrigen auch der Regelung von Art. 23 Abs. 1 SBüG entsprechen, welche – im Sinne des Verhältnismässigkeitsprinzips – bei Verletzung von Verwendungsbeschränkungen die Möglichkeit der Wiederherstellung des rechtmässigen Zustands vorsieht. Liegt sodann kein Missbrauchsfall vor (vgl. etwa die Fälle vorne, unter Rz. 22 ff.) und werden die Verwendungsbeschränkungen gleichwohl angewendet, dürfte sich die Rechtsfolge der Rückzahlung als unverhältnismässig erweisen und würde eine solche dem Sinn und Zweck der Verwendungsbeschränkungen (Missbrauchsbekämpfung) wie auch der Härtefallmassnahmen zuwiderlaufen.

3. Bedingte Gewinnbeteiligung

3.1 Unternehmen mit einem Jahresumsatz über 5 Millionen Franken

3.1.1 Rechtliche Grundlagen

56 Mit der Änderung des Covid-19-Gesetzes vom 19. März 2021 wurde im Zusammenhang mit der Regelung der Voraussetzungen von Härtefallmassnahmen für Unternehmen Art. 12 Abs. 1^{septies} neu erlassen. Die Bestimmung trat am 20. März 2021 in Kraft (vgl. Ziff. III der Änderung vom 19. März 2021) und lautete im Wortlaut wie folgt:

«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.»

57 Die Delegation an den Bundesrat zur Regelung der Einzelheiten mündete in einen neuen Art. 8e HFMV 20 mit der Sachüberschrift «Massgebliche Basis für die

bedingte Gewinnbeteiligung bei Unternehmen mit einem Jahresumsatz über 5 Millionen Franken», der im Wortlaut wie folgt lautete:

«Für die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung nach Artikel 12 Absatz 1^{septies} 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.»

58 Der steuerbare Jahresgewinn, welcher für die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung massgeblich ist, bestimmt sich nach den Art. 58–67 DBG. Dabei wird einzig festgehalten, dass der steuerbare Jahresgewinn 2021 vor Verlustverrechnung relevant ist und vom steuerbaren Jahresgewinn ausschliesslich ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgeblicher Verlust abziehbar ist, womit die Geltung von Art. 67 DBG eingeschränkt wird. Von der Kompetenz, die Behandlung in der Rechnungslegung zu regeln, hat der Bundesrat keinen Gebrauch gemacht, das heisst, Art. 8e HFMV 20 enthält keine spezifischen Vorschriften für die Rechnungslegung. Auch in der HFMV 22, welche bezüglich der bedingten Gewinnbeteiligung lediglich minime, für die vorliegende Thematik nicht massgebende Änderungen enthält, änderte daran nichts. Nachfolgend wird deshalb ausschliesslich auf die HFMV 20 eingegangen.

59 In einzelnen Kantonen finden beim Vollzug von Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz sowie des diese Bestimmung konkretisierenden Art. 8e HFMV 20 Korrekturen des steuerbaren Jahresgewinns nach den Artikeln 58–67 DBG statt. So werden etwa Beschränkungen des Eigenlohnes anhand von Pauschalen oder Beschränkungen der Bildung von Arbeitgeberbeitragsreserven vorgenommen. Ebenso wird der steuerbare Gewinn aufgrund von angeblich nicht geschäftsmässig begründeten Aufwendungen korrigiert.

60 Illustrativ kann vorliegend die Anleitung Gewinnbeteiligung LU der Dienststelle Raum und Wirtschaft (rawi) angeführt werden. Diese gilt grundsätzlich unabhängig von der Höhe des Jahresumsatzes des jeweiligen Unternehmens und sieht unter Ziff. 5 «Korrekturen und Anpassungen» vor, dass der Steuerabschluss in

gewissen Punkten durch die Dienststelle Steuern korrigiert bzw. angepasst werde, um den zurückzuführenden Gewinn zu berechnen. So führt die Dienststelle rawi etwa an:

- Arbeitgeber-Beitragsreserven (Ziff. 5.2 Anleitung Gewinnbeteiligung LU): Arbeitgeber könnten innerhalb ihrer Vorsorgeeinrichtung eine Beitragsreserve für kommende Jahre bilden und entsprechende Zahlungen als steuerbegünstigten Aufwand verbuchen. Solche Zahlungen in die Arbeitgeber-Beitragsreserven seien im Rahmen der bedingten Gewinnbeteiligung zulässig, sofern sie sich im Rahmen der Zahlungen befänden, welche in den Vorjahren erfolgt seien. Wenn ein unterstütztes Unternehmen in den letzten Jahren nie Arbeitgeber-Reserven gebildet habe und dies nun in den Jahren 2020/2021 tue, werde der dadurch zusätzlich verbuchte Aufwand im Rahmen der bedingten Gewinnbeteiligung korrigiert.
- Aussergewöhnliche Positionen (Ziff. 5.3 Anleitung Gewinnbeteiligung LU): Die Dienststelle Steuern prüfe die Steuerabschlüsse 2020 und 2021 auf auffällige, aussergewöhnliche Positionen in Bezug auf Lohnaufwand, Warendrittel, Rückstellungen etc. Es solle verhindert werden, dass ein Unternehmen mit betriebsfremden Aufwänden den Verlust vergrössert oder den Gewinn verkleinert. Auffällige Positionen würden von der Dienststelle Steuern korrigiert, wenn sie z.B. nicht geschäftsmässig begründet seien und sich nicht im Rahmen der Vorjahre bewegten. Nebst den aussergewöhnlichen Positionen zuungunsten des Unternehmens würden auch solche zugunsten des Unternehmens korrigiert (z.B. Auflösung von stillen Reserven, um gegenüber der Bank ein besseres Jahresergebnis zu dokumentieren).
- Eigenlohn bei Selbständigerwerbenden und Personengesellschaften (Ziff. 5.4 Anleitung Gewinnbeteiligung LU): Gemäss Angaben des SECO dürfe die Berechnung des Eigenlohns nach Vorbild der Berechnung des Tätigkeitsentgelts in der interkantonalen Steuerauscheidung erfolgen. Die entsprechenden Prozentsätze zur Berechnung des Tätigkeitsentgelts würden auch für die bedingte Gewinnbeteiligung verwendet. Der maximale Eigen-

lohn, welcher als unbeachtlich für die bedingte Gewinnbeteiligung gelte, betrage CHF 180'000.--. Des Weiteren könne der Eigenlohn angepasst werden, sollte er sich nicht im Rahmen der Vorjahre (2018/2019) und des Marktes bewegen.

61 Nachfolgend stellt sich die Frage, ob sich solche in der kantonalen Praxis etablierten Korrekturmöglichkeiten des steuerbaren Jahresgewinns als bundesrechtskonform erweisen. Es gilt der Grundsatz der einheitlichen Anwendung des Bundesrechts, wobei es Spielräume in der Rechtsanwendung nur im Bereich offener Normen geben kann, das heisst bei Einräumung von Ermessen oder Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe (vgl. BGE 107 Ib 89 E. 3c S. 93; TSCHANEN, Erlass und Umsetzung von Bundesrecht, S. 30).

3.1.2 Auslegung

62 Zur Ermittlung des wahren Sinns von Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz und Art. 8e HFMV 20 ist eine Auslegung nach dem Grundsatz des Methodenpluralismus vorzunehmen (vgl. bereits vorne, Rz. 26). Eine Abweichung vom klaren, sprich: eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut darf dabei nur dann erfolgen, wenn triftige Gründe dafür vorliegen, dass der Wortlaut nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben (BGE 142 II 80 E. 4.1 S. 91).

3.1.2.1 Grammatikalisches Element

63 Gemäss klarem Wortlaut von Art. 8e HFMV 20 ist für die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung nach Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz der steuerbare Jahresgewinn 2021 vor Verlustverrechnung nach den Art. 58–67 DBG massgeblich. Die Behandlung des Unternehmensergebnisses in der Rechnungslegung wird in Art. 8e HFMV 20 nicht geregelt, obschon dem Bundesrat in Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz die diesbezügliche Kompetenz eingeräumt wurde. Der Wortlaut der Norm – sowie auch der entsprechenden Sachüberschrift – lässt für die Kantone keinen Spielraum offen, von den bundesrechtlichen Vorgaben

der Massgeblichkeit des steuerbaren Jahresgewinns 2021 vor Verlustverrechnung abzuweichen und den steuerbaren Jahresgewinn durch zusätzliche Faktoren zu korrigieren.

3.1.2.2 Systematische Auslegung

64 Art. 12 Abs. 1^{sexies} Covid-19-Gesetz sieht vor, dass für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken in allen Kantonen die Anspruchsvoraussetzungen des Bundesrechts unverändert eingehalten werden müssen; vorbehalten bleiben weitergehende Härtefallmassnahmen eines Kantons, die dieser vollständig selber finanziert. Die Anspruchsvoraussetzungen im kantonalen Recht für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken dürfen damit nicht strenger ausgestaltet werden als im Bundesrecht (vgl. Botschaft vom 17. Februar 2021, S. 27). Diese Bestimmung macht bereits vor dem Hintergrund Sinn, dass der Bund einen Finanzierungsanteil von 100 Prozent an den Härtefallmassnahmen nach Art. 12 Abs. 1 Covid-19-Gesetz zugunsten von Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken leistet (Art. 12 Abs. 1^{quater} lit b Covid-19-Gesetz).

65 Die Sachüberschrift von Art. 12 Covid-19-Gesetz lautet «Härtefallmassnahmen für Unternehmen: Voraussetzungen». Gemeint sind damit die Voraussetzungen für die Unterstützung der Härtefallmassnahmen der Kantone durch den Bund. Der Bund führte als Voraussetzung für seine Unterstützung mit der Änderung des Covid-19-Gesetzes vom 19. März 2021 unter anderem die bedingte Gewinnbeteiligung ein (Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz). Art. 12 Abs. 1^{sexies} Covid-19-Gesetz, welcher vorsieht, dass die Anspruchsvoraussetzungen im kantonalen Recht für Unternehmen mit einem Jahresumsatz über 5 Millionen Franken nicht strenger ausgestaltet werden können als im Bundesrecht («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.»), gilt damit auch mit Bezug auf Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz und somit auch auf Art. 8e HFMV 20. Es kann einem Kanton damit nicht erlaubt sein, den Anspruch eines Unternehmens

mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken auf einen grundsätzlich nicht rückzahlbaren Beitrag qua eigene Regelung zur Gewinnabgabe zu schmälern (vgl. auch die Erläuterungen 22 HFMV 20, Ziff. 2, wo festgehalten wird, dass die zwingenden Vorgaben in Gesetz und Verordnung u.a. bezüglich Anspruchsvoraussetzungen von den Kantonen ohne Abweichung zu übernehmen sind). Der Kanton hatte denn auch bei Kenntnis des Jahresabschlusses 2021 des Unternehmens sowie allfälliger steuerlicher Verluste für das Geschäftsjahr 2020 zum Zeitpunkt der Zusicherung oder der Auszahlung des Härtefallbetrags die Pflicht, diese bei der Festlegung des Härtefallbeitrags zu berücksichtigen. Dies deutet ebenfalls darauf hin, dass Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz und Art. 8e HFMV 20 Anspruchsvoraussetzungen regeln, die von allen Kantonen unverändert eingehalten werden müssen.

66 Das Verhältnis von Art. 8e HFMV 20 zu Art. 12 Abs. 1^{sexies} und Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz führt damit zum Schluss, dass den Kantonen kein Spielraum belassen werden sollte, von den bundesrechtlichen Vorgaben der Massgeblichkeit des steuerbaren Jahresgewinns 2021 vor Verlustverrechnung abzuweichen und den steuerbaren Jahresgewinn durch zusätzliche Faktoren zu korrigieren.

3.1.2.3 Historische Auslegung

67 In der parlamentarischen Debatte zur Einführung der bedingten Gewinnbeteiligung waren sich Nationalrat und Ständerat nicht einig. Im Nationalrat hat sich zunächst die Auffassung durchgesetzt, dass Unternehmen nicht zu einer Eigenleistung im Sinne von zusätzlicher Zuführung von Liquidität im Rahmen des Härtefallprogramms und bei Gewinnen nicht zu Rückzahlungen von A-Fonds-perdu-Beiträgen verpflichtet werden sollten (vgl. Votum Badran Jacqueline, AB N 232 vom 8. März 2021, 21.016). Hauptargumente für diese Auffassung waren, dass Rückzahlungen von A-fonds-perdu-Beiträgen das Prinzip «à fonds perdu» konterkarieren, der Anreiz geschaffen würde, keine Gewinne zu schreiben und stattdessen höhere Löhne ausbezahlen sowie die Gewinne helfen würden, die Strukturen der Unternehmen zu erhalten und ihnen ermöglichen, weitere Innovation zu betreiben (Votum Badran Jacqueline, AB N 232 vom 8. März 2021, 21.016; Votum Schneeberger Daniela, AB N 416 vom 11. März 2021, 21.016).

68 Als Argumente für eine Gewinnablieferung wurden in der Debatte vor allem angeführt, dass Steuergelder nicht direkt in Gewinne fliessen sollten (vgl. Votum Grossen Jürg AB N 417 vom 11. März 2021, 21.016) und dass es politisch nicht zu erklären wäre, dass, wer im gleichen Jahr, in dem er einen A-Fonds-perdu-Beitrag erhält, einen Gewinn erzielt, diesen nicht zurückbezahlen muss. Dabei wurden buchhalterische Gestaltungsspielräume explizit vorbehalten («[...] gehe ich davon aus, dass die meisten Buchhalter schlau genug sind, einen Gewinn auszuweisen») (vgl. Votum Maurer Ueli, AB N 238 vom 8. März 2021, 21.016).

69 Der Bundesrat hat in der Folge mit Art. 8e HFMV 20 entsprechend der Äusserung von Bundesrat Ueli Maurer in der nationalrätlichen Debatte denn auch keine besonderen, zum DBG zusätzlichen Vorschriften bezüglich Rechnungslegung eingeführt. Vielmehr wurde darin der Wille des Gesetzgebers umgesetzt, dass allfällige Gewinne im Jahr der Ausrichtung des A-fonds-perdu-Beitrags grundsätzlich (im Umfang maximal bis zur Höhe des ausgerichteten Beitrags) zurückzahlen sind, zumal etwas anderes politisch nicht zu erklären wäre. Eine über die Vorgaben im DBG hinausgehende Einschränkung der buchhalterischen Gestaltungsspielräume wollten die Eidgenössischen Räte damit jedoch nicht verbinden und insbesondere auch nicht den Kantonen ermöglichen, solche Einschränkungen einzuführen.

3.1.2.4 Teleologische Auslegung

70 Mit Art. 12 Covid-19-Gesetz haben die eidgenössischen Räte die Gesetzesgrundlage für die Beteiligung des Bundes an kantonalen Unterstützungsmassnahmen für Härtefälle geschaffen. Damit sollen Härtefälle abgedeckt werden, die direkt oder indirekt auf behördliche Massnahmen zurückzuführen sind (Erläuterungen 22 HFMV 20, Ziff. 1).

71 Mit der Einführung der bedingten Gewinnbeteiligung für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken sollte gegenüber der Öffentlichkeit ein politisches Zeichen gesetzt werden; Unternehmen, welche im Jahr des Empfangs von Härtefallbeiträgen steuerbare Gewinne machen, sollten die erhaltenen

Härtefallbeiträge im Umfang dieser Gewinne zurückbezahlen müssen. Die bedingte Gewinnbeteiligung sollte jedoch keineswegs dazu führen, dass durch die Kantone über Art. 8e HFMV 20 strengere Anspruchsvoraussetzungen für Härtefallbeiträge eingeführt werden bzw. Gewinne abgeschöpft werden, die ausserhalb der Massnahmezeiten erwirtschaftet wurden.

72 Damit führt auch die ratio legis von Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz und Art. 8e HFMV zum Schluss, dass die sich in der kantonalen Praxis etablierten Korrekturen vom steuerbaren Gewinn zur Berechnung der Gewinnbeteiligung bundesrechtswidrig sind.

3.1.3 Auslegungsergebnis

73 Die Auslegung von Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz und des diese Bestimmung konkretisierenden Art. 8e HFMV 20 führt zum Schluss, dass die kantonalen Vollzugsbehörden am steuerbaren Jahresgewinn nur jene Korrekturen vornehmen dürfen, die ausdrücklich im Covid-19-Gesetz und in der darauf basierenden HFMV 20 bzw. HFMV 22 vorgesehen sind. Anderweitige Korrekturen des steuerbaren Jahresgewinns, als nach den Artikeln 58–67 DBG vorgesehen, etwa Beschränkungen der Bildung von Arbeitgeberbeitragsreserven oder eine Beschränkung des Eigenlohnes, sind unzulässig.

3.2 Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken

3.2.1 Rechtliche Grundlagen

74 Mit der Änderung vom 19. März 2021 hat der Gesetzgeber in Art. 12 Covid-19-Gesetz eine neue Finanzierungsstruktur eingeführt: Der Bund leistet den Kantonen einen Finanzierungsanteil von 70 Prozent an ihre Härtefallmassnahmen nach Art. 12 Abs. 1 Covid-19-Gesetz zugunsten von Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken (Art. 12 Abs. 1^{quater} Covid-19-Gesetz in der Fassung vom 19. März 2021). Voraussetzung für die Unterstützung kantonalen Massnahmen für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken ist, dass die Mindestanforderungen des Bundes eingehalten werden (Art. 12

Abs. 1^{sexies} Satz 1 Covid-19-Gesetz). Die Kantone entscheiden für diese Unternehmen somit frei, ob sie Härtefallmassnahmen ergreifen und, falls ja, wie sie diese ausgestalten (Botschaft vom 17. Februar 2021, S. 18; BGer, U.v. 28. September 2022, 2C_8/2022, E. 1.3.4).

75 Keine bundesrechtliche Mindestanforderung für die Unterstützung von Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken stellt dabei die Einführung einer kantonalen, bedingten Gewinnbeteiligung dar. Dies ergibt sich aus dem klaren Wortlaut von Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz, welcher die bedingte Gewinnbeteiligung lediglich für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken vorsieht (vgl. auch Art. 8e HFMV 20), ebenso wie aus der parlamentarischen Debatte im Nationalrat, wo lediglich über die Verlagerung der Jahresumsatzgrenze zur bedingten Gewinnbeteiligung auf 250 Millionen Franken diskutiert wurde (vgl. nur Votum Badran Jacqueline, AB N 414 vom 11. März 2021, 21.016). Da den Kantonen jedoch freisteht, wie sie die Härtefallmassnahmen für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von bis 5 Millionen Franken ausgestalten, steht es ihnen auch frei, eine bedingte Gewinnbeteiligung einzuführen.

3.2.2 Anforderungen an kantonale Bestimmungen betreffend bedingte Gewinnbeteiligung

3.2.2.1 Grundlage in einem formellen Gesetz

76 Zuzolge Art. 5 Abs. 1 BV ist Grundlage und Schranke staatlichen Handelns das Recht (Legalitätsprinzip). Das Legalitätsprinzip umfasst das Erfordernis des Rechtssatzes und das Erfordernis der Gesetzesform. Vorliegend von Relevanz ist das Erfordernis der Gesetzesform bzw. der genügenden Normstufe, welches besagt, dass alle wichtigen Rechtsnormen, welche dem Staat als Handlungsgrundlage dienen, in einem Gesetz in formellem Sinne enthalten sein müssen (WIEDERKEHR/RICHLI, Rz. 1275, m.H. auf die Rechtsprechung).

77 Die Regelung einer bedingten Gewinnbeteiligung, wie in Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz in der Fassung vom 19. März 2021 vorgesehen, ist der Eingriffs-

verwaltung zuzuordnen, da damit – unter gegebenen Voraussetzungen – die Abgabe des Gewinns bzw. die Rückgabe der Härtefallentschädigung statuiert wird. Eine Härtefallentschädigung ist nach der hier vertretenen Auffassung der Struktur nach nicht als eigentliche Subvention im Sinne einer Finanzhilfe bzw. als Staatsbeitrag zu taxieren. Die Gerichtspraxis spricht sich – soweit überblickbar – tendenziell zwar dafür aus, dass es sich bei kantonalen Beiträgen an Betriebe im Rahmen von Härtefallmassnahmen um Subventionen handelt (vgl. etwa BGer, U.v. 28. September 2022, 2C_8/2022, E. 1.2; VGer ZH, U.v. 10. November 2022, VB.2022.00099, E. 4.1). Eine solche Qualifikation ist jedoch wenig nachvollziehbar, was im Übrigen etwa vom Verwaltungsgericht des Kantons Zürich selbst eingestanden wird, wenn es ausführt, dass für die Härtefallbeiträge untypischerweise keine Zweckbindung angeordnet wird (vgl. VGer ZH, U.v. 10. November 2022, VB.2022.00099, E. 4.3). Subventionen im Sinne von Finanzhilfen gemäss Art. 3 Abs. 1 des Subventionsgesetzes (SuG; SR 616.1) oder von Subventionen im Sinne von § 3 Abs. 1 Staatsbeitragsgesetz ZH (LS 132.2) sind geldwerte Vorteile, die Empfängern ausserhalb der Verwaltung gewährt werden, um die Erfüllung einer vom Empfänger gewählten Aufgabe/Leistung zu fördern oder zu erhalten. Wesentlich für die Struktur einer so definierten Subvention ist unter anderem die Verhaltensbindung. Der geldwerte Vorteil wird nur bei Erfüllung einer genau bestimmten Aufgabe gewährt (BUNDI, S. 11).

78 Bei Härtefallbeiträgen gründet die Leistung des Staates nicht auf der Erfüllung einer bestimmten Aufgabe seitens des Privaten und sie bezwecken keine Verhaltensbindung. Sinn und Zweck der kantonalen Härtefallbeiträge ist vielmehr die Entschädigung eines aufgrund behördlicher Massnahmen verursachten Härtefalls (so auch Votum Badran Jacqueline, AB N 232 vom 8. März 2021, 21.016). Charakteristisch für Härtefallbeiträge ist somit die Entschädigung von auf behördliche Massnahmen zurückzuführenden Härtefällen, womit es sich dabei nicht um Subventionen handelt (so auch Tribunal Cantonal VD, Urteil vom 26. Mai 2023, CCST.2022.0004, E. 5). Von einer Subvention kann höchstens insofern gesprochen werden, als damit der bundesrechtliche Begriff der Abgeltung gemeint ist. Abgeltungen im Sinne von Art. 3 Abs. 2 lit. a SuG sind Leistungen an Empfänger ausserhalb der Bundesverwaltung zur Milderung oder zum Ausgleich von finanziellen Lasten, die sich aus der Erfüllung von bundesrechtlich

vorgeschriebenen Aufgaben ergeben (vgl. RICHLI, S. 80). Eine Rückforderung von Härtefallbeiträgen kann somit nach der hier vertretenen Auffassung nicht etwa gestützt auf Rückforderungstatbestände kantonaler Subventionsgesetze erfolgen.

- 79 Die Rückforderung einer zu Recht geleisteten Entschädigungszahlung stellt einen schweren Eingriff in die Rechtsposition eines Entschädigten dar. Erforderlich ist somit eine ausdrückliche Grundlage in einem formellen Gesetz, welche in genügender Bestimmtheit die Anforderungen an eine Rückzahlung der Entschädigung bei Gewinnen vorsieht. Im Übrigen könnten A-Fonds-perdu-Beiträge selbst bei Qualifikation als Subvention nicht einfach mit dem Hinweis zurückgefordert werden, sie würden die Aufwendungen übersteigen oder sie seien zu Unrecht zugesichert oder ausbezahlt worden (vgl. z.B. § 11 Abs. 2 lit. c und § 14 Abs. 1 Staatsbeitragsgesetz ZH; vgl. dazu auch VGer ZH, U.v. 10. November 2022, VB.2022.00099, E. 4.1), sondern wäre hierfür ebenfalls eine genügend bestimmte Regelung in einem formellen Gesetz erforderlich.

3.2.2.2 Anforderungen des Rechtsgleichheitsgebots (Art. 8 Abs. 1 BV)

- 80 Gemäss Art. 8 Abs. 1 BV sind alle Menschen vor dem Gesetz gleich. Ein Erlass verstösst gegen das Gebot der Rechtsgleichheit in der Rechtssetzung, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder wenn er Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Gleiches ist nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln (vgl. BGE 145 II 206 E. 2.4.1 S. 211). Dem Gesetzgeber bleibt im Rahmen dieser Grundsätze und des Willkürverbots ein weiterer Gestaltungsspielraum (vgl. BGE 142 V 488 E. 7.1 S. 498). Eine Ungleichbehandlung kann etwa aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse oder aufgrund der Ziele des Gesetzes gerechtfertigt sein. Der Gesetzgeber darf bis zu einem gewissen Grad schematisieren und pauschalisieren, wenn diese Schematisierungen bzw. Pauschalisierungen tendenziell vernünftig und sachgerecht erscheinen (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 576; BGE 131 1205 E. 3.2 S. 215).

81 Sofern ein Kanton Härtefallmassnahmen sowohl zugunsten von Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken als auch zugunsten von Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken vorsah – davon ist auszugehen –, bestand die Situation, dass für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken die Bestimmung von Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz zur Anwendung gelangte. Das heisst, die Kantone waren gehalten, die bedingte Gewinnbeteiligung exakt nach dieser Bestimmung zu vollziehen, wenn sie in den Genuss des Finanzierungsanteils des Bundes im Sinne von Art. 12 Abs. 1^{quater} Covid-19-Gesetz kommen wollten – wovon selbstredend auszugehen ist.

82 Es besteht in solchen Fällen keinerlei vernünftiger Grund, die Regelung einer bedingten Gewinnbeteiligung für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken strenger bzw. für die Unternehmen nachteiliger auszugestalten. Im Gegenteil: Bei (kleinen und mittelständischen) Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken erschien die wirtschaftliche Gefährdung aufgrund der Covid-19-Massnahmen um einiges grösser als bei Grosskonzernen, weshalb an eine bedingte Gewinnbeteiligung bei Unternehmen mit einem Jahresumsatz von bis zu 5 Millionen tendenziell strengere Anforderungen zu stellen sind.

83 Damit ist festzuhalten, dass aufgrund des Rechtsgleichheitsgebots (Art. 8 Abs. 1 BV) eine bedingte Gewinnbeteiligung für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von bis zu 5 Millionen auf kantonaler Ebene nicht strenger ausgestaltet – und im Übrigen auch nicht vollzogen – werden darf, als dies bei der Regelung von Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz der Fall ist.

IV. BEANTWORTUNG DER FRAGEN

84 Aufgrund der vorstehenden Ausführungen sind die Gutachtensfragen wie folgt zu beantworten:

- 1) *Wie wurde der ursprüngliche Zweck/Charakter der Härtefallentschädigungen nachträglich verändert bzw. umgedeutet?*

Die Härtefallbeiträge bezweckten wie bereits die Covid-Kredite die unmittelbare Sicherung der Existenz von Schweizer Unternehmen und des unmittelbaren Erhalts von Arbeitsplätzen und sollen eine Fortführung der Geschäftstätigkeit ermöglichen. Die Auswirkungen der Gesundheitsschutzmassnahmen auf Wirtschaft und Gesellschaft infolge des Coronavirus sollten dadurch soweit wie möglich minimiert werden. Die Härtefallregelung verfolgte sodann konjunkturpolitische wie auch strukturpolitische Ziele. Für die Inanspruchnahme von Härtefallbeiträgen wurden Ende 2020/anfangs 2021 zunehmend bürokratische Hürden aufgebaut. Diese sind insofern nachvollziehbar, als sie die Verhinderung der missbräuchlichen Verwendung von A-fonds-perdu-Beiträgen bezwecken (Verwendungsbeschränkungen) und den unterschiedlichen Unternehmen besser Rechnung tragen (Mitberücksichtigung der Fixkosten). Soweit damit jedoch Rückzahlungspflichten eingeführt werden, wie dies etwa bei einer bedingten Gewinnbeteiligung der Fall ist, wird damit die Entschädigungscharakter der Härtefallbeiträge verkannt.

- 2) *Sind die Verwendungsbeschränkungen nach Art. 12 Abs. 1^{ter} Covid-19-Gesetz / Art 6 HFMV 20 / Art. 3 HFMV 22 oder entsprechende kantonale Bestimmungen auch auf andere Fälle als «Missbrauchsfälle» (d.h. vorsätzliche und sachlich nicht begründbare Verletzung einer Verwendungsbeschränkung) anwendbar?*

Die Auslegung von Art. 12 Abs. 1^{ter} Covid-19-Gesetz führt zum Schluss, dass der zunächst scheinbar klare Wortlaut dieser Bestimmung bei genauerem Hinsehen zahlreiche Sachverhalte bzw. Geschäftsvorgänge nicht erfasst. Der Gesetzgeber versuchte zwar, Ausnahmetatbestände über einen Minderheitsantrag im Nationalrat zu statuieren. Die Formulierung derselben war indessen derart unglücklich, dass sich darüber auch keine Diskussion im ohnehin eiligen Gesetzgebungsprozess entfalten konnte. Gleichwohl blieb der Zweck der Bestimmung im Gesetzgebungsverfahren unbestritten und sollte es einzig um die Missbrauchsbekämpfung gehen. Dass die Vermeidung von Missbräuchen im Vordergrund steht, ergibt sich ebenso aus der systematischen Auslegung.

Konkret soll durch die Verwendungsbeschränkungen verhindert werden, dass die staatlichen Unterstützungsleistungen direkt durch eine Übertragung von überschüssiger Liquidität infolge eines Betriebsgewinns namentlich von der juristischen Person (in der Regel AG, GmbH) als Begünstigte der Härtefallmassnahme an den Inhaber oder Dritte abfliessen. Kein Missbrauch liegt aber vor, wenn ein Unternehmen die Auszahlung der Dividende rückgängig macht. Kein Missbrauch und damit keine Verletzung einer Verwendungsbeschränkung ist im Regelfall auch die Ausschüttung von Liquidität, wenn diese sachlich bzw. geschäftsmässig begründet ist. Keine Verletzung einer Verwendungsbeschränkung stellen in der Regel somit die Ausschüttung eines Liquidationsgewinns (Betriebsaufgabe, Betriebsverkauf) oder Vorgänge rund um eine Umstrukturierung dar. Sofern die Verwendungsbeschränkungen auf Einzelfirmen oder Personengesellschaften überhaupt anwendbar sind – was aus dem Wortlaut der Bestimmung gerade nicht klar ist –, bildet die Reduktion des Geschäftsvermögens in der Regel ebenfalls kein Missbrauch, sondern ein sachlich oder betrieblich begründeter Vorgang.

- 3) *Eventualiter: Ist es zulässig, im Falle einer nicht-vorsätzlichen oder sachlich begründbaren Verletzung einer Verwendungsbeschränkung nach Art. 12 Abs. 1^{ter} Covid-19-Gesetz / Art. 6 HFMV 20 / Art. 3 HFMV 22 nicht rückzahlbare Beträge vollständig zurückzufordern?*

Wird die Verwendungsbeschränkung gleichwohl weit ausgelegt und auf die soeben genannten Sachverhalte angewendet und missachtet ein unterstütztes Unternehmen entgegen seiner gegenüber dem jeweiligen Kanton abgegebenen Bestätigung Verwendungsbeschränkungen, haben die kantonalen Vollzugsbehörden allfällige Rückforderungen der bezahlten Härtefallgelder in einem spezifischen Gesetz im formellen Sinne vorzusehen. Die Rückforderungsregelung muss es den Behörden zudem erlauben, einen Ermessensentscheid zu treffen, bei dem sie insbesondere dem Zweck der Verwendungsbeschränkungen (Missbrauchsbekämpfung) sowie dem Verhältnismässigkeitsprinzip Rechnung tragen können. Dabei wird in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips selbst in einem Missbrauchsfall (nicht sachlich oder betrieblich begründet) kaum je die Rückzahlung des vollständigen A-

fonds-perdu-Beitrags erforderlich sein, sondern lediglich die Rückzahlung im Umfang der Verletzung der betreffenden Verwendungsbeschränkung.

- 4) *Unternehmen mit Jahresumsatz über 5 Millionen Franken: Ist beim Vollzug der bedingten Gewinnbeteiligung nach Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz eine von Art. 58 bis Art. 67 DBG abweichende Berechnung des Jahresgewinns (sog. zweistufiges Vorgehen) zulässig?*

Die Auslegung von Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz (in der Fassung vom 20. März 2021) und des diese Bestimmung konkretisierenden Art. 8e HFMV 20 (in der Fassung vom 1. April 2021) führt zum Schluss, dass die kantonalen Vollzugsbehörden am steuerbaren Jahresgewinn nur jene Korrekturen vornehmen dürfen, die ausdrücklich im Covid-19-Gesetz und in der darauf basierenden HFMV 20 bzw. HFMV 22 vorgesehen sind. Anderweitige Korrekturen des steuerbaren Jahresgewinns, als nach den Artikeln 58–67 DBG vorgesehen, etwa Beschränkungen der Bildung von Arbeitgeberbeitragsreserven oder eine Beschränkung des Eigenlohnes, sind unzulässig.

- 5) *Unternehmen mit Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken: Ist beim Vollzug von entsprechenden kantonalen Bestimmungen (bedingte Gewinnbeteiligung anhand des steuerbaren Jahresgewinns) eine von der massgebenden Steuergesetzgebung abweichende Berechnung des Jahresgewinns (sog. zweistufiges Vorgehen) zulässig?*

Sofern ein Kanton Härtefallmassnahmen sowohl zugunsten von Unternehmen mit einem Jahresumsatz von bis 5 Millionen Franken als auch zugunsten von Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken vorsah, darf aufgrund des Rechtsgleichheitsgebots (Art. 8 Abs. 1 BV) eine bedingte Gewinnbeteiligung für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von bis zu 5 Millionen auf kantonaler Ebene nicht strenger ausgestaltet – und im Übrigen auch nicht vollzogen – werden, als dies bei der Regelung von Art. 12 Abs. 1^{septies} Covid-19-Gesetz der Fall ist.

Freundliche Grüsse



Prof. Dr. iur. Isabelle Häner



Dr. iur. Livio Bundi