

LU_GERICHTE 7H 24 121 vom 25. April 2025

LU Gerichte, 2025-04-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_7H_24_121

FR: LU_GERICHTE 7H 24 121 du 25 avril 2025

IT: LU_GERICHTE 7H 24 121 del 25 aprile 2025

Regeste

Bedingte Gewinnbeteiligung bei ausgerichteten nicht rückzahlbaren Covid-19-Härtefallbeiträgen. Sowohl eine echte als auch eine unechte Rückwirkung von § 3b der Kantonalen Härtefallverordnung in der Fassung vom 20. April 2021 scheiden aus (E. 5). Für die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung ist auf den steuerbaren Jahresgewinn des Unternehmens abzustellen (E. 7). Die Berichtigung von ausserordentlichen Abschreibungen hinsichtlich der für die Gewinnbeteiligung massgebenden Geschäftsjahre ist zulässig (E. 7.2.3). Mit Vorliegen der definitiven Steuerveranlagung 2021 konnte die Vorinstanz noch keine Kenntnis von einer allfälligen Rückforderung haben, sondern erst nach deren Prüfung und der Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung. Im konkreten Fall keine Verjährung des Rückforderungsanspruchs aus bedingter Gewinnbeteiligung (E. 11.2). | Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-Gesetz; Art. 8e HFMV 20; § 3b Kantonale Härtefallverordnung Covid-19. | Verschiedenes

Erwägungen

E. 1.1

Im vorliegenden Fall geht es um die Rückzahlung von Unterstützungsleistungen, welche an Unternehmen im Kanton Luzern erfolgten, die aufgrund der Natur ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit von den Folgen der Covid-19-Pandemie besonders betroffen waren und Härtefälle darstellten. Massgeblich sind die bundesrechtlichen Regelungen zur Bewältigung der Covid-19-Epidemie (Bundesgesetz über die gesetzlichen Grundlagen für Verordnungen des Bundesrates zur Bewältigung der Covid-19-Epidemie [Covid-19-Gesetz; SR 818.102], Verordnungen über Härtefallmassnahmen für Unternehmen im Zusammenhang mit der Covid-19-Epidemie [Covid-19-Härtefallverordnung 2020, HFMV 20, SR 951.262; Covid-19-Härtefallverordnung 2022, HFMV 22, SR 951.264]) sowie die kantonalen Normen, namentlich die Verordnung über Härtefallmassnahmen für Luzerner Unternehmen im Zusammenhang mit der Covid-19-Epidemie (Kantonale Härtefallverordnung Covid-19; SRL Nr. 900b).

E. 1.2

Der angefochtene Entscheid erging in Anwendung des Covid-19-Gesetzes, der HFMV 20 bzw. der HFMV 22 sowie der Kantonalen Härtefallverordnung. Gestützt auf § 143 Abs. 1 lit. c in Verbindung mit (i.V.m.) § 148 Abs. 1 lit. c des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SRL Nr. 40) können Entscheide der Departemente nach besonderer Vorschrift direkt mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Gemäss § 18 Abs. 2 der Kantonalen Härtefallverordnung Covid-19 (Fassung gültig seit 1.4.2023) sind Entscheide betreffend Rückforderungen aufgrund bedingter Gewinnbeteiligung nach § 16 der Kantonalen Härtefallverordnung Covid-19 innert 20 Tagen mit Einsprache bei der Dienststelle rawi anfechtbar. Gegen

Einspracheentscheide ist ausdrücklich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Kantonsgericht vorgesehen. Damit ist das Kantonsgericht für die Beurteilung der Streitsache zuständig (LGVE 2021 IV Nr. 12) und die Anforderungen an die Gewährleistung der Rechtsweggarantie sind erfüllt (vgl. BGer-Urteil 2C_32/2020 vom 24.3.2021 [Pra 2021 Nr. 84] E. 1.6).

E. 1.3

Die Einreichung eines Rechtsmittels setzt ein rechtlich geschütztes Interesse an der Aufhebung oder Abänderung des angefochtenen Entscheids, d.h. ein aktuelles und praktisches Rechtsschutzinteresse voraus (vgl. § 129 Abs.1 lit. b und lit. c VRG). Die Beschwerdeführerin ist als Betreiberin des A. _____ in B. _____ im vorliegenden Fall offensichtlich in ihren rechtlichen und tatsächlichen Interessen betroffen. Ihre Beschwerdebefugnis ist daher gegeben. Da die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen ebenfalls erfüllt sind, ist auf die frist- und formgerecht eingereichte Verwaltungsgerichtsbeschwerde einzutreten.

E. 2.1

Ist das Kantonsgericht als einzige kantonale Rechtsmittelinstanz vorgesehen, gilt grundsätzlich die uneingeschränkte Kognition (§ 161a VRG sowie § 156 Abs. 2 i.V.m. §§ 144-147 VRG). Obwohl dem Gericht damit nicht nur Sachverhalts- und Rechts-, sondern auch Ermessenskontrolle zusteht, kann eine gewisse gerichtliche Zurückhaltung bei der Überprüfung – insbesondere gegenüber der sachkundigen Verwaltung bezüglich technischer Fragen – geboten sein. So ist das Kantonsgericht aufgrund der ihm zgedachten Funktion nicht befugt, sein Ermessen ohne weiteres an die Stelle desjenigen der Vorinstanz zu setzen.

E. 2.2

Das vorliegende Verfahren ist vom Untersuchungsgrundsatz (§ 53 VRG) und von der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 37 Abs. 2 VRG) beherrscht. Diese Grundsätze gelten indessen nicht uneingeschränkt. Sie werden ergänzt durch die verschiedenen Mitwirkungspflichten der Parteien (§ 55 VRG), namentlich deren Begründungspflicht (§ 133 Abs. 1 VRG). Zu beachten ist ferner das Rügeprinzip, wonach die Beschwerdeinstanz nur die vorgebrachten Beanstandungen prüft und nicht untersucht, ob sich der angefochtene Entscheid unter schlechthin allen in Frage kommenden Aspekten als korrekt erweist. Im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht hat die Beschwerde führende Partei darzutun, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird (vgl. zum Ganzen: LGVE 2012 II Nr. 28 E. 1c mit Hinweis).

E. 2.3

Der rechtserhebliche Sachverhalt für die vorliegend zu entscheidenden Fragen ergibt sich hinlänglich aus den Akten. Auf weitere Beweismassnahmen kann daher verzichtet werden (sog. antizipierte Beweiswürdigung; BGE 141 I 60 E. 3.3 und 136 I 229 E. 5.3 m.H.). Das gilt namentlich auch für das Begehren der Beschwerdeführerin, bei der Dienststelle Steuern die Akten betreffend Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung zu edieren.

E. 3.1

Gemäss Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-Gesetz (in der Fassung gültig vom 20.3.2021 bis 31.12.2022) leiten Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken, die im Jahr der Ausrichtung eines nicht rückzahlbaren Beitrags einen steuerbaren Jahresgewinn

nach den Art. 58 - 63 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) erzielen, diesen an den zuständigen Kanton weiter; dies aber höchstens im Umfang des erhaltenen Betrags. Der Kanton leitet 95 % der erhaltenen Mittel an den Bund weiter. Der Bundesrat regelt die Einzelheiten, namentlich die Berücksichtigung von Vorjahresverlusten und die Behandlung der Rechnungslegung. Der Bundesrat konkretisierte diese Grundlagen in Art. 8e HFMV 20 (in der Fassung gültig vom 1.4.2021 bis 31.12.2021). Demnach 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. Vom steuerbaren Jahresgewinn abziehbar ist ausschliesslich ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgeblicher Verlust.

E. 3.2

Der Regierungsrat des Kantons Luzern schuf in Anlehnung an Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-Gesetz analoge Regeln für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken. Wenn solche Unternehmen im Jahr der Ausrichtung eines nicht rückzahlbaren Beitrags einen steuerbaren Jahresgewinn nach den §§ 71 - 80 des Steuergesetzes (StG; SRL Nr. 620) erzielen, leiten sie diesen an das Finanzdepartement weiter; dies aber höchstens im Umfang des erhaltenen Beitrags. Die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung erfolgt sinngemäss nach Art. 8e HFMV 20 (§ 3b Kantonale Härtefallverordnung Covid-19 in der Fassung gültig vom 21.4.2021 bis 29.3.2022; Beschlussdatum 20.4.2021). Die Schlussbestimmungen der Kantonalen Härtefallverordnung in der genannten Fassung enthalten in § 18b eine Übergangsbestimmung in Bezug auf die Änderung vom 20. April 2021. Gemäss dessen Absatz 1 gilt die Gewinnbeteiligung gemäss § 3b der Kantonalen Härtefallverordnung für Unternehmen, denen ab dem 21. April 2021 Härtefallgelder zugesichert wurden. Mit Beschluss vom 18. Juni 2021 (und Inkrafttreten am 19. Juni 2021) änderte der Regierungsrat des Kantons Luzern sodann § 3b der Kantonalen Härtefallverordnung. Zur bereits bestehenden Bestimmung kam hinzu, dass ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgeblicher Gewinn dem steuerbaren Jahresgewinn 2021 hinzuzurechnen ist. Mit der Revision der Kantonalen Härtefallverordnung vom 29. März 2022 wurde § 3b inhaltlich in § 11 Abs. 1 der Kantonalen Härtefallverordnung in der seit 30. März 2022 gültigen Fassung überführt.

E. 3.3

Unbestritten ist, dass das Unternehmen der Beschwerdeführerin unter dem Schwellenwert von 5 Millionen Franken Jahresumsatz liegt und deshalb für die bedingte Gewinnbeteiligung allein die kantonalen Rechtsnormen Anwendung finden. Dass Ausgangspunkt für die Anpassung der Kantonalen Härtefallverordnung die Regelung im Covid-19-Gesetz des Bundes war, spielt für die direkte Prüfung der Rechtsgrundlagen keine Rolle. Dennoch sind bei der Auslegung der kantonalen Normen die bundesrechtlichen Bestimmungen zu berücksichtigen; dies betrifft die Motive des Gesetzgebers und die Zielsetzung der konkreten Regelung. Unabhängig davon erachtet indessen die Beschwerdeführerin die geschaffene rechtliche Grundlage unter verschiedenen Gesichtspunkten als nicht ausreichend und die bedingte Gewinnbeteiligung als nicht zulässig.

E. 4.1

Das verfassungsmässige Legalitätsprinzip (Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV; SR 101]) verlangt, dass sich grundsätzlich jedes

Verwaltungshandeln durch einen Rechtssatz legitimieren muss. Grundrechtseinschränkungen, die Gegenstand von Verwaltungsakten (besonders Verfügungen) sind, bedürfen einer gesetzlichen Grundlage; schwerwiegende Einschränkungen müssen "im Gesetz selbst" vorgesehen sein (Art. 36 Abs. 1 BV). Schliesslich sind für Steuern und Abgaben die in der Verfassung niedergelegten Grundsätze zu beachten (Art. 127 BV). Eine Verfügung und damit die Gestaltung einer konkreten Rechtsbeziehung zwischen Verwaltung und einer bestimmten Person darf nur aufgrund von generell-abstrakten Normen erlassen werden (BGE 142 II 182; Erfordernis des Rechtssatzes). Das Erfordernis des Rechtssatzes dient der demokratischen Legitimation, aber auch der Rechtsgleichheit und der Rechtssicherheit. Der Rechtssatz selber wird wiederum durch zwei Prinzipien untermauert: Einerseits muss er genügend bestimmt sein oder die nötige Normdichte aufweisen; andererseits müssen die wichtigen Bestimmungen in einem Gesetz enthalten sein, das vom Parlament – allenfalls unter Mitwirkung des Volkes – beschlossen wird (Erfordernis der Gesetzesform; s. zum Ganzen: Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N 333 ff.).

E. 4.2.1

Der Bund hat es den Kantonen freigestellt, eine bedingte Gewinnbeteiligung im Rahmen der Auszahlung von Härtefallgeldern vorzusehen. Daraus leitet die Beschwerdeführerin ab, dass auch der Kanton Luzern eine formell-gesetzliche Grundlage hätte schaffen müssen, so wie es der Bund im Covid-19-Gesetz getan hat (Art. 12 Abs. 1 septies). Weil der Kanton Luzern kein kantonales Gesetz verabschiedet und namentlich die Rückführung von Unterstützungsgeldern im Fall von Unternehmensgewinnen nicht in einem formellen Gesetz geregelt habe, greife die bedingte Gewinnbeteiligung für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von unter 5 Millionen Franken nicht. Die Regelung auf Stufe kantonale Verordnung verstosse darüber hinaus gegen Art. 36 BV, weil eine Rückforderung von Unterstützungsleistungen, die vorbehaltlos und ausdrücklich als nicht rückzahlbar erklärt wurden, eine schwerwiegende Grundrechtseinschränkung bedeute. Schliesslich sei auch das Bestimmtheitsgebot unbeachtet geblieben; § 3b der Kantonalen Härtefallverordnung sei zu allgemein formuliert und ermögliche somit willkürliche und nicht nachvollziehbare Entscheidungen.

E. 4.2.2

Vorab ist festzuhalten, dass nach Art. 12 Abs. 1 Covid-19-Gesetz (in der bis 31.12.2022 gültig gewesenen Fassung) der Bund auf Antrag eines oder mehrerer Kantone Härtefallmassnahmen dieser Kantone unterstützen konnte, und zwar für 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 waren. Das Bundesrecht räumte Unternehmen aber damit keinen Anspruch auf Härtefallmassnahmen ein, sondern überliess es den Kantonen, zu regeln, ob und unter welchen Voraussetzungen sie Härtefallmassnahmen gewähren (wie die Auszahlung von Härtefallgeldern), und allenfalls einen Anspruch auf Härtefallmassnahmen einzuräumen (BGer-Urteil 2C_48/2024 vom 23.1.2025 E. 3.2). Entsprechendes muss auch für die mit den Härtefallmassnahmen verbundenen Nebenfolgen gelten. Im Zuge der Bewältigung der persönlichen und wirtschaftlichen Folgen der Covid-19-Pandemie erliess der Bundesgesetzgeber einen Rahmenbeschluss, der erstens als gesetzliche Grundlage für die später erlassenen Verordnungen des Bundesrats diene und zweitens den Kantonen eine

gesetzliche Orientierung bot, um rasch, effizient und mit möglichst einfachen Mitteln auf die gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Auswirkungen der Pandemie zu reagieren. Aus dem Wortlaut und dem Sinn des Covid-19-Gesetzes – das u.a. zum Zweck hat bzw. hatte, die persönlichen, gesundheitlichen und wirtschaftlichen Folgen der Covid-19-Pandemie zu bewältigen – lässt sich nicht ableiten, dass die Kantone für die Anordnung ihrer Massnahmen sowie die damit verbundenen Nebenfolgen ein langwieriges Gesetzgebungsverfahren hätten durchführen müssen. Vielmehr stand es den Kantonen frei, ob sie Härtefallmassnahmen ergreifen wollten und, falls ja, in welcher Form diese ausgestaltet werden sollten. Sie konnten die im Bundesrecht festgelegten Mindestanforderungen verschärfen oder eingrenzen (vgl. LGVE 2021 IV Nr. 12 E. 2.2.1). Daraus ergibt sich, dass der Kanton Luzern sowohl die Voraussetzungen für die Auszahlung von Härtefallgeldern als auch das Mittel der hier umstrittenen bedingten Gewinnbeteiligung im Rahmen der Kantonalen Härtefallverordnung bestimmen durfte. Insbesondere konnte die bedingte Gewinnbeteiligung auch für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken festgelegt werden, zumal – wie erwähnt – auch eine Verschärfung der im Bundesrecht festgelegten Mindestanforderungen durch den Kanton vorgenommen werden durfte. Dass einzelne Bestimmungen in der Kantonalen Härtefallverordnung auslegungsbedürftig sind und die konkrete Situation der betroffenen Personen, die eine Rückzahlungsverfügung erhalten haben, unter Berücksichtigung der Verhältnismässigkeit geprüft werden muss, ändert daran nichts. In diesem Zusammenhang führt die Vorinstanz zutreffend aus, dass das Argument der Normstufe grundsätzlich den gesamten Regelungsbereich der Unterstützungsleistungen (insbesondere die Auszahlung der Härtefallgelder) betreffen muss, und nicht nur die Frage der bedingten Gewinnbeteiligung.

E. 4.2.3

Des Weiteren hat die Vorinstanz im Einspracheentscheid umfassend zum Legalitätsprinzip und zu den damit zusammenhängenden Rügen der Beschwerdeführerin Stellung bezogen. Wie sie mit Recht bemerkt, gelten mit Bezug auf die ausbezahlten Härtefallgelder die allgemeinen Bestimmungen des Subventionsrechts, wie dies schon das Kantonsgericht (vgl. LGVE 2021 IV Nr. 12), aber auch das Bundesgericht erkannt haben (BGer-Urteil 2C_142/2022 vom 15.12.2023 E. 1.4.9). Hinsichtlich der Ausführungen im angefochtenen Entscheid zur Zulässigkeit von Nebenbestimmungen, zum Widerruf einer Subventionsverfügung und zur Anwendung des Subventionsrechts kann auf die erwähnten Erwägungen verwiesen werden. Das Bundesgericht stützt sich in seinem den Kanton Luzern betreffenden Urteil auf den Ingress der Kantonalen Härtefallverordnung, der sich auf § 9 Abs. 1 lit. a (Titel: "Staatsbeiträge") des Gesetzes über die Wirtschaftsförderung und die Regionalpolitik des Kantons Luzern bezieht (Wirtschaftsförderungsgesetz; SRL Nr. 900). Obschon Gegenstand der gerichtlichen Beurteilung (vor Bundesgericht) die Frage nach einem Rechtsanspruch auf Covid-19-Härtefallmassnahmen war (dies im Rahmen des Eintretens auf die Beschwerde), ist die Erwähnung des Wirtschaftsförderungsgesetzes auch massgebend, wenn es um die kantonalrechtliche Grundlage für die vom Regierungsrat erlassene Härtefallverordnung und die später eingefügte bedingte Gewinnbeteiligung geht. Gemäss § 4 Abs. 3 des Wirtschaftsförderungsgesetzes können die Leistungen des Kantons im Einzelfall an besondere Bedingungen und Auflagen geknüpft werden. Das Wirtschaftsförderungsgesetz enthält eine zwar nur allgemeine, aber dennoch klare Grundlage für den Erlass von Nebenbestimmungen. Wenn bereits Verfügungen betreffend Auszahlung von Härtefallhilfen kraft kantonalen Rechts mit Bedingungen und Auflagen

verbunden werden können, ist das Wirtschaftsförderungsgesetz umso mehr eine genügende kantonale Gesetzesgrundlage, wenn gleichsam eine Nebenbestimmung generell-abstrakt geregelt wird, nämlich hier in der Verknüpfung eines Unternehmensgewinns mit einer allfälligen Rückzahlung.

E. 4.2.4

Auch unter dem Gesichtspunkt von Art. 36 BV ist § 3b der Kantonalen Härtefallverordnung Covid-19 nicht zu beanstanden. Die Frage nach der schwerwiegenden Einschränkung von Grundrechten ist vor dem Hintergrund der durch die Pandemie geschaffenen Ausnahmesituation zu beantworten. Fest steht, dass die Bewältigung der Pandemie in persönlicher, gesellschaftlicher und wirtschaftlicher Hinsicht zu Massnahmen und Einschränkungen geführt hat. Diese Massnahmen mussten zum Schutz der Bevölkerung und zur Erhaltung der wirtschaftlichen Stabilität so rasch wie möglich getroffen, umgesetzt und kontrolliert werden. Der Umstand, dass alle diese Einschränkungen zeitlich befristet waren, auch wenn sie teilweise jahrelang andauerten, relativiert das Element des schwerwiegenden Eingriffs. Zwar betreffen Betriebsschliessungen, Abstandsvorschriften, Maskentragpflicht und indirekter Impfzwang zweifelsohne die Grundrechte der persönlichen Freiheit, der Versammlungsfreiheit und der Wirtschaftsfreiheit und schränkten diese in erheblichem Mass ein. Daraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass Ausgleichsmassnahmen zur Milderung des Grundrechtseingriffs (hier staatliche Unterstützung als "Gegenleistung" zur nötigen Beschränkung der Wirtschaftsfreiheit) sowie deren Nebenfolgen (wie die Rückzahlung) gestützt auf Art. 36 BV in einem Gesetz im formellen Sinn hätten getroffen werden müssen.

E. 4.3

§ 3b der Kantonalen Härtefallverordnung genügt auch hinsichtlich der Forderung nach ausreichender rechtsstaatlicher Bestimmtheit (Normdichte). Wie erwähnt, orientiert sich die Bestimmung an Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-Gesetz. Unter dem Titel "Bedingte Gewinnbeteiligung" werden Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken erfasst. Grundlage für die Ermittlung des rückzahlbaren Betrags ist der steuerbare Jahresgewinn, für dessen Berechnung auf Bestimmungen des Steuergesetzes verwiesen wird, und die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung erfolgt sinngemäss nach Art. 8e HFMV 20. Diese kantonale Verordnungsbestimmung erfüllt den erforderlichen Bestimmtheitsgrad. Zwar ergeben sich, wie bei vielen generell-abstrakten Normen, Abgrenzungs- und Auslegungsfragen. Dennoch ist der Rahmen für die Ermittlung des Jahresgewinns und für die Berechnung des konkreten Betrags, der zurückbezahlt werden muss (bedingte Gewinnbeteiligung), ausreichend und klar bestimmt. Wenn der Verordnungsgeber (Regierungsrat) bezüglich der materiellen Voraussetzungen auf das Bundesrecht verweist, so kommt dieses als subsidiäres kantonales Recht zur Anwendung (BGer-Urteil 2C_142/2022 vom 15.12.2023 E. 1.4.8). In dieser Konstellation dürfen auch, wie bereits ausgeführt, Zielsetzung, Praxis und Motive des Bundesgesetzgebers bei der Entscheidung der Streitfrage mitberücksichtigt werden. Dass in der Anwendung der Bestimmung schematische und pauschale Überlegungen (Rechtssicherheit) der Verwaltung miteinfließen, macht die Norm allein deshalb nicht zu einer Blankettermächtigung, die der Behörde völlige Freiheit beim Erlass der Rückzahlungsverfügungen geben würde.

E. 4.4

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass § 3b der Kantonalen Härtefallverordnung dem verfassungsmässigen Legalitätsprinzip entspricht.

E. 5.1

Die Beschwerdeführerin erhielt – wie bereits festgestellt – insgesamt Unterstützungsbeiträge in der Höhe von 367'442.-- (Fr. 170'000.-- am 24.3.2021, Fr. 68'000.-- am 18.6.2021 und Fr. 129'442.-- am 7.7.2021 bzw. 9.7.2021). Mit den Verfügungen im Juni und im Juli 2021 wurde das Unternehmen auf die Pflicht zur Gewinnrückführung hingewiesen (sog. bedingte Gewinnbeteiligung). Unbestritten ist, dass die gesetzliche Grundlage für die bedingte Gewinnbeteiligung am 21. April 2021 – und damit nach der ersten Auszahlung, aber vor den weiteren Auszahlungen der Härtefallgelder – in Kraft getreten ist. Dennoch berücksichtigte die Vorinstanz bei der Ermittlung des Betrags, der zurückbezahlt werden muss, auch die erste Tranche der Härtefallgelder (die Summe von Fr. 170'000.--). Sie führte diesbezüglich aus, es handle sich um einen Anwendungsfall einer unechten Rückwirkung. Zum einen werde der Gegenstand der Rückzahlungsverfügung durch zwei Elemente begrenzt, durch die Höhe des steuerbaren Jahresgewinns und durch die Deckelung im Umfang der ausbezahlten Unterstützungsleistungen. Ferner lasse der Wortlaut der gesetzlichen Bestimmungen darauf schliessen, dass eine Rückwirkung beabsichtigt war; entscheidend sei nicht das Datum der Zusicherung (oder Auszahlung) der Beiträge, sondern im Vordergrund stehe das Unternehmen, dem seit diesem Datum Beiträge zugesichert wurden. Die Beschwerdeführerin ist hingegen der Auffassung, es liege eine verpönte echte Rückwirkung vor. Wegen der Schwere des Eingriffs und des irregulären Charakters der Rückwirkung wäre eine klare formell-gesetzliche Grundlage erforderlich gewesen, was aber vorliegend nicht der Fall sei. Im Weiteren kritisiert sie das Begrenzungskriterium des steuerbaren Jahresgewinns. Dieses Kriterium sei gerade nicht berechenbar, weil die Vorinstanz im Einzelfall unzulässige Aufrechnungen und Korrekturen des steuerbaren Jahresgewinns vornehme. Im Folgenden ist daher zu prüfen, ob die erste Auszahlung der Härtefallgelder in Höhe von Fr. 170'000.-- Bestandteil der Rückforderungsverfügung sein kann.

E. 5.2.1

Eine Rechtsnorm entfaltet Geltung, sobald sie erfolgreich in einem Rechtsetzungsverfahren zustande gekommen ist. Das Legalitätsprinzip verlangt, das jeweils geltende Recht zu beachten (Schindler, in: Die schweizerische Bundesverfassung – St. Galler Komm., 4. Aufl. 2023, Art. 5 BV N 29). Die Geltung eines Erlasses ist folglich mit seiner aktuellen Rechtsverbindlichkeit gleichzusetzen. Der frühestmögliche Zeitpunkt, in dem eine Rechtsnorm gilt, ist in der Regel jener des Inkrafttretens. Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2); dies unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen. In materieller Hinsicht sind dagegen grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgebend, die im Zeitpunkt des rechtlich zu ordnenden oder zu Rechtsfolgen führenden Tatbestands Geltung haben bzw. hatten (vgl. BGE 146 V 364 E. 7.1, 140 V 41 E. 6.3.1, 130 V 329 E. 2.3; BGer-Urteil 9C_19/2020 vom 21.9.2020 E. 5.3.1; BVGer-Urteil A-4980/2018 vom 20.5.2019 E. 2.1). Anders gewendet ist die Rechtmässigkeit von Verwaltungsakten (mangels anderslautender übergangsrechtlicher Regelungen) nach der bundesgerichtlichen Praxis grundsätzlich nach der Rechtslage im Zeitpunkt ihres Ergehens zu beurteilen (BGE 141 II 393 E. 2.4).

E. 5.2.2

Aus den in der Bundesverfassung verankerten Grundsätzen der Rechtssicherheit (Art. 5 BV), der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV) sowie Treu und Glauben (Art. 9 BV) wird ein Rückwirkungsverbot bei sog. echten Rückwirkungen bei belastenden Gesetzesänderungen abgeleitet. Neues Recht darf demnach nur auf einen Sachverhalt angewendet werden, der sich abschliessend vor Inkrafttreten dieses Rechts verwirklicht hat, wenn die Rückwirkung ausdrücklich angeordnet oder nach dem Sinn des Erlasses klar gewollt ist, in zeitlicher Beziehung mässig ist, zu keinen stossenden Rechtsungleichheiten führt, sich durch triftige Gründe rechtfertigen lässt und nicht in wohlerworbene Rechte eingreift (sog. echte Rückwirkung; vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 268; Tschannen/Müller/Kern, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl. 2022, § 24 N 560). Die Anwendung neuen Rechts auf einen zeitlich offenen Sachverhalt bzw. einen Vorgang, der zwar unter altem Recht eingesetzt hat, aber beim Inkrafttreten des neuen Rechts noch fort dauert (sogenannte unechte Rückwirkung) ist demgegenüber grundsätzlich zulässig, soweit dem nicht wohlerworbene Rechte entgegenstehen. Sie berührt die Anliegen der Rechtssicherheit weit weniger als die echte Rückwirkung (Tschannen/Müller/Kern, a.a.O., § 24 N 562 mit Hinweisen; BGE 138 I 189 E. 3.4; BGer-Urteil 1C_18/2016 vom 6.6.2016).

E. 5.3.1

Die Vorinstanz knüpft an den Sachumstand an, dass die Beschwerdeführerin nach Inkrafttreten von § 3b der Kantonalen Härtefallverordnung Härtefallgelder erhalten hat. Dieser Umstand habe insofern einen dauernden Sachverhalt begründet, als frühere zugesicherte und ausbezahlte Beiträge für die Höhe der Rückzahlungsverfügung mitberücksichtigt werden müssen, weil der Gesetzgeber auf einen relevanten Jahresgewinn abstelle, der sich grundsätzlich auf die Jahre 2020 und 2021 erstrecke. Diese rechtliche Beurteilung erweist sich indes als fragwürdig.

E. 5.3.2

Einzuräumen ist, dass die Zeitspanne für die rückwirkend erfassten Härtefallgelder – zumindest im vorliegenden Fall – bescheiden ist. Ferner lässt sich die Berufung auf eine unechte Rückwirkung durch öffentliche Interessen rechtfertigen, weil die Härtefallgesetzgebung die Verhinderung von Unternehmensschliessungen und Konkursen, nicht aber eine staatlich subventionierte Überentschädigung zu Lasten der Steuerzahler bezweckt. Dass die schematischen Entscheidungsgrundlagen bei der Zahlung der Härtefallgelder (pauschale Fixkostenansätze) nicht dazu führen sollten und sollen, dass Unternehmen mit öffentlichen Geldern Gewinne erzielen, darf als übereinstimmender politischer Grundsatz der beteiligten Gemeinweisen (Bund und Kantone) gelten.

E. 5.3.3

Für die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung wird auf den steuerbaren Jahresgewinn 2021 abgestellt. Dass kraft Verweises auf das Steuergesetz der steuerbare Erfolg im Jahr 2020 ein Element für die Gewinnermittlung bildet, heisst nicht, dass ein rechtlich relevanter Vorgang bereits vor Inkrafttreten der Gesetzesbestimmung eingesetzt hat und als gleichsam selbstverständliches Sachverhaltselement auf die rechtliche Regelung "vorausweist". Die jeweils ausbezahlten Härtefallgelder sind als unabhängige und für sich abgeschlossene Rechtsakte zu betrachten. Das ergibt sich daraus, dass die jeweiligen Auszahlungen als staatliche Intervention zwar zu Gunsten der Unternehmen, aber als Ausgleich zu den nötigen Zwangsmassnahmen (Schliessungen usw.) erfolgten. Den

Auszahlungen lag ein Gesuch mit den erforderlichen Unternehmensangaben zugrunde. Je nach Unternehmensstruktur und Entwicklung der Pandemie wurden den Unternehmen nur einmal oder mehrmals Summen überwiesen. Selbstverständlich gab es auch Unternehmen, die aus ihren Reserven oder aus Mitteln der wirtschaftlichen Eigentümer die geschäftliche Ausnahmesituation überbrückten. Damit besteht kein fortdauernder, in sich geschlossener Wirkungszusammenhang. Dafür sind die individuellen Gesuche und die speziellen Geschäftsfelder der Unternehmen zu verschieden. Im Übrigen ist zu bemerken, dass § 3b der Kantonalen Härtefallverordnung letztlich der Bereinigung der ausserordentlichen Situation dient und materiell eine befristete Regelung darstellt. Auch unter diesem Gesichtspunkt ist kein Anwendungsfall einer unechten Rückwirkung vorhanden. Daraus folgt, dass die angefochtene Verfügung, was die Auszahlung des Betrags vor dem 21. April 2021 betrifft, einen Fall einer echten Rückwirkung darstellt. Letztere ist mangels einer formell-gesetzlichen Grundlage nicht zulässig. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der Kantonalen Härtefallverordnung. Weder die Schlussbestimmungen noch die Übergangsbestimmungen enthalten eine Regelung, die für eine gewollte Rückwirkung sprechen. Im Gegenteil: § 18b Abs. 1 der Kantonalen Härtefallverordnung legt fest, dass die bedingte Gewinnbeteiligung für Unternehmen gilt, denen ab dem 21. April 2021 Härtefallgelder zugesichert wurden. Unabhängig davon, wie diese Bestimmung im ganzen Zusammenhang konkret ausgelegt werden muss, enthält sie jedenfalls gerade keine Rückwirkungsregel.

E. 5.4.1

Selbst wenn von einer unechten Rückwirkung auszugehen wäre, ist Folgendes festzuhalten: Die Beschwerdeführerin erhielt mit Auszahlungsverfügung vom 24. März 2021 einen ersten Unterstützungsbeitrag von Fr. 170'000.--. In der genannten Verfügung findet sich folgender Abschnitt: "Die Unterstützung für behördlich geschlossene Unternehmen wird in Form von nicht-rückzahlbaren Beiträgen, sogenannten A-fonds-perdu-Beiträge ausbezahlt". Es fragt sich, welcher Sinn dieser Formulierung beizumessen ist.

E. 5.4.2

Hinsichtlich der Auslegungsmethoden gilt das Prinzip des Methodenpluralismus. Es kommen daher die üblichen Auslegungselemente zur Anwendung. Es sind dies die grammatikalische Auslegung (Wortlaut, Wortsinn, Sprachgebrauch), die systematische Auslegung (Verhältnis zu anderen Rechtsnormen, Stellung im Gefüge der Rechtsordnung), die historische Auslegung (der Sinn einer Regel im Zeitpunkt ihrer Entstehung), die geltungszeitliche Auslegung (Normverständnis und Verhältnisse, wie sie zur Zeit der Rechtsanwendung gegeben sind) und die teleologische Auslegung (die mit einer Rechtsnorm verbundene Zweckvorstellung). All diese Elemente, allenfalls ergänzt mit den formalen Auslegungsregeln, sollen zu einer vernünftigen, den Sachumständen des Falls und der umstrittenen Regelung (Norm oder privatrechtliche Erklärung) adäquaten Lösung führen (zum Ganzen: Häfelin/Haller/Keller/Thurnherr, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 11. Aufl. 2024, S. 22 ff.).

E. 5.4.3

Wie bereits ausgeführt, sind die Härtefallgelder im weiteren Sinn eine Art von Subventionen. Der Begriff "A-fonds-perdu-Beitrag" umfasst Investitionen und/oder Sanierungsbeiträge, auf deren Rückzahlung das zahlende Gemeinwesen von vornherein verzichtet. Dass der Verzicht grundsätzlich vorbehalts- und bedingungslos ist, folgt denn

auch aus der Übersetzung vom Französischen ins Deutsche, was nichts Anderes als verlorener Beitrag meint. In der genannten Verfügung ist zudem ergänzend ausdrücklich von "nichtrückzahlbaren Beiträgen" die Rede. Wortsinn und Sprachgebrauch lassen keinen anderen Schluss zu. Die Subventionsempfängerin durfte nach Treu und Glauben von Beginn weg verstehen und darauf vertrauen, die erhaltene Summe ohne Einschränkung zu brauchen und – ungeachtet des Investitions- oder Subventionserfolgs – zu behalten.

E. 5.4.4

Die grammatikalische Auslegung beansprucht hier klarerweise Vorrang, zumal weder aus der Verfügung selbst noch aus der massgebenden Verordnung systematische Auslegungselemente erkennbar sind, die den unmissverständlichen Wortlaut relativieren würden. Dass die Verfügung "historisch" im Rahmen einer die ganze Schweiz betreffenden Ausnahmesituation zu lesen und zu verstehen ist, ändert daran nichts. Es war und ist gerade der Sinn, mittels der Härtefallgelder die wirtschaftliche und (im weiteren Sinn) auch die persönliche Situation zu erleichtern und die für die Gesundheit der ganzen Bevölkerung zwingend gebotenen Massnahmen abzufedern. Dass wegen der Pauschalisierung und der raschen Umsetzung Unternehmen zum Teil Unterstützung erhalten haben, die sie in der Rückschau nicht in dem Ausmass brauchten, ist in diesem Kontext hinzunehmen. Auch wenn Gesetzgeber und Verwaltung staatlich subventionierte Gewinne oder Überentschädigungen aus Rechtsgleichheit- und Gerechtigkeitsüberlegungen nicht akzeptieren, was nachvollziehbar und vernünftig ist, bleibt die Formulierung der Verfügung klar und begründete eine besondere Vertrauensposition der jeweiligen Empfängerin. In diesem Zusammenhang ist nämlich zu beachten, dass staatliche Organe und Private nach Treu und Glauben handeln (Art. 5 Abs. 3 BV). Das Grundrecht der einzelnen Person, von den staatlichen Organen nach Treu und Glauben behandelt zu werden, umfasst verschiedene Teilgehalte, insbesondere den Anspruch auf Schutz des Vertrauens in behördliche Auskünfte und Zusicherungen, ein Verbot widersprüchlichen Handelns und auch einen Schutz vor dem Gesetzgeber (Rückwirkungsverbot). Es kann hier offengelassen werden, ob in der vorliegenden Konstellation der Grundrechtsanspruch nach Art. 9 BV berührt ist. So oder anders kann sich die Beschwerdeführerin – wie zuvor erwähnt – angesichts der Umstände der Auszahlung, des Wortlauts der Verfügung und des Fehlens jeglichen behördlichen Vorbehalts auf eine gefestigte Vertrauensposition berufen, die eine rückwirkende Änderung dieser Grundlage nicht zulässt. Dass die Beschwerdeführerin die Behörde im Rahmen des Gesuchs getäuscht, wesentliche Umstände verschwiegen oder sonst wie den Unterstützungsbeitrag augenscheinlich zweckwidrig verwendet hätte, wird nicht geltend gemacht und ist aus den Akten auch nicht ersichtlich.

E. 5.5

Aus den dargelegten Gründen scheidet sowohl eine echte als auch eine unechte Rückwirkung von § 3b der Kantonalen Härtefallverordnung aus. Folglich ist der Betrag von Fr. 170'000.-- bei der Festlegung der Rückforderung unbeachtlich.

E. 6.1

Die Beschwerdeführerin erachtet die Rückforderung des Gewinns vorab als unbegründet, weil die entsprechenden Verfügungen keinen ausreichenden Hinweis auf eine mögliche (spätere) Rückzahlungsforderung enthielten.

E. 6.2

In der Auszahlungsverfügung vom 18. Juni 2021, mit der Fr. 68'000.-- zugesichert wurden, wurde ausdrücklich auf die Gewinnrückführung hingewiesen. Der entsprechende Absatz enthält die gesetzliche Regelung und ist insoweit auch für einen Laien eine klare rechtliche Belehrung im Hinblick auf die bedingte Pflicht zur Rückzahlung der Härtefallsumme. Dass der entsprechende Absatz auf einem Zusatzblatt mit dem Titel "Rechtliche Informationen" formuliert wurde, spielt keine Rolle. Es war nicht erforderlich, dass diese Belehrungen in den Erwägungen der Verfügung oder im Rechtsspruch selber formuliert wurden. Massgeblich ist, dass sich die Beschwerdeführerin über die gesetzliche Bestimmung zur Gewinnrückführung orientieren konnte. In dem Zusammenhang kann offengelassen werden, ob die rechtlichen Informationen als eigentliche Nebenbestimmungen oder als blosser allgemeine Belehrungen zu qualifizieren sind. In der dritten Auszahlungsverfügung vom 7. Juli 2021 findet sich der Hinweis in der Verfügung selber, d.h. nicht auf einem separaten Blatt, sondern die Belehrung findet sich örtlich vor der Unterzeichnung der Verwaltungsanordnung. Der Unterschied zur zweiten Auszahlungsverfügung liegt darin, dass die Belehrung mit der Revision von § 3b der Kantonalen Härtefallverordnung ergänzt wurde. Mit Inkraftsetzung der geänderten Kantonalen Härtefallverordnung am 19. Juni 2021 war die Bestimmung insoweit erweitert worden, als ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgeblicher Gewinn dem steuerbaren Jahresgewinn 2021 hinzugerechnet wird. Das ist unter dem Aspekt, ob die Subventionsempfängerin – unbesehen der vorhandenen gesetzlichen Grundlagen – um die Pflicht zur Gewinnrückführung wissen musste, nicht weiter von Relevanz. So oder anders bleibt es bei der Feststellung, dass sich die Beschwerdeführerin nicht darauf berufen kann, sie habe mit dem Risiko der Rückzahlung von Geldern nicht rechnen müssen. Schliesslich ist die Beschwerdeführerin auch auf die gültigen Einschränkungen der Verwendung der Beiträge hingewiesen worden (Dividenden- und Tantiemenverbot, keine Rückerstattung von Kapitaleinlagen oder Darlehen an Eigentümer, usw.).

E. 6.3

Wie erwähnt sind diese rechtlichen Hinweise im Hinblick auf eine Rückforderung der Härtefallgelder genügend. Massgeblich ist, dass sich die Beschwerdeführerin über die gesetzliche Bestimmung zur Gewinnrückführung orientieren konnte. In dem Zusammenhang kann offengelassen werden, ob die rechtlichen Informationen als eigentliche Nebenbestimmungen oder als blosser allgemeine Belehrungen zu qualifizieren sind.

E. 7.1.1

Die Beschwerdeführerin hält die Rückzahlungsverpflichtung auch deshalb für unbegründet, weil die Vorinstanz den massgebenden Gewinn falsch ermittelt habe. Sie stützt sich dabei im Wesentlichen auf die ihrer Ansicht nach unzulässigen Abweichungen bei der Ermittlung des steuerbaren Jahresgewinns. Die Berechnung des Jahresgewinns erfolge abschliessend gemäss §§ 71 - 80 StG. Soweit diese Verweisung des Verordnungsgebers überhaupt zulässig sei, dürften jedenfalls keine Aufrechnungen und Korrekturen zu ihren Lasten erfolgen. Dies verbiete der Wortlaut von § 3b der Kantonalen Härtefallverordnung, und auch der Bundesgesetzgeber habe – ausser der Berücksichtigung des Jahresverlusts 2020 – keine weiteren Aufrechnungen und Abzüge zugelassen.

E. 7.1.2

Wie mehrfach erwähnt, lehnt sich § 3b der Kantonalen Härtefallverordnung an Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-Gesetz an. Den Rechtsschriften und den Akten ist zu entnehmen, dass der Kanton Luzern bei der Einführung der bedingten Gewinnbeteiligung von den gleichen Zielen wie der Bundesgesetzgeber ausgegangen ist (E. 3.2 und 3.3). Es rechtfertigt sich daher, betreffend Zielsetzung und Auslegung der Norm auf die bundesrechtliche Regelung zurückzugreifen.

E. 7.1.3

Sowohl im Covid-19-Gesetz als auch in der HFMV 20 wird der Begriff "Jahresgewinn" verwendet. Nach Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-Gesetz und Art. 8e HFMV 20 ist der steuerbare Jahresgewinn gemäss den Art. 58 - 63 DBG massgebend. Diese Bestimmungen befinden sich im DBG im "Dritten Teil: Juristische Personen", "Zweiter Titel: Gewinnsteuer", "1. Kapitel: Steuerobjekt", "2. Abschnitt: Berechnung des Reingewinns". Denn Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (Art. 57 DBG). Steuersubjekt im Bereich der direkten Bundessteuer ist die juristische Person (vgl. Art. 49 Abs. 1 lit. a DBG). Wenn im Covid-19-Gesetz und in der HFMV 20 auf den steuerbaren Jahresgewinn gemäss den Art. 58 - 63 DBG verwiesen wird, kann damit einzig der Jahresgewinn des Unternehmens gemeint sein. Nichts Anderes ergibt sich aus den Materialien zur Einführung von Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-Gesetz. In den Debatten der Räte war stets die Rede vom Unternehmensgewinn (vgl. z.B. Amtl.Bull. SR 2021 S. 98 Votum Ständerat Christian Levrat oder Votum Bundesrat Ueli Maurer; Amtl.Bull. NR 2021 S. 417 Votum Nationalrätin Daniela Schneeberger; Amtl.Bull. NR 2021 S. 419 Votum Bundesrat Ueli Maurer). Politisch war und ist es unbestritten, dass Steuergelder nicht direkt in Gewinne fliessen dürfen (vgl. Amtl.Bull. NR 2021 S. 417 Votum Nationalrat Jürg Grossen). Bereits die Botschaft zur Änderung des Covid-19-Gesetzes vom 17. Februar 2021 hielt fest, dass es insbesondere gelte, Übererschädigungen zu vermeiden, die im Endeffekt die Steuerzahler belasten würden (BB1 2021 285 S. 26). Es ging darum, Unternehmensschliessungen sowie Konkurse zu verhindern. Ziel war die Sicherung des Überlebens der Unternehmen sowie deren Liquidität, nicht aber den Unternehmen mit Hilfe von Steuergeldern Gewinne zu ermöglichen. Diese Motive der gesetzgebenden Organe sind auch für die Auslegung von § 3b der Kantonalen Härtefallverordnung wegleitend (vgl. Urteil des Kantonsgerichts Luzern 7H 23 165 vom 6.3.2025 E. 4.3 f.).

E. 7.1.4

Zutreffend ist, dass die kantonale Regelung sich erstens an derjenigen des Bundesgesetzgebers orientiert und zweitens auf §§ 71 - 80 StG verweist. Diese Normen regeln das Steuerobjekt der Gewinnsteuer. Daraus abzuleiten, dass die Vorinstanz allein diese Normen – ohne irgendwelche Korrekturen – anzuwenden hätte, greift jedoch zu kurz. Wie die Vorinstanz überzeugend darlegt, müssen im Hinblick auf eine Gleichbehandlung aller Unternehmen, die Härtefallgelder erhalten haben und für die das Regime der bedingten Gewinnbeteiligung greift, aussergewöhnliche Positionen der Jahresrechnungen, wie z.B. Lohnaufwand, Wertberichtigungen, Rückstellungen und passive Rechnungsabgrenzungen, geprüft und, soweit sie sachlich nicht begründbar sind, korrigiert werden. Dies gilt für personenbezogene wie für (rein) kapitalbezogene Rechtsformen, in denen die Unternehmen organisiert sind. Dass bei der Beurteilung der Jahresrechnungen bzw. bei Korrekturen (insbesondere Aufrechnungen) die Art des konkreten Unternehmens, dessen Kerngeschäft, die Möglichkeiten von Selbsthilfemassnahmen und allfällige sonstige Hilfeleistungen (z.B. Erwerbsersatz Einkommen, Versicherungsleistungen) berücksichtigt werden müssen, ist

Ausfluss des Umstands, dass es hier nicht um ein Besteuerungs- und Veranlagungsverfahren während einer gleichsam "ordentlichen Wirtschaftsperiode" geht, sondern die Umsatz- und Ertragsdaten vor dem Hintergrund der besonderen, ausserordentlichen Pandemielage zu würdigen sind. Die Verwaltung steht daher in der Pflicht, eine angemessene und berechenbare Lösung bei der Ermittlung des steuerbaren Jahresgewinns 2021 zu erarbeiten. Dass der Verordnungsgeber solche Korrekturen und Anpassungen nicht vorgesehen hat, ändert daran nichts.

E. 7.2.1

Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen die erfolgswirksame Aufrechnung von Sofortabschreibungen. Die aufgerechnete Summe von Fr. 51'782.-- für das Jahr 2021 sei nicht gerechtfertigt. So wie ein Unternehmen nicht linear jährlich die gleichen Investitionen tätigen könne, dürfe von ihm auch nicht eine gleichförmige Abschreibungsquote pro Jahr erwartet werden. Im Übrigen könne sich die Vorinstanz nicht auf § 11 der Kantonalen Härtefallverordnung berufen; diese Bestimmung sei erst per 30. März 2022 in Kraft gesetzt worden.

E. 7.2.2

Die Vorinstanz hat im angefochtenen Einspracheentscheid dargelegt, dass Sofortabschreibungen nicht in jedem Fall zulässig sind. Vor dem Hintergrund der gesetzlichen Ziele – u.a. keine Gewinne auf Kosten der Steuerzahler – sei es geboten, die Abschreibungen zu prüfen und zu korrigieren. Im Fall der Beschwerdeführerin habe festgestellt werden müssen, dass die Abschreibungen in den massgebenden Geschäftsjahren 2020/2021 viel höher ausfielen als in den Geschäftsjahren zuvor. Der Bundesrat habe am 16. März 2020 einen ersten "Lockdown" angeordnet mit der Folge, dass Restaurants und Hotels bis 10. Mai 2020 geschlossen waren. Auch nachher hätten für Gastrobetriebe erhebliche Einschränkungen mit Bezug auf die geschäftliche Tätigkeit bestanden, weshalb Sofortabschreibungen auf Mobilien und Maschinen in diesem Geschäftsjahr nicht nachvollziehbar seien. Weiter begründete die Vorinstanz, Sofortabschreibungen würden akzeptiert, sofern diese einer mehrjährigen (fünf Jahre dauernden) stetig geübten Praxis entsprächen. Weil die Beschwerdeführerin erst im September 2017 gegründet worden war, könne nicht auf eine fünfjährige Periode abgestellt werden. Die Vorinstanz berechnete das überlange Geschäftsjahr 2018 mit Abschreibungen von Fr. 83'000.-- auf ein Geschäftsjahr von zwölf Monaten. Die durchschnittliche Abschreibungssumme – bezogen auf die Geschäftsjahre 2018 und 2019 – beträgt gemäss angefochtenem Entscheid Fr. 53'200.--. Mit der "Vorinformation bedingte Gewinnbeteiligung" vom 8. November 2023 hatte die Vorinstanz die Beschwerdeführerin darüber informiert, dass Sofortabschreibungen generell auf ordentliche Abschreibungen korrigiert würden, da der Gewinnbeteiligung ausschliesslich die Kosten für die entsprechende Periode angerechnet werden könnten. Die Beschwerdeführerin wurde aber eingeladen, Belege für den Fall einzureichen, dass sie schon vor Ausbruch der Covid-19 Pandemie Sofortabschreibungen vorgenommen hat. In der Folge hat dies die Beschwerdeführerin mit E-Mail vom 13. November 2023 getan. Gestützt auf die Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 6. Dezember 2023 wurde dann die Berechnung für die bedingte Gewinnbeteiligung im Entscheid vom 6. März 2024 angepasst; insbesondere wurde der Durchschnitt der Sofortabschreibungen der Jahre 2018 und 2019 mit dem Betrag von Fr. 51'782.-- aufgerechnet, was noch zu einem Gewinn 2021 von Fr. 207'798 führte. Letzterer liegt rund Fr. 21'000.-- tiefer als noch in der Vorinformation angekündigt.

E. 7.2.3

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist die Berichtigung von ausserordentlichen Abschreibungen hinsichtlich der für die Gewinnbeteiligung massgebenden Geschäftsjahre zulässig. Zwar kann eine ausserplanmässige Wertminderung an Vermögensgegenständen und Mobilien in Geschäftsjahren mit Ausnahmecharakter eintreten und muss folglich – zugunsten der Unternehmen – möglich sein. Auf der anderen Seite ist es, wiederum mit Blick auf die Subsidiarität der Härtefallgelder, angemessen und mit dem Ziel der Gleichbehandlung der Unternehmen auch zwingend, dass ausserordentliche Abschreibungen und auch im Mass oder im Zeitpunkt unübliche und kaum erklärbare Aufwendungen auf ein ordentliches Niveau bereinigt werden. Entscheidend ist einerseits, dass die Behörde möglichst einfach und schematisch prüfen kann, und andererseits, dass das Unternehmen plausibel glaubhaft machen kann, warum einzelne "auffällige" Positionen in der Buchhaltung bzw. Jahresrechnung abgebildet wurden. Dass hierzu frühere Geschäftsjahre zum Vergleich herangezogen und die Abschreibungspraxis des Unternehmens berücksichtigt wird, ist nachvollziehbar. Dass ferner hier keine umfassende Richtigkeit (Einzelfallgerechtigkeit) hergestellt werden kann, ist der ex post Betrachtung bei der Bewertung der Wirtschaftsgüter bzw. des Anlage- und Umlaufvermögens geschuldet. Aber dies ist genauso hinzunehmen, wie es in den Jahren 2020 und 2021 richtig war, nach groben und allgemeinen Kriterien die Ansprüche auf Soforthilfe (Härtefallgelder) zu beurteilen. Auch bei der Auszahlung der Härtefallhilfen würden wohl bei einer Rückwärtsbetrachtung und detailtreuer Prüfung aller verfügbaren Unterlagen andere und häufig auch tiefere Summen für die einzelnen Unternehmen resultieren. An dieser Stelle ist nochmals zu betonen, dass Härtefallgelder ausgerichtet wurden, um Unternehmen, die infolge behördlicher Massnahmen zur Bekämpfung der Covid-19-Pandemie akut gefährdet waren, kurzfristig zu stabilisieren. Ihr Zweck bestand folglich gerade nicht darin, bilanziellen Gestaltungsspielräumen – wie etwa freiwilligen Sofortabschreibungen – Rechnung zu tragen oder diese zu kompensieren.

E. 7.2.4

Ausserdem ist nicht entscheidend, dass die Kantonale Härtefallverordnung – im hier relevanten Zeitraum – keine Bestimmungen über Korrekturen und Anpassungen enthielt. Seit dem 30. März 2022 war eine erweiterte Fassung von § 11 der Kantonalen Härtefallverordnung in Kraft. Ausdrücklich wurde festgelegt, dass für die Berechnung des zurückzuführenden Gewinns Sofortabschreibungen in die ordentlichen Abschreibungssätze umgerechnet werden (Abs. 3). Ferner können aussergewöhnliche Positionen in den Jahresrechnungen 2020 bis 2022 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. Ob diese Bestimmungen im vorliegenden Fall unmittelbar anwendbar sind, kann offengelassen werden. Soweit sie sich auf die Ermittlung des massgebenden Gewinns beziehen, haben sie zumindest teilweise einen verfahrensrechtlichen Charakter, was für die sofortige Anwendung der genannten Normen sprechen würde. Aber so oder anders: Die erwähnten Absätze 3 und 4 enthalten Präzisierungen mit Bezug auf die Massgeblichkeit der (steuerrechtlichen) Jahresrechnungen, die nach dem Gesagten ohnehin zulässig sind, soweit sie sich auf sachliche Gründe stützen. Wie zuvor erwähnt, sind nämlich Abweichungen von der steuerrechtlichen Betrachtungsweise zulässig, zumal es nicht um ein Besteuerungs- und

Veranlagungsverfahren während einer "ordentlichen Wirtschaftsperiode" geht (E. 7.1.4).

E. 7.2.5

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass die Vorinstanz zu Unrecht den Kauf der Kaffeemaschine (Fr. 16'000.--) sowie den Kauf der Matratzen (Fr. 45'000.--) unberücksichtigt gelassen und diese Beträge bei der Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung hinzugerechnet habe. Die Beschwerdeführerin hat jedoch nicht nachgewiesen, dass diese Investitionen betrieblich notwendig waren. Die von der Beschwerdeführerin ins Recht gelegte E-Mail wie auch der von ihr aufgeführte Link enthalten lediglich allgemeine Informationen, aus denen nicht hervorgeht, dass zu diesem Zeitpunkt eine notwendige Hotelklassifikation (4-Sterne) anstand oder welche spezifischen Investitionen hierfür erforderlich gewesen wären. Vielmehr ist – wie die Vorinstanz korrekt ausführt (Vernehmlassung S. 32) – davon auszugehen, dass Hotellerie Suisse die Betriebe während der Pandemie nicht mit zusätzlichen Investitionsanforderungen belasten wollte. Angesichts der Subsidiarität der Härtefallhilfen sowie des primären Ziels, das wirtschaftliche Überleben der Unternehmen zu sichern und Insolvenzen zu vermeiden, ist es nachvollziehbar, dass die Vorinstanz diese Investitionen bei der Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung als nicht notwendig betrachtete und diese Aufwendungen unberücksichtigt liess.

E. 8.1

Die Beschwerdeführerin macht zudem geltend, die Korrektur des Lohnes von C. _____ in Höhe von Fr. 45'000.-- sei nicht zulässig. Sie führt aus, dass der Lohnaufwand für C. _____ im Jahr 2021 im Vergleich zu den Jahren 2018 und 2019 höher ausgefallen sei, da er aufgrund des erheblichen Mitarbeitermangels zusätzliche Mehrarbeiten habe leisten müssen. Darüber hinaus habe er als Geschäftsführer während der Pandemie, auch während des Lockdowns, den gesamten administrativen Mehraufwand zu bewältigen gehabt, einschliesslich der Stellung diverser Gesuche an Behörden, der Verhandlungen mit Lieferanten und Geschäftspartnern sowie der wiederholten Information an Gäste und Mitarbeiter. Die Tatsache, dass C. _____ während der Pandemie mit neuen Aufgaben konfrontiert wurde und diese übernommen hat, erscheint nachvollziehbar. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass gerade aufgrund der Massnahmen zur Bekämpfung der Covid-19-Pandemie, insbesondere in den Jahren 2020 und 2021, auch zahlreiche Tätigkeiten weggefallen sind. Der Betrieb von Hotels, Restaurants und Bars war in dieser Zeit stark eingeschränkt oder teilweise geschlossen. Infolgedessen fiel der reguläre operative Aufwand, der üblicherweise mit der Führung eines solchen Unternehmens verbunden ist, erheblich geringer aus. Viele Aufgaben, die normalerweise vom Geschäftsführer zu koordinieren und zu überwachen sind, wie etwa die Gäste- und Mitarbeiterbetreuung, die Organisation von Veranstaltungen oder die Durchführung alltäglicher administrativer Tätigkeiten, waren in einem pandemiebedingt eingeschränkten Betrieb entweder nicht mehr oder nur in reduziertem Umfang erforderlich. Insgesamt erscheint es zwar plausibel, dass für C. _____ aufgrund der besonderen Umstände der Pandemie zusätzliche Aufwendungen entstanden sind. Dass der Geschäftsführer sich – wie viele andere Betriebsverantwortliche auch – um die Bewältigung der schwierigen wirtschaftlichen Lage besonders bemüht hat, ist anzuerkennen. Die Reduzierung des operativen Geschäfts und der Wegfall vieler Aufgaben spricht jedoch gegen einen erheblichen Mehraufwand. Sollte tatsächlich ein zusätzlicher, die Lohnerhöhung rechtfertigender Mehraufwand entstanden sein, so hätte dieser nachvollziehbar und

quantifizierbar dokumentiert und dem Gericht vorgelegt werden müssen, um eine Lohnerhöhung, im Hinblick auf den Umfang der Gewinnbeteiligung, zu rechtfertigen. Dies hat die Beschwerdeführerin unterlassen. Die Berechnung der massgebenden Lohnsumme durch die Vorinstanz auf Grundlage der durchschnittlichen Lohnsumme bzw. Lohnentwicklung der Jahre 2018 und 2019 ist somit nicht zu beanstanden. Dies gilt insbesondere auch unter Berücksichtigung der zuvor erwähnten Subsidiarität der Härtefallgelder. Zudem sind, wie zuvor erwähnt, Abweichungen von der steuerrechtlichen Betrachtungsweise zulässig.

E. 8.2

Des Weiteren hat die Vorinstanz den Betrag von Fr. 2'026.-- (für das Jahr 2020) sowie Fr. 625.-- (für das Jahr 2021) jeweils dem Jahresgewinn hinzugerechnet, da es sich dabei um steuerlichen Aufwand handle, der im Rahmen der Rückforderungsprüfung nicht zu berücksichtigen sei. Die Beschwerdeführerin erachtet dieses Vorgehen als nicht nachvollziehbar. Soweit die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend macht, es sei auch in diesem Punkt zu Unrecht vom steuerlich veranlagten Jahresgewinn abgewichen worden, ist erneut festzuhalten, dass Abweichungen von der steuerrechtlichen Betrachtungsweise zulässig sind. Dies gilt insbesondere deshalb, weil es sich vorliegend nicht um ein Besteuerungs- oder Veranlagungsverfahren während einer "ordentlichen Wirtschaftsperiode" handelt (vgl. E. 7.1.4). Im Übrigen entspricht das Vorgehen der Vorinstanz auch den Vorgaben des Staatssekretariats für Wirtschaft.

E. 8.3

Soweit die Beschwerdeführerin schliesslich der Ansicht ist, dass auch die Arbeitgeberreserven in der Höhe von Fr. 125'000.-- (für die gesetzlichen und vertraglichen Sozialversicherungsbeiträge) von der Vorinstanz ebenfalls nicht hätten aufgerechnet werden dürfen, ist auch hier Folgendes festzuhalten: Härtefallgelder wurden ausgerichtet, um pandemiebedingt Unternehmen kurzfristig zu stabilisieren – nicht jedoch, um betriebswirtschaftliche Dispositionen oder unternehmerische Vorsorgeentscheidungen wie die Reservebildung zu subventionieren. Dass die Bildung von Reserven zu den bilanziellen Gestaltungsmöglichkeiten gehört, die steuerrechtlich zulässig sein mögen, ändert nichts daran. Wie zuvor erwähnt, sind zudem Abweichungen von der steuerrechtlichen Betrachtungsweise zulässig, zumal es hier nicht um ein Besteuerungs- und Veranlagungsverfahren während einer "ordentlichen Wirtschaftsperiode" geht (E. 7.1.4).

E. 9

Gesamthaft hat das Gericht keine Veranlassung, in das technische Ermessen der Vorinstanz einzugreifen. Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, die Methode (mit den Korrekturen/Abweichungen) habe willkürliche und nicht nachvollziehbare Resultate zur Folge, ist dies eine blosser Behauptung. Solange nicht nachgewiesen ist, dass die Vorinstanz bewusst – je nach Art des Unternehmens und der Summe der Entschädigungen – jeden einzelnen Fall anders und vor allem zum Vorteil der öffentlichen Hand entscheidet, ist das Argument der Beschwerdeführerin unbegründet. Es sind denn auch keine Anhaltspunkte vorhanden, wonach in diesem Fall oder in anderen – vom Gericht zu beurteilenden – Verfahren die jeweiligen Geschäftsergebnisse der Unternehmen systematisch zum Nachteil der Unternehmen ausgelegt bzw. korrigiert worden wären. Gestützt auf die Ausführungen steht demnach fest, dass die Korrekturen der Jahresergebnisse 2020 und 2021 sachlich begründbar sind.

E. 10.1

Wie bereits erwähnt, änderte der Regierungsrat des Kantons Luzern mit Beschluss vom 18. Juni 2021 (und Inkrafttreten am 19. Juni 2021) sodann § 3b der Kantonalen Härtefallverordnung. Zur bereits bestehenden Bestimmung kam hinzu, dass ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgeblicher Gewinn dem steuerbaren Jahresgewinn 2021 hinzuzurechnen ist.

E. 10.2

Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, dass § 3b der Kantonalen Härtefallverordnung keine hinreichende gesetzliche Grundlage darstelle. Darüber hinaus sei die Berücksichtigung eines etwaigen Jahresgewinns 2020 mit dem Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) unvereinbar. Sie macht geltend, dass das Bundesrecht für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mehr als 5 Millionen Franken bei der bedingten Gewinnbeteiligung ausschliesslich den Jahresgewinn 2021 berücksichtige, während der Jahresgewinn 2020 unberücksichtigt bleibe. Im Kanton Luzern würden aber für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken die Jahresgewinne 2020 und 2021 berücksichtigt. Diese unterschiedlichen Bestimmungen würden dazu führen, dass nicht alle Unternehmen gleichbehandelt würden. Wie bereits dargelegt, stellt § 3b der Kantonalen Härtefallverordnung eine hinreichende gesetzliche Grundlage dar. Der Bundesgesetzgeber hat in Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-Gesetz in Bezug auf die Rückforderung von Härtefallgeldern (bedingte Gewinnbeteiligung) lediglich Bestimmungen erlassen, welche Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mehr als 5 Millionen Franken betreffen. Im Gegensatz dazu überliess der Bund den Kantonen die Regelungskompetenz hinsichtlich der Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von bis zu 5 Millionen Franken. Der Kanton Luzern hat im Einklang mit dieser Kompetenz entschieden, spezifische Regelungen für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von bis zu 5 Millionen Franken zu erlassen, die mit Bezug auf den Jahresgewinn 2020 strenger sind als die bundesrechtlichen Bestimmungen für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mehr als 5 Millionen Franken. Diese Differenzierung stellt keine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots dar, sondern entspricht der vom Bundesrecht den Kantonen gewährten Kompetenz, in diesem Bereich eigene Regelungen zu treffen. Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang geltend macht, die Vorinstanz sei nicht auf die Rüge betreffend den Verstoss gegen die Rechtsgleichheit eingegangen, ist diesbezüglich auf die vorinstanzlichen Ausführungen in der Vernehmlassung zu verweisen. Ohnehin kann aber eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung – wie vorliegend – geheilt werden, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann, wie dies vorliegend der Fall ist (vgl. BGE 137 I 195 E. 2.3.2).

E. 10.3.1

Zu beachten ist jedoch, dass bei der Beschwerdeführerin der Jahresgewinn 2020 bei der Berechnung der Rückforderung sämtlicher Härtefallgelder berücksichtigt wurde. Damit hatte der Jahresgewinn 2020 auch Einfluss auf die Berechnung jener Beiträge (Rückforderung), die vor dem 19. Juni 2021 ausbezahlt wurden – also vor Inkrafttreten der revidierten Kantonalen Härtefallverordnung in der Fassung vom 19. Juni 2021. § 3b der Kantonalen Härtefallverordnung in der Fassung vom 19. Juni 2021 kann jedoch nicht rückwirkend auf Beiträge Anwendung finden, die bereits vor diesem Zeitpunkt ausgerichtet

wurden. Eine solche rückwirkende Anwendung ist einerseits rechtlich unzulässig, andererseits würde sie eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung bewirken. Nach der gesetzlichen Ordnung wird denn auch bei Unternehmen, die lediglich Härtefallgelder vor dem 19. Juni 2021 erhalten haben, bei der Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung nur der Jahresgewinn 2021 berücksichtigt, vermindert um einen allfälligen Verlust aus dem Jahre 2020. Dementsprechend ist auch im vorliegenden Fall die Rückforderung der Härtefallgelder differenziert zu berechnen: Für Beiträge, die nach dem 21. April 2021, aber vor dem 19. Juni 2021 ausbezahlt wurden, darf bei der Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung lediglich der Jahresgewinn 2021 (korrigiert mit einem etwaigen Verlust aus dem Geschäftsjahr 2020) berücksichtigt werden. Für Beiträge, die ab dem 19. Juni 2021 ausbezahlt wurden, sind hingegen sowohl der Jahresgewinn 2020 als auch jener des Jahres 2021 einzubeziehen.

E. 10.3.2

Die Beschwerdeführerin hat eine erste Tranche (Fr. 170'000.--) am 24. März 2021 erhalten, die sie – wie ausgeführt – nicht zurückzahlen muss. Weiter hat sie eine zweite Tranche (Fr. 68'000.--) am 18. Juni 2021 erhalten und damit vor dem 19. Juni 2021, weshalb lediglich der Jahresgewinn 2021 bei der Berechnung der Rückforderung zu beachten ist (§ 3b der Kantonalen Härtefallverordnung in den Fassungen vom 21.4.2021 und vom 19.5.2021). Die dritte Tranche hat sie am 7. bzw. 9. Juli 2021 zugesprochen und ausbezahlt erhalten und damit nach dem 19. Juni 2021, weshalb auch ein Gewinn im Geschäftsjahr 2020 bei der Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung zu berücksichtigen ist (§ 3b der Kantonalen Härtefallverordnung in der Fassung vom 19.6.2021).

E. 10.3.3

Gemäss § 3b der Kantonalen Härtefallverordnung sind Unternehmen, die im betreffenden Zeitraum einen steuerbaren Jahresgewinn erzielt haben, zur Rückzahlung der Härtefallbeiträge verpflichtet – jedoch höchstens im Umfang des erhaltenen Beitrags. Bei der Beschwerdeführerin wurde für das Geschäftsjahr 2020 ein steuerbarer Gewinn von Fr. 13'388.-- und für das Geschäftsjahr 2021 ein solcher von Fr. 207'798.-- festgestellt. Bereits der im Jahr 2021 erzielte Gewinn übersteigt die Summe der hier streitigen zweiten und dritten Tranchen in der Höhe von insgesamt Fr. 197'442.-- (Fr. 68'000.-- + Fr. 129'442.--). Da die Rückzahlung gemäss Verordnung ohnehin nur bis zur Höhe des erhaltenen Beitrags erfolgen muss, ist der Gewinn aus dem Jahr 2020 – der bei der dritten Tranche zu berücksichtigen wäre – im vorliegenden Fall nicht weiter von Bedeutung. Die Rückzahlungspflicht ergibt sich bereits aus dem Gewinn des Jahres 2021. Folglich ist die Beschwerdeführerin verpflichtet, die zweite und dritte Tranche im Gesamtbetrag von Fr. 197'442.-- zurückzuzahlen. Im angefochtenen Entscheid wurde die Beschwerdeführerin verpflichtet, dem Kanton einen Betrag von Fr. 221'186.-- zurückzuerstatten. Nach gerichtlicher Beurteilung ist jedoch lediglich ein Betrag von Fr. 197'442.-- geschuldet. Der angefochtene Entscheid ist demnach im Umfang der Differenz zu korrigieren.

E. 11.1

Abschliessend ist darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin eine Gehörsverletzung rügt mit der Begründung, die von der Vorinstanz eingereichten Akten seien unvollständig, da weder die Steuerveranlagungen 2020 und 2021 noch die zugrunde liegenden Jahresrechnungen enthalten seien. Zudem würden die Mitteilungen und die Korrespondenz zwischen dem Finanzdepartement bzw. der Dienststelle Steuern und der Dienststelle rawi

fehlen. Dazu ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin selbst über die genannten Steuerveranlagungen und Jahresrechnungen verfügt, weshalb bereits aus diesem Grund eine Gehörsverletzung zu verneinen ist. Es wäre ihr ohne Weiteres möglich gewesen, diese Unterlagen ins Verfahren einzubringen. Bei den Mitteilungen und Korrespondenzen zwischen dem Finanzdepartement resp. der Dienststelle Steuern mit der Dienststelle rawi handelt es sich ausserdem um verwaltungsinterne Akten, die von der Akteneinsicht nicht erfasst sind.

E. 11.2

Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang eine allfällige Verjährung der Rückforderung geltend macht, ist Folgendes festzuhalten: Die Verjährung ist im öffentlichen Recht als allgemeiner Rechtsgrundsatz anerkannt (BGE 140 II 384). Sie kann auch durch gesetzliche Vorschriften ausdrücklich geregelt sein (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 764 ff.). Wie ausgeführt, stützt sich die Kantonale Härtefallverordnung auf das Wirtschaftsförderungsgesetz (E. 4.2.3). Dieses Gesetz kennt keine Bestimmungen über die Verjährung von Forderungen des Gemeinwesens gegenüber Privaten. § 4 Abs. 3 des Wirtschaftsförderungsgesetzes enthält lediglich einen Verweis auf das Staatsbeitragsgesetz (SRL Nr. 601). Ob damit auch die Verjährungsordnung des letzteren Erlasses von der Verweisung erfasst wird, ist allerdings fragwürdig. Die Verweisung steht im Zusammenhang mit Nebenbestimmungen. Danach können Leistungen des Kantons im Einzelfall an besondere Bedingungen und Auflagen geknüpft werden, wobei eben die Normen des Staatsbeitragsgesetzes vorbehalten bleiben. Somit wäre eine Verjährungsfrist aus verwandten Rechtsmaterien oder in analoger Anwendung der privatrechtlichen Verjährungsbestimmungen anzunehmen. Eine kurze, am Bereicherungsrecht orientierte Verjährungsfrist ist abzulehnen (vgl. Art. 62 ff. des Obligationenrechts [OR; SR 220]). Es geht hier nicht um die Rückzahlung von widerrechtlich erlangten Geldern oder um Missachtung von Auflagen oder Bedingungen. Vielmehr ist die bedingte Gewinnbeteiligung ein spezielles Instrument, das erst geschaffen werden musste, und ihre Berechnung kann nicht sogleich aus den gesetzlichen Bestimmungen hergeleitet werden. Im Übrigen ist die Verjährungsfrist nach Art. 67 OR eine dreijährige, weshalb eine Verjährung ohnehin nicht eingetreten wäre. Selbst wenn in dieser Frage auf das Staatsbeitragsgesetz abzustellen wäre, änderte sich an der Beurteilung nichts. Gemäss § 28 Abs. 2 Staatsbeitragsgesetz verjährt der Anspruch auf Rückforderung von Staatsbeiträgen ein Jahr, nachdem die verfügende oder den Vertrag schliessende Behörde vom Grund für die Rückforderung Kenntnis erhalten hat, in jedem Fall aber zehn Jahre nach Entstehung des Anspruchs. Die Verjährung beginnt nicht oder steht still u.a. während eines verwaltungsrechtlichen Verfahrens (§ 29 Abs. 1 lit. a Staatsbeitragsgesetz). Die Vorinformation der Vorinstanz an die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Rückforderung aus der bedingten Gewinnbeteiligung erging am 8. November 2023. Spätestens mit dieser Vorinformation war ein verwaltungsrechtliches Verfahren eingeleitet und die Verjährung unterbrochen worden. Die Vorinstanz weist zu Recht darauf hin, dass sie nicht bereits mit Vorliegen der definitiven Steuerveranlagung 2021 Kenntnis von der Rückforderung haben konnte, sondern erst nach deren Prüfung und Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung. Angesichts der Vielzahl der im Rahmen der Covid-19-Pandemie ausgerichteten Härtefallentschädigungen und der Komplexität der Rückforderungsprüfungen kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Berechnungen der Rückforderung der Härtefallgelder der Beschwerdeführerin bereits vor dem 8. November 2022 abgeschlossen waren. Konkrete Anhaltspunkte dafür bestehen jedenfalls nicht; entsprechende substantiierte Ausführungen

fehlen auch seitens der Beschwerdeführerin.

E. 12

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als teilweise begründet. Der angefochtene Entscheid der Vorinstanz ist aufzuheben und die Beschwerdeführerin zu verpflichten, die Summe von Fr. 197'442.-- zurückzuzahlen.

E. 13

(Kosten- und Entschädigungsfolgen)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.