

LU_GERICHTE 7H 24 71 vom 20. April 2021

LU Gerichte, 2021-04-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_7H_24_71

FR: LU_GERICHTE 7H 24 71 du 20 avril 2021

IT: LU_GERICHTE 7H 24 71 del 20 aprile 2021

Regeste

Die bedingte Gewinnbeteiligung nach § 3b der Kantonalen Härtefallverordnung Covid-19 in der Fassung vom 20. April 2021 beruht auf einer genügenden formell-gesetzlichen Grundlage und verletzt weder das Legalitätsprinzip noch das Gebot der Normdichte; die Rückzahlungspflicht als Nebenbestimmung zu ausgerichteten Härtefallgeldern stellt keine Grundrechtseinschränkung dar, die im Gesetz im formellen Sinn geregelt werden muss (vgl. E. 4). Die Rückforderung vor Inkrafttreten von § 3b ausgerichteter Härtefallgelder stellt mangels ausdrücklicher gesetzlicher Grundlage eine unzulässige echte Rückwirkung dar; die als "nichtrückzahlbare A-fonds-perdu-Beiträge" zugesicherten Gelder begründen eine schutzwürdige Vertrauensposition, die einer nachträglichen Rückforderung entgegensteht (vgl. E. 5). | Art. 5 BV, Art. 8 Abs. 1 BV, Art. 9 BV, Art. 36 BV; Art. 12 Abs. 1 und Abs. 1 septies Covid-19-Gesetz; § 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 Einzelunternehmerin des Restaurants B. _____ in C. _____ 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 zugedachten 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 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 diente 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 (S. 5-7). 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 Impfwang 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 miteinflussen, 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 Fr. 60'550.--, und zwar mit Auszahlungsverfügung

vom 17. März 2021 Fr. 43'250.-- sowie vom 18. Juni 2021 Fr. 17'300.--. Im Rahmen der zweiten Auszahlung war das Unternehmen auf die Pflicht zur Gewinnrückführung hingewiesen worden. Unbestritten ist, dass die gesetzliche Grundlage für die bedingte Gewinnbeteiligung am 21. April 2021 – und damit nach der ersten Auszahlung, aber vor der zweiten Auszahlung 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. 43'250.--). 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 (angefochtener Entscheid S. 4). 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 Rückforderung der ersten Auszahlung der Härtefallgelder in Höhe von Fr. 43'250.-- zulässig ist.

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, 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 (sog. 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., 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 früher 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 (angefochtener Entscheid S. 5). 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 Gemeinwesen (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 17. März 2021 einen ersten Unterstützungsbeitrag von Fr. 43'250.-- zugesichert. In der genannten Verfügung findet sich folgender Abschnitt: "Die Unterstützung für behördlich geschlossene Unternehmen wird in Form von nichtrückzahlbaren Beiträgen, sogenannten A-fonds-perdu-Beiträge ausbezahlt". Es fragt sich, welchen 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 Rechtsgleichheits- 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 die Beschwerdeführerin nicht zur Rückzahlung des Betrags von Fr. 43'250.-- verpflichtet.

E. 6.1

Die Beschwerdeführerin erhielt am 18. Juni 2021 einen weiteren Beitrag von Fr. 17'300.--. Der Unterstützungsbetrag umfasst den Zeitraum März und April 2021. Im Rahmen der zweiten Auszahlung war das Unternehmen auf die Pflicht zur Gewinnrückführung hingewiesen worden. Unter dem Titel "Rechtliche Informationen" findet sich die entsprechende Orientierung in Absatz 2. Ebenso wurde in Absatz 4 auf die gültigen Einschränkungen der Verwendung der Beiträge hingewiesen, solange die Gelder nicht zurückbezahlt werden (Dividenden- und Tantiemenverbot, keine Rückerstattung von Kapitaleinlagen oder Darlehen an Eigentümer, usw.).

E. 6.2

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin sind diese rechtlichen Hinweise im Hinblick auf eine Rückforderung der zweiten Unterstützungstranche genügend. Dass sich die Hinweise auf einem der Verfügung angehängten Blatt befinden, ist rechtlich nicht zu beanstanden. 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 blosse allgemeine Belehrungen zu qualifizieren sind.

E. 6.3.1

Wie bereits dargelegt, erachtet die Beschwerdeführerin auch die Rückzahlungsverpflichtung der zweiten Unterstützungszahlung als unzulässig. 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. Die Beschwerdeführerin als Einzelunternehmerin müsse somit so gestellt werden, wie wenn sie eine juristische Person wäre, mit Ausnahme eines angemessenen Eigenlohns, der vom Jahresgewinn abgezogen werden müsse.

E. 6.3.2

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. 6.3.3

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). Anzumerken ist, dass das DBG in Art. 18 Abs. 3 für die Buchführung von Selbständigerwerbenden auf Art. 58 DBG verweist. 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, Überentschädigungen zu vermeiden, die im Endeffekt die Steuerzahlenden belasten würden (BBl 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. 6.3.4

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 und sind, darin ist der Beschwerdeführerin beizupflichten, auf die juristischen Personen zugeschnitten. Daraus abzuleiten, dass die Vorinstanz allein diese Normen – ohne irgendwelche Korrekturen – anzuwenden hätte, greift jedoch zu kurz. Dass eine Einzelunternehmung keine juristische Person ist und damit grundsätzlich nicht der Gewinnsteuer, sondern der Einkommenssteuer unterliegt, verlangt im konkreten Fall geradezu, dass die Verwaltung in der Pflicht steht, 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, obschon es wünschenswert gewesen wäre, wenn die wichtigsten Berechnungsregeln für Einzelunternehmen geregelt worden wären.

E. 6.3.5

Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, dass das in den Jahren 2020 und 2021 erzielte Erwerb ersatzeinkommen bei der Ermittlung des Unternehmensgewinns nicht zu berücksichtigen ist. Das Einzelunternehmen der Beschwerdeführerin bzw. der Ertrag aus dem Betrieb ist Bestandteil der Einkommenssteuer aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Es ist offenkundig, dass Erwerbsausfallentschädigungen als Surrogat für entgangenes Einkommen gelten und als (zusätzliche) Einkommensquelle relevant sind. Die Vorinstanz hat im Einspracheentscheid ausführlich und mit überzeugenden rechtlichen Argumenten dargelegt, wie die Verweisung auf §§ 71 - 80 StG zu verstehen ist (angefochtener Entscheid S. 7 ff.). Die Regelung im Bundesgesetz wie auch jene in der kantonalen Verordnung enthalten eine Anweisung für die Ermittlung des steuerbaren Jahresgewinns unter Berufung auf bestimmte Regeln des Steuerrechts, nicht aber eine integrale und verpflichtende Anwendung aller Regeln des Steuerveranlagungsverfahrens. In diesem Verfahren geht es nicht um die Feststellung der Steuerpflicht und das Mass der geschuldeten Steuern, sondern der steuerbare Jahresgewinn ist Ausgangspunkt für eine Rückerstattung der Härtefallgelder.

E. 6.3.6

Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2021 ein Erwerb ersatzeinkommen in der Höhe von Fr. 23'174.-- erzielt hat. Was die Behandlung solcher Erwerb ersatzeinkommen betrifft, beruft sich die Beschwerdeführerin auf ein Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 6. April 2020. Daraus kann sie jedoch nichts zu ihren Gunsten ableiten; es geht in diesem Rundschreiben um die Frage,

welche Grundsätze für die Besteuerung und welche Verfahren zum Tragen kommen. Dass Taggelder und andere Entschädigungen, die den Selbständigerwerbenden und Arbeitnehmenden bezahlt wurden, nicht steuerbar wären oder privilegiert zu behandeln wären, geht daraus gerade nicht hervor. Warum § 25 StG, der unter dem Titel "Selbständige Erwerbstätigkeit" die steuerbaren Einkünfte definiert, in diesem Verfahren nicht herangezogen werden kann, erschliesst sich nicht. Massgebend ist der steuerbare Jahresgewinn des Unternehmens bzw. das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Beschwerdeführerin. Im Hinblick auf die Zielsetzung der bedingten Gewinnbeteiligung kann nicht argumentiert werden, dass für die Einkünfte aus dem Betrieb des Restaurants als Grundlage des Jahresgewinns einzig die §§ 71 - 80 StG als abschliessende Ordnung gelten würden. Wie ausgeführt, sind diese Bestimmungen auf die Besteuerung juristischer Personen zugeschnitten. Auch das Argument, die erhaltenen Erwerbsersatzentschädigungen hätten keinen Bezug zu den Härtefallgeldern, überzeugt nicht. Zwar sind hier Überschneidungen gegeben; das Erwerbsersatzeinkommen mag die tatsächlichen Erwerbseinbussen aufgefangen haben, wohingegen die Härtefallgelder insbesondere für die ganzen oder teilweisen Betriebsschliessungen ausgerichtet wurden. Indessen handelt es sich im Ganzen um die Bewältigung der Covid-19-Pandemie und für die Frage, ob und in welchem Mass Unterstützungsgelder dem Staat zurückzuzahlen sind, müssen grundsätzlich alle Subventionen betrachtet werden. Im Übrigen widerspricht sich die Beschwerdeführerin, was die rechtliche Einordnung des Erwerbsersatzeinkommens betrifft, soweit sie zu Recht einen Eigenlohn geltend macht. Die Beschwerdeführerin bezieht ihren Lebensunterhalt aus dem Ertrag ihres Betriebs (Restaurantbesitzerin). Es ist daher offenkundig, dass im Rahmen des Jahresgewinns 2021 ein Eigenlohn berechnet und als Aufwand aufgerechnet wird, was wiederum zu Gunsten der Beschwerdeführerin ihren Gewinn schmälert. Eine konsequente Beschränkung auf die Grundsätze einer rein kapitalbezogenen Unternehmensstruktur (juristische Person) hätte eine weniger vorteilhafte Situation für die Beschwerdeführerin zur Folge.

E. 6.4.1

Betreffend den Eigenlohn macht die Beschwerdeführerin weiter geltend, die Berechnung in diesem Zusammenhang sei nicht korrekt erfolgt. Dem Grundsatz, dass ein Eigenlohn beim Jahresgewinn aufgerechnet werden muss, stimmt sie indessen ausdrücklich zu. Die Vorinstanz hat gestützt auf die Anspruchsvoraussetzungen für Härtefallhilfen (Gesuchsbegründung) ausführlich und nachvollziehbar dargelegt, dass bei der Ermittlung des Eigenlohns analog zum durchschnittlichen Umsatz der Jahre 2018 und 2019 ebenfalls auf diese beiden Jahre abzustellen ist. Das bedeutet, dass bei der Korrektur des Jahresgewinns 2021 der Durchschnitt des Eigenlohns der Jahre 2018 und 2019 berücksichtigt wurde (angefochtener Entscheid S. 9 ff.). Die Vorinstanz macht mit Recht geltend, dass im Fall einer selbständigen Erwerbstätigkeit diverse Methoden für die Berechnung des Eigenlohns denkbar sind. Entscheidend ist, dass die gewählte Berechnungsart zu rechtsgleichen, übersichtlichen und zu deckungsgleichen "Bemessungsjahren" führt. Das Gericht hat keine Veranlassung, in das technische Ermessen der Vorinstanz einzugreifen.

E. 6.4.2

Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, die Methode 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. Dass sie im Jahre 2019 (also vor Ausbruch der Pandemie) einen deutlichen Ausreisser nach unten zu verzeichnen hatte, kann hier keine Rolle spielen. So wie das "grobe" Kriterium der pauschalen Fixkostenansätze bei der Zahlung der Härtefallgelder naturgemäss zu individuellen Ungereimtheiten führte, so ist hinzunehmen, dass der zugrunde gelegte Eigenlohn unter speziellen Umständen als zu tief empfunden wird. Das alles liegt in der schwierigen Bewältigung der wirtschaftlichen Folgen begründet und ist gleichsam als "Ausnahmerecht" zu akzeptieren. Angesichts dieser Sachlage ist auf Weiterungen in diesem Punkt zu verzichten.

E. 6.5

Damit ist erstellt, dass die Gewinnermittlung (steuerbarer Jahresgewinn 2021) richtig erfolgt ist. Es ist von einem Gewinn von Fr. 66'596.-- auszugehen.

E. 7.1

Zu entscheiden bleibt, ob die Beschwerdeführerin verpflichtet ist, die zweite Tranche der Härtefallgelder im Umfang von Fr. 17'300.-- zurückzubezahlen. Nach den vorangehenden Erwägungen steht fest, dass die gesetzliche Grundlage für die Rückforderung gegeben ist, dass die erste Tranche im Betrag von Fr. 43'250.-- wegen unzulässiger Rückwirkung aber nicht geschuldet ist und dass schliesslich aus der Ermittlung des massgebenden Jahresgewinns kein weiterer Reduktionsfaktor abgeleitet werden kann. Dies alles legt den Schluss nahe, dass die Beschwerdeführerin zur Zahlung von Fr. 17'300.-- zu verpflichten ist. Zu prüfen bleibt jedoch, ob sich eine solche Rückzahlung als verhältnismässig erweist.

E. 7.2.1

Die Grundsätze, die sich an den Kriterien der Überbrückungshilfe und der Subsidiarität der zur Verfügung gestellten Mittel orientieren, müssen im Rahmen der Prüfung, ob eine bedingte Gewinnbeteiligung vorliegt und das Unternehmen zur Rückzahlung verpflichtet ist, wegleitend sein. Allerdings ist unter Umständen eine exakte Unterscheidung, ob die Mittel ausschliesslich das Überleben des Unternehmens gesichert oder die Gelder auch zu einer positiven Ertragssituation – bezogen auf das Jahresergebnis 2021 – geführt haben, schwierig. Denn das Bereitstellen von Geldern und damit die Aufrechterhaltung der Liquidität ist sachlich mit unternehmerischen Entscheidungen verknüpft, die im Resultat zu einem Unternehmensgewinn führen können. Dabei muss berücksichtigt werden, dass die Unterstützungsbeiträge in einer ausserordentlichen gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Situation (Pandemie) ausbezahlt wurden, um letztlich den Unternehmen – nach Ende der Einschränkungen – die ordentliche wirtschaftliche Tätigkeit mit gewinnorientierter Perspektive zu ermöglichen. Oder anders gewendet: Die Rückführung der Härtefallgelder kann zur Folge haben, dass das betreffende Unternehmen wieder in wirtschaftliche Schwierigkeiten gerät. Das kann allerdings nicht der Sinn der bedingten Gewinnbeteiligung sein, weil sowohl der Bundesgesetzgeber als auch der kantonale Gesetzgeber bestimmt haben, dass die Rückzahlungssumme höchstens dem Umfang des erhaltenen Betrags entsprechen darf (Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-Gesetz). Das bedeutet, dass kein absoluter Mechanismus greift, nach dem stets der gesamte erhaltene Betrag zurückbezahlt werden muss, sobald der Gewinn gleich hoch ist wie oder höher als die Unterstützungsbeiträge. Denn ein wirtschaftlicher Härtefall während der Pandemie soll keinen Härtefall nach der Pandemie generieren.

E. 7.2.2

Im vorliegenden Fall entspricht die vom Kanton verfügte Rückzahlungssumme fast jener des errechneten Gewinns. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise, d.h. wenn alle Härtefallgelder dem Gewinn gegenübergestellt werden, ergibt sich praktisch ein Gleichstand. Unabhängig davon, dass aus rechtlichen Gründen (Verbot der Rückwirkung) die erste Tranche nicht zurückbezahlt werden muss, verhält es sich so, dass der massgebende Jahresgewinn gleich hoch ist wie die bezogenen Härtefallgelder. Bei diesen Umständen ist es aus Gründen der Verhältnismässigkeit geboten, dass die Beschwerdeführerin auch die zweite Tranche im Umfang von rund Fr. 17'000.-- behalten darf. Das ist deshalb gerechtfertigt, weil es sich hier um eine Einzelunternehmerin handelt, bei der sich private und geschäftliche Entscheidungen hinsichtlich Berufsausübung, Betriebsführung und Investitionen mischen. Im Gegensatz zur schwerwiegend kapitalbezogenen Unternehmensform, jener der juristischen Person, ist die natürliche Person, die selbständig ein Geschäft betreibt, viel mehr von familiären Rücksichten und finanziellen Überlegungen geleitet. Zwar ist einzuräumen, dass solche Umstände auch im Fall einer Aktiengesellschaft oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung vorkommen können, vor allem dann, wenn eine einzelne Person wirtschaftlich hinter dem Unternehmen steht. Dennoch ist zwischen einer juristischen Person und einer natürlichen Person steuerrechtlich wie subventionsrechtlich zu unterscheiden. Das gleiche Ergebnis ist auch angemessen, wenn der Gewinn allein in das Verhältnis zur zweiten Tranche der Härtefallentschädigung gesetzt wird. Bei dieser Konstellation ist der Gewinn fast viermal so hoch wie die genannte Summe (Fr. 17'300.--). Ein Verhältnis von 4 (Gewinn) zu 1 (erhaltene "Subvention") lässt unter dem Gesichtspunkt der Zumutbarkeit und trotz der durch den Kanton begründeten Vertrauenslage eine Rückerstattung als zulässig erscheinen. Trotzdem ist es einerseits wegen der zeitlichen Nähe der beiden Auszahlungen (innerhalb von drei Monaten) und insbesondere aufgrund der Tiefe des Eigenlohns (durchschnittlich pro Jahr rund Fr. 33'000.--) gerechtfertigt, von der Rückzahlungspflicht abzusehen. Insgesamt ist nicht davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin eine Überentschädigung erhalten hat, selbst wenn der Gewinn die zweite Tranche übersteigt (vgl. E. 5.3.2 und 6.3.3). Zudem kann gestützt auf die dargelegten Gründe nicht ausgeschlossen werden, dass eine Rückzahlung die finanzielle Stabilität des Einzelunternehmens gefährden und sowohl dessen Existenz als auch jene der Beschwerdeführerin als natürliche Person bedrohen würde (vgl. BGer-Urteil 2C_48/2024 vom 23.1.2025 E. 5.2.3).

E. 7.2.3

Diese rechtlichen Überlegungen sind Ausfluss der gerichtlichen Angemessenheitskontrolle, verstanden als Gebot, die sachlichen und rechtlichen Verhältnisse gegen- und untereinander abzuwägen und so zu einem vertretbaren und womöglich gerechten Ergebnis zu gelangen. Dem Gericht steht denn auch ausdrücklich die Ermessenskontrolle zu (E. 2.1). Dass die umfassende Würdigung der relevanten Verhältnisse zur Folge hat, dass die Beschwerdeführerin von ihrer Rückzahlungspflicht entbunden wird, und dies trotz gegebener klarer und ausreichender gesetzlicher Grundlage, ist kein (verpöntes) Eingreifen in den technischen Gestaltungs- und Beurteilungsspielraum der Vorinstanz, sondern der dem Gericht vorbehaltenen Interessengewichtung geschuldet (dazu grundlegend: Rüttsche, Zwischen Rationalität und Werturteil: Begriff und Methodik der Interessenabwägung, in: ZSR 143/2024 S. 80 ff.). Gesamthaft erweist sich die Rückzahlungspflicht der Summe von

Fr. 17'300.-- für die Beschwerdeführerin daher als unverhältnismässig.

E. 7.3

Eine andere Betrachtungsweise wäre hingegen dann angezeigt, wenn die Beschwerdeführerin offenkundig Selbsthilfemassnahmen unterlassen hätte. Die Vorinstanz führt hierzu aus, die Inhaberin hätte (vermehrt) Eigenleistungen erbringen, die Effizienz (gemeint wohl die Arbeitsabläufe) steigern und das Geschäftsmodell anpassen müssen (angefochtener Entscheid S. 11). In diesem Zusammenhang ist auf Art. 6 BV zu verweisen, wonach jede Person Verantwortung für sich selbst wahrnimmt und nach ihren Kräften zur Bewältigung der Aufgaben in Staat und Gesellschaft beiträgt. Diese Bestimmung ist auf natürliche Personen ausgelegt, aber auch analog auf juristische Personen anwendbar (vgl. Müller, in: Die schweizerische Bundesverfassung – St. Galler Komm., 4. Aufl. 2023, Art. 6 BV N 8). Staatliche Leistungen sollen bloss nachrangig gewährt werden. Die einzelnen Personen sind primär selbstverantwortlich und angehalten ihre "Selbsthilfemöglichkeiten auszuschöpfen" (Müller, a.a.O., Art. 6 BV N 17). Konkrete und vorwerfbare Versäumnisse sind aus den Akten und Ausführungen in den Rechtsschriften nicht ersichtlich. Im Nachhinein festzustellen, dass das betroffene Unternehmen für eine ausreichende Liquidität hätte sorgen müssen, statt sich um Investitionen und Anschaffungen zu kümmern, greift angesichts der ausserordentlichen Situation vor allem in den Jahren 2020 und 2021 zu kurz.

E. 7.4

In den letzten Jahren haben viele Unternehmen – gleich in welcher Rechtsform – erhaltene Gelder freiwillig dem Kanton Luzern zurückbezahlt. Welche Motive sie dabei geleitet haben, kann nicht abschliessend festgestellt werden. Immerhin wird ein Teil der Unternehmen aus Überlegungen der Fairness und der Dankbarkeit für die schnelle und verwaltungstechnisch einfache Hilfe freiwillig Gelder überwiesen haben. Ein anderer Teil ist sich bewusst, dass Verwendungsverbote und Einschränkungen (z.B. Dividendenausüttung) bestehen bleiben, solange die Gelder dem Staat als Gläubiger nicht zurückgeführt werden. Dass diese Fakten unter dem Titel der gleichen Behandlung im gesellschaftlichen (faktischen) Sinn gewürdigt werden dürfen und auch den Kanton dazu veranlassen können, die hier umstrittene Regelung der bedingten Gewinnbeteiligung zu schaffen, ist anzuerkennen. Trotzdem hat sich die gerichtliche Beurteilung an den rechtlichen Vorschriften und der Prüfung der konkreten Verhältnisse zu orientieren.

E. 8

Nach dem Gesagten hat die Beschwerdeführerin die erhaltenen Härtefallgelder nicht zurückzuzahlen. Auf die übrigen Vorbringen der Beschwerdeführerin ist deshalb nicht weiter einzugehen. Die Beschwerde erweist sich als begründet und der angefochtene Einspracheentscheid ist aufzuheben.

E. 9.1

Zu prüfen bleiben die Kostenfolgen des Verfahrens. Die Verfahrenskosten bestehen aus den amtlichen Kosten und der Parteientschädigung (§ 193 Abs. 1 VRG).

E. 9.2

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin keine amtlichen Kosten zu tragen. Der Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- ist ihr zurückzuerstatten. Die kantonalen Instanzen belasten den Kanton und seine Behörden mit keinen amtlichen Kosten (§ 199 Abs. 1 VRG).

E. 9.3

Die Dienststelle rawi hat ihren Einspracheentscheid als Vorinstanz erlassen. Der Kanton Luzern hat keine Parteistellung in den Verfahren betreffend die Bewältigung der Covid-19-Pandemie. Dies hat das Kantonsgericht in zahlreichen Beschwerdeverfahren entschieden, in denen es um die Auszahlung von Härtefallgeldern ging. Gleiches muss in der vorliegenden Rechtssache gelten. Auch hinsichtlich der Rückforderung (bedingte Gewinnbeteiligung) tritt der Kanton Luzern nicht als Partei auf. Demgemäss ist für die Parteientschädigung § 201 Abs. 2 VRG massgebend. Gemäss § 201 Abs. 2 VRG hat die obsiegende Partei Anspruch auf eine Parteientschädigung, wenn der Vorinstanz grobe Verfahrensfehler oder offenbare Rechtsverletzungen zur Last fallen. Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für die Annahme eines qualifizierten Rechtsfehlers nicht gegeben. Dass die Gelder schliesslich nicht zurückbezahlt werden müssen, liegt in einer anderen Beurteilung bzw. Auslegung durch das Gericht sowie teilweise auf einer unterschiedlichen Würdigung der konkreten Verhältnisse begründet. Zu erinnern ist ausserdem, dass – insbesondere in Bezug auf die zweite Tranche – die gesetzlichen Voraussetzungen für den Rückforderungsanspruch grundsätzlich erfüllt sind und dass auch die Ermittlung des steuerbaren Jahresgewinns nicht zu beanstanden ist. Von einem offenkundigen Rechtsfehler seitens der Vorinstanz kann keine Rede sein. Deshalb ist auch keine Parteientschädigung geschuldet.

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