

ZH_VERWALTUNGSGERICHT VB.2023.00605 vom 11. Juli 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-07-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__VB.2023.00605

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT VB.2023.00605 du 11 juillet 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT VB.2023.00605 del 11 luglio 2024

Regeste

Covid-19-Härtefallprogramm: 2., 3. und 4. Zuteilungsrunde | [Ausscheidung eines fiktiven Eigenlohns als Fixkostenposition im Sinn von Art. 12 Abs. 1bis Covid-19-Gesetz für die Berechnung einer allfälligen Überentschädigung bei einem Einzelunternehmen.] Keine Verletzung der Aktenführungspflicht des Beschwerdegegners durch die versehentliche Nicht-Ablage von E-Mails, die der Beschwerdeführer selbst geschrieben hat (E. 2.3). Die Ausscheidung eines fiktiven Eigenlohns - der als Fixkostenposition im Sinn von Art. 12 Abs. 1bis Covid-19-Gesetz zu berücksichtigen ist - aus dem Reinertrag des Einzelunternehmens ist notwendig, um die Gleichbehandlung von Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaften sicherzustellen (E. 6.2-6.3). Es liegt kein Ermessensmissbrauch vor, wenn für die Berechnung des Eigenlohns im Rahmen der hier vorzunehmenden Ex-ante-Überentschädigungsprüfung eines Unternehmens mit einem Umsatz von weniger als Fr. 5 Mio. auf die Grundsätze abgestellt wird, die das SECO für die Ex-post-Überentschädigungsprüfung von Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als Fr. 5 Mio. aufgestellt hat, zumal die zugrundeliegende Problematik dieselbe ist (E. 7.5). Welcher Zeitraum bei der Ex-ante-Überentschädigungsprüfung zu berücksichtigen ist, liegt im Ermessen der zuständigen Behörde (E. 8.2). Im Resultat übersteigt vorliegend der Umsatz des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers dessen Fixkosten, womit keine ungedeckten Fixkosten vorliegen und die Gewährung von Härtefallbeiträgen zu einer Überentschädigung führen würde (E. 11). Abweisung.

Erwägungen

E. 4

Weder das Bundesrecht (BGr, 28. September 2022, 2C_8/2022, E. 1.3.4) noch das kantonale Recht räumt einen Anspruch auf Covid-19-Härtefallhilfe ein. Bei den Covid-19-Härtefallbeiträgen, die im Rahmen des Covid-19-Härtefallprogramms des Kantons Zürich ausbezahlt werden, handelt es sich folglich um Subventionen im Sinn von § 3 Abs. 1 des Staatsbeitragsgesetzes vom 1. April 1990 (StaatsbeitragsG, LS 132.2; VGr, 6. Juli 2023, VB.2023.00058, E. 3 – 22. Dezember 2022, VB.2022.00285, E. 4 – 1. September 2022, VB.2022.00134, E. 4.2). Die Gewährung von Covid-19-Härtefallhilfen an Unternehmen liegt damit im Ermessen der Finanzdirektion bzw. des Regierungsrats. Das Verwaltungsgericht kann die Ermessensausübung durch die Vorinstanzen nur auf das Überschreiten, Unterschreiten oder den Missbrauch des Ermessens überprüfen, hingegen nicht auf die Angemessenheit des Entscheids (§ 50 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 lit. a und b VRG; Marco Donatsch, Kommentar VRG, § 50 N. 25 ff. und 66 ff.).

E. 5.1

Das Covid-19-Gesetz und die Covid-19-Härtefallverordnung 2020 wurden seit ihrem Inkrafttreten mehrfach revidiert. Nach den allgemeinen intertemporalrechtlichen Regeln hat das Verwaltungsgericht als Rechtsmittelinstanz das zum Zeitpunkt des erstinstanzlichen Entscheids massgebende materielle Recht anzuwenden (BGE 147 V 278 E. 2.1, 144 II 326 E. 2.1.1; VGr, 6. Juli 2023, VB.2023.00058, E. 4.1, und 3. Februar 2022, VB.2021.00688, E. 3). Gemäss § 5 StaatsbeitragsG sind Gesuche um Staatsbeiträge nach dem im Zeitpunkt der Zusicherung geltenden Recht zu behandeln.

E. 5.2

Vorliegend sind insgesamt drei unterschiedliche Gesuche des Beschwerdeführers für Covid-19-Härtefallbeiträge zu beurteilen, die verteilt über den Zeitraum vom 18. März 2021 bis zum 7. Oktober 2021 (erstmalig) erstinstanzlich entschieden wurden. Die zur Beantwortung der Streitfrage der Überentschädigung einschlägigen Normen (Art. 4 Abs. 1 lit. b und Art. 5a HFMV 20 sowie Art. 12 Abs. 1 bis Satz 2 Covid-19-Gesetz) standen während dieses ganzen Zeitraums unverändert in Kraft. Mithin kommen vorliegend das Covid-19-Gesetz in der am 19. Dezember 2020 in Kraft getretenen Fassung (AS 2020 5821) und die Covid-19-Härtefallverordnung 2020 in der am 14. Januar 2021 in Kraft getretenen Fassung (AS 2021 8) zur Anwendung.

E. 6.1

Strittig ist vorliegend, ob die Ausrichtung von Härtefallbeiträgen beim Beschwerdeführer zu einer Überentschädigung führt. Nach Art. 12 Abs. 1 bis Satz 2 Covid-19-Gesetz ist bei der Beurteilung der Frage, ob ein Härtefall vorliegt, die gesamte Vermögens- und Kapitalsituation sowie der Anteil der nicht gedeckten Fixkosten des Unternehmens zu berücksichtigen. Das Unternehmen muss gegenüber dem Kanton bestätigen, dass aufgrund des Umsatzrückgangs infolge der behördlichen Massnahmen zur Bekämpfung von Covid-19 erhebliche ungedeckte Fixkosten resultieren (Art. 5a HFMV 20). Nach Art. 4 Abs. 1 lit. b HFMV 20 ist sodann Voraussetzung für die Ausrichtung von Härtefallbeiträgen, dass das Unternehmen gegenüber dem Kanton belegt, dass es die Massnahmen, die zum Schutz seiner Liquidität und seiner Kapitalbasis nötig sind, ergriffen hat. Hieraus ergibt sich, dass Härtefallbeiträge nur ausgerichtet werden, soweit sie ungedeckte Fixkosten decken. Die staatliche Unterstützung mit Härtefallbeiträgen ist subsidiär gegenüber der Deckung von Fixkosten aus anderen Quellen (vgl. VGr, 30. März 2023, VB.2022.00429, E. 5.4, und 25. April 2024, VB.2023.00494, E. 6.3). Dies bedeutet im Resultat, dass der gesuchstellenden Person aus der Gewährung von Härtefallbeiträgen kein Gewinn entstehen darf. Entsprechend ist die Praxis des Beschwerdegegners zulässig, die Überentschädigungsgrenze für Beiträge aus dem Covid-19-Härtefallprogramm durch Addition der buchmässigen Verluste der relevanten Geschäftsperioden zu berechnen (vgl. VGr, 30. März 2023, VB.2022.00429, E. 5.4 – 25. April 2024, VB.2023.00494, E. 6.3 – 13. Juni 2024, VB.2023.00649, E. 5.3 f.).

E. 6.2

Diese Berechnung gestaltet sich im vorliegenden Fall insofern als komplexer, als dass der Beschwerdeführer ein Einzelunternehmen betreibt, welches nicht verpflichtet ist, eine Buchhaltung nach obligationenrechtlichen Grundsätzen zu führen, sondern lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen muss (Art. 957 Abs. 1 Ziff. 1 in Verbindung mit Abs. 2 Ziff. 1 des Obligationenrechts [OR, SR 220]; sogenannte vereinfachte Buchführung). Folglich ist kein buchmässiger Verlust

ausgewiesen. Hinzu kommt, dass das Einzelunternehmen keine eigene Rechtspersönlichkeit hat. Der Inhaber betreibt es in eigenem Namen und haftet für dessen Verbindlichkeiten unbeschränkt mit seinem eigenen Vermögen (Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser/Rolf Sethe, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 12. A., Bern 2018, § 26 N. 2). Es findet zivilrechtlich keine Trennung zwischen dem Geschäfts- und dem Privatvermögen statt (Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser/Rolf Sethe, § 26 N. 20). Dies ist auch im Steuerrecht insofern abgebildet, als dass der Inhaber eines Einzelunternehmens als Selbständigerwerbender den Ertrag aus seinem Einzelunternehmen über seine Einkommenssteuer versteuern muss (Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG, SR 642.11] und § 18 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG, LS 631.1]). Hierbei kann er geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten von den Gesamteinnahmen zum Abzug bringen, nicht jedoch private Aufwände (Art. 27 Abs. 1 DBG und § 27 Abs. 1 StG). Das Entgelt für die vom selbständig Erwerbenden geleistete Arbeit (der sogenannte Eigenlohn) stellt hierbei Bestandteil des steuerbaren Geschäftsertrags dar und ist deshalb für die Gewinnermittlung zum ausgewiesenen Ergebnis hinzuzurechnen (vgl. Markus Reich/Marina Züger/Philipp Betschart, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., Basel 2022, Art. 27 N. 22). Da folglich aus steuerrechtlicher Sicht kein Eigenlohn des Einzelunternehmers ausgewiesen werden muss, fehlt es in der Praxis häufig an einer entsprechenden Ausscheidung. Ist dies der Fall, sind im Reinertrag des Einzelunternehmens zwei Positionen vermischt: Zum einen das Entgelt für die geleistete Arbeit des Einzelunternehmers, welches bei einer Kapitalgesellschaft, die sich ausser der Rechtsform in nichts vom Einzelunternehmen unterscheidet, als Lohnaufwand verbucht und im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 bis Covid-19-Gesetz zu den Fixkosten gezählt würde. Und zum anderen der Gewinn dieses Unternehmens, welcher im Rahmen des Covid-19-Härtefallprogramms nicht entschädigungsfähig ist. Eine Trennung dieser Positionen ist notwendig, um die Überentschädigungsprüfung für die Gewährung von Covid-19-Härtefallbeiträgen rechtsgleich vornehmen zu können.

E. 6.3

Wie sich aus den Steuererklärungen für die Jahre 2018–2021 ergibt, hat der Beschwerdeführer jeweils vom Gesamtumsatz seines Unternehmens (gemäss Blatt "Einkommen Selbständigkeit 20xx") die (aus seiner Sicht) geschäftsmässig begründeten Aufwendungen (gemäss Blatt "Zusammenstellung meiner Berufsauslagen 20xx") abgezogen und den resultierenden Reinertrag als Einkommen versteuert. Einen eigentlichen Eigenlohn hat er hierbei nicht ausgeschieden und über die Beilagen zur Steuererklärung hinaus hat er keine weitere Buchhaltung erstellt. Entsprechend ist es nach dem zuvor Gesagten angezeigt, einen Eigenlohn nachträglich auszuschneiden, um die Gleichbehandlung mit einer vergleichbaren Ein-Personen-Kapitalgesellschaft sicherzustellen. Es ist hierbei weder zulässig, den gesamten Reinertrag des Einzelunternehmens als Eigenlohn umzudeuten, wie dies der Beschwerdeführer verlangt, noch den gesamten Reinertrag als Gewinn des Einzelunternehmens zu betrachten. Im ersten Fall würde ein deutlich höherer Lohnaufwand als bei einer vergleichbaren Ein-Personen-Kapitalgesellschaft resultieren, da bei dieser die Lohnhöhe des an den Inhaber auszahlbaren Lohns durch die Regeln zur verdeckten Gewinnausschüttung (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG) beschränkt sind. Im zweiten Fall würde es dem Einzelunternehmen verwehrt, für die Arbeit des Inhabers einen den Fixkosten im Sinn von Art. 12 Abs. 1 bis Covid-19-Gesetz zuzurechnenden Lohn

auszuscheiden, womit es im Vergleich zu einer Ein-Personen-Kapitalgesellschaft, welche einen entsprechenden Lohnaufwand als Fixkostenposition verbuchen kann, benachteiligt wäre.

E. 6.4

Somit gehen auch die Einwände des Beschwerdeführers fehl, es hätte für den in den Fixkosten zu berücksichtigenden Lohnaufwand auf das deklarierte (und von den Steuerbehörden akzeptierte) Erwerbseinkommen in seinen Steuererklärungen der Jahre 2018 und 2019 abgestellt werden sollen respektive dieses stelle im vollen Umfang seinen Eigenlohn dar, da bereits die Steuerbehörde die Angemessenheit der Lohnhöhe bestätigt und eine verdeckte Gewinnausschüttung verneint habe. Angesichts der steuerlich vorzunehmenden Zurechnung des Eigenlohns zum Gewinn des Einzelunternehmens ist nicht ersichtlich, weshalb die Steuerbehörden mit ihrer Veranlagung eine Aussage zur Angemessenheit des Eigenlohns getroffen haben sollen und der Beschwerdegegner und die Vorinstanz an eine entsprechende Beurteilung der Steuerbehörden gebunden sein sollen. Aus den zuvor angeführten Gründen waren sie unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit für die Beurteilung der Covid-19-Härtefallgesuche des Beschwerdeführers so oder so gehalten, einen Anteil des Reinertrags seines Einzelunternehmens als Eigenlohn auszuscheiden und den Fixkosten im Sinn von Art. 12 Abs. 1 bis Covid-19-Gesetz zuzurechnen.

E. 7.1

Der Beschwerdegegner und die Vorinstanz legten in analoger Anwendung eines Informationsschreibens des Staatssekretariats für Wirtschaft (SECO) zu Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-Gesetz (in Kraft ab dem 1. April 2021, AS 2021 184) den Eigenlohn des Beschwerdeführers auf 54 % des Reinertrags seines Einzelunternehmens fest.

E. 7.2

Wie bereits ausgeführt liegt die Gewährung von Covid-19-Härtefallhilfen an Unternehmen im Ermessen der Finanzdirektion bzw. des Regierungsrats. Das Verwaltungsgericht kann die Ermessensausübung durch die Vorinstanzen nur auf das Überschreiten, Unterschreiten oder den Missbrauch des Ermessens überprüfen, hingegen nicht auf die Angemessenheit des Entscheids (vgl. zuvor E. 4). Bei der Festlegung des Eigenlohnanteils des Beschwerdeführers, welcher den entschädigungsfähigen Fixkosten seines Einzelunternehmens hinzuzurechnen ist, haben der Beschwerdegegner und die Vorinstanz das ihnen zustehende Ermessen in zulässiger Art und Weise ausgeübt. Ein Ermessensmissbrauch ist, wie in der Folge aufgezeigt wird, nicht ersichtlich.

E. 7.3

Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-Gesetz, worauf das Schreiben des SECO Bezug nimmt, hat zum Zweck, nachträglich allfällige Gewinne von Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als Fr. 5'000'000.- im Geschäftsjahr, für welches diese Härtefallbeiträge erhalten haben, wieder an den ausrichtenden Kanton zurückzuführen. Diese Norm regelt somit ebenfalls die Frage der Überentschädigung, wenn auch aus einer Ex-post -Perspektive. Die Notwendigkeit einer nachträglichen Überentschädigungsprüfung bei Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als Fr. 5'000'000.- ergibt sich daraus, dass deren Härtefallentschädigungen im Sinn der Einfachheit mit pauschalen Fixkostenanteilen berechnet werden (vgl. Art. 8b Covid-19-Gesetz in Kraft ab dem 1. April 2021, AS 2021 184). Folglich kann sich nach der Gewährung der Beiträge die Situation ergeben, dass die

angesetzte Fixkostenpauschale im Vergleich zu den tatsächlichen Fixkosten zu hoch war und somit nach Auszahlung der Härtefallbeiträge beim unterstützten Unternehmen ein Gewinn resultierte, welcher an den Kanton zurückzuführen ist. Hingegen war eine ähnliche Erleichterung der Berechnung für Unternehmen mit einem Umsatz von weniger als Fr. 5'000'000.- nicht vorgesehen, weshalb die Fixkosten und eine allfällige Überentschädigung in diesen Fällen bereits ex ante festgestellt werden können.

E. 7.4

Das Schreiben des SECO bezieht sich im Kontext der nach Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-Gesetz vorzunehmenden nachträglichen Überentschädigungsprüfung explizit auf die zuvor ausgeführte Spezialität von Einzelunternehmen, wonach häufig keine klare Trennung von Eigenlohn und Gewinnbeteiligung des Inhabers erfolgt, womit für die Vergleichbarkeit mit Kapitalgesellschaften eine solche Ausscheidung nachträglich zu erfolgen hat (vgl. zuvor E. 6.2). Wenn kein eigentlicher Drittvergleich vorgenommen wird, sieht das Schreiben des SECO vor, einen drittvergleichskonformen Eigenlohn des Einzelunternehmers durch Zuhilfenahme der Praxis der interkantonalen Steuerauscheidung auszuscheiden, wobei hier gewisse pauschale Prozentsätze abhängig von der Höhe des Reinertrags des Einzelunternehmens zur Anwendung gelangen. Der so ausgeschiedene Eigenlohn kann dann für die Zwecke der Überentschädigungsprüfung als Lohnaufwand vom Reinertrag des Einzelunternehmens abgezogen werden und fällt somit für eine allfällige Rückzahlungsverpflichtung nicht ins Gewicht.

E. 7.5

Es ist nichts daran auszusetzen, wenn der Beschwerdegegner und die Vorinstanz diese Praxis zur Ex-post -Überentschädigungsprüfung in Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-Gesetz analog auch für die hier vorzunehmende Ex-ante -Überentschädigungsprüfung (vgl. E. 6.1) heranziehen, da die Problematik von Einzelunternehmern, welche keinen Eigenlohn ausscheiden, in beiden Konstellationen die gleiche ist und die im Schreiben des SECO vorgeschlagene Lösung hierfür ohne Weiteres als sachgerecht zu qualifizieren ist. Dass Art. 12 Abs. 1 septies Covid-19-Gesetz einzig auf Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über Fr. 5'000'000.- anwendbar ist, hat zwar zur Folge, dass der Beschwerdeführer selbst dieser Norm nicht direkt unterliegt. Dies ändert aber nichts an der Sachgerechtigkeit und Zulässigkeit des vom Beschwerdegegner und der Vorinstanz vorgenommenen Analogieschlusses.

E. 7.6

Da der Beschwerdegegner und die Vorinstanz das Schreiben des SECO nur über Analogieschluss und in Ausübung des ihnen zustehenden Ermessens anwendeten, ist nicht weiter auf das Vorbringen des Beschwerdeführers einzugehen, wonach es sich hierbei nicht um eine ausreichende gesetzliche Grundlage handle oder eine unzulässige Rückwirkung vorliege, weil das Schreiben erst Ende 2021 erlassen worden sei.

E. 7.7

Schliesslich macht es aufgrund der geringen Differenz im Resultat vorliegend keinen Unterschied, ob bei der Anwendung des Schreibens des SECO zur Ermittlung des Eigenlohns auf das in der Steuererklärung deklarierte Erwerbseinkommen des Beschwerdeführers aus selbständiger Erwerbstätigkeit oder auf seinen AHV-pflichtigen Lohn gemäss Verfügung der Sozialversicherungsanstalt abgestellt wird. Da erstere Variante für den Beschwerdeführer vorteilhafter ist, wird in der Folge hiervon ausgegangen. Wie

bereits ausgeführt, ist das Erwerbseinkommen des Selbständigerwerbenden mit dem Reinertrag respektive Gewinn des Einzelunternehmens gleichzusetzen (vgl. zuvor E. 6.2). Entsprechend ist das Vorgehen der Vorinstanz und des Beschwerdegegner nachvollziehbar, als "steuerbaren Gewinn" des Einzelunternehmens den Durchschnitt des für die Geschäftsjahre 2018 und 2019 ausgewiesenen Erwerbseinkommens des Beschwerdeführers (falls auf die Steuererklärungen abgestellt: $[\text{Fr. } 272'454.- + \text{Fr. } 224'944.-]/2 = \text{Fr. } 248'699.-$) für die Ermittlung der Eigenlohnquote heranzuziehen. Da dieser Durchschnitt zwischen Fr. 200'000.- und Fr. 300'000.- zu liegen kommt, ergibt sich in Anwendung der Skala gemäss Schreiben des SECO eine Eigenlohnquote von 54 %, womit sich der Beschwerdeführer einen durchschnittlichen monatlichen Eigenlohn von Fr. 11'191.45 (= $[\text{Fr. } 248'699.- \times 0,54]/12$) anrechnen lassen kann.

E. 8.1

Strittig ist sodann, für welchen Zeitraum die Fixkosten und Umsätze bei der Prüfung einer allfälligen Überentschädigung zu berücksichtigen sind. Der Beschwerdeführer bringt diesbezüglich vor, es sei die Zeitperiode vom 1. Juli 2020 bis zum 30. Juni 2021 massgeblich, da für die Bestimmung des Umsatzrückgangs in Anwendung von Art. 5 Abs. 1 bis HFMV 20 hierauf abgestellt worden sei. Der Beschwerdegegner bringt hiergegen vor, es sei zu unterscheiden zwischen der für die Bestimmung des Umsatzrückgangs massgeblichen Periode und der "Entschädigungsperiode". Erstere sei für die Frage relevant, welche Unternehmen überhaupt als Härtefälle gelten, und sei vom Bund in Art. 5 Abs. 1 und 1 bis HFMV 20 abschliessend definiert worden. Bei der Frage der Bemessung der Härtefallentschädigungen komme den Kantonen hingegen erhebliches Ermessen zu, weshalb der Beschwerdegegner eine eigene Praxis entwickelt habe, für welche Zuteilungsrunde welche Zeitperiode bei der Überentschädigungsprüfung zu berücksichtigen sei. So habe er dem Beschwerdeführer bei seiner Neubeurteilung die Wahl gegeben, ob er die Zeitperiode der 4. Zuteilungsrunde (1. März 2020 bis zum 30. Juni 2021) oder der 5. Zuteilungsrunde (1. März 2020 bis zum 31. Dezember 2021) als massgeblich erachtet sehen möchte. Durch konkludentes Verhalten haben dieser Zweiteres gewählt.

E. 8.2

Die bundesrechtlichen Regelungen machen keine Vorgaben, welche Zeitperioden bei der hier vorzunehmenden Ex-ante- Überentschädigungsprüfung zu berücksichtigen sind, womit auch dies im Ermessen der zuständigen Behörde liegt. Die Ausführungen des Beschwerdegegners, wonach bei einer konsolidierten Neubeurteilung mehrerer Härtefallgesuche in verschiedenen Zuteilungsrunden betreffend die Frage der Überentschädigung eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen ist und folglich der Gesamtzeitraum von Beginn der Covid-19-Massnahmen bis zum Ende des Zeitraums, für welchen Härtefallentschädigungen in den jeweiligen Runden beantragt werden konnten, zu berücksichtigen ist, sind nachvollziehbar und sachgerecht. Sinn und Zweck des Covid-19-Härtefallprogramms war es, Unternehmen zu unterstützen, die aufgrund der Natur ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit von den Folgen von Covid-19 besonders betroffen sind und einen Härtefall darstellen. Wie bereits ausgeführt, gilt hierbei der Grundsatz, dass den unterstützten Unternehmen aus dieser Unterstützung kein Gewinn erwachsen darf (vgl. zuvor E. 6.1). Dies lässt sich vernünftigerweise nur dann sicherstellen, wenn die gesamte Dauer der Pandemiemassnahmen bis zum Ende der letzten relevanten Zuteilungsrunde berücksichtigt wird, statt eine durch die antragstellende Person getroffene Auswahl von 12 Monaten. Hinzu kommt, dass die Finanzdirektion dem Beschwerdeführer in ihrem E-Mail

vom 17. Februar 2022 die Möglichkeit gegeben hat, sich zur Frage der relevanten Zeitperiode zu äussern und ihm anbot, entweder die ungedeckten Kosten für den Zeitraum vom 1. März 2020 bis 31. Mai 2021 oder den Zeitraum vom 1. März 2020 bis 31. Dezember 2021 berücksichtigten zu lassen. Der Beschwerdeführer beantwortete diese Frage nicht explizit und reichte stattdessen Kostenaufstellungen ein, welche bis zum 31. Dezember 2021 reichen. Vor diesem Hintergrund ist es nicht rechtsverletzend, wenn der Beschwerdegegner und die Vorinstanz mit dem ihnen zustehenden Ermessen die Einnahmen den Fixkosten für den Zeitraum vom 1. März 2020 bis zum 31. Dezember 2021 gegenüberstellten.

E. 9.1

Bei einem monatlichen Eigenlohn von Fr. 11'191.45 resultiert somit für den relevanten Zeitraum (1. März 2020 bis 31. Dezember 2021; 22 Monate) ein den Fixkosten im Sinn von Art. 12 Abs. 1 bis Covid-19-Gesetz anrechenbarer Eigenlohn von Fr. 246'212.-. Die übrigen Fixkosten des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers für diesen Zeitraum berechneten der Beschwerdegegner und die Vorinstanz, indem sie von den in den Unterlagen "Finanzplan inkl. Ausgabenkontrolle 2020" sowie "Finanzplan inkl. Ausgabenkontrolle 2021" geltend gemachten Kosten diejenigen ausschieden, welche als Privataufwände des Beschwerdeführers zu qualifizieren sind, da sie keinen Bezug zur Geschäftstätigkeit seines Einzelunternehmens aufweisen.

E. 9.1.1

Da der Beschwerdeführer seine Geschäftstätigkeit in seiner Eigentumswohnung ausübt, in der er auch wohnt, anerkannte die Vorinstanz die vom Beschwerdeführer unter dem Titel "Mietkosten" geltend gemachten Hypothekarzinsen, Nebenkosten, Kosten für die Reinigung, Strom und Wasser, Serafe, Kabelanschluss, Internet und Kosten für die Hausratversicherung je zur Hälfte als geschäftliche Kosten. Als private Aufwände qualifizierte sie den Wohnungsunterhalt, welcher in der Anschaffung von Sonnenstoren und der Wartung der Dunstabzugshaube bestanden habe, sowie die Positionen "Teleclub", "Family Paket" und "Welt der Wunder".

E. 9.1.2

Von den "sonstigen Kosten" hat die Vorinstanz die Aufwände für Essen und Getränke, für das Geschäftsauto und für "Geschenke/Parfüm" ebenfalls zur Hälfte als Geschäftsausgaben akzeptiert. Die Kosten für das Mobiltelefon wurden zu 20 % als private Aufwendungen eingeschätzt, da dieses zweifellos auch zu einem Teil privat genutzt werde. Die Kostenposition "Gottenkinder" wurde vollumfänglich als Privatausgabe qualifiziert. Ebenso die Ausgaben für Krankenkasse sowie Einzahlungen in die dritte Säule des Beschwerdeführers, da diese bei einem unselbständigen Arbeitnehmer vom Lohn bezahlt werden müssten. Ausserdem wurden die Positionen "Ausgang/Freizeit/Lieferdienst/Onlinebestellungen", "Arzt/Zahnarzt", "Kleider einschliesslich Reinigung", "Ferien", "Hobby Tennis" ohne weitere Begründung als privat taxiert. Die Vorinstanz stützte zudem den Entscheid des Beschwerdegegners, auch die Position "Diverses (einschliesslich Möbel)" als ausschliesslich privat zu qualifizieren, da der Beschwerdeführer es unterlassen habe, darzulegen, weshalb diese als geschäftsmässig begründet anzurechnen seien. Hingegen wich die Vorinstanz von der Berechnung des Beschwerdegegners ab, indem sie analog zur Berechnung des Eigenlohns die geltend gemachten Steueraufwände nur zu 54 % als privat qualifizierte, während der

Beschwerdegegner hierbei noch vollumfänglich von einer privaten Ausgabe ausging. Die Vorinstanz begründete dies erneut mit der Gleichbehandlung von Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaften.

E. 9.1.3

Unter dem Titel "Geschäftskosten" erachtete die Vorinstanz eine Berücksichtigung der Positionen "AHV + FAK" und "PK für [den Beschwerdeführer]" je zur Hälfte als geschäftsmässige Aufwände als angemessen, da bei unselbständig Erwerbenden nur ein Teil der AHV-Beiträge vom Arbeitgeber getragen und der Rest vom Lohn des Arbeitnehmers abgezogen wird und auch bei der Pensionskasse der Arbeitgeber mindestens 50 % der Beiträge zu bezahlen habe. Die Vorinstanz stützte ausserdem den Entscheid des Beschwerdegegners, die zusätzlichen Einlagen des Beschwerdeführers in die berufliche Vorsorge vollständig als private Aufwendungen zu qualifizieren, da es nicht Ziel des Härtefallprogramms sein könne, in der Vergangenheit entstandene Lücken in der Vorsorge eines Einzelunternehmers zu schliessen.

E. 9.1.4

Unter der Berücksichtigung der so errechneten Abzüge (aber noch vor Addition des Eigenlohnaufwands) verblieben gemäss der Vorinstanz beim Einzelunternehmen des Beschwerdeführers Fixkosten von Fr. 153'705.-.

E. 9.2

Was der Beschwerdeführer hiergegen vorbringt, vermag keine Rechtswidrigkeit des Vorgehens der Vorinstanz zu begründen.

E. 9.2.1

Eine Festlegung des Steueraufwands zu 54 % als Privataufwand analog zur Berechnung des Eigenlohns lässt sich mit der Gleichbehandlung des Einzelunternehmens mit einer Ein-Personen-Kapitalgesellschaft rechtfertigen. Bei einer Kapitalgesellschaft fällt ein Teil der Steuerbelastung auf dem Lohn des Gesellschafters und ein Teil auf dem Gewinn der Gesellschaft an, weshalb sich eine Aufteilung auch für das Einzelunternehmen entlang des zuvor definierten Eigenlohns und der Gewinnkomponente aufdrängt. Richtigerweise wäre im Kontext des Covid-19-Härtefallprogramms der Steueraufwand des Einzelunternehmens jedoch sogar vollständig dem Privataufwand zuzurechnen, da bei einer Kapitalgesellschaft, die Covid-19-Härtefallbeiträge erhält, in der relevanten Zeitperiode gar kein steuerbarer Gewinn entstanden sein kann und somit auch kein Steueraufwand den Fixkosten zuzurechnen ist. Da vorliegend die falsche Einschätzung der Vorinstanz höhere Fixkosten im Sinn von Art. 12 Abs. 1 bis Covid-19-Gesetz zur Folge hat und sich somit zugunsten des Beschwerdeführers auswirkt, kann von einer Korrektur abgesehen werden.

E. 9.2.2

Soweit der Beschwerdeführer sodann ausführt, Einzelunternehmer dürften den Arbeitgeberanteil an die Pensionskasse für sich selbst dem Geschäftsaufwand belasten, so trifft dies zu. Die Vorinstanz hat dies berücksichtigt, indem sie die bezahlten Pensionskassenbeiträge zu 50 % als geschäftlichen Aufwand zulässt. Zu Recht als privat taxiert hat sie hingegen den Arbeitnehmeranteil, da dieser aus dem Lohn zu bezahlen ist. Dasselbe gilt im Übrigen für Einzahlungen des Beschwerdeführers in die Säule 3a – auch diese erfolgen in einem Angestelltenverhältnis nicht durch den Arbeitgeber, sondern sind eine rein private Form des Sparens, womit sie durch Lohn zu finanzieren sind und keinen

geschäftsmässig begründeten Aufwand des Einzelunternehmens darstellen.

E. 9.2.3

Schliesslich hat die Vorinstanz – entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers, diese seien vollständig als Privataufwand betrachtet worden – die Kosten für die Hausratversicherung zu 50 % als geschäftlich taxiert, womit der entsprechende Einwand des Beschwerdeführers ins Leere stösst. Dass die Kosten für das Mobiltelefon bloss zu 20 % als Privataufwand berücksichtigt wurden, während bei anderen nur teilweise berücksichtigten Positionen jeweils eine Aufteilung zu je 50 % erfolgte, führt sodann in dieser Position zu höheren zu berücksichtigenden Fixkosten und ist damit zum Vorteil des Beschwerdeführers erfolgt, weshalb diese Abweichung nicht zu beanstanden ist.

E. 9.3

Unzutreffend ist schliesslich das sinngemässe Vorbringen des Beschwerdeführers, der Beschwerdegegner und die Vorinstanz hätten auf die Einschätzung der Steuerbehörden bezüglich der Zuteilung von Kosten als privat oder geschäftsmässig abstellen müssen. Die zuständigen Behörden sind im Rahmen der Ausübung ihres Ermessens bei der Bestimmung der ungedeckten Fixkosten im Rahmen des Covid-19-Härtefallprogramms nicht an allfällige Einschätzungen der Steuerbehörde gebunden.

E. 9.4

Die Berechnung der Fixkosten im Sinn von Art. 12 Abs. 1 bis Covid-19-Gesetz der Vorinstanz sind mit Blick auf das ihr zustehende Ermessen nicht zu beanstanden.

E. 10

Streitig ist schliesslich auch die Berechnung des Umsatzes, welcher den Fixkosten des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers gegenüberzustellen ist. Während bezüglich des relevanten Zeitraums und der relevanten Unterlagen ohne Weiteres auf das bereits Geschriebene verwiesen werden kann, ist zu ergänzen, dass der Beschwerdegegner und die Vorinstanz zu Recht die vom Beschwerdeführer erhaltenen Kurzarbeitsentschädigungen und die Erwerb ersatzentschädigung für seine Mitarbeiterin als Teil des Umsatzes seines Einzelunternehmens berücksichtigt haben. Diese decken die entsprechenden Personalkosten des Beschwerdeführers, womit sie aufgrund der Subsidiarität von Härtefallbeiträgen gegenüber der Deckung von Fixkosten aus anderen Quellen (vgl. VGr, 30. März 2023, VB.2022.00429, E. 5.4, und 25. April 2024, VB.2023.00494, E. 6.3) bei der Überentschädigungsprüfung zu berücksichtigen sind. Die Berechnung der Vorinstanz, wonach der Umsatz des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers für den Zeitraum vom 1. März 2020 bis zum 31. Dezember 2021 Fr. 403'725.- beträgt, ist vor diesem Hintergrund nicht zu beanstanden.

E. 11

Stellt man dem die Fixkosten (inkl. Eigenlohnanteil) von Fr. 399'917.- (Fr. 153'705.- + Fr. 246'212.-) gegenüber, resultiert ein Überschuss. Entsprechend liegen keine ungedeckten Fixkosten vor und führte die Ausrichtung von Härtefallbeiträgen zu einer Überentschädigung des Beschwerdeführers. Die Beschwerde ist abzuweisen.

E. 12

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 65a Abs. 2 in Verbindung mit § 13 Abs. 2 Satz 1 VRG). Eine Parteientschädigung steht ihm

nicht zu (§ 17 Abs. 2 VRG).

E. 13

Zur Rechtsmittelbelehrung des nachstehenden Dispositivs ist Folgendes zu erläutern:
Gegen Entscheide betreffend Subventionen steht die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 82 ff. des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) nur offen, wenn ein Anspruch auf die Subvention besteht (Art. 83 lit. k BGG). Ansonsten kann subsidiäre Verfassungsbeschwerde gemäss Art. 113 ff. BGG erhoben werden.

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