

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT VB.2023.00649 vom 13. Juni 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-06-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_VB.2023.00649](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__VB.2023.00649)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT VB.2023.00649 du 13 juin 2024

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT VB.2023.00649 del 13 giugno 2024

## Regeste

Covid-19-Härtefallprogramm: 2., 3. und 4. Zuteilungsrunde | Beiträge im Rahmen des Covid-19-Härtefallprogramms werden nur ausgerichtet, soweit sie nicht zu einem Gewinn führen. Die staatliche Unterstützung mit Härtefallbeiträgen ist subsidiär gegenüber der Deckung von Fixkosten aus anderen Quellen. Dies gilt auch für die Deckung von Verlusten durch die Auflösung von Rückstellungen und Reserven (E. 5.3). Dass Unternehmer diesbezüglich ein gewisses buchhalterisches Ermessen haben, ist unerheblich. Beim Covid-19-Härtefallprogramm handelt es sich um ein Massenverfahren, weshalb es nicht rechtverletzend ist, wenn der Beschwerdegegner und die Vorinstanz auf die von der Beschwerdeführerin erstellten definitiven Abschlüsse abstellten und keine Rücksicht darauf nahmen, dass auch andere Buchhaltungsentscheidungen möglich gewesen wären (E. 5.4).  
Abweisung.

## Erwägungen

### E. 4

Abteilung VB.2023.00649 Urteil der 4. Kammer vom 13. Juni 2024 Mitwirkend: Verwaltungsrichter Reto Häggi Furrer (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Tamara Nüssle, Verwaltungsrichter Martin Bertschi, Gerichtsschreiber Dumenig Stiffler. In Sachen A GmbH, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, Beschwerdegegner, betreffend Covid-19-Härtefallprogramm: 2., 3. und 4. Zuteilungsrunde, hat sich ergeben: I. A. Die A GmbH mit Sitz in Horgen wurde 2007 gegründet und hat die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich des Personalverleihs und der Personalvermittlung zum Zweck. B. Am 9. Februar 2021 ersuchte die A GmbH die Finanzdirektion des Kantons Zürich im Rahmen der 2. Zuteilungsrunde des Covid-19-Härtefallprogramms um einen nicht rückzahlbaren Beitrag von Fr. 80'000.-. Mit Verfügung vom 9. März 2021 wies die Finanzdirektion das Gesuch mangels eines Umsatzrückgangs von mindestens 40 % ab. C. Am 5. Mai 2021 beantragte die A GmbH im Rahmen der 3. Zuteilungsrunde des Covid-19-Härtefallprogramms einen nicht rückzahlbaren Beitrag im Umfang von Fr. 83'800.-. Auch dieses Gesuch wies die Finanzdirektion mit Verfügung vom 1. Juli 2021 ab; dieses Mal mit der Begründung eines fehlenden Zusammenhangs des Umsatzrückgangs mit den behördlich angeordneten Covid-19-Massnahmen. D. Die am 15. März 2021 (2. Zuteilungsrunde) respektive 8. Juli 2021 (3. Zuteilungsrunde) gegen die entsprechenden Verfügungen erhobenen Rekurse der A GmbH vereinigte der Regierungsrat mit Beschluss vom 8. Dezember 2021, hiess sie teilweise gut und wies die Sache an die Finanzdirektion zurück. Hierauf gewährte die Finanzdirektion der A GmbH mit Verfügung vom 8. November 2022 im Rahmen der 2. und 3. Zuteilungsrunde des Covid-19-Härtefallprogramms einen nicht rückzahlbaren Beitrag in Höhe von Fr. 25'865.-.

Im übrigen Umfang wies sie die Gesuche ab. E. Mit Gesuch vom 15. September 2021 hatte die A GmbH die Finanzdirektion im Rahmen der 4. Zuteilungsrunde ausserdem um einen nicht rückzahlbaren Beitrag von Fr. 125'003.- ersucht. Dieses Gesuch wies die Finanzdirektion mit Verfügung vom 18. November 2021 mangels Zusammenhangs des Umsatzrückgangs mit den behördlich angeordneten Covid-19-Massnahmen ab. II. Die A GmbH rekurrierte am 9. Dezember 2021 beim Regierungsrat gegen die Verfügung der Finanzdirektion vom 18. November 2021 betreffend die 4. Zuteilungsrunde. Am 18. November 2022 erhob sie Rekurs gegen die Verfügung der Finanzdirektion vom 8. November 2022 betreffend die 2. und 3. Zuteilungsrunde. Der Regierungsrat vereinigte die Verfahren mit Beschluss vom 4. Oktober 2023, hiess die Rekurse teilweise gut und gewährte der A GmbH zusätzlich zum bereits gewährten und ausbezahlten Betrag von Fr. 25'865.- einen nicht rückzahlbaren Beitrag von Fr. 3'040.-. III. Am 30. Oktober 2023 erhob die A GmbH Beschwerde beim Verwaltungsgericht und beantragte, es sei der Rekursentscheid vom 4. Oktober 2023 aufzuheben und ihr der beantragte nicht rückzahlbare Beitrag in Höhe von Fr. 125'003.- zu gewähren. Der Regierungsrat, vertreten durch die Staatskanzlei, beantragte mit Vernehmlassung vom 15. November 2023 die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die Finanzdirektion erstattete am 29. November 2023 eine Beschwerdeantwort und beantragte Nichteintreten auf die Beschwerde, eventualiter deren Abweisung. Die Kammer erwägt: 1. Das Verwaltungsgericht ist für die Beurteilung von Beschwerden gegen Rekursentscheide des Regierungsrats über Anordnungen der Finanzdirektion betreffend Beiträge im Rahmen des Covid-19-Härtefallprogramms zuständig (§§ 41 ff. des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG, LS 175.2]). Weil auch die übrigen Prozessvoraussetzungen erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten. 2. 2.1 Nach Art. 12 Abs. 1 des Covid-19-Gesetzes vom 25. September 2020 (Covid-19-Gesetz, SR 818.102, in der ab dem 19. Dezember 2020 geltenden Fassung [AS 2020 5821, vgl. unten E. 4.2]) kann der Bund auf Antrag eines oder mehrerer Kantone Härtefallmassnahmen dieser Kantone unterstützen für Einzelunternehmen, Personengesellschaften oder juristische Personen mit Sitz in der Schweiz (Unternehmen), die vor dem 1. Oktober 2020 gegründet worden sind oder ihre Geschäftstätigkeit aufgenommen haben und am 1. Oktober 2020 ihren Sitz im jeweiligen Kanton hatten und die aufgrund der Natur ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit von den Folgen von Covid-19 besonders betroffen sind und einen Härtefall darstellen, insbesondere Unternehmen in der Wertschöpfungskette der Eventbranche, Schausteller, Dienstleister der Reisebranche, Gastronomie- und Hotelleriebetriebe sowie touristische Betriebe. Dabei liegt ein Härtefall vor, wenn der Jahresumsatz des betroffenen Unternehmens unter 60 % des mehrjährigen Durchschnitts liegt (Art. 12 Abs. 1 bis Covid-19-Gesetz). Art. 12 Abs. 2 bis Covid-19-Gesetz macht die Unterstützung durch den Bund zudem davon abhängig, dass das Unternehmen vor dem Ausbruch von Covid-19 profitabel oder überlebensfähig war und dass es nicht Anspruch auf andere Covid-19-Finanzhilfen des Bundes hat. Gemäss Art. 12 Abs. 4 Covid-19-Gesetz regelt der Bundesrat die Einzelheiten in einer Verordnung. Am 1. Dezember 2020 trat vor diesem Hintergrund die Verordnung über Härtefallmassnahmen für Unternehmen im Zusammenhang mit der Covid-19-Epidemie vom 25. November 2020 (Covid-19-Härtefallverordnung 2020 [HF MV 20], SR 951.262) in Kraft (AS 2020 4919). Diese regelte im zweiten Abschnitt, der bis zum 31. Dezember 2021 Geltung hatte, welche Anforderungen die Unternehmen erfüllen müssen, damit sich der Bund an den Kosten und den Verlusten, die einem Kanton aus seinen Härtefallmassnahmen für Unternehmen entstehen, beteiligt (Art. 2–6 HF MV 20). Vorausgesetzt wurde unter anderem, dass das

unterstützte Unternehmen gegenüber dem Kanton belegt hat, dass es profitabel oder überlebensfähig ist (Art. 4 Abs. 1 lit. a HFMV 20) sowie dass sein Umsatz im Jahr 2020 im Zusammenhang mit den behördlich angeordneten Massnahmen zur Bekämpfung der Covid-19-Epidemie unter 60 % des durchschnittlichen Jahresumsatzes der Jahre 2018 und 2019 liegt (Art. 5 Abs. 1 HFMV 20). Bei Umsatzrückgängen in den Monaten Januar 2021 bis Juni 2021 kann das Unternehmen für die Berechnung des Umsatzrückgangs anstelle des Jahresumsatzes 2020 den Umsatz einer späteren Periode von 12 Monaten verwenden (Art. 5 Abs. 1 bis HFMV 20).

2.2 Nachdem der Bund allein die Voraussetzungen für seine Beteiligung an kantonalen Härtefallmassnahmen regelte, waren die Kantone grundsätzlich frei in der Entscheidung, ob sie Härtefallmassnahmen ergreifen und, falls ja, wie sie diese ausgestalten wollten; namentlich konnten die Kantone die Voraussetzungen für die Gewährung von Beiträgen auch enger als der Bund formulieren (EFV, Erläuterungen zur Verordnung über Härtefallmassnahmen für Unternehmen in Zusammenhang mit der Covid-19-Epidemie, Bern, 31. März 2021[Erläuterungen HFMV 20], S. 2; Bundesrat, Botschaft zu Änderungen des Covid-19-Gesetzes und des Covid-19-Solidarbürgschaftsgesetzes vom 18. November 2020, BBl 2020 8819 ff., 8822 und 8824).

2.3 Der Kantonsrat des Kantons Zürich beschloss am 14. Dezember 2020 einen Verpflichtungskredit für das Covid-19-Härtefallprogramm des Kantons Zürich und legte gegenüber der Covid-19-Härtefallverordnung 2020 leicht angepasste Anforderungen für die Unterstützung von Unternehmen fest (ABl 2020-12-16, Meldungsnummer RS-ZH08-000000086). Am 25. Januar 2021 beschloss der Kantonsrat einen Zusatzkredit und Nachtragskredite für eine 2. Zuteilungsrunde im Covid-19-Härtefallprogramm des Kantons Zürich. Zudem ermächtigte er den Regierungsrat, die Kriterien und den Zuteilungsmechanismus des Covid-19-Härtefallprogramms des Kantons Zürich gemäss den Bundesvorgaben anzupassen (ABl 2020-01-29, Meldungsnummer RS-ZH02-0000000106). Der Regierungsrat beschloss am 22. Januar 2021, dass in der 2. Zuteilungsrunde nunmehr ausschliesslich die Kriterien des Bundes angewendet würden (RRB 56/2021 S. 2), was in der Folge auch für die weiteren Zuteilungsrunden galt. Am 15. März 2021 bewilligte der Kantonsrat einen zweiten Zusatzkredit und weitere Nachtragskredite für das Covid-19-Härtefallprogramm des Kantons Zürich (ABl 2021-03-19, Meldungsnummer RS-ZH02-0000000108; zum Ganzen VGr, 6. Juli 2023, VB.2023.00058, E. 2.3 – 29. September 2022, VB.2022.00211, E. 2.2 – 28. Juli 2022, VB.2022.00135, E. 3.2). 3. Weder das Bundesrecht (BGr, 28. September 2022, 2C\_8/2022, E. 1.3.4) noch das kantonale Recht räumen 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. 4.1**

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. 4.2**

Vorliegend sind insgesamt drei unterschiedliche Gesuche der Beschwerdeführerin für Covid-19-Härtefallbeiträge zu beurteilen, die verteilt über den Zeitraum vom 9. März 2021 bis zum 18. November 2021 (erstmals) 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. 5.1**

Umstritten ist vorliegend einzig die durch die Vorinstanz vorgenommene Kürzung der Härtefallentschädigung auf Fr. 28'905.-, damit diese bei der Beschwerdeführerin nicht zu einem Gewinn führe. Diese Entschädigungsgrenze hat die Vorinstanz durch Addition der in den Erfolgsrechnungen für den Zeitraum vom 1. März 2020 bis 31. Dezember 2021 effektiv ausgewiesenen Verluste berechnet. Die Beschwerdeführerin bringt hiergegen vor, dass sie in diesem Zeitraum "Rückstellungen" von rund Fr. 158'000.- aufgelöst habe, welche eigentlich für Lohnzahlungen an ihren Gesellschafter und dessen Ehefrau sowie für die Weiterentwicklung des Geschäfts gedacht gewesen seien. Dies habe den buchmässigen Verlust erheblich geschmälert. Für die Zwecke der Härtefallbeiträge seien diese aufgelösten "Rückstellungen" dem Verlust wieder hinzuzurechnen. Dies begründet die Beschwerdeführerin sinngemäss damit, dass sie zulässigerweise auch andere buchhalterische Entscheidungen hätte treffen können, welche einen grösseren Verlust und damit eine höhere Entschädigungsgrenze zur Folge gehabt hätten. Es sei reine Willkür, wie ein Unternehmer das Unternehmen führe und "mit den Zahlen jongliert". Zudem habe das Vorgehen der Vorinstanz, strikt auf die Erfolgsrechnung abzustellen, eine Ungleichbehandlung von Gewerbetreibenden zur Folge. Diejenigen Unternehmer, die Rückstellungen bildeten und in schlechten Zeiten wie der Pandemie auflösten, würden schlechter gestellt als Unternehmer, "die alle Gewinne aus der Firma rausnehmen".

#### **E. 5.2**

Nach Art. 12 Abs. 1 bis Satz 2 Covid-19-Gesetz sind 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 (VGr, 30. März 2023, VB.2022.00429, E. 5.4 betreffend den erfolgsrelevanten Erlass eines Aktionärsdarlehens; VGr, 25. April 2024, VB.2023.00494, E. 6.3 betreffend eine erfolgsrelevante konzerninterne Transfer-Pricing-Zahlung).

### **E. 5.3**

Vorliegend löste die Beschwerdeführerin zwischen dem 1. März 2020 und dem 31. Dezember 2021 verschiedene in ihrer Bilanz als Rückstellungen verbuchte Reserven auf, was ihre wirtschaftliche Situation unmittelbar verbesserte und den ungedeckt gebliebenen Anteil an den Fixkosten im fraglichen Zeitraum verringerte. Im Rekurs führt sie aus, sie habe die Reserven aufgelöst, da sie sonst die Bücher hätte deponieren müssen. Mit anderen Worten hat sie damit Massnahmen ergriffen, die zum Schutz ihrer Kapitalbasis notwendig waren, und das Überleben der Gesellschaft sichergestellt, was gerade Voraussetzung einer Ausrichtung von Härtefallbeiträgen ist (vgl. Art. 4 Abs. 1 lit. a und b HFMV 20). Aufgrund der Subsidiarität der staatlichen Härtefallbeiträge gegenüber Zahlungen aus anderer Quelle ist es nicht rechtsverletzend, wenn die Vorinstanz bloss die nach der Auflösung der Rückstellungen und Reserven verbleibenden ungedeckten Fixkosten (in der Höhe des buchmässigen Verlusts) für den Zeitraum vom 1. März 2020 bis zum 31. Dezember 2021 bei der Berechnung der Überentschädigungsgrenze berücksichtigt hat.

### **E. 5.4**

Beim Covid-19-Härtefallprogramm handelt es sich um ein Massenverfahren. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass der Verordnungsgeber möglichst praktikable Regeln schaffen wollte, wobei hierbei auch eine gewisse Schematisierung zulässig ist (vgl. hierzu auch VGr, 14. Juli 2022, VB.2022.00068, E. 4.3.3). Entsprechend mussten der Beschwerdegegner und die Vorinstanz keine Rücksicht darauf nehmen, dass seitens der Beschwerdeführerin auch andere Buchhaltungsentscheidungen, die möglicherweise zu einer höheren Überentschädigungsgrenze geführt hätten, möglich gewesen wären. Es ist nicht rechtverletzend, wenn sie auf die von der Beschwerdeführerin erstellten definitiven Abschlüsse abstellten (vgl. VGr, 21. März 2024, VB.2023.00415, E. 5.6.1). Vor diesem Hintergrund ist auch hinzunehmen, dass allenfalls andere Unternehmen wegen ihrer geringeren Reserven oder Rückstellungen grössere ungedeckte Kosten aufgrund der Covid-19-Pandemie zu verzeichnen hatten, die sie (subsidiär) mit Härtefallbeiträgen decken lassen konnten. Im Übrigen stellt das Überlebensfähigkeitserfordernis in Art. 4 Abs. 1 lit. a HFMV 20 gewisse Mindestanforderungen an die wirtschaftliche Situation der zu unterstützenden Unternehmen und verhindert das Verbot der Überentschädigung, dass Unternehmen aufgrund der erhaltenen Härtefallbeiträge einen Gewinn erzielen. Eine allfällige Ungleichbehandlung beschränkt sich somit auf die Höhe der aufgebrauchten Reserven und Rückstellungen.

### **E. 6.1**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen.

### **E. 6.2**

Ausgangsgemäss sind die – mit Blick auf den geringen Aufwand reduzierten – Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 65a Abs. 2 in Verbindung mit § 13 Abs. 2 Satz 1 VRG und § 4 Abs. 3 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 [LS 175.252]).

## **E. 7**

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.