

Anleitung zur Rückforderung von Härtefallgeldern

Änderungsverzeichnis

Version	Datum	Status	Autoren	Kommentar
1.0	11.02.2022	Entwurf Anleitung zur bedingten Gewinnbeteiligung	BUWD/rawi	
2.0	31.07.2025	Überarbeitet	BUWD/rawi	Anpassungen aufgrund Rechtsgutachten und Dekret Kantonsrat sowie Entscheid zu Leading Cases
2.1	10.12.2025	Überarbeitet	rawi	AGBR 6.2

Dienststelle Raum und Wirtschaft (Stand Juli 2025: Weitere Anpassungen aufgrund der Rechtsprechung oder von Änderungen der Rechtsgrundlagen und Erfahrungen aus der Praxis bleiben vorbehalten).

Verteiler:

- Bau-, Umwelt- und Wirtschaftsdepartement
- Dienststelle Steuern
- Finanzkontrolle

Inhalt		
1	Verfahrensübersicht	3
2	Einleitung	4
2.1	Gesetzliche Grundlagen	4
2.2	Verwendungsverbot	5
2.3	Gültigkeit des Verwendungsverbots	5
3	Geltungsbereich der bedingten Gewinnbeteiligung	5
3.1	Unternehmerischer Geltungsbereich	5
3.2	Zeitlicher Geltungsbereich	5
3.3	Verzicht auf Rückforderung 1. Tranche gemäss Botschaft B 47	6
3.4	Höhe der bedingten Gewinnbeteiligung	7
4	Verbuchung der Härtefallgelder und Steuerabschluss	8
5	Berechnungsgrundlagen	8
5.1	Steuerabschluss und Steuererklärung	8
5.2	Besondere Geschäftsjahre	8
5.3	Spartenrechnung	8
6	Korrekturen und Anpassungen	9
6.1	Sofortabschreibungen	9
6.2	Arbeitgeber-Beitragsreserven	10
6.3	Aussergewöhnliche Positionen	11
6.4	Eigenlohn bei Selbständigerwerbenden und Personengesellschaften	11
6.5	Eigenlohn von juristischen Personen	12
7	Weitere Themen	13
7.1	Freiwillige Rückzahlung	13
7.2	Vermeidung von stossenden Einzelschicksalen	13

1 Verfahrensübersicht

Links mit vertieften Informationen:

[Gesetzliche Grundlagen](#)

[Verwendungsverbot](#)

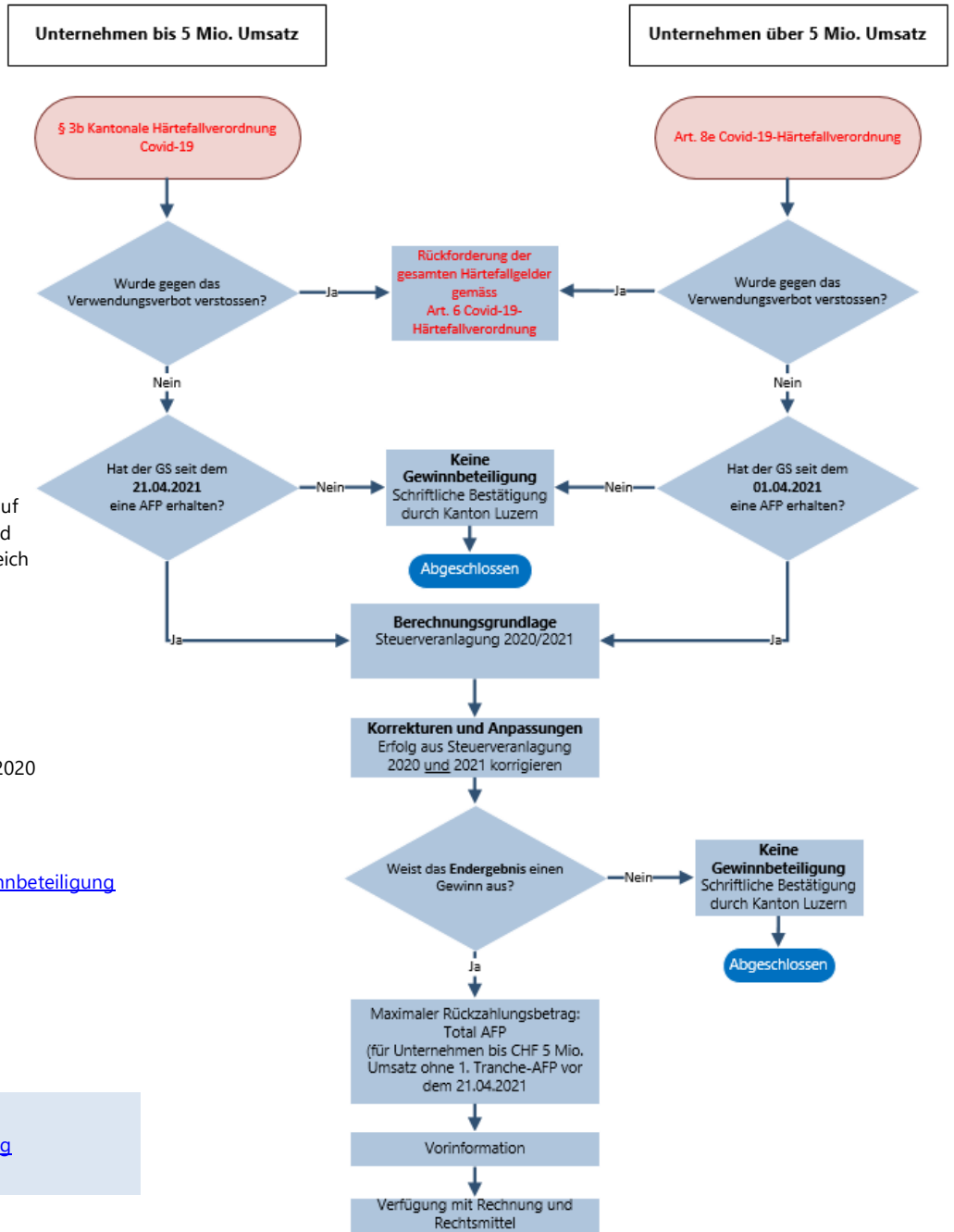
[Zeitlicher Geltungsbereich](#)
Aufgrund von Verordnungsänderungen auf Stufe Bund und Kanton sind nicht alle Unternehmen gleich von der BGB betroffen.

[Berechnungsgrundlage](#)

[Korrekturen](#)
Einbezug Gewinn/Verlust 2020

[Höhe der bedingten Gewinnbeteiligung](#)

Oft gesucht:
- [Freiwillige Rückzahlung](#)
- [Einzelschicksale](#)



Legende

BGB Bedingte Gewinnbeteiligung
AFP A-fonds-perdu-Beitrag
GS Gesuchsteller
JR Jahresrechnung

2 Einleitung

Dank der staatlichen Unterstützung im Rahmen der Härtefallhilfe haben sich viele Luzerner Unternehmen wirtschaftlich erholen können. Die ausgerichtete Härtefallhilfe soll nun nicht dazu führen, dass private Unternehmensgewinne durch Steuergelder finanziert werden. Deshalb haben Bund und Kanton die bedingte Gewinnbeteiligung eingeführt.

Der Zweck dieser Anleitung ist es, einen Überblick über die wichtigsten Aspekte der bedingten Gewinnbeteiligung zu geben und die wichtigsten Fragen zu beantworten.

Die Überarbeitung im Juli 2025 erfolgte aufgrund von Präzisierungen durch das [Rechtsgutachten Seiler](#), der vom Kantonsrat beschlossenen Botschaft ([B 47](#)) und den Ergebnissen der Leading Cases.

Diese Anleitung bezieht sich ausschliesslich auf die Rückforderung von Härtefallgeldern unter dem Programm HFMV 2020 (HFMV: Verordnung über Härtefallmassnahmen) (Zahlungen für die Perioden bis zum 31.12.2021). Die Aktivitäten unter HFMV 2022 (Zahlungen für die Periode 01.01.2022-30.06.2022) sind darin nicht enthalten.

2.1 Gesetzliche Grundlagen

Die bedingte Gewinnbeteiligung stützt sich für Unternehmen mit einem Jahresumsatz **über 5 Millionen Franken** auf folgende gesetzliche Grundlage:

Art. 8e [Covid-19-Härtefallverordnung](#) (Stand am 18. November 2021)

Massgebliche Basis für die bedingte Gewinnbeteiligung bei Unternehmen mit einem Jahresumsatz über 5 Millionen Franken.

Für die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung nach Artikel 12 Absatz 1^{septies} des Covid-19-Gesetzes vom 25. September 2020 massgeblich ist der steuerbare Jahresgewinn 2021 vor Verlustverrechnung nach den Artikeln 58–67 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer. Vom steuerbaren Jahresgewinn abziehbar ist ausschliesslich ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgeblicher Verlust.

Die bedingte Gewinnbeteiligung stützt sich für Unternehmen mit einem Jahresumsatz **bis 5 Millionen Franken** auf folgende gesetzliche Grundlage:

§ 3b [Kantonale Härtefallverordnung Covid-19](#) Bedingte Gewinnbeteiligung bei Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken.

¹ *Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken, die im Jahr der Ausrichtung eines nicht rückzahlbaren Beitrags einen steuerbaren Jahresgewinn nach den §§ 71–80 des Steuergesetzes vom 22. November 1999 erzielen, leiten diesen an das Finanzdepartement weiter; dies aber höchstens im Umfang des erhaltenen Beitrags. Die Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung erfolgt sinngemäss nach Artikel 8e der Covid-19-Härtefallverordnung. Ein im Geschäftsjahr 2020 entstandener steuerlich massgeblicher Gewinn ist dem steuerbaren Jahresgewinn 2021 hinzuzurechnen.*

Die kantonale Härtefallverordnung Covid-19 wurde in Bezug auf die Zuständigkeit, die Verfügungskompetenz und das Rechtsmittel angepasst. Für den Vollzug ist gemäss § 22 der revidierten Verordnung die Dienststelle Raum und Wirtschaft zuständig.

2.2 Verwendungsverbot

Nebst der bedingten Gewinnbeteiligung überprüft der Kanton Luzern auch die Einhaltung des Verwendungsverbotes. Die gesetzliche Grundlage für das Verwendungsverbot ist in Artikel 6 der [Covid-19 Härtefallverordnung](#) (Stand am 18. Dezember 2021) verankert und besagt Folgendes:

Art. 6 [Covid-19-Härtefallverordnung](#) (Stand am 18. Dezember 2021)

Einschränkung der Verwendung

Das Unternehmen hat gegenüber dem Kanton bestätigt, dass es:

- a. im Geschäftsjahr, in dem die Härtefallmassnahme ausgerichtet wird, sowie für die drei darauffolgenden Jahre oder bis zur Rückzahlung der erhaltenen Hilfen:*
 - 1. keine Dividenden oder Tantiemen beschliesst oder ausschüttet oder Kapitaleinlagen rückerstattet, und*
 - 2. keine Darlehen an seine Eigentümer vergibt;*
- b. die ihm gewährten Mittel nicht an eine mit ihm direkt oder indirekt verbundene Gruppengesellschaft, die ihren Sitz nicht in der Schweiz hat, überträgt; zulässig ist jedoch insbesondere das Erfüllen vorbestehender ordentlicher Zins- und Amortisationszahlungspflichten innerhalb einer Gruppenstruktur.*

2.3 Gültigkeit des Verwendungsverbots

Für Unternehmen, welche entweder durch eine freiwillige Rückzahlung oder mit der bedingten Gewinnbeteiligung den Gewinn bis zur Höhe der gesamten Härtefallbeiträge zurückgeführt haben, gilt das Verwendungsverbot nicht mehr.

Für Unternehmen, welche nach dem 31.12.2021 keine weiteren Härtefallzahlungen erhalten haben, ist das Verwendungsverbot am 31.12.2024 ausgelaufen. Seit diesem Datum sind Dividenden, Tantiemen, Kapitaleinlagen und Darlehen wieder möglich (auch für die Jahre vor 2025).

Für Unternehmen, welche auch im Jahr 2022 Härtefallzahlungen erhalten haben (unter dem Programm HFMV 2020 oder HFMV 2022) besteht das Verwendungsverbot bis und mit 31.12.2025 und ist somit aktuell noch in Kraft.

3 Geltungsbereich der bedingten Gewinnbeteiligung

3.1 Unternehmerischer Geltungsbereich

Aufgrund des Leitprinzips der Gleichbehandlung aller Unternehmen soll die bedingte Gewinnbeteiligung **für alle Kategorien** (1 bis 3b¹) und für alle Branchen analog umgesetzt werden. Das gilt auch für die vorübergehend behördlich geschlossenen Unternehmen. Für diese Unternehmen waren die Zugangsbestimmungen zur Härtefallmassnahme an verschiedenen Punkten gelockert (z.B. keine Vorgabe betreffend Umsatzeinbusse). Ein Auslassen der bedingten Gewinnbeteiligung wäre in Anbetracht dessen eine weitere Auflockerung im Vergleich zu behördlich nicht geschlossenen Unternehmen.

3.2 Zeitlicher Geltungsbereich

Im Frühling und Frühsommer 2021 erfolgten verschiedene Verordnungsänderungen auf Stufe Bund und Kanton. Deshalb sind nicht alle Unternehmen im gleichen Umfang von der bedingten Gewinnbeteiligung betroffen. Folgende Datumsgrenzen sind relevant:

¹ Kat 1 behördlich geschlossen mit Jahresumsatz bis CHF 5 Mio, Kat 2 behördlich geschlossen mit Jahresumsatz über CHF 5 Mio., Kat 3a behördlich geschlossen mit Jahresumsatz bis CHF 5 Mio, Kat 3b nicht behördlich geschlossen mit Jahresumsatz über CHF 5 Mio.

- **1. April 2021:** Wenn ein Unternehmen mit einem Jahresumsatz über 5 Mio. Franken seit dem 1. April 2021 einen A-fonds-perdu-Beitrag erhalten hat, unterliegt das Unternehmen der bedingten Gewinnbeteiligung. Massgeblich ist der Jahresgewinn 2021, abzüglich eines allfälligen Verlusts 2020 (Ausnahme: unterjähriges Geschäftsjahr). Zurückgeführt wird maximal die Summe aller ausbezahlten A-fonds-perdu-Beiträge; inklusive derjenigen, welche vor dem 1. April 2021 ausbezahlt wurden.
- **21. April 2021:** Wenn ein Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken seit dem 21. April 2021 einen A-fonds-perdu-Beitrag erhalten hat, unterliegt das Unternehmen der bedingten Gewinnbeteiligung. Massgeblich ist der Jahresgewinn 2021, abzüglich eines allfälligen Verlusts 2020 (Ausnahme: unterjähriges Geschäftsjahr). Zurückgeführt wird maximal die Summe aller ausbezahlten A-fonds-perdu-Beiträge; exklusive derjenigen, welche vor dem 21. April 2021 ausbezahlt wurden und derjenigen, bei denen auf der Auszahlungsverfügung ein Hinweis auf die bedingte Gewinnbeteiligung fehlt.
- **19. Juni 2021:** Wenn ein Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken seit dem 19. Juni 2021 einen A-fonds-perdu-Beitrag erhalten hat, unterliegt das Unternehmen der bedingten Gewinnbeteiligung. Massgeblich ist der Jahresgewinn 2020 und 2021, abzüglich eines allfälligen Verlusts 2020 oder 2021 (Ausnahme: unterjähriges Geschäftsjahr). Zurückgeführt wird maximal die Summe aller ausbezahlten A-fonds-perdu-Beiträge; exklusive derjenigen, welche vor dem 21. April 2021 ausbezahlt wurden und derjenigen, bei denen auf der Auszahlungsverfügung ein Hinweis auf die bedingte Gewinnbeteiligung fehlt. Fehlt ab dem 19. Juni 2021 der Hinweis auf die Gewinnbeteiligung 2020, wird auf diese Rückforderung ebenfalls verzichtet, falls danach keine Tranche mit dem Hinweis ausbezahlt worden ist.

Massgebend für die Datumsgrenze ist dasjenige Datum, welches auf der schriftlichen Verfügung steht.

Falls ein Unternehmen aufgrund einer Spartenrechnung für unterschiedliche Kategorien A-Fonds-perdu-Beiträge erhalten hat, gilt das Datum der Verfügung der letzten Auszahlung für alle Kategorien für die Datumsgrenze des Gesamtunternehmens.

3.3 Verzicht auf Rückforderung 1. Tranche gemäss Botschaft B 47

Der Kantonsrat hat der Botschaft ([B 47](#)) am 12. Mai 2025 zugestimmt. Die Umsetzung erfolgt seit Inkrafttreten der angepassten [Kantonalen Härtefallverordnung Covid-19](#) vom 1. August 2025. Für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken wird auf die Rückerstattung der vor dem 21. April 2021 ausgerichteten (Datum der Ordnungsänderung) A-fonds-perdu-Beiträgen (sog. 1. Tranche) sowie bei Verfügungen, bei welchen nach dem 21. April 2021 der Hinweis auf die bedingte Gewinnrückführung fehlte, verzichtet.

Berechnungsbeispiele:

Erhaltene Härtefallhilfen				
	Fallbeispiel 1	Fallbeispiel 2	Fallbeispiel 3	Fallbeispiel 4
Tranche 1	CHF 60'000.00	CHF 60'000.00	CHF 60'000.00	CHF 60'000.00
Tranche 2	-	CHF 15'000.00	CHF 20'000.00	CHF 20'000.00
Tranche 3	-	-	CHF 10'000.00	CHF 10'000.00
Tranche 4	-	-	-	CHF 5'000.00
Total Härtefallgelder	CHF 60'000.00	CHF 75'000.00	CHF 90'000.00	CHF 95'000.00
Abzüglich 1. Tranche	CHF -60'000.00	CHF -60'000.00	CHF -60'000.00	CHF -60'000.00
Berücksichtigung 2.-4. Tranche	CHF 0.00	CHF 15'000.00	CHF 30'000.00	CHF 35'000.00
Gewinn BGB	CHF 25'000.00	CHF 25'000.00	CHF 25'000.00	CHF 85'000.00
Max. Rückz. 2.-4. Tranche	CHF 0.00	CHF 15'000.00	CHF 30'000.00	CHF 35'000.00
Rückforderung neu	CHF 0.00	CHF 15'000.00	CHF 25'000.00	CHF 35'000.00

3.4 Höhe der bedingten Gewinnbeteiligung

Kein Unternehmen muss mehr als die Summe aller erhaltenen Härtefallbeiträge zurückführen.

Die Rückführung richtet sich nach dem erzielten Gewinn (nach den Korrekturen im Sinne der bedingten Gewinnbeteiligung).

Zwei Beispiele, um dies zu verdeutlichen:

Beispiel 1: Ein Unternehmen hat 200'000 Franken A-fonds-perdu Beiträge erhalten. Im Jahresabschluss 2021 weist es 150'000 Franken Gewinn aus. Im Jahresabschluss 2020 weist es 50'000 Franken Verlust aus. Der Verlust ist vor der bedingten Gewinnbeteiligung vom Gewinn in Abzug zu bringen. Somit beträgt der Gewinn 2021 abzüglich des Verlustes 2020 100'000 Franken. (Annahme: Es erfolgen keine Korrekturen aufgrund von Sofortabschreibungen und ähnlichem.) Das unterstützte Unternehmen hat nun im Rahmen der bedingten Gewinnbeteiligung 100'000 Franken zurückzuführen.

Total erhaltene A-fonds-perdu Beiträge	CHF 200'000.-
Gewinn 2021 abzüglich Verlust 2020	<u>CHF 100'000.-</u>
Zurückzuführender Gewinn (bedingte Gewinnbeteiligung)	CHF 100'000.-

Beispiel 2: Ein Unternehmen hat 200'000 Franken A-fonds-perdu Beiträge erhalten. Im Jahresabschluss 2021 weist es einen Gewinn von 400'000 Franken aus. Im Jahresabschluss 2020 weist es einen Verlust von 100'000 Franken aus. Der Verlust ist vor der bedingten Gewinnbeteiligung

vom Gewinn in Abzug zu bringen. Zurückzuführen ist maximal derjenige Betrag, mit welchem das Unternehmen vom Staat unterstützt wurde. D.h. im vorliegenden Beispiel: 200'000 Franken.

Total erhaltene A-fonds-perdu Beiträge	CHF 200'000.-
Gewinn 2021 abzüglich Verlust 2020	<u>CHF 300'000.-</u>
Zurückzuführender Gewinn (bedingte Gewinnbeteiligung)	CHF 200'000.-

4 Verbuchung der Härtefallgelder und Steuerabschluss

Die Covid-19-Härtefallhilfen sollen zum Zeitpunkt des Zahlungseingangs als Passive Rechnungsabgrenzung verbucht werden, da unklar ist, in welchem Umfang sie erfolgswirksam realisiert werden können. Die erfolgswirksame Auflösung erfolgt am Jahresende im Umfang des ausgewiesenen Verlustes 2021 und eines allfälligen Verlustes 2020. Der überschüssende Teil wird per Bilanzstichtag als passive Rechnungsabgrenzung ausgewiesen und zurückbezahlt. Entsprechend wird die Steuerrückstellung ermittelt. Die Berechnung der Rückzahlungsverpflichtung erfolgt auf Basis des Reingewinns 2021 vor Steuern und Rückzahlung.

5 Berechnungsgrundlagen

5.1 Steuerabschluss und Steuererklärung

Der Jahresabschluss 2021 kann ganz normal wie jedes Jahr erfolgen. Die Dienststelle Steuern wird als erstes die ordentliche Steuerveranlagung vornehmen und verfügen. Erst in einem zweiten Schritt wird dann geprüft, ob ein Unternehmen einen Gewinn im Sinne der bedingten Gewinnbeteiligung erzielt hat, welcher zurückzuführen ist. Dazu wird eine separate Verfügung erlassen, welche nichts mit der ordentlichen Steuerveranlagung zu tun hat.

5.2 Besondere Geschäftsjahre

Stimmt das Geschäftsjahr nicht mit dem Kalenderjahr überein, ist der Jahresgewinn aus dem Geschäftsjahr massgeblich, das im Kalenderjahr 2021 endet. Werden diesfalls und im Fall von Zahlungen ab 2022 Beiträge erst nach Abschluss des massgebenden Geschäftsjahres zugesichert und/oder ausbezahlt, so sind diese für die Berechnung der Gewinnbeteiligung zum Ergebnis des Geschäftsjahres 2021 hinzuzuzählen. Zulässig ist die Anrechnung des steuerlichen Verlusts für das Geschäftsjahr 2020, zumal davon auszugehen ist, dass die Verluste im Geschäftsjahr 2020 in einem Zusammenhang mit Covid-19 stehen. Auch in Fällen, in welchen die definitive Zusicherung und/oder Auszahlung des Härtefallbeitrags an das Unternehmen aufgrund von Übergangsproblemen erst nach dem Kalenderjahr 2021 erfolgt ist, bleibt der Jahresgewinn 2021 die für die Gewinnbeteiligung (mit Anrechnung der Auszahlung im Folgejahr) relevante Berechnungsgrundlage. Auch bleibt ausschliesslich der Verlust aus dem Geschäftsjahr 2020 abzugsfähig.

5.3 Spartenrechnung

Für die bedingte Gewinnbeteiligung ist der Gewinn des gesamten Unternehmens und nicht nur derjenige für die unterstützte Sparte massgebend (vgl. Art. 2a i.V.m. Art. 8e Covid-19-Härtefallverordnung vom 18. Dezember 2021). Dies deshalb, weil Gewinne in gewissen Sparten die Verluste aus anderen Sparten ausgleichen sollen, bevor die Unternehmen mit Steuergeldern unterstützt werden. Damit wird die Eigenverantwortung der Unternehmen gestärkt. Zudem wird

damit der Pflicht der Unternehmen, zumutbare Selbsthilfemassnahmen zu ergreifen, Rechnung getragen.

6 Korrekturen und Anpassungen

Grundlage für die bedingte Gewinnbeteiligung bildet der eingereichte Steuerabschluss. Der Steuerabschluss wird jedoch in den nachstehenden Punkten durch die Dienststelle Steuern korrigiert bzw. angepasst, um den zurückzuführenden Gewinn zu berechnen.

In diesem Zusammenhang kommt ein sogenanntes «zweistufiges Verfahren» zur Anwendung. Korrekturen werden dort nötig, wo entsprechende Buchungen dazu führen würden, dass der Gewinn tiefer ausfällt als er tatsächlich ist (siehe auch nachfolgende Beispiele).

Das [Rechtsgutachten](#) von Prof. Dr. Hansjörg Seiler nimmt auf den S. 30 f. und 46 - 58 (Fragen 3 bis 6) auf diese Fragestellung Bezug und kommt zum Schluss, dass diese Vorgehensweise (zweistufiges Verfahren) zulässig ist – mithin auch mit dem Argument, dass das alleinige Abstellen auf die rechtskräftige Steuerveranlagung die Bemessungsgrundlage für die bedingte Gewinnbeteiligung verfälschen würde. Denn die bedingte Gewinnbeteiligung stellt spezifisch auf das Jahr der Auszahlung von Härtefallgeldern als – einziges – relevantes Betrachtungsjahr ab bzw. muss darauf abstellen, während es im Steuerrecht unerheblich ist, ob ein Gewinn im Jahr X oder im Jahr X+1 versteuert wird. Würde das zweistufige Verfahren nicht zur Anwendung gebracht, könnte dem Sinn und Zweck der bedingten Gewinnbeteiligung – keine Gewinne aus Steuermitteln – nicht nachgelebt werden können. Diese Vorgehensweise wird auch im Rahmen des Urteils des Kantonsgerichtes zu den «Leading Cases» gerichtlich gestützt.

6.1 Sofortabschreibungen

Gemäss Information des Staatssekretariats für Wirtschaft SECO müssen Sofortabschreibungen bei Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen Franken für die Berechnung des zurückzuführenden Gewinns korrigiert werden. Nur so kann die Vorgabe zur Gleichbehandlung aller Unternehmen in der Schweiz eingehalten werden. Sofortabschreibungen sind in dem Umfang unbeachtlich, als dass sie die ordentlichen Abschreibungen übersteigen. Davon unberührt bleibt die Zulässigkeit von Direkt-/Einmalabschreibungen für steuerliche Zwecke. Unternehmen dürfen somit für den Steuerabschluss weiterhin Sofortabschreibungen vornehmen. Diese werden einzig bei der Berechnung des zurückzuführenden Gewinns rechnerisch korrigiert.

Der Kanton Luzern wendet die vorstehende Regelung analog auch auf Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis 5 Millionen Franken an. Dies damit im Rahmen der Härtefallhilfe möglichst alle Unternehmen gleich behandelt werden.

Berechnungsbeispiel:

Total erhaltene A-fonds-perdu Beiträge	CHF	300'000.-
Unternehmensgewinn nach Sofortabschreibung	CHF	600'000.-
Sofortabschreibung Maschine	CHF	500'000.-
Degressive Abschreibung (z.B. 30% vom Buchwert im 1. Jahr)	CHF	150'000.-
Differenz Aufrechnung auf Gewinn (CHF 500'000.- - 150'000.-)	CHF	350'000.-
Gewinn nach Aufrechnung Sofortabschreibung	CHF	950'000.-
Zurückzuführender Gewinn (bedingte Gewinnbeteiligung)	CHF	300'000.-

Die Sofort-/Direktabschreibungen des Jahres 2020 werden, analog dem obigen Beispiel, in der Jahresrechnung 2020 korrigiert. Dies führt dann zu einem erhöhten Gewinn (bei denjenigen Firmen, wo der Gewinn 2020 für die bedingte Gewinnbeteiligung berücksichtigt wird) oder zu einem reduzierten Verlust, welcher vom Gewinn 2021 abgezogen werden kann.

Hinzuweisen ist diesbezüglich indessen noch auf das sog. «**Stetigkeitsprinzip**»: Die vorherige, strengere Praxis des Kantons Luzern wurde aufgrund des [Rechtsgutachtens](#) von Prof. Dr. Hansjörg Seiler (Frage 3, Antwort S. 52) angepasst. Das Gutachten hält fest: «Die Aufrechnung von steuerlich zugelassenen Sofortabschreibungen ist grundsätzlich gerechtfertigt (sofern es sich nicht um ausserordentliche Abschreibungen handelt, die für das betreffende Jahr geschäftsmässig begründet sind). Die Sofortabschreibungen sind jedoch anzuerkennen, wenn das Unternehmen nachweisen kann, dass sie im Rahmen dessen liegen, was es in ständiger Praxis übt.»

Aus diesem Grund werden die Abschreibungen einer Unternehmung während der Zeitperiode 2017-2021 verglichen. Das nachfolgende Beispiel soll dies verdeutlichen:

Abschreibungen im Jahr 2017	CHF	80'000.-	
Abschreibungen im Jahr 2018	CHF	65'000.-	
Abschreibungen im Jahr 2019	<u>CHF</u>	<u>40'000.-</u>	
Durchschnitt 2017-2019	CHF	61'666.-	
Abschreibungen im Jahr 2020	CHF	25'000.-	Keine Anpassung
Abschreibungen im Jahr 2021	CHF	110'000.- / CHF	48'333.- Delta = höhere Abschreibung
Abschreibungen im Jahr 2022	CHF	55'000.-	

Bei einem Unternehmen, welches in den «Vergleichsjahren» 2017-2019 durchschnittliche Abschreibungen von rund 62'000.- Franken getätigt hat, werden im Rahmen der Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung die im Jahr 2021 getätigten «Überabschreibungen» von rund 48'000.- Franken korrigiert (110'000.- minus 62'000.- Franken). Dies hat jedoch keinen Einfluss auf die Abschreibungen im Rahmen der normalen Steuerveranlagung. Der Grund liegt in einer besonderen Bedeutung der Periodizität, welche im Rahmen der Gewinnbeteiligung (Fokus auf lediglich zwei Jahre 2020 und 2021) eine viel grössere Rolle spielt, als bei der ordentlichen Steuerveranlagung (Fokus auf mehrere Jahre).

Im Rahmen der Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung werden auch erhöhte Abschreibungssätze und Anschaffungen korrigiert. Beispiel: es wurden bisher regelmässig jeweils um die 10 % des Anlagevermögens abgeschrieben; im Jahr 2021 sind es 25 %. Oder die Anschaffungen im für die bedingte Gewinnbeteiligung relevanten Jahr 2021 sind höher als der Durchschnitt der Jahre 2017-2019.

6.2 Arbeitgeber-Beitragsreserven

Arbeitgeber können innerhalb ihrer Vorsorgeeinrichtung eine Beitragsreserve für kommende Jahre bilden. Dazu dürfen die Zahlungen als steuerbegünstigter Aufwand verbucht werden. Zahlungen in die Arbeitgeber-Beitragsreserven sind im Rahmen der bedingten Gewinnbeteiligung nicht relevant, da diese keine ungedeckten Fixkosten im Rahmen der Härtefälle darstellen und daher als Abzüge nicht zugelassen werden. Im Gegenzug werden auch Bezüge aus den AGBR im Rahmen der bedingten Gewinnbeteiligung nicht als Erträge berücksichtigt.

6.3 Aussergewöhnliche Positionen

Um eine möglichst hohe Gleichbehandlung aller Gesuchsteller zu erreichen, prüft die Dienststelle Steuern die Steuerabschlüsse 2020 und 2021 auf auffällige, aussergewöhnliche Positionen in Bezug auf Lohnaufwand, Warendrittel, Rückstellungen etc. Es soll verhindert werden, dass ein Unternehmen mit betriebsfremden Aufwänden den Verlust vergrössert oder den Gewinn verkleinert. Auffällige Positionen werden von der Dienststelle Steuern korrigiert, wenn sie z.B. (1) nicht geschäftsmässig begründet sind oder sich (2) nicht im Rahmen der Vorjahre bewegen. Nebst den aussergewöhnlichen Positionen zuungunsten des Unternehmens werden auch solche zugunsten des Unternehmens korrigiert (z.B. eine erfolgswirksame Auflösung von stillen Reserven, um gegenüber der Bank ein besseres Jahresergebnis zu dokumentieren).

Als Beispiele seien hier passive Rechnungsabgrenzungen erwähnt, welche über dem mehrjährigen Durchschnitt liegen oder auch im Folgejahr der bedingten Gewinnbeteiligung nicht aufgelöst wurden. Bei erstmaligen Rückstellungen für Ferien, Überzeit etc. stellt sich die Frage, weshalb diese gerade während einer Zeit mit geschlossenen Perioden erfolgen.

Grundsätzlich wird die Stetigkeit überprüft. Tatsächlich im entsprechenden Jahr angefallene Ferien- und Überstundenguthaben werden nicht als ausserordentliche Buchungen korrigiert. Anderes gilt für in den entsprechenden Jahren nicht korrekt verbuchte Aufwendungen oder wenn gebildete Rückstellungen im Folgejahr nicht aufgelöst werden.

Wenn Versicherungsprämien als Aufwand anerkannt werden, werden im Rahmen der bedingten Gewinnbeteiligung auch Versicherungsleistungen als Ertrag berücksichtigt. So werden z.B. Versicherungszahlungen im Jahr 2022 für Corona «Schadensereignisse» im Rahmen der bedingten Gewinnbeteiligung 2021 als Ertrag berücksichtigt.

6.4 Eigenlohn bei Selbständigerwerbenden und Personengesellschaften

Bestimmung Eigenlohn:

1. Durchschnitt des AHV-pflichtigen selbständigen Erwerbseinkommens der Jahre 2018 und 2019 (allenfalls korrigiert um positive oder negative Sondereffekte). Aus Gründen der Optimierung von Steuern und Sozialabzügen tiefgehaltene Löhne in den Vergleichsjahren 2018/19 werden im Rahmen der Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung nicht angehoben und es finden keine automatischen Korrekturen statt.
2. Falls gemäss Ziffer 1 nicht vorhanden oder eine Gründungsphase geltend gemacht werden kann, wird der Durchschnitt des selbst. Erwerbseinkommens der Jahre 2022 und 2023 berücksichtigt, unabhängig davon ob sich das Unternehmen noch in der Gründungsphase befindet (weil diese beiden Jahre nicht mehr durch pandemiebedingte Restriktionen wesentlich beeinflusst sein dürften).
3. Falls Ziffer 1 und 2 nicht angewendet werden kann bzw. wenn das Unternehmen bereits wieder aufgegeben worden ist, können die Einkommensverhältnisse aus unselbständiger oder selbständiger Erwerbstätigkeit berücksichtigt werden, welche direkt vor Aufgabe dieser weggefallenen Tätigkeiten erzielt worden sind (wenn deren Aufgabe durch die Unternehmensgründung bedingt wird).

Falls der Eigenlohn einen Nebenerwerb betrifft oder gleichzeitig andere Einkünfte aus Erwerb oder Rente vorhanden sind, ist dies entsprechend zu berücksichtigen. Das Gesamteinkommen aus Erwerbstätigkeit und Ersatzeinkommen, soll nicht höher ausfallen, als das Erwerbseinkommen der Berechnungsgrundlage.

Durch diese 3 Schritte wird ein schwieriger Marktvergleich mit Dritten hinfällig, es werden stattdessen die Verhältnisse bzw. Umstände des Betroffenen berücksichtigt. Die Schrittfolge ist klar, ohne «entweder oder» Optionen innerhalb der Schritte.

Die nachstehende Tabelle findet dann Anwendung, wenn der berechnete Gewinn der Einzelunternehmung CHF 80'000.- oder mehr beträgt. Dies aufgrund der Überlegung, dass bei Einzelunternehmen nur ein Teil des ausgewiesenen Gewinns Eigenlohn darstellt. Der Eigenlohn ist bei der Berechnung des zurückzuführenden Gewinns vom ausgewiesenen Gewinn abzuziehen.

Um den Einzelunternehmen mit niedrigeren Löhnen entgegenzukommen, wird bis zu einem Betrag von CHF 79'999.- von einem 100%igen Lohnanteil ausgegangen, welcher nicht der bedingten Gewinnbeteiligung unterliegt. Darüber hinaus findet die nachstehende Tabelle Anwendung:

Gewinn in CHF	"Eigenlohn" (unbeachtlich für die bedingte Gewinnbeteiligung)
bis 79'999	100%
ab 80'000	80%
ab 100'000	75%
ab 150'000	60%
ab 200'000	54%
ab 300'000	42%
ab 400'000	38%
ab 500'000.-	180'000.-

Berechnungsbeispiel:

Berechneter Gewinn gemäss obiger Beschreibung CHF 165'000.-
 Davon 60% gemäss Tabelle = unbeachtlicher Eigenlohn CHF 99'000.-
= Zurückzuführender Gewinn (bedingte Gewinnbeteiligung) CHF 66'000.-

6.5 Eigenlohn von juristischen Personen

Im Sinne einer möglichst umfassenden Gleichbehandlung aller Unternehmen werden auch die Löhne bei juristischen Personen im Rahmen der bedingten Gewinnbeteiligung einer Betrachtung unterzogen. So finden beispielsweise Korrekturen statt, wenn Löhne der Eigentümer erhöht wurden. Falls dafür grössere Aufwendungen aufgrund der Corona-Massnahmen verantwortlich gemacht werden ist dem zu entgegen, dass aufgrund der geschlossenen Perioden – und damit während dieser Zeit weniger Kunden – an anderen Orten zusätzliche Zeit zur Verfügung stand. Aus diesem Grund dürfte kein wesentlicher Unterschied in der zeitlichen Beanspruchung der Geschäftsleitung vor oder während der Corona-Epidemie bestehen und Lohnerhöhungen nach dem Erhalt von Härtefallzahlungen scheinen demzufolge nicht angebracht.

So wird beispielsweise eine Erhöhung der Löhne der Geschäftsleitung von 35 % oder die zusätzliche Auszahlung einer «Corona-Umtriebsentschädigung» an die Aktionäre im Rahmen der Berechnung der bedingten Gewinnbeteiligung korrigiert.

7 Weitere Themen

7.1 Freiwillige Rückzahlung

Zahlreiche Unternehmen wollen dem Kanton die Härtefallgelder freiwillig zurückzahlen. Mit der Rückzahlung wird das Verfahren definitiv abgeschlossen. Nach der Rückzahlung erhalten die Gesuchsteller vom Kanton ein Bestätigungsschreiben. Nach einer vollständigen Rückzahlung aller erhaltenen A-fonds-perdu-Beiträge gilt das Verwendungsverbot nicht mehr.

Eine Teilrückzahlung ist möglich, Einschränkungen wie z.B. betreffend Dividendenausschüttung bleiben dann aber bestehen. Eine Teilrückzahlung hat auch keinen Einfluss auf die Datumsgrenze.

7.2 Vermeidung von stossenden Einzelschicksalen

Der Zweck der Härtefallgelder liegt in der Vermeidung von Konkursen und Arbeitslosigkeit. Eine Situation, in der eine Rückforderung von Härtefallgeldern als alleiniges Kriterium zum Konkurs eines Unternehmens oder zu einem stossenden Einzelschicksal führt, soll möglichst vermieden werden. Allerdings ist in diesem Zusammenhang auch zu beachten, dass es sich bei der bedingten Gewinnbeteiligung um eine Beteiligung am Unternehmensgewinn handelt. Die gesetzlichen Grundlagen erlauben es nicht, aufgrund von unternehmerischen Herausforderungen *nach* Corona auf Härtefallgelder zu verzichten (und somit quasi «Strukturerhaltung» zu betreiben).

Die Dienststelle rawi prüft deshalb, ob insbesondere bei kleineren Firmen einzelne Fälle bestehen, in denen die Umsetzung der bisherigen gesetzlichen Rahmenbedingungen unnötig harte persönliche Schicksale schaffen würde.

In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass sich die «Sonderlösungen» im Rahmen der gesetzlichen Grundlagen bewegen müssen und Ausnahmen nur in den Fällen gewährt werden, bei denen aufgrund einer glaubhaften Darlegung von besonderer persönlicher Betroffenheit, die zu belegen ist, und bei Vorliegen objektiver Kriterien ganz oder teilweise auf eine Rückforderung verzichtet werden kann.

Um auch hier wieder eine möglichst hohe Gleichbehandlung aller Gesuchsteller zu ermöglichen, soll auf die folgenden Kriterien abgestellt werden:

- Einkommen der Gesuchstellenden in den letzten 5 Jahren
- Vermögenssituation
- Verhältnis der Rückzahlung in Bezug auf die vorhandenen Eigenmittel
- Allfällige Vorbezüge von Mitteln der 2. und 3. Säule
- Allfällige gesundheitliche Restriktionen beim Gesuchsteller oder bei nahestehenden Personen (entsprechende Arztzeugnisse sind dafür beizubringen)

Hierbei sollen des Weiteren analoge Kriterien wie bei einem Antrag auf einen Steuererlass zum Tragen kommen. Personen, die Vermögenswerte abzüglich Schulden (Ziffer 450 abzüglich Ziffer 462 der Steuererklärung) von mindestens 30'000.- bzw. 50'000.- Franken (Reinvermögen gemäss Ziffer 470 der Steuererklärung) besitzen, befinden sich in der Regel nicht in einer Notlage im Sinne des Steuergesetzes und die Steuern können nicht erlassen werden. Wenn zum Vermögen Liegenschaften gehören, können die Steuern ebenfalls nicht erlassen werden. Im Rahmen eines möglichen Erlasses von Härtefallrückzahlungen finden diese Kriterien ebenfalls Anwendung.

Die Beurteilung von stossenden Einzelschicksalen erfolgt auf Antrag. Gesuchsteller werden gebeten, der Dienststelle rawi sämtliche relevanten Angaben und Unterlagen einzureichen. Anschliessend wird der Fall in einem Fachgremium besprochen und abschliessend beurteilt.

Diese Möglichkeit eines Erlasses der Rückforderung von Härtefallgeldern besteht nur bei Unternehmen bis 5 Millionen Franken Jahresumsatz, bei denen der Kanton sich für die Rechtsetzung und Umsetzung verantwortlich zeichnet. Bei Unternehmen oberhalb der vorgenannten Kenngrösse ist abschliessend Bundesrecht anwendbar; der Kanton Luzern kann nicht auf Gelder des Bundes verzichten.

Es sei auch erwähnt, dass – ungeachtet, ob ein Unternehmen von Einzelschicksalen betroffen ist oder nicht – jederzeit Hand für Ratenzahlungen geboten wird.

Haben Sie Fragen?

Wir sind unter haertefall@lu.ch gerne für Sie da.

Informationen sowie alle relevanten Dokumente stehen auf buwd.lu.ch > [haertefaelle](#)