

Symposium zum Familienrecht



UNIVERSITÉ DE FRIBOURG  
UNIVERSITÄT FREIBURG

# Familienvermögensrecht: berufliche Vorsorge – Güterrecht – Unterhalt

Herausgegeben von

Alexandra Jungo

Professorin an der Universität Freiburg

Christiana Fountoulakis

Professorin an der Universität Freiburg

Schulthess 

Alexandra Jungo

Professorin an der Universität Freiburg

Christiana Fountoulakis

Professorin an der Universität Freiburg

# Familienvermögensrecht: berufliche Vorsorge – Güterrecht – Unterhalt

8. Symposium zum Familienrecht 2015

Universität Freiburg

Schulthess § 2016

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, vorbehalten. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme.

© Schulthess Juristische Medien AG, Zürich · Basel · Genf 2016  
ISBN 978-3-7255-7488-9

[www.schulthess.com](http://www.schulthess.com)

---

# Inhaltsverzeichnis

<b>Abkürzungsverzeichnis</b>	VII
<b>Ehegüterrechtliche Rechtsgeschäfte und ihre Tragweite beim Ableben eines Ehegatten – ausgewählte Fragestellungen</b> Paul Eitel	1
<b>Liegenschaften in der güterrechtlichen Auseinandersetzung: Wie steht es um Mehr- und Minderwert?</b> Alexandra Jungo	39
<b>Säule 3a im Güter- und Erbrecht</b> Regina Elisabeth Aebi-Müller	61
<b>Unternehmen in der güterrechtlichen Auseinandersetzung</b> Christof Brack/Philipp Egli/Claudio Stocker	93
<b>Familienunterhalt und Steuern</b> Daniel Bähler	115
<b>Wohneigentumsförderung zwischen Güterrecht und beruflicher Vorsorge</b> Markus Moser/Annette Spycher	161
<b>Urheberrechte, Minderheitsbeteiligungen und weitere Sonderrechte in der güterrechtlichen Auseinandersetzung</b> Thomas Geiser	173
<b>Neuere Rechtsprechung und Literatur zum Ehe- und Kindesrecht</b> Sybille Gassner/Nadja Majid	203

# Unternehmen in der güterrechtlichen Auseinandersetzung

*CHRISTOF BRACK, lic. iur., Rechtsanwalt, Notar (Luzern), Fachanwalt SAV Familienrecht sowie Bau- und Immobilienrecht*

*PHILIPP EGLI, Dr. iur., Rechtsanwalt (Luzern)*

*CLAUDIO STOCKER, Dr. iur., Rechtsanwalt und Notar (Luzern)*

<b>I. Geldsegen aus Erfindung</b> .....	<b>93</b>
<b>II. Bootswerft AG in Meggen</b> .....	<b>96</b>
<b>III. Luzerner Immo AG</b> .....	<b>101</b>
<b>IV. Nachweis des Aktienbesitzes</b> .....	<b>103</b>
<b>V. Tilgung einer Forderung über eine güterrechtliche Abfindung</b> .....	<b>105</b>
<b>VI. Steuerfolgen beim Verkauf einer AG</b> .....	<b>106</b>
<b>VII. Umstrukturierung mit Abgeltung einer güterrechtlichen Forderung durch Aktien</b> .....	<b>110</b>
<b>VIII. Deadlock in AG</b> .....	<b>112</b>
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	<b>114</b>

## **I. Geldsegen aus Erfindung**

Die Dres. Schläu und Kuster entwickeln an der med. Fakultät der Uni Zürich mit Prof. Knöchel ein neues Gel zur Schmierung von künstlichen Gelenken.

Die drei Erfinder gründen in der Folge mit ihren Ersparnissen die Gel-GmbH mit einem Stammkapital von Fr. 30'000, eingeteilt in drei Stammanteile von je Fr. 10'000. Die Gel-GmbH erwirbt alle Rechte an der Erfindung des Gels von der Uni für einen Betrag von Fr. 30'000 und treibt die Entwicklung des Gels bis zur Patenteintragung voran. Nach der Gel-GmbH will Dr. Schläu auch eine Familie gründen und heiratet Martha.

Die Weiterentwicklung des Gels bindet erhebliche Mittel. Die Erfinder beschliessen, ihre Gel-GmbH in die Gel-AG umzuwandeln. Schlau und Kuster zeichnen zu diesem Zweck weitere Stammanteile in der Höhe von je Fr. 30'000, Knöchel in der Höhe von Fr. 10'000. Der Anteil der Kapitalerhöhung von Schlau beträgt Fr. 30'000 und wird getilgt durch ein ungesichertes Darlehen des Professors, das in der Folge direkt von der Gel-AG an Prof. Knöchel zurückbezahlt wird.

Fünf Jahre später verkaufen die drei Erfinder die Gel-AG mit einem Aktienkapital von Fr. 100'000 an einen Medtech-Konzern für Fr. 100 Mio.

Schlau ist entzückt vom Geldsegen, der über ihn hereinbricht. Er hat einen Scheidungsratgeber konsultiert und ist dort auf den Begriff der Eigengutsunternehmung gestossen; daraus schliesst er auf nur marginale güterrechtliche Ansprüche seiner Ehefrau, wenn überhaupt, und beauftragt Sie, seine Interessen im Rahmen der nun einzuleitenden Scheidung zu vertreten.

### **Frage 1:** Qualifizierte Gründung der Gel-GmbH?

Beabsichtigt die Gel-GmbH nach der Gründung von nahestehenden Personen (Uni) Vermögenswerte zu übernehmen («alle Rechte an der Erfindung», d.h. geistiges Eigentum), so müssen die Statuten den Gegenstand, den Namen des Veräusserers und die Gegenleistung der Gel-GmbH angeben.<sup>1</sup> Die Dokumente im Kontext einer qualifizierten Gründung können auch für den Scheidungsanwalt von Interesse sein, so etwa der Gründungsbericht mit Prüfungsbestätigung, der sich über die Art und den Zustand von Sacheinlagen/Sachübernahmen und die Angemessenheit ihrer Bewertung äussern muss.<sup>2</sup> Das Handelsregister mit Einschluss der Anmeldungen und der Belege ist gemäss Art. 930 OR und Art. 10 ff. HRegV öffentlich.

Zweifelhaft ist, ob die «Rechte an der Erfindung des Gels» (vor der Patentierung) Gegenstand einer Sacheinlage oder Sachübernahme sein können. Gemäss herrschender Auffassung und Praxis der Handelsregisterbehörden sind immaterielle Nutzungspositionen nur dann sacheinlage- und sachüber-

---

<sup>1</sup> Art. 777c Abs. 2 OR mit Verweis ins Aktienrecht auf Art. 628 Abs. 2 OR.

<sup>2</sup> Art. 635 f. OR.

nahmefähig, wenn sie mit einem verkäuflichen und verpfändbaren Wirtschaftsgut (z.B. Patent) verknüpft sind.<sup>3</sup>

**Frage 2:** Güterrechtliche Zuordnung Stammanteil Schlau im Hinblick auf den Eheabschluss?

Eigengut sind von Gesetzes wegen Vermögenswerte (Stammanteile), die einem Ehegatten zu Beginn des Güterstands gehören.<sup>4</sup>

**Frage 3:** Umwandlung einer GmbH in eine AG möglich?

Das Fusionsgesetz definiert in Art. 53 FusG den Grundsatz, wonach eine Gesellschaft ihre Rechtsform durch Umwandlung ändern kann, wobei ihre Rechtsverhältnisse dadurch nicht verändert werden. So kann sich namentlich eine Kapitalgesellschaft (Gel-GmbH) in eine Kapitalgesellschaft mit einer andern Rechtsform (Gel-AG) umwandeln.<sup>5</sup> Da die Gründungsvorschriften grundsätzlich auch bei der Umwandlung Anwendung finden<sup>6</sup>, muss die Gel-GmbH in einem ersten Schritt ihr Stammkapital von Fr. 30'000 auf Fr. 100'000 erhöhen, erst dann kann sie zur Umwandlung schreiten. Das Verfahren der Umwandlung ist relativ komplex sowie kostenintensiv und in der notariellen Praxis deshalb eher selten.<sup>7</sup> Meist wird eine Neugründung einer AG der Umwandlung einer GmbH in eine AG vorgezogen.

**Frage 4:** Ist die Gel-AG nun eine sog. Eigengutsunternehmung?

Die Frage stellt sich u.E. im vorliegenden Zusammenhang so nicht. Im Vermögen unserer Klientschaft befindet sich nicht die «Gel-AG» als solche (Vermögensgesamtheit), sondern nur die entsprechenden Anteilsrechte, was auch aus der Steuererklärung hervorgeht. Entsprechend zählen nach der Umwandlung vier Namenaktien mit einem Nennwert von je Fr. 10'000 zum Vermögen von Schlau. Eine dieser vier Namenaktien ist dem Eigengut von

---

<sup>3</sup> BÖCKLI, Rz. 405; vgl. auch Mitteilung des Eidgenössischen Amtes für das Handelsregister, Mitteilung betreffend Sacheinlage und Sachübernahme vom 15. August 2001, abrufbar unter [www.e-services.admin.ch](http://www.e-services.admin.ch).

<sup>4</sup> Art. 198 Ziff. 2 ZGB.

<sup>5</sup> Art. 54 lit. a FusG.

<sup>6</sup> Art. 57 FusG. Keine Anwendung finden die Vorschriften über die Anzahl der Gründer bei Kapitalgesellschaften und die Vorschriften über die Sacheinlagen (ebenda).

<sup>7</sup> Vgl. Art. 57 ff. FusG.

Schlau zuzuordnen; die übrigen drei Namenaktien bilden zufolge eines Kreditkaufs Errungenschaft von Schlau.<sup>8</sup> Die Tilgung des Darlehens an Schlau gegenüber Knöchel durch die Gel-AG ändert an dieser güterrechtlichen Qualifikation der Anteilsrechte nichts, buchhalterisch handelt es sich dabei um einen Privatbezug von Schlau gegenüber der Gel-AG, der steuerlich je nach Situation eine Schuld gegenüber der Gesellschaft (Erhöhung Kontokorrent), eine geldwerte Leistung (verdeckte Gewinnausschüttung) oder Lohn darstellen kann.<sup>9</sup>

**Frage 5:** Verkauf der Aktien an einen Konzern für Fr. 100 Mio. - Güterrecht?

Da Schlau mit 40% an der Gel-AG beteiligt ist, beträgt das eheliche Vermögen nach dem Verkauf Fr. 40 Mio., davon sind i.S. der voranstehenden Überlegungen Fr. 10 Mio. (25%) dem Eigengut und Fr. 30 Mio. (75%) der Errungenschaft von Schlau zuzuordnen. Die Vorschlagsbeteiligung von Frau Schlau beträgt daher Fr. 15 Mio.,<sup>10</sup> es sei denn, Schlau könne nachweisen, dass die Gel-GmbH zur Zeit der Heirat bereits einen erheblich höheren Unternehmenswert (> Fr. 30'000) hatte.

**Fazit:** Ausgangspunkt der güterrechtlichen Betrachtung bei Kapitalgesellschaften bilden die Anteilsrechte an einem Unternehmen unserer Klientenschaft und nicht das Unternehmen selbst. Den Fokus legen wir in der Folge auf Veränderungen des Kapitals und Umstrukturierungen. Dabei stellt sich die Frage der Herkunft der Mittel und ihrer güterrechtlichen Zuordnung.<sup>11</sup>

## II. Bootswerft AG in Meggen

Peter, gelernter Bootsbauer, trifft nach Jahrzehnten seinen ehemaligen Gewerbeschullehrer Kurt Segler, der kurz vor der Pensionierung steht und an bester Lage in Meggen direkt am Vierwaldstättersee eine Bootswerft in Form einer AG betreibt.

---

<sup>8</sup> Art. 197 Abs. 1 ZGB.

<sup>9</sup> Art. 17 DBG (Lohn); Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (geldwerte Leistung); zu Konstellationen, in welchen das Kontokorrent als geldwerte Leistung aufgefasst wird vgl. JAUSSEI/NACHBUR/PFIRTER, 143 f.; ferner BGE 138 II 57.

<sup>10</sup> Art. 215 Abs. 1 ZGB.

<sup>11</sup> Zu den allfälligen steuerlichen Konsequenzen des Verkaufs von Anteilsrechten einer Kapitalgesellschaft siehe Fall Nr. VI.

Die beiden sind sich noch immer sympathisch und vereinbaren den Kauf der Bootswerft AG durch Peter.

Peter ist nicht nur ein begabter Bootsbauer sondern auch ein Frauenversther und weiss diese Begabung namentlich im Rahmen der Bootsfahrschule entsprechend einzusetzen. Seine dritte Ehe mit der von Haus aus vermögenden Brigitte steht deshalb zuweilen auf wackligen Füßen. Er nimmt vor dem Kauf, der mit Eigengut bzw. einem Darlehen von Brigitte und einem Bankkredit finanziert werden soll, Ihre Rechtsberatung in Anspruch.

**Fragen 1:** Kauf der Bootswerft AG: Parteien? Wesentlicher Vertragsinhalt? Wirtschaftliche oder zivilrechtliche Handänderung des Grundeigentums? Form? Steuerfolgen in Bezug auf das Grundeigentum?

Parteien des Aktienkaufvertrags sind Segler als Verkäufer der Aktien und Peter als Aktienkäufer. Zentraler Vertragsinhalt sind die Anteilsrechte (Aktien) und der Kaufpreis. Da die Bootswerft AG Grundeigentümerin des Werftgrundstücks ist, hat der Aktienverkauf im Grundbuch keine Mutation der Eigentümerin zur Folge. Es liegt damit eine wirtschaftliche Handänderung am Grundstück und nicht eine zivilrechtliche Handänderung vor. Der Aktienkaufvertrag bedarf keiner qualifizierten Form (Formfreiheit). Allerdings setzt die Übertragung von Namenaktien eine Zession bzw. ein Indossament voraus, die zu ihrer Gültigkeit der schriftlichen Form bedürfen.<sup>12</sup>

Hält Segler die Aktien der Bootswerft AG im Privatvermögen, stellt ein durch den Verkauf erzielter Gewinn grundsätzlich einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn dar.<sup>13</sup> Aus steuerlicher Sicht wird die wirtschaftliche Handänderung an einem Grundstück unter bestimmten Voraussetzungen der zivilrechtlichen Handänderung gleichgestellt, womit Steuerfolgen (Grundstückgewinnsteuer, Handänderungssteuer) eintreten.<sup>14</sup> Eine solche Gleichstellung erfolgt etwa bei der Veräusserung von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften, d.h. von Gesellschaften, deren Zweck zur Hauptsache im Erwerb, in der

---

<sup>12</sup> Art. 165 Abs. 1 bzw. Art. 968 OR; Art. 684 Abs. 2 OR.

<sup>13</sup> Art. 16 Abs. 3 DBG.

<sup>14</sup> Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG, § 3 Abs. 1 Ziff. 2 des Gesetzes des Kantons Luzern über die Grundstückgewinnsteuer (GGStG, SRL 647); § 2 Abs. 1 Ziff. 3 des Gesetzes des Kantons Luzern über die Handänderungssteuer (HStG, SRL 645); vgl. zur Auslegung von Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG BGer, 12. Dezember 2014 (2C\_138/2013).

Verwaltung und dem Wiederverkauf von Grundstücken besteht.<sup>15</sup> Keine Gleichstellung erfolgt dagegen bei sog. Betriebsgesellschaften, bei denen das Grundstück bloss die sachliche Grundlage für einen Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetrieb bildet.<sup>16</sup> Die Übertragung der Beteiligungsrechte an Betriebsgesellschaften ist keine steuerpflichtige Veräusserung, auch wenn deren Aktiven überwiegend in Immobilien bestehen.

Die Bootswerft AG betreibt nach ihrem hauptsächlichen Zweck eine Bootswerft. Es liegt damit eine Betriebsgesellschaft vor. Die wirtschaftliche Handänderung löst damit keine Steuerfolgen aus. Umgehungstatbestände bleiben vorbehalten (vgl. die Hinweise in Frage 4).

**Frage 2:** Was raten Sie Peter im Hinblick auf den Kauf der Bootswerft AG aus güterrechtlicher Sicht?

Peter könnte durch einen Ehevertrag die Aktien der Bootswerft AG, die für die Ausübung seines Berufs als Bootsbauer/Betrieb einer Bootswerft bestimmt sind, zu Eigengut erklären. Grundlage ist die sog. «KMU-Norm» in Art. 199 Abs. 1 ZGB, die den Grundsatz der Unveränderlichkeit der Gütermassen durchbricht und auch bei Unternehmensbeteiligungen greift.<sup>17</sup> Art. 199 ZGB wurde u.a. eingeführt, um die Weiterführung eines Familienbetriebs zu erleichtern, ohne dass die Ehegatten zum radikalen Mittel der Gütertrennung greifen müssen.<sup>18</sup>

Die Eigengutszuweisung gilt ebenso für «künftige Errungenschaften» aus dieser unternehmerischen Tätigkeit<sup>19</sup>, mithin auch für den Verkauf des wertvollen Grundstücks direkt am See, soweit Peter in der Folge seine unternehmerische Tätigkeit als Bootsbauer im Rahmen der Bootswerft AG fortführt. Art. 199 Abs. 1 ZGB gilt indessen nicht für den Unternehmerlohn.

---

<sup>15</sup> § 3 Abs. 1 Ziff. 2 GGStG/LU; Luzerner Steuerbuch, Bd. 3, Weisungen GGStG, Rz. 9; Luzerner Steuerbuch, Bd. 3, Weisungen HStG, Rz. 17; beide abrufbar unter [www.steuerbuch.lu.ch](http://www.steuerbuch.lu.ch).

<sup>16</sup> Weisungen GGStG, a.a.O., Rz. 9; BGE 104 Ia 253.

<sup>17</sup> BK-HAUSHEER/REUSSER/GEISER, Art. 199 ZGB N 11.

<sup>18</sup> AEBI-MÜLLER, Rz. 06.46.

<sup>19</sup> BK-HAUSHEER/REUSSER/GEISER, Art. 199 ZGB N 7.

Dieser bleibt unter dem ordentlichen Güterstand immer und zwingend Errungenschaft.<sup>20</sup>

**Frage 3:** Sehen Sie Möglichkeiten, Brigitte zur Mitfinanzierung des Aktienkaufs von Peter zu motivieren?

Die Ehegatten können vereinbaren, dass Erträge aus dem Eigengut nicht in die Errungenschaft fallen.<sup>21</sup> Das könnte sich für die von Haus aus vermögende Brigitte positiv auswirken. So ermöglicht Art. 199 Abs. 2 ZGB unter Umständen eine gewisse Kompensation der Nachteile, die der vermögenden Ehefrau eines Unternehmers daraus erwachsen, dass sie i.S.v. Art. 199 Abs. 1 ZGB auf einen Teil von dessen Errungenschaft verzichtet.<sup>22</sup>

Falls Brigitte ohne weitere Abrede der Ehegatten und namentlich «ohne entsprechende Gegenleistung» in den Aktienkauf von Peter investiert, entsteht zu ihren Gunsten im Hinblick auf die güterrechtliche Auseinandersetzung eine einseitig variable Ersatzforderung nach Art. 206 Abs. 1 ZGB. Will man diese Mehrwertbeteiligung von Brigitte ausschliessen oder abändern, können dies die Ehegatten in Bezug auf diese Investition von Brigitte in einfacher Schriftlichkeit vereinbaren<sup>23</sup> oder allenfalls eine Mehrwertbeteiligung durch Ehevertrag gänzlich ausschliessen.<sup>24</sup> Dem gleichen Zweck kann ein entgeltliches Darlehen von Brigitte zugunsten von Peter dienen; dies schliesst jedenfalls immer dann eine Mehrwertbeteiligung von Brigitte aus, wenn es einem Drittvergleich standhält.<sup>25</sup>

**Fragen 4:** Peter offenbart seine wahren Absichten nach dem Kauf der Werft, die er nur vordergründig betreibt. Sein eigentliches Interesse gilt dem Grundeigentum am See, ca. 4'000 m<sup>2</sup>, das er so rasch als möglich für Fr. 5'000/m<sup>2</sup> an einen vermögenden Zuzüger aus Deutschland samt Projekt für eine luxuriöse Villa veräussern möchte. Empfehlen Sie Peter aus güterrechtlicher

---

<sup>20</sup> Art. 197 Abs. 2 Ziff. 1 ZGB. Art. 199 Abs. 2 ZGB bezieht sich somit nur auf Art. 197 Abs. 2 Ziff. 4 ZGB, vgl. BK-HAUSHEER/REUSSER/GEISER, Art. 199 ZGB N 23.

<sup>21</sup> Art. 199 Abs. 2 ZGB.

<sup>22</sup> AEBI-MÜLLER, Rz. 06.45.

<sup>23</sup> Art. 206 Abs. 3 ZGB.

<sup>24</sup> Letzteres ist umstritten, wird von der herrschenden Lehre aber bejaht, vgl. STECK, FamKomm Scheidung, Art. 206 ZGB N 30.

<sup>25</sup> BK-HAUSHEER/REUSSER/GEISER, Art. 206 ZGB N 17 ff.

Sicht eine zivilrechtliche oder wirtschaftliche Handänderung? Was muss Peter bei diesem Verkauf beachten? Steuerfolgen dieses Verkaufs? Könnte Peter diese Steuerfolgen mit dem Kauf einer neuen Werftanlage im Kanton Schwyz mindern?

Es kommt nur eine zivilrechtliche Handänderung in Frage, wonach die Bootswerft AG das Grundeigentum an den Zuzüger aus Deutschland verkauft. Bei einer wirtschaftlichen Handänderung (Aktienverkauf) fällt die Eigengutszuweisung der Bootswerft AG dahin, da im Nachhinein die Voraussetzungen des Art. 199 Abs. 1 ZGB entfallen. Damit dürfte dann auch das Entgelt aus dem Verkauf der Unternehmung wiederum der Errungenschaft von Peter zuzuordnen sein, was allerdings umstritten ist.<sup>26</sup>

Beachtung verdient bei diesem Verkauf im Weiteren insbesondere das Bundesgesetz vom 16. Dezember 1983 über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (BewG, SR 211.412.41), wonach der deutsche Käufer seinen rechtmässigen (Aufenthaltsbewilligung B EU-EFTA) und tatsächlichen Wohnsitz in die Schweiz verlegen muss, um das Grundstück bewilligungsfrei erwerben zu können.<sup>27</sup>

Die zivilrechtliche Handänderung am Grundeigentum führt zu Steuerfolgen. Bei Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken von juristischen Personen haben die Kantone die Wahl, ob sie die Gewinne der Grundstückgewinnsteuer oder der Gewinnsteuer unterstellen.<sup>28</sup> Der Kanton Luzern unterstellt den Gewinn vorliegend der Gewinnsteuer. Damit versteuert die Bootswerft AG den Gewinn im Zusammenhang mit dem Verkauf des Grundeigentums wie all ihre weiteren Gewinne mit einer Steuerbelastung von aktu-

---

<sup>26</sup> AEBI-MÜLLER, Rz. 06.43.

<sup>27</sup> Art. 5 Abs. 1 lit. a BewG e contrario.

<sup>28</sup> Art. 12 Abs. 4 StHG. Für die Besteuerung der Grundstückgewinne werden in den Kantonen zwei Systeme angewandt. Beim *monistischen System* unterliegen alle Grundstückgewinne exklusiv einer Sondersteuer (Grundstückgewinnsteuer). Beim *dualistischen System* unterliegen nur die bei der Veräusserung von Privatvermögen natürlicher Personen erzielten Grundstückgewinne der Sondersteuer. Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Immobilien des Geschäftsvermögens werden mit der ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfasst. Zum Ganzen ESTV, Steuereinformationen, Die Besteuerung der Grundstückgewinne, Stand: Juli 2015, 3, abrufbar unter [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch).

ell ca. 14% (inkl. direkte Bundessteuer).<sup>29</sup> Dieser Satz liegt deutlich unter jenem der Grundstückgewinnsteuer.<sup>30</sup> Hinzu kommen allerdings noch Handänderungssteuern (1.5% des Kaufpreises),<sup>31</sup> Grundbuch- und Notariatsgebühren.

Eine Ersatzbeschaffung mit Aufschub der Grundstückgewinn- bzw. Gewinnsteuer im Rahmen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens innert angemessener Frist steht grundsätzlich auch dem Unternehmer offen.<sup>32</sup> Aber Achtung: Aufgeschoben ist nicht aufgehoben. Bei einer Ersatzbeschaffung im Kanton Schwyz ist besondere Vorsicht geboten, da damit ein Wechsel vom dualistischen System des Kantons Luzern (Erfassung über Gewinnsteuer) ins monistische System des Kantons Schwyz (Erfassung über Grundstückgewinnsteuer) einhergeht und die latenten Steuern damit unter das alleinige Regime der meist höheren Grundstückgewinnsteuer transferiert werden.<sup>33</sup>

### III. Luzerner Immo AG

2001 erwarb Claudio (verheiratet) von seinem Vater 50% der Aktien der Luzerner Immo AG zum Preis von Fr. 2 Mio. Die Finanzierung des Kaufpreises erfolgte über ein Darlehen des Vaters an seinen Sohn über Fr. 2 Mio. Davon bezahlte Claudio seinem Vater Fr. 500'000 zurück, indem er bei der Luzerner Kantonalbank einen Kredit aufnahm. Der Restbetrag von Fr. 1.5 Mio. blieb als Darlehensschuld von Claudio gegenüber seinem Vater stehen. Diese Darlehensschuld wurde anfangs 2003 mit einem Erbvorbezug von Fr. 1.5 Mio. verrechnet, den Claudio von seinem Vater erhalten hatte.

Gestützt auf einen Aktionärsbindungsvertrag aus dem Jahr 2002 kaufte Claudio von seinem Vater im Januar 2011 die restlichen 50% der Aktien der Luzerner Immo AG und zwar zu dem im Jahre 2002 vereinbarten Kaufpreis von Fr. 2 Mio. Den Kaufpreis überwies Claudio seinem Vater im März 2011.

<sup>29</sup> Direkte Bundessteuer: 8.5% (Art. 68 DBG). Zur Steuerbelastung insgesamt vgl. die Steuerkalkulatoren der Kantone, für den Kanton Luzern abrufbar unter [steuern.lu.ch](http://steuern.lu.ch).

<sup>30</sup> Zum Steuermass vgl. §§ 22 ff. GGStG/LU.

<sup>31</sup> § 6 HStG/LU.

<sup>32</sup> Art. 64 DBG; Art. 24 Abs. 4 i.V.m. Art. 8 Abs. 4 StHG; Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG.

<sup>33</sup> § 104 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 (StG/SZ; SRSZ 172.200).

Bereits im Dezember 2010 verkaufte Claudio 100% der Aktien der Luzerner Immo AG an die Mobimo AG zum Preis von Fr. 10 Mio. Dieser Kaufvertrag wurde im Februar 2011 vollzogen, zu einem Zeitpunkt also, in dem Claudio bereits Eigentümer von 100% der Aktien der Luzerner Immo AG war, aber die 2. Kaufpreistranche gegenüber seinem Vater noch nicht getilgt hatte. Diese Zahlung im März 2011 leistete Claudio aus der bereits im Februar 2011 bei ihm eingegangenen Kaufpreiszahlung der Mobimo AG.

**Frage:** Wie ist der Gewinn aus dem Verkauf der Aktien der Luzerner Immo AG von Claudio an die Mobimo AG güterrechtlich zu qualifizieren?

Claudio hat im Jahr 2001 50% der Aktien der Luzerner Immo AG von seinem Vater in Form eines reinen Kreditkaufs entgeltlich erworben (Fr. 2 Mio.). Reine Kreditkäufe sind der Errungenschaft zuzuordnen.<sup>34</sup> Die Aktien fallen folglich in die Errungenschaft. Die gesetzliche Zuordnung von Vermögenswerten zu Errungenschaft oder Eigengut ist grundsätzlich unabänderlich.<sup>35</sup>

2003 hat Claudio mit seinem Eigengut (Erbvorbezug<sup>36</sup>) das Darlehen, welches er von seinem Vater erhalten hat, zurückbezahlt (Fr. 1.5 Mio.) und damit in die Errungenschaft investiert. Diese (!) Aktien bleiben in der Errungenschaft, obschon Claudio (nachträglich) mit seinem Eigengut in den Aktienkauf investiert hat. Die Zuordnung zu einer Gütermasse wird beim Eintritt des Vermögenswerts in das Vermögen des Ehegatten vorgenommen und bleibt danach unveränderlich, unabhängig davon, ob sich später das quantitative Übergewicht (hier zugunsten des Eigenguts von Claudio) verändert.<sup>37</sup>

Dem Eigengut steht gemäss Art. 209 Abs. 3 ZGB eine zweiseitig (+/-) variable Ersatzforderung zu (Verhältnis Eigengut zu Errungenschaft: 75% zu 25%). Dem liegt die Annahme zugrunde, dass der Erlös aus dem Verkauf der Aktien einen rein konjunkturellen Mehrwert darstellt. Erfährt der Vermögenswert aus der Errungenschaft, in den das Eigengut investiert hat, eine Wertveränderung, so wirkt sich diese Veränderung auch auf die Ersatzforderung des Eigenguts aus.

---

<sup>34</sup> Art. 197 Abs. 1 und Art. 209 Abs. 2 ZGB.

<sup>35</sup> Ausnahme: Art. 199 ZGB, dazu Fall II.

<sup>36</sup> Art. 198 Ziff. 2 ZGB.

<sup>37</sup> BGE 132 III 145 (149), E. 2.2.3.

Der Erlös aus dem Verkauf der Aktien der Luzerner Immo AG fällt in die Gütermasse, aus der die verkauften Aktien stammen.<sup>38</sup> Ist aus dem Verkauf der Aktien ein konjunktureller Mehrwert erzielt worden (Fr. 6 Mio.), verteilt sich dieser proportional auf die Errungenschaft sowie auf die Ersatzforderung des Eigenguts von Claudio.

Wird ein Vermögenswert durch einen anderen ersetzt, liegt eine Ersatzanschaffung i.S.v. Art. 197 Abs. 2 Ziff. 5 bzw. Art. 198 Ziff. 4 ZGB vor. Der neue Vermögenswert fällt in dieselbe Gütermasse wie der alte. Folgt der Veräusserung eine Ersatzanschaffung (2. Aktienkauf von Claudio gegenüber seinem Vater), überträgt sich die Ersatzforderung (25% Errungenschaft/75% Eigengut), berechnet auf den Zeitpunkt der Veräusserung, auf die Ersatzanschaffung und variiert nun entsprechend deren Mehr- oder Minderwertentwicklung. Das Beteiligungsverhältnis ist auch auf den Kauf der zweiten 50% der Aktien anzuwenden, da Claudio diesen Kaufpreis aus dem Erlös des Aktienverkaufs an die Mobimo AG getilgt hat.<sup>39</sup>

Die Ersatzforderung des Eigengutes gegenüber der Errungenschaft beträgt vorliegend somit Fr. 7.5 Mio.; der Vorschlag beträgt Fr. 2.5 Mio., die güterrechtliche Abfindung zugunsten der Ehefrau aus diesen Transaktionen beträgt damit Fr. 1.25 Mio.

#### **IV. Nachweis des Aktienbesitzes**

Robert und Ines vollziehen nach vierjähriger Trennung ihre Scheidungskonvention, wonach Ines die Roberto-Immo AG als güterrechtliche Abfindung erhalten soll.

Robert weist daraufhin, dass die Roberto-Immo AG zu keinem Zeitpunkt Aktien ausgegeben habe, sein Aktienbesitz ergebe sich indessen aus dem Wertschriftenverzeichnis seiner bei den Scheidungsakten liegenden Steuererklärungen der letzten vier Jahre.

---

<sup>38</sup> Surrogationsprinzip; vgl. Art. 197 Abs. 2 Ziff. 5 bzw. Art. 198 Ziff. 4 ZGB; vgl. auch BGE 131 III 559 (561), E. 2.2; 121 III 201.

<sup>39</sup> Ersatzanschaffung i.S.v. Art. 197 Abs. 2 Ziff. 5 bzw. Art. 198 Ziff. 4 ZGB.

**Frage:** Welche Abklärungen treffen Sie?

Die Tatsache, dass Robert die Aktien der Roberto-Immo AG während der letzten vier Jahre steuerlich unter seinem Vermögen deklariert hat, mag zwar ein Indiz sein, dass zugunsten seiner Aktionärsenschaft spricht, dieses Indiz ist aber keineswegs geeignet, sein Eigentum an den Aktien nachzuweisen.

Soweit zu keinem Zeitpunkt Aktien ausgegeben wurden, hat Robert seit der Gründung der Roberto-Immo AG eine *lückenlose Zessionskette* aufzulegen, die sein aktuelles Eigentum an allen Aktien nachweist, es sei denn, er selbst habe die Aktien bereits im Rahmen des Gründungsakts selbst und für sich gezeichnet und diese seither zu keinem Zeitpunkt an einen Dritten übertragen.<sup>40</sup>

Die verbrieft Namenaktie wird durch Übergabe des indossierten Papiers (Art. 684 Abs. 2 OR) oder mittels einer separaten Zession (schriftliche Abtretungserklärung!<sup>41</sup>) und Übergabe der Urkunde übertragen, wobei dieser Übertragung ein gültiges Verpflichtungsgeschäft zugrunde liegen muss. Die gültige Übertragung einer Inhaberaktie setzt die Übertragung der Urkunde voraus. *Unverbrieft* Namen- oder Inhaberaktien werden durch Zession übertragen.<sup>42</sup>

Die Übertragung von vinkulierten Namenaktien setzt überdies einen entsprechenden Beschluss des Verwaltungsrats voraus.<sup>43</sup> Solange eine erforderliche Zustimmung nach Art. 685a/b OR zur Übertragung von Aktien nicht erteilt wird, verbleiben das Eigentum an den Aktien und alle damit verknüpften Rechte beim Veräusserer.<sup>44</sup> Aus Art. 685c Abs. 3 OR folgt die Empfehlung, der Gesellschaft in allen Fällen von vinkulierten Namenaktien ein Gesuch um Zustimmung zur Aktienübertragung zu unterbreiten. Wird dieses Gesuch in-

---

<sup>40</sup> VISCHER, 149.

<sup>41</sup> Art. 165 Abs. 1 OR.

<sup>42</sup> BLUM, 694.

<sup>43</sup> Art. 685a ff. OR.

<sup>44</sup> Art. 685c Abs. 1 OR; beschränkte Ausnahme auch für das eheliche Güterrecht in Art. 685c Abs. 2 OR.

nerter dreier Monaten nach Erhalt von der Gesellschaft nicht oder zu Unrecht abgelehnt, gilt die Zustimmung als erteilt.<sup>45</sup>

Übertragungsmängel sind weit verbreitet. Gemäss Einschätzung von *Oliver Blum* ist davon auszugehen, dass zahlreiche in der Form von Aktiengesellschaften organisierte schweizerische KMUs de iure nicht denjenigen Personen gehören, welche davon ausgehen, dass sie die Aktionärsstellung rechtmässig derivativ erworben haben.<sup>46</sup> Denn zum einen kennt das Zessionsrecht keinen Gutglaubensschutz – was bei unverbrieften Aktien besonders aktuell ist – und zum anderen wird auch der gute Glaube bezüglich des Bestands des verbrieften Rechts nicht geschützt.<sup>47</sup> Wer ein Aktienzertifikat erwirbt, das nicht rechtsgültig ausgestellt wurde, wird nicht Aktionär der Gesellschaft. Dementsprechend ist Vorsicht geboten. Die Lektüre des erwähnten Artikels von *Oliver Blum* wird daher dringend empfohlen.

## V. Tilgung einer Forderung über eine güterrechtliche Abfindung

Im Rahmen einer Scheidungskonvention hat sich Reto Grosshans zufolge Übernahme seiner Errungenschaftsunternehmung gegenüber seiner Frau Gudrun zu einer güterrechtlichen Abfindung über Fr. 18 Mio. verpflichtet.

Nun will Reto diese Abfindung mit der Aufnahme einer Hypothek auf seiner selbstbewohnten und bislang nicht belasteten Villa in Luzern an bester Lage, die einen mutmasslichen Verkehrswert von ca. Fr. 22.5 Mio. aufweist, refinanzieren.

**Frage 1:** Die Bank lehnt die Finanzierung ab, wie könnte die Begründung der Bank lauten?

Luxusobjekte werden aktuell von den Banken nur mit grosser Zurückhaltung und - wenn überhaupt - wohl bis maximal 60% einer vorsichtigen Verkehrswertschätzung belehnt. Ausserdem berechnet die Bank die Tragbarkeit der

---

<sup>45</sup> Art. 685c Abs. 3 OR.

<sup>46</sup> BLUM, 695.

<sup>47</sup> BLUM, 695. Vorbehalten bleiben besondere Regeln nach dem Bucheffektengesetz (Art. 29 BEG), sofern den (unverbrieften) Aktien Bucheffektenqualität zukommt.

Hypotheken mit einem kalkulatorischen Zins von 5% und geht davon aus, dass der Eigentümer maximal ein Drittel seines Einkommens für Wohnkosten einsetzen darf.<sup>48</sup> Dementsprechend müsste Reto (ohne Berücksichtigung des Liegenschaftsunterhalts) ein jährliches Einkommen von ca. Fr. 2.7 Mio. gegenüber der Bank nachweisen.

**Frage 2:** Sehen Sie Alternativen?

Im aktuellen Niedrigzinsumfeld könnte allenfalls Gudrun für Reto «die Bank spielen»; ein denkbarer Lösungsansatz präsentiert sich wie folgt:

1. sogleich Fr. 6 Mio. von Reto an Gudrun (Hypo einer Bank gg Registerschuldbrief im 1. Rang);
2. Hypo-Darlehen Fr. 3 Mio. von Gudrun an Reto über 5 Jahre zu 1%;
3. Hypo-Darlehen Fr. 3 Mio. von Gudrun an Reto über 10 Jahre zu 2%;
4. Hypo-Darlehen Fr. 3 Mio. von Gudrun an Reto über 15 Jahre zu 3%;
5. Hypo-Darlehen Fr. 3 Mio. von Gudrun an Reto über 20 Jahre zu 4%.

Als Sicherungsmittel könnte Reto zugunsten von Gudrun als Gläubigerin vier Registerschuldbriefe im 2.–5. Rang mit einer Pfandsumme von je Fr. 3 Mio. errichten lassen. Gudrun könnte damit sogleich über liquide Mittel von Fr. 6 Mio. verfügen und hätte überdies ein ansprechendes Einkommen aus den Zins-einnahmen über die nächsten 20 Jahre. Doch sind auch Gudruns Risiken nicht zu unterschätzen: einerseits eine künftige Insolvenz von Reto, andererseits ein denkbarer, massiver Einbruch des Immobilienmarkts.

## **VI. Steuerfolgen beim Verkauf einer AG**

Die Ehe von Max und Anna ist zerrüttet; das Scheidungsverfahren ist eingeleitet. Die güterrechtliche Beteiligungsforderung von Anna beläuft sich auf einige Millionen Fr. Der 60-jährige Max ist Inhaber (Alleinaktionär) des IT-Unternehmens «Max Solutions AG». Max ist ein innovativer Kopf und konnte

---

<sup>48</sup> Vgl. MARTEL ANDREA, Nun sind die Banken gefordert, Artikel auf NZZ online vom 1. Februar 2014, abrufbar unter [www.nzz.ch](http://www.nzz.ch).

in den vergangenen 20 Jahren äusserst erfolgreich Software-Produkte entwickeln.

Max überlegt sich, sein Unternehmen während des hängigen Scheidungsverfahrens zu verkaufen – u.a. um die Beteiligungsforderung von Anna zu tilgen. Als potenzielle Investorin steht die «Pear Ltd.» bereit. Allerdings ist die Käuferin auch künftig auf die innovativen Ideen von Max angewiesen. Angedacht ist daher, im Kaufvertrag vorzusehen, dass der Kaufpreis in drei Tranchen über die nächsten 5 Jahre bezahlt wird. Die erste Tranche wird mit der Vertragsunterzeichnung ausgelöst und ermöglicht die Begleichung der Beteiligungsforderung von Anna. Die restlichen Tranchen hängen in Bestand und Höhe von der weiteren Tätigkeit von Max im Unternehmen und vom Erreichen gewisser Umsatzzahlen ab.

**Frage:** Wie beurteilen Sie die angedachte Lösung aus (steuer-)rechtlicher Sicht?

Steuerlich stellt sich die Frage, ob der Gewinn aus dem Aktienverkauf als steuerfreier privater Kapitalgewinn qualifiziert wird (Art. 16 Abs. 3 DBG; Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG). Vorliegend bestehen keine Hinweise, dass Max die Aktien im Geschäftsvermögen hält. Es liegt damit grundsätzlich ein steuerfreier privater Kapitalgewinn vor. Indes hat das Bundesgericht in einem jüngsten Urteil Zweifel an dieser Qualifikation geschaffen, indem es einen Gewinn aus einem Aktienverkauf vollumfänglich als steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 17 DBG) qualifiziert hat.<sup>49</sup>

Hintergrund ist, dass die Steuerfreiheit des privaten Kapitalgewinns nach Auffassung des Bundesgerichts eine «systemwidrige Ausnahme» vom Grundsatz einer allgemeinen Einkommenssteuer darstellt und daher «restriktiv zu handhaben» ist (BGE 139 II 363 (367), E. 2.2). Bekannt sind die Abgrenzungsschwierigkeiten zur selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 DBG; Wertschriften-, Liegenschaften-, Kunst- und anderer Handel). Allerdings wird sich künftig auch die Frage nach einem Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 17 DBG) vermehrt stellen.

---

<sup>49</sup> BGer, 3. April 2015 (2C\_618/2014, 2C\_619/2014), StR 70 (2015), 512 ff.

Gestützt auf einen eher singulären Sachverhalt, der die Grenze zur Steuerumgehung wohl überschritt – «verkauft» wurde im Wesentlichen ein rein personenbezogener Goodwill bzw. die künftige Arbeitsleistung der mitarbeitenden Aktionäre und ihres Teams –, hat das Bundesgericht einen Gewinn aus einem Aktienverkauf vollumfänglich als steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 17 DBG) qualifiziert. Dabei hat es – und hierin liegt der Stein des Anstosses – nicht einzelfallorientiert über die Steuerumgehung argumentiert. Vielmehr hat unser höchstes Gericht in allgemeiner Weise festgehalten, es sei für einen (Aktien-)Kaufvertrag «sehr atypisch», dass der Kaufpreis gestaffelt geleistet werde und die Zahlung an den Fortbestand des Arbeitsverhältnisses des Verkäufers bei der Gesellschaft geknüpft sei. Dies lege nahe, «dass die Zahlung des vereinbarten Preises nicht für die Eigentumsübertragung an den Aktien erfolgt, sondern als Entschädigung für die zukünftig zu leistende Arbeit». Diese Aussagen sind weitreichend, zumal entsprechende Klauseln in der Praxis immer wieder anzutreffen sind.<sup>50</sup> Erst die Zukunft wird weisen, ob die bundesgerichtlichen Ausführungen überschüssig ausgefallen sind oder tatsächlich die künftige Praxis prägen werden.<sup>51</sup>

Vorsichtshalber empfiehlt die Steuerrechtslehre mitunter, bei künftigen Verkaufsgeschäften klar und nachvollziehbar auseinanderzuhalten, welcher Betrag für den Wert der Gesellschaft (steuerfrei) und welcher Betrag für den Fortbestand des Arbeitsverhältnisses (steuerbar) aufgewendet wird.<sup>52</sup> Vom Einzelfall losgelöste Empfehlungen sind aber heikel. Je nach Situation kann es Sinn machen, nicht bereits durch eine vertraglich vorgezeichnete Unterscheidung in steuerbare und steuerfreie Einkünfte eine Teilbesteuerung vorwegzunehmen.<sup>53</sup> So kann der Verkäufer auch eine Vertragsgestaltung anstreben, die darauf abzielt, eine Besteuerung gänzlich zu vermeiden.

Das Bundesgericht hat bisher darauf verzichtet, Kriterien für die steuerliche Behandlung von gemischten Rechtsgeschäften (Aktienverkauf; Arbeitsver-

---

<sup>50</sup> Insb. bei Startup-Unternehmen, vgl. OPEL ANDREA/STILLHART-ZIMMERMANN BARBARA, Steuerfreier Kapitalgewinn und Firmenverkäufe, NZZ vom 25. Juni 2015, Nr. 144, 19; weitergehend und differenzierend CAGIENARD/JENNY, 445.

<sup>51</sup> CAGIENARD/JENNY, 447, erachten das Urteil nur «sehr beschränkt» als verallgemeinerungsfähig.

<sup>52</sup> OPEL/STILLHART-ZIMMERMANN, a.a.O., 19.

<sup>53</sup> Vgl. die Hinweise zur Vertragsgestaltung bei CAGIENARD/JENNY, 450.

hältnis) zu entwickeln.<sup>54</sup> Auch hat es den Gewinn vollumfänglich als steuerbares Einkommen qualifiziert, was die Nähe des konkret beurteilten Falls zur Steuerumgehung aufzeigt.<sup>55</sup> Bis zur weiteren Klärung besteht eine gewisse Rechtsunsicherheit. Hingewiesen werden kann an dieser Stelle auf die Praxisanweisungen des Kantonalen Steueramtes Zürich im Zusammenhang mit Beteiligungsverkäufen.<sup>56</sup> Danach liegt ein gemischtes Rechtsgeschäft mit veräusserungsfremden Elementen insbesondere bei folgenden Voraussetzungen vor:

- Der Verkauf einer Aktiengesellschaft erfolgt aus dem Privatvermögen in das Privat- oder Geschäftsvermögen des Erwerbers.
- Das verkaufte Unternehmen stellt eine Beteiligung an einer personenbezogenen Aktiengesellschaft dar.
- Der ehemalige Aktionär arbeitet weiterhin im verkauften Unternehmen.
- Der Verkaufspreis enthält nicht nur den Substanzwert, sondern auch einen erheblichen (personenbezogenen) Goodwill, der in der Weiterarbeit des ehemaligen Aktionärs begründet ist.
- Die Auszahlung des Kaufpreises ist von der weiterbestehenden Mitarbeit des ehemaligen Aktionärs abhängig. Gerade dieser Punkt ist wesentlich, da der Käufer mittels Kaufpreis nicht künftige Arbeit entlohnen würde, wenn er nicht die Garantie für die künftige Arbeit hätte.

Sind diese Kriterien im vorliegenden Fall erfüllt, so wird der Gewinn aus dem Verkauf der Aktien nach bundesgerichtlich bestätigter Praxis der Zürcher Steuerbehörden teilweise besteuert.

---

<sup>54</sup> Dazu und zum Folgenden CAGIENARD/JENNY, a.a.O.

<sup>55</sup> CAGIENARD/JENNY, 445.

<sup>56</sup> Veröffentlicht in ZStP 167 (2015), 103; vgl. auch die daran angelehnten, aber enger gefassten Kriterien von CAGIENARD/JENNY, 443.

## VII. Umstrukturierung mit Abgeltung einer güterrechtlichen Forderung durch Aktien

Die Eheleute Anna und Max wurden mit Urteil vom 15. Mai 2005 geschieden.

Max verpflichtete sich in der Scheidungskonvention, Anna aus Güterrecht den Betrag von Fr. 1.5 Mio. zu bezahlen. Die Forderung blieb gestundet. Sie wurde durch einen Schuldbrief sichergestellt und war mit jährlich Fr. 100'000 zu verzinsen.

Während und nach der Ehe betrieb Max eine mechanische Werkstätte als Einzelunternehmen. Mit Blick auf eine längerfristige Nachfolgeplanung hat sich Max entschlossen, das Einzelunternehmen in eine Aktiengesellschaft umzuwandeln.

Max fragt Sie um Rat, ob im Rahmen der Umwandlung auch die (gestundete) güterrechtliche Forderung durch eine Beteiligung von Anna an der Gesellschaft getilgt werden könne. Anna wäre damit einverstanden. Angedacht ist, dass Anna von Anfang an 48 von 100 Namenaktien übernehmen soll.

### **Frage 1:** Was raten Sie Max?

Die steuerneutrale Umstrukturierung des Einzelunternehmens in eine Aktiengesellschaft (Art. 19 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 DBG) wird durch die beabsichtigte Beteiligung der Ex-Frau gefährdet.

Die Umwandlung oder Umgründung (nachfolgend: Umstrukturierung) einer Personenunternehmung in eine juristische Person ist grundsätzlich steuerneutral möglich (Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG). Doch sieht das Gesetz eine Veräusserungssperrfrist von 5 Jahren vor, weil mit der genannten Umstrukturierung häufig ein Wechsel der Beteiligung vom Geschäfts- in das Privatvermögen einhergeht (Art. 19 Abs. 2 DBG). Eine Veräusserung im steuerrechtlichen Sinn liegt vor, wenn der Berechtigte einem Dritten gegen Entgelt einen Vermögenswert überlässt.<sup>57</sup>

Die güterrechtliche Beteiligungsforderung nach Art. 215 ZGB ist – wie eine allfällige Mehrwertforderung nach Art. 206 ZGB – eine rein obligatorische

---

<sup>57</sup> BGer, 7. August 2013 (2C\_1019/2012, E. 2.2).

Forderung.<sup>58</sup> Sie vermittelt kein dingliches Recht auf bestimmte Vermögenswerte. Dabei ist die Tilgung von Forderungen aus Güterrecht eine private Angelegenheit. Bei einer Tilgung von güterrechtlichen Forderungen durch Gegenstände des Geschäftsvermögens liegt somit eine Privatentnahme vor, womit über die stillen Reserven abzurechnen ist (steuersystematische Realisation, Art. 18 Abs. 2 DBG).<sup>59</sup>

Entsprechend diesen Grundsätzen qualifiziert die Hingabe eines Vermögenswerts in Erfüllung von Art. 215 ZGB als *entgeltliches Rechtsgeschäft*.<sup>60</sup> Die Aktienzuteilung an die geschiedene Ehefrau zwecks Erfüllung der Beteiligungsforderung aus Güterrecht ist demzufolge als entgeltliches Rechtsgeschäft zu qualifizieren. Mit der Umstrukturierung des Unternehmens geht vorliegend eine Versilberung von wesentlichen Teilen des Unternehmens einher («Veräusserung statt Umstrukturierung»), weshalb die geplante Umstrukturierung im Umfang der Versilberung nicht steuerneutral erfolgen kann.

Art. 24 lit. a DBG (Steuerfreiheit des Vermögensanfalls infolge güterrechtlicher Auseinandersetzung) ist vorliegend nicht anwendbar. Diese Regelung bezweckt den Vermögensanfall beim Gläubiger der Güterrechtsforderung von der Steuer zu befreien, soweit es sich um bereits gemeinsam versteuerte Vermögenswerte handelt. Werden die stillen Reserven erst nach der Scheidung realisiert und werden diese güterrechtlich auszugleichenden Vermögenswerte erst nach der Scheidung einer Besteuerung zugeführt, handelt es sich nicht nur um eine steuerneutrale Vermögensumlagerung unter Eheleuten.<sup>61</sup>

## **Frage 2:** Was raten Sie Anna?

Die Aktienzuteilung zwecks Erfüllung der güterrechtlichen Beteiligungsforderung hat für Anna keine Steuerfolgen. Es liegt eine blossе Vermögensumschichtung vor. Auch sind Vermögensanfälle infolge güterrechtlicher Auseinandersetzung steuerfrei (Art. 24 lit. a DBG).

---

<sup>58</sup> BGer, 7. August 2013 (2C\_1019/2012, E. 4.1).

<sup>59</sup> BGer, 7. August 2013 (2C\_1019/2012, E. 4.2).

<sup>60</sup> BGer, 7. August 2013 (2C\_1019/2012, E. 4.2).

<sup>61</sup> Einlässlich begründet in Urteil VGer ZH, 22. August 2012 (SB.2012.00064, E. 3).

Zweifelhaft ist, ob Anna sich auf ein solches Geschäft einlassen sollte. Denn mit 48 von 100 Namenaktien ist sie blosser Minderheitsaktionärin, was sich auf den Wert der Beteiligung auswirkt (sog. Minderheitsabschlag, «minority discount»). Im schweizerischen Aktienrecht gilt der Grundsatz, dass sich ein Aktionär mit dem Eintritt in eine Gesellschaft dem Willen der Mehrheit unterwirft (Art. 703 OR).<sup>62</sup> Der Ausgleich der damit einhergehenden Nachteile erfordert für Anna gewisse Sicherungsvorkehrungen. Diese können zum einen über einen Aktionärsbindungsvertrag geschaffen werden, in welchem u.a. die Vertretung im Verwaltungsrat, die Dividendenpolitik oder Veräusserungsabreden wie z.B. Mitveräusserungsrechte vereinbart werden können. Zum anderen bieten Vorzugs- und Stimmrechtsaktien sowie Partizipations- und Genussscheine möglicherweise eine einzelfallgerechte Regelung.<sup>63</sup>

## VIII. Deadlock in AG

Die «Gesundheitszentrum AG» betreibt eine ärztliche Notfallpraxis in Luzern. Ihre Aktien werden zu je 50% von den seit Frühling 2014 zerstrittenen Eheleuten Anna und Max gehalten. Die Eheleute sind auch die einzigen Verwaltungsräte der Gesellschaft.

Anna und Max sind sich u.a. über die Besetzung des Verwaltungsrats und der Revisionsstelle bei der Gesellschaft uneinig. An der ordentlichen Generalversammlung im Frühjahr 2015 wurden beide Ehegatten nicht mehr als Verwaltungsräte bestätigt. Auch die bisherige Revisionsstelle wurde nicht mehr wiedergewählt.

**Frage 1:** Was kann Anna gegen diese Pattsituation unternehmen?

Anna kann im Organisationsmängelverfahren nach Art. 731b OR dem Gericht beantragen, die erforderlichen Massnahmen zu treffen, da der Gesellschaft die vorgeschriebenen Organe (Verwaltungsrat, Revisionsstelle) fehlen. Das Gericht ist dabei an die spezifischen Anträge von Anna nicht gebunden; das Verfahren ist vom Officialgrundsatz beherrscht.<sup>64</sup> Die möglichen Mass-

---

<sup>62</sup> BGE 99 II 55 (62), E. 4b; BGer, 12. Oktober 2004 (4C-386/2002, E. 3.4.1), in BGE 131 III 38 nicht publiziert.

<sup>63</sup> Weiterführend AEBI-MÜLLER, Rz. 13.10 ff.

<sup>64</sup> BGE 138 III 294 (298), E. 3.1.3.

nahmen sind in Art. 731 OR beispielhaft und nicht abschliessend aufgezählt, wobei dem Gericht ein erheblicher Beurteilungsspielraum zukommt, der pflichtgemäss und namentlich unter Wahrung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes auszuüben ist.<sup>65</sup> Gerade eine Pattsituation im Aktionariat einer Gesellschaft («Deadlock») kann dazu führen, dass die Gesellschaftsorgane nicht bestellt werden können. Hier fällt die gerichtliche Ernennung der fehlenden Organe zumindest als vorübergehende Massnahme in Betracht.<sup>66</sup>

**Frage 2:** Was halten Sie davon, wenn die zuständige Behörde Max als einzigen Verwaltungsrat ernennt?

Die Ernennung von Max als Verwaltungsrat ist sehr problematisch. Es handelt sich um einen der zerstrittenen Aktionäre, sodass zu befürchten ist, dass er nicht das Wohl der Gesellschaft im Auge hat, sondern den privaten Konflikt in die Gesellschaft hineinträgt. Von einer solchen Lösung ist u.E. abzu-sehen. Indes hat das Bundesgericht einen Entscheid geschützt, wonach in einer vergleichbaren Situation eine der beiden zerstrittenen Aktionäre als einziger Verwaltungsrat eingesetzt wurde, um so die Pattsituation vorübergehend – befristet auf ein halbes Jahr – zu entschärfen.<sup>67</sup> Dabei hat das Bundesgericht zwar Bedenken geäussert, einen der beiden Urheber des Deadlocks mit der Unternehmensleitung zu betrauen («prima vista fraglich»),<sup>68</sup> einen Ermessensmissbrauch letztlich aber verneint.

**Frage 3:** Welche Möglichkeit(en) sehen Sie, um die Pattsituation zu beseitigen?

Als Möglichkeit zur dauerhaften Lösung der Pattsituation im Aktionariat verweist das Bundesgericht bei Zweipersonengesellschaften namentlich auf die Übernahme der Aktien des einen Aktionärs durch den anderen im Rahmen einer richterlich angeordneten Versteigerung.<sup>69</sup>

<sup>65</sup> BGE 138 III 294 (298 f.), E. 3.1.4.

<sup>66</sup> BGE 138 III 294 (299), E. 3.1.5.

<sup>67</sup> BGer, 15. Juli 2015 (4A\_147/2015).

<sup>68</sup> BGer, 15. Juli 2015 (4A\_147/2015, E. 2.5.2).

<sup>69</sup> BGE 138 III 294 (303 f.), E. 3.3.3; ferner TRAUTMANN/VON DER CRONE, 461 ff.

## Literaturverzeichnis

AEBI-MÜLLER REGINA E., Die optimale Begünstigung des überlebenden Ehegatten, Güter-, erb-, obligationen- und versicherungsrechtliche Vorkehren, unter Berücksichtigung des Steuerrechts, 2. Aufl., Bern 2007.

BLUM OLIVER, Rechtsmängel bei der Übertragung von Aktien, AJP 16 (2007), 694 ff.

BÖCKLI PETER, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich 2009.

CAGIENARD MARK/JENNY DANIEL, Steuerfreier privater Kapitalgewinn, Tragweite und Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, GesKR 10 (2015), 438 ff.

HAUSHEER HEINZ/REUSSER RUTH/GEISER THOMAS, Berner Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Bd. II: Das Familienrecht, 1. Abteilung: Das Eherecht, 3. Teilbd.: Das Güterrecht der Ehegatten, 1. Unterteilbd.: Allgemeine Vorschriften, Artikel 181–195a ZGB, Der ordentliche Güterstand der Errungenschaftsbeteiligung, Artikel 196–220 ZGB, Bern 1992.

JAUSSI THOMAS/NACHBUR ANDREAS/PFIRTER MARKUS, Die Verrechnungssteuer – Eine «Risikosteuer» bei KMU?, TREX 21 (2014), 140 ff.

STECK DANIEL, Art. 196–220 ZGB, in: Schwenzer Ingeborg (Hrsg.), Fam-Komm, Scheidung, Bd. I, 2. Aufl., Bern 2011.

VISCHER MARKUS, Die Sicherstellung der Lieferung von Aktien im Unternehmenskaufvertrag, in: Tschäni Rudolf (Hrsg.), Mergers & Acquisitions XIII, Zürich 2010, 141 ff.

TRAUTMANN MATTHIAS/VON DER CRONE HANS CASPAR, Organisationsmängel und Pattsituationen in der Aktiengesellschaft, SZW 84 (2012), 461 ff.