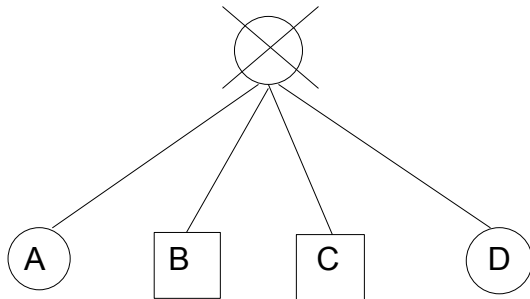


# 1 **Erbrecht (Teil 1): Allgemeines; gesetzliche Erbfolge und Erbteilungsrecht**

## 1.1 **Fragen zum Ausgangssachverhalt**



### 1. **Wert des Nachlasses**

Der Nachlass besteht aus einem Sondervermögen: dem Unternehmen und einem übrigen Vermögen.

Wert übriges Vermögen: 800'000

Wert Sondervermögen: 3,2 Mio → Verkehrswert aufgrund Unternehmensbewertung

Total: 4 Mio.

### **Bereinigtes Aktienkapital:**

Aktienkapital = 1,6 Mio.

Stille Reserven = 1,2 Mio. → treten nicht auf in Bilanz

Die stillen Reserven könnte man auch ausweisen und dafür Steuern bezahlen. Man könnte sie auch auflösen: durch Verluste oder durch Auszahlung

Als Erbrentler interessiert nur der Verkehrswert.

### 2. **Schuldner der Passiven**

Die Passiven betragen 2,9 Mio. (Passivseite – EK).

Die Erben werden nach ZGB 560<sup>2</sup> Solidarschuldner → Solidarhaftung

Hier ist die Rechtsform entscheidend.

Die einzelnen Bestandteile gehören zum Nachlass inkl. Schulden bei einer Personengesellschaft.

Bei jur. Person werden die Erben nicht Schuldner.

→ Lieber AG erben als Einzelfirma

### 3. **Garage**

#### **Einzelunternehmen**

Jeder hat 1 Mio. zu gut, da total 4 Mio.

Grundsatz der freien Erbteilung: Einigkeit ist hier nicht gegeben. Die Kinder sind zerstrit-

ten.

Gesetzliches Teilungsverfahren → Losbildung

Das Unternehmen ist eine Rechtsgesamtheit → ZGB 612/613: keine Aufteilung wenn wesentlicher Wertverlust, wenn Einspruch keine Teilung.

Angelo: will das ganze Unternehmen

Bella: will Geld → egal ob Unternehmen geteilt oder nicht

Céline: will das ganze Unternehmen

Dario: will Geld → egal ob Unternehmen geteilt oder nicht

Wird das Unternehmen als ganzes einem Los zugeteilt? Nein, Einstimmigkeitsprinzip. Problem, dass wenn ein Unternehmen in ein Los kommt, hat dieses einen Wert von 3,2 Mio. + 10% nach BGer. Die übrigen 3 Lose haben dann 800'000 Inhalt. Der Unternehmensnachfolger hat nur 1 Mio. zu gut, erhält aber 3,2 Mio. Er muss ihnen also total 2,2 Mio. bezahlen. Er hat aber noch 2,9 Mio. Schulden.

→ Grundsatz der freien Erbteilung, sonst kann das Ziel der Einheit von Führung und Kapital nicht vereint werden.

## AG

Im Nachlass befinden sich 100% der Aktien der Flink AG. Jeder hat wieder 1 Mio. zu gut. Gleichheitsgrundsatz wäre möglich durch gleiche Verteilung der Aktien auf die Lose. Ein Wertverlust würde dadurch wäre nicht gegeben. Der Aufteilung nach ZGB 612 steht nichts entgegen → 25% pro Los.

Ein Erbe kann aber Einspruch nach ZGB 613 erheben und das Aktienpaket als Rechtsgesamtheit betrachten wollen. Dann müsste man das Aktienpaket einem Los zuteilen. Es wird das Ziel der Einheit von Kapital und Führung verfolgt. Es wären aber wieder 3,2 Mio. in einem Los. Das Unternehmen hat einfach einen zu hohen Wert.

## 4. Erbteilung

Unterschied von Frage 3 und 4

Das Unternehmen könnte hier einem Lohn zugeteilt werden. Wenn ein Erbe verlangt, dass es einem Los zugeteilt wird, wird das auch gemacht → AG verlangen, bei Einzelfirma ZGB 612.

Zuteilung durch Einigkeit. Hier kommt das aber nicht zustande. Das Zufallsprinzip kommt eigentlich zur Anwendung. Ausnahme: ZGB 613<sup>3</sup> → Behörde entscheidend, massgebend sind der Ortsgebrauch oder die persönlichen Verhältnisse.

Ortsgebrauch: vor 100 Jahren → ältester Sohn  
heute → keiner

Persönliche Verhältnisse: analog Selbstbewirtschafterprinzip im ländlichen Bodenrecht  
Wille & Eignung → A und C möglich

Können wir den Mann von C auch mitberücksichtigen bei der Eignung? Wenn ja, wären mit der Wahl von C zwei Positionen besetzt. Dies darf man berücksichtigen.

## 1.2 Einführung und Übersicht

### 1.2.1 Ausgangslage

Es gibt tausende von Unternehmen, die sehr unterschiedlich strukturiert sind. Das Grundanliegen ist die Einheit von Führung und Kapital/Eigentum. Darauf wird Wert gelegt, weil diejenige Person, die führt, dann am meisten Interesse hat an einer nachhaltigen Unternehmensführung, wenn es ihm gehört. Wenn es nicht dem Manager gehört, dann gilt sein Interesse dem möglichst hohen Lohn.

*Führung und Kapital in einer Hand* → Grundannahme

Wenn nun der Unternehmer stirbt oder alt ist, dann stellt sich ein Nachfolgeproblem. Zwar erfolgt ein Handwechsel, Führung und Kapital bleiben in einer Hand.

### 1.2.2 Unternehmensübertragung: Unternehmensübernahme vs. -nachfolge

Kann man unter verschiedenen Gesichtspunkten aufgleisen.

→ keine gesetzlichen Definitionen, haben sich so eingebürgert

<b>Unternehmensübertragung</b>		<b>familienintern</b>	<b>familienextern</b>
Unternehmensnachfolge	<i>unentgeltlich</i>	Regel	Ausnahme
Unternehmensübernahme	<i>entgeltlich</i>	Ausnahme	Regel

Wenn wir bei der entgeltlichen Übernahme sind, will der Unternehmer schon den Erhalt des Unternehmens, aber er will möglichst viel Geld herausholen für Altersvorsorge, etc.

Extern: Der neue Unternehmer, ist eine Person, mit der der Erblasser nichts am Hut hat bzw. nicht nahe steht. Warum sollte er dann mit dem Kaufpreis entgegen kommen?

Intern: Entgeltlichkeit kommt auch vor. Ev. steuerrechtliche Probleme.

Erbrechtlich interessant ist nur die unentgeltliche Unternehmensnachfolge → gemischte Schenkung

Der Erblasser gibt etwas unentgeltlich aus den Händen. Die begünstigte Person gehört zu seiner Familie.

## 1.3 Grundbegriffe

Grundbegriffe klingt abstrakt, aber bei den Rechtsfolgen kommt es aber darauf an.

### Personen

sind Träger von Rechten und Pflichten. Unterscheidung: natürliche und juristische Personen. Insbesondere auch unter dem Gesichtspunkt der Haftung. Beim Unternehmen müssen wir unterscheiden: mit Unternehmen ist nicht gesagt, um welche Art von Person es sich handelt. Es kann sich um eine Einzelfirma oder um eine AG oder eine Kollektivgesellschaft handeln.

## Vermögen

ist die Summe aller geldwerten Güter, die eine Rechtspersönlichkeit haben.

Dazu gehören: Sachen im Eigentum, beschränkte dingliche Rechte, Immaterialgüterrechte, Forderungen, Goodwill.

Wenn eine natürliche Person stirbt, dann ist es der Erblasser. Das Vermögen wird zum Nachlass oder der Erbschaft.

## Unternehmer im Erbrecht

Es gibt vereinzelte Bestimmungen, es gibt aber kein Unternehmenserbrecht. Wäre dann der Fall, wenn im Pflichtteilsrecht der Unternehmer ein Unternehmen im Nachlass hat.

## Unternehmen im Sachenrecht

Interessant unter dem Gesichtspunkt: handelt es sich um eine einzelne Sache oder um Sachgesamtheiten oder gar um Rechtsgesamtheiten. Sachgesamtheiten: einzelne Sachen bilden ein Ganzes → Bibliothek oder Herden. Auch ein Aktienpakete kann eine Sachgesamtheit sein. Rechtsgesamtheiten beinhalten nicht nur Sachen sondern auch Rechte. Ein Unternehmen, verstanden als Rechtsgesamtheit, bildet ein Sondervermögen im Vermögen der Person, welcher das Unternehmen gehört. → wie im Güterrecht die Gütermassen (Eigentum und Errungenschaft) → Privatvermögen und Geschäftsvermögen → im Erbrecht (Vorerbe und Nacherbe)

Wichtig ist nun, wie die Rechte an Unternehmen, an Rechtsgesamtheiten, an Sachgesamtheiten übertragen. Es gilt das Spezialitätsprinzip: man muss alles einzeln übertragen. Regeln zur Übertragung von Fahrniseigentum, etc. Der Vertrag für die Assets kann einheitlich gemacht werden, nicht aber die Übertragung.

## Unternehmen im Gesellschaftsrecht

Gesellschaften: Körperschaften und Rechtsgemeinschaften

Selber juristische Person: AG

Keine juristische Person: Kollektivgesellschaft

Der Bestand dieser Unternehmen ist entweder abhängig oder unabhängig von ihren Mitgliedern. Die juristische Personen haben Organe.

Einpersonengesellschaften: gehören nur einer einzigen Person → Einmann-AG

Mehrpersonengesellschaften oder Einzelfirmen

Wichtig: Unterscheidung, ob Besitz nur einer Person oder mehreren Personen.

## 1.4 Rechtsfolgen

### 1.4.1 Universalsukzession

Was geschieht, wenn ein Unternehmer stirbt?

ZGB 650: Universalsukzession → alles geht auf einen Schlag und automatisch auf die Erben über. Sie werden also schon Erben zu einem Zeitpunkt, in dem sie noch gar nichts davon wissen. Hierfür gibt es Schutzmechanismen: Recht, Erbschaft auszuschlagen. Es

gehen nicht nur die Rechte (Aktiven), sondern auch die Pflichten (Passiven) über. Der Vermächtnisnehmer hingegen wird nicht Schuldner der vom Erblasser hinterlassenen Schuldner.

Wenn der Erblasser nicht geregelt: gesetzliche Erbfolge

Regelung: gewillkürte Erbfolge

### **1.4.2 Gesetzliche Erbfolge**

3 Personentypen:

- Verwandte
- überlebender Ehegatte/eingetragene Partner
- Gemeinwesen

Primär sollte bei einem Unternehmen nicht der überlebende Ehegatte der Erbe sein, man will ja eine längerfristige Regelung.

### **1.4.3 Erbengemeinschaft und Erbteilung**

Wenn wir mehr als einen Erben haben, wird die Situation kompliziert. Wenn nur einer da ist, besteht keine Erbengemeinschaft (ZGB 602). Ist aber selten. Die Erbengemeinschaft kann mehrere Jahre oder gar Jahrzehnte bestehen. Dies vor allem bei Zerstrittenheit oder Nichtstun. Dies ist für das Unternehmen eine Gefahr, da die Handlungsfähigkeit beschränkt ist. Diese Erbengemeinschaft ist auf Auflösung ausgelegt, dies geschieht aber nur auf Antrag auf Teilung.

Mehr als ein Erbe ist eine Gefahr für ein Unternehmen.

## **1.5 Exkurs: Gesellschaftsrecht**

Unterschied zwischen Personengesellschaften (nicht jur. Person) und Kapitalgesellschaften wesentlich.

### **1.5.1 Personengesellschaften**

#### **Einzelfirma**

Inhaber stirbt, innert kurzer Zeit muss die Einzelfirma im HR gelöscht werden. Für Prokuristen und Handlungsbevollmächtigte können nicht mehr eingetragen werden. Die Struktur muss so angepasst sein, dass sie weiter funktionieren kann.

#### **Kollektivgesellschaft**

Tod auch nur eines Gesellschafters ist eine Gefahr für die Gesellschaft. Regel in OR 545 Ziff. 2: Die Gesellschaft wird beim Tod eines Gesellschafters aufgelöst → Liquidation  
Wenn man die Gesellschaft unabhängig vom Bestand der Gesellschafter bestehen lassen will, muss im Gesellschaftsvertrag geregelt sein, dass die Gesellschaft nicht aufgelöst wird. Es kommt nicht darauf an, ob die Gesellschaft als Kollektivgesellschaft oder als einfache Gesellschaft geführt wird.

### 1.5.2 Kapitalgesellschaften

Grundlegender Unterschied: beim Tod des Unternehmer, auch wenn er Alleinaktionär war, hat das auf die Existenz der Gesellschaft keinen Einfluss. Der Tod ist keine Gefahr für die Existenz der Gesellschaft.

Im Aktienrecht gibt es noch spezielle Vorschriften in Bezug auf die Nachfolge: Vinkulierung → OR 685b: Beschränkungen der Übertragbarkeit

Unterscheidung börsenkotiert/nicht börsenkotiert bei Namenaktien

Die Gesellschaft kann es ablehnen, eine andere Person als Aktionär zu akzeptieren. VSS:

- Wichtiger Grund
- in Statuten genannt
- Alternativangebot an Veräusserer

Wirklicher Wert = Verkehrswert → wirklich Geld in die Hand nehmen

Abs. 4: Übertragung durch Erbgang → Abgeltung nur durch wirklichen Wert, nicht auch durch wichtigen Grund! Aktionäre haben via VR die Möglichkeit zur Verhinderung → bei Unverträglichkeit

Vinkulierungsbestimmungen auch im GmbH-Recht

→ Nutzniessung im Sachenrecht: automatischer Untergang

## 1.6 Verwaltung: Erbgangseröffnung und Teilungsvollzug

### 1.6.1 Erbengemeinschaft

ZGB 602: Gesamthandsgemeinschaft → Abs. 2

Verfügen ist ein verräterisches Wort. Es scheint anzudeuten, dass nur die Veräusserung gemeint ist. Das ist aber nicht so. Unstreitig sind auch ganz gewöhnliche Verwaltungshandlungen damit gemeint. Dies ist unabhängig von der Anzahl der Erben und ihren jeweiligen Quoten. Es gilt das Einstimmigkeitsprinzip. Das kann eine erhebliche Behinderung sein.

### 1.6.2 Erbrechtliche Korrekturmechanismen

Abs. 3: Erbenvertretung → Korrekturmechanismus

Weitere:

- Willensvollstreckung
- amtlicher Liquidator
- Erbschaftsverwalter → nur bei best. VSS

Vom Erblasser kann nur der Willensvollstrecker ernannt werden. Die anderen drei werden von einer Behörde ernannt. Der Willensvollstrecker muss ein Unternehmen leiten. Er ist dann der Chef des VR, muss ihn kontrollieren. Dieser muss aber fähig sein. Es ist deshalb wichtig, dass wenn der Erblasser sieht, dass das Unternehmen in den Nachlass fallen kann, dass er einen guten Willensvollstrecker ernennt. Ansonsten macht dies die Behörde.

Auftragsrecht gilt subsidiär: OR 394

Diese Amtsinhaber stehen unter behördlicher Aufsicht. → Beschwerdemöglichkeit an Auf-

sichtsbehörde.

Bei der Willensvollstreckung → ZGB 518 ff. ist wichtig: Der Erbschaftsverwalter ist gemeint in ZGB 594 → amtliche Liquidation, nicht derjenige von ZGB 554 → Aufsicht gilt analog für den Willensvollstrecker

## **1.7 Zuteilung in der erbrechtlichen Auseinandersetzung**

### **1.7.1 Unternehmensnachfolgerecht im Erbrecht (gesetzliche Erbfolge)**

ZGB 612a und 613a → nur diese Regelungen

#### **3 Grundsätze:**

- Grundsatz der freien Erbteilung → Verfahrensgrundsatz
- Gleichbehandlungs-/Gleichheitsgrundsatz → materiellrechtlicher Grundsatz
- Grundsatz der Natural-/Realteilung → materiellrechtlicher Grundsatz

### **1.7.2 Verfahrensrechtliche Elemente**

ZGB 607 → das Erbteilungsrecht ist dispositiv

Wenn die Erben sich einig ist, können sie machen was sie wollen. Sie können sogar ihren eigenen Willen gegen den Willen des Erblassers durchsetzen. Bei Einigkeit bestehen keine Probleme.

### **1.7.3 Materiellrechtliche Elemente**

Gleichheitsgrundsatz ergibt sich aus dem Randtitel zu ZGB 610. Dieser wird strikt gehandhabt. Er ist unabhängig von den Erbquoten. Es gilt das Einstimmigkeitsprinzip und nicht das Mehrstimmigkeitsprinzip. Bei der Loszuweisung gilt das Zufallsprinzip.

Die Naturalteilung bezweckt, die einzelnen Assets effektiv in der Natur geteilt werden.

→ Wenn wir 3 Erben und 3 Aktien haben, bekommt jeder eine Aktie.

→ Wenn wir ein Grundstück haben, das teilbar ist, bekommt jeder Erbe einen gleichen Teil des Grundstücks.

→ Wenn 3 Grundstücke im Nachlass sind, schaut man, dass in jedem Los ein Grundstück ist.

Es gibt nun Regeln, die modifizieren und präzisieren.

#### **Losbildung und Loszuweisung**

ZGB 611: 3 Erben, 3 Lose

Los: Konglomerat von Nachlassgegenständen, die das einzelne Los ausmachen. Ein Los ist vergleichbar mit einem Behälter oder einem Umschlag.

Die Lose werden nach bestimmten Prinzipien gebildet.

Die Loszuweisung geschieht grundsätzlich nach Zufallsprinzip, vorausgesetzt die Erben können sich nicht einigen. Es ist nicht ganz unproblematisch, wenn man bedenkt, dass in

einem Los ein Unternehmen ist.

ZGB 612: ist wichtig, da er das Naturalteilungsprinzip einschränkt! Bei einer Einzelfirma wäre es möglich, dass das Sondervermögen Unternehmen bei einer Losteilung zu einem Verlust führen kann. Verliert das einzelne Teilpaket wesentlich an Wert, gegenüber der Lage, wenn das Paket zusammen bleibt → kein BGE!

ZGB 613: Rechts- und Sachgesamtheiten. Sondervermögen Unternehmen, welches sich aus den entsprechenden Teilen zusammensetzt. Aktienpaket: Sachgesamtheit  
Jeder Erbe kann verhindern, dass die Sachgesamtheit aufgesplittet ist. Es braucht aber die Initiative eines Erben. Es gibt ein Los, in welchem das Unternehmen voll enthalten ist. Abs. 3: bei Nichteinigung entscheidet die Behörde über die Veräußerung oder Zuteilung nach bestimmten Kriterien. Wenn kein Erbe als bereit und geeignet erscheint, das Los mit dem Unternehmen zu übernehmen, wird das Los veräußert. Wenn aber mehrere Erben Anspruch erheben, entscheidet die Behörde, wer es bekommt. Wenn nur ein Erbe es will, dann haben wir das Ziel der Einheit von Kapital und Führung erreicht.

Das Unternehmen muss in einem Los Platz haben. Wenn das Unternehmen aber wesentlich mehr Wert hat als die anderen Lose, besteht eine Ausgleichsverpflichtung gegenüber den anderen. Das BGER sagt, dass das nicht einfach so möglich ist. Das muss einstimmig bestimmt werden. Sonst bleibt nur die Veräußerung. Das ist ein Problem, wenn das Unternehmen zu schwer ist.

Wenn sich die Erben einigen, auch über Auszahlung und den Anrechnungswert, dann gibt es kein Problem.

Bsp: Ehegatte und Kinder, je Hälfte. Es wäre zulässig, das Unternehmen in das Los des Ehegatten zu tun, wenn es einem Wert von  $\frac{3}{8}$  entspricht.

Eitel: Es dauert, bis sich die Erben einig sind. Aber es kommt selten zur Zuteilung über das Zufallsprinzip. Das ist aber für das Unternehmen schlecht. Es ist viel besser, wenn das Unternehmen schon unter Lebenden die Hand wechselt oder die Nachfolge durch ihn geregelt ist.

## **1.8 Unternehmensbewertung**

Für die Bewertung gilt grundsätzlich der Verkehrswert. Nur in ZGB 617 ist das Verkehrswertprinzip erwähnt. Dies hat einen historischen Hintergrund. Früher war darin auch die Rede von landwirtschaftlichen Grundstücke, für die der Landwert galt.

Verkehrswert ist das Synonym für den im Aktienrecht genannte wirkliche Wert. Definition in Rz 57.

Kapitalwert bei Nutzniessung und Renten relevant.

Ertragswert kommt in unserem Erbrecht nicht mehr vor, ist aber zentral im bürgerlichen Erbrecht. Dort ist er im BGBB definiert: Entspricht dem Kapital, das ordentlich zu einem Zinssatz wie er für 1. Hypotheken gilt verzinst werden kann.

**Beispiel**

Annahme Zinssatz: 3%

Ertrag, der aus dem Unternehmen fließt: 30'000

Angemessener Unternehmerlohn und Gewinn: 30'000

Ertragswert:  $30'000 = 3\%$ , also ist es 1 Mio.

Bei 6% wäre der Ertragswert: 500'000

Zeitpunkt der Teilung ist massgebend.

Im gewöhnlichen Erbrecht sagt man, Ertragswert = Verkehrswert. Im bäuerlichen Erbrecht sind das hingegen gegensätzliche Begriffe.

Wenn man eine hohe Rendite haben will, sinkt das Kapital, da der Ertrag fix ist.

**1.9 Vertiefungsfragen**

→ Notizen von Eitel

**Kino**

Kino in der Stadt Luzern. Wert der Aktien einer AG, zu der ein Kino gehört. Die anderen Assets haben das Kino quersubventioniert.

→ Niedrigertragspolitik, da Kino am Herzen lag

Aktien waren vinkuliert. Der Liquidationswert ist der unterste Wert, diesen hätte man beim Verkauf der einzelnen Assets erzielt.

BGer: üblich sei Praktikermethode → Berücksichtigung Ertragswert und Substanzwert (was an Kapital aufgewendet werden müsste, um das gleiche wieder hinzustellen).

→ relativ hoch

Gerichte sagen: es kommt darauf an, wie AG bisher geführt wurde. Hier ist nicht der Liquidationswert die unterste Grenze.

**Garage**

Die Gegenüberstellung von Ertragswert und Substanzwert ist sehr wichtig. Es ist entscheidend, auf was abgestellt wird.

Im bäuerlichen Erbrecht klaffen die beiden Werte auseinander. → Realteilungsverbot:

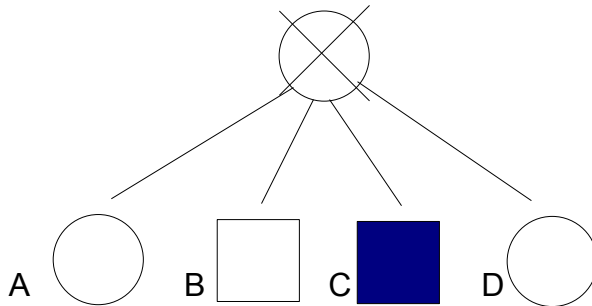
Grundsatz keine Aufteilung. Wer fähig ist, selber zu bewirtschaften, hat den Vorrang. Das Selbstbewirtschafteterprinzip wird mit dem Ertragswert verwöhnt (muss nicht Verkehrswert bezahlen). Dort gibt es ein Miterbengewinnanteil. Miterben sind am nachträglich gemachten Gewinn beteiligt → 25 Jahre lang.

Im bürgerlichen Erbrecht ist der Substanzwert im Vormarsch. → Realteilungsgebot

## 2 Erbrecht (Teil 2): Gewillk. Erbfolge & Pflichtteilsrecht

### 2.1 Fragen zum Ausgangssachverhalt

1.



Céline steht immer im Vordergrund.

Der Nachlass beträgt: 4 Mio.  
Unternehmen bzw AG: 3,2 Mio.

#### 1.1 Verfügungsart

Ausdrückliche Erbeinsetzung nach Art. 483 ZGB. Er hat über den ganzen Nachlass verfügt. Wenn er nicht sagt, wer wie viel, dann haben alle gleich viel. Also jeder  $\frac{1}{4}$ .  
Teilungsanordnung: aus dem Wortlaut geht nicht genau hervor, ob es nun ein Vermächtnis oder eine Teilungsanordnung ist. → Art. 608 Abs. 3 ZGB: im Zweifel blosse Teilungsvorschrift. Er weist eine einzelne Erbschaftssache, hier Sachgesamtschaft, einem Erben zu.

#### 1.2 Erbrechtliche Ansprüche

Teilungsvorschriften durchbrechen das Gleichheitsprinzip nicht!  
Alle bekommen je 1 Mio. → total 4 Mio.

Céline bekommt 3,2 Mio. → Unternehmen  
Die anderen erhalten die 800'000 zusammen. Also je 266'666.

Nach Art. 608 Abs. 2 ZGB muss Céline Ausgleichszahlungen leisten. Sie bezahlt also an die anderen drei 2,2 Mio. A erhält von C 733'333, B ebenfalls, und D auch.

Pflichtteilsansprüche: zusammen 3 Mio., je 750'000. Es sind also keine Ansprüche verletzt.

Problem für Céline sind die Ausgleichszahlungen.  
Möglichkeiten:

- Darlehen → Sicherheit ist das Unternehmen → Aktien bei Bank verpfänden → sie muss dafür aber Zinsen zahlen

Wenn das Risiko für die Bank hoch ist, verlangt sie einen hohen Zins, wenn es tief ist, ist auch der Zins tiefer. Momentan sind die Hypothekarzinsen am Tiefsten. Annahme: 5% Zins → 110'000 Zins jährlich. Die Bank will wahrscheinlich noch eine Amortisation. Müsste auch noch berücksichtigt werden.

- Darlehen von den Geschwistern
- Aktienverkauf: 49% → ca. 1,5 Mio. → keine Kontrolle!
- Realisation von stillen Reserven
- Nicht betriebsnotwendige Assets verkaufen → Steuerfolgen!

Zentrale Frage: sind die latenten Steuerfolgen in den 3,2 Mio. eingerechnet?

### 1.3 Vorausvermächtnis

Erbeinsetzung und Vorausvermächtnis.

Textlich: VORWEG  Vorausvermächtnis

Möglich wäre auch: Titel = Vorausvermächtnis → selten

„Céline bekommt meine AG. Den Rest erhalten meine Kinder zu gleichen Teilen.“

#### Wille des Erblassers:

Céline: 3,2 Mio. vorab + 200 aus dem Rest

A: 200

B: 200

D: 200

4 Mio.

Ausgleichszahlung? Das Ungleichgewicht ist gewollt. Also keine Zahlungen nach Art. 608 ZGB.

Herabsetzung möglich, wenn Pflichtteile verletzt sind. Pflichtteile: 3x 750.

#### Herabsetzung:

C an A/B/C → jedem 550 (PT – 200), total 1,65 Mio.

C hat dann noch: 3,4 Mio. - 1,65 Mio. = 1,75 Mio. (1 Mio. freie Quote + 750 PT)

Die anderen haben ihre Pflichtteile von je 750.

Der Erblasser hat erreicht, dass C neben dem Pflichtteil die ganze freie verfügbare Quote erhält. Sie hat also 750 mehr, die anderen je 250 weniger.

## 2. Aufrechnung Erbteile

→ Erbeinsetzungen und Teilungsvorschriften

Das Unternehmen gehört nicht mehr nur einer Person: keine Einheit von Führung und Kapital.

Céline hat aber die Mehrheit der Aktien und somit das Sagen.

Alle erhalten je 1 Mio. Effektiv erhalten sie aber nur:

55% = 1,76 Mio., 15% = 480

Aus restlicher Erbschaft: je 266'666 (1/3 von 800, da angerechnet wird und C sowieso nichts mehr erhält) → total 746'666

### **Ausgleichszahlung:**

C an A/B/D → 760'000, je 253'333

C hat die Kontrolle über das Unternehmen und muss nur noch 760'000 bezahlen.

## **2.2 Einführung**

Grundannahme: Unternehmen gehört einer Person → Tod → Erbgang (wenn nicht bereits unter Lebenden erfolgt)

Einheit von Führung und Kapital wahren!

Wenn mehrere Kinder vorhanden sind, ist es nicht die Regel, dass alle das Unternehmen weiterführen. Oft ist es nur eines.

Wenn der Unternehmer es unterlässt, das Schicksal des Unternehmens selber zu regeln, kommt die gesetzliche Erbfolge zum Zug. Nach welchen Kriterien kann das Unternehmen, wenn überhaupt, einem Erben zugewiesen werden.

Allgemeines Erbteilungsrecht: Art. 602 ff. ZGB → bürgerliches Erbrecht (im Gegensatz zum bäuerlichen Erbrecht)

In diesem Kapitel hat der Unternehmer etwas vorgekehrt: gewillkürte Erbfolge. Schranke: Pflichtteil.

Wichtig: Unterscheidung Verfügungsformen (Art. 498 ff.) – Verfügungsarten (Art. 481 ff.)

## **2.3 Erbrechtliche Verfügungsformen**

Zwei Hauptformen:

- Letztwillige Verfügung → Testament
  - Erbvertrag
- } Verfügung von Todes wegen

Unterschied: Testament ist ein einseitiges Rechtsgeschäft → nicht empfangsbedürftig und frei widerruflich. Der Erbvertrag ist zweiseitig und deshalb nicht frei widerruflich. Erbverträge: Vertrauensprinzip, Testament: Eigenhändigkeit

Erbvertrag kann nur von einem Urteilsfähigen errichtet werden. Man kann Erbverträge wie auch Testamente wieder aufheben.

### **Testament**

Errichtungsformen:

- eigenhändiges → günstig, Geheimhaltung möglich

- öffentlich beurkundet → Fachperson ermittelt und beurkundet den Willen des Erblassers
- mündliches bzw. Nottestament → Nebenform

### **Erbvertrag**

- Positiv → von Todes wegen zugewendet (Erbeinsetzung und Vermächtnis)
- Negativ → Erbverzichtsvertrag (Erbverzicht meistens nicht gratis → Erbkauf, oder Sicherstellung des überlebenden Ehegattens)

Wenn immer möglich in der Unternehmensnachfolge einen Erbvertrag machen. Auch wenn es schon unter Lebenden abgetreten wird. Dann ist wirklich Sicherheit gegeben und Streit kann vermieden werden. Knackpunkt ist immer die Transparenz und die Bewertung.

## **2.4 Erbrechtliche Verfügungsarten**

Es geht um Inhalte. Welche Inhalte erbrechtlich relevanter Natur sind in einer Verfügung von Todes wegen anzutreffen. → Art. 481 ff. ZGB

Hauptunterscheidung: Erbeinsetzung – Vermächtnis

### **Erbeinsetzung**

Art. 483 ZGB → Ganze Erbschaft oder Bruchteil wird einer Person zugewendet.

### **Vermächtnis**

Art. 484 ff. ZGB → bezogen auf Erbeinsetzung, negative Umschreibung  
Zuwendung eines Vermögensvorteil ohne Vorliegen einer Erbeinsetzung. Begünstigung eines Erben auf Kosten der anderen.

Idealfall: Unternehmensnachfolger wird begünstigt. ⚡ Familienfrieden

Nicht Vermächtnis, wenn ein Teil bzw. Quote des Nachlasses zugewendet wird.

Art. 484 Abs. 2 ZGB: Möglichkeiten → Sachen, Nutzniessung, Auftrag für Leistung aus Erbschaft oder Liberationsvermächtnis

Das Vermächtnis darf nicht mehr als die frei verfügbare Quote betragen, sonst ist es herabsetzbar.

### **Vermächtnis einer einzelnen Erbschaftssache**

Unternehmen nie! Es ist je nach Rechtsform eine Sach- oder Rechtsgesamtheit. Unbestritten ist, dass Unternehmen (Aktienpakete oder Gegenstände von Einzelfirma) Gegenstände von Vermächtnissen sein können.

### **Nutzniessung**

Besitz, Gebrauch und Nutzung an einem Gegenstand oder an einem Vermögen. Spal-

tung: Nackteigentum bei Eigentümer. Es ist eingeschränkt durch das beschränkt dingliche Recht „Nutzniessung“. Vorübergehend, für die Dauer der Nutzniessung, haben wir Führung und Eigentum getrennt. Im Aktienrecht steht, dass wenn eine Nutzniessung an Aktien besteht, werden die Mitwirkungsrechte vom Nutzniesser wahrgenommen.


Bei überlebendem Ehegatten sagt man, dass er der Nutzniesser ist. Das ist aber oft problematisch. Der Nutzniesser kann den Gegenstand der Nutzniessung wiederum an den Eigentümer verpachten → Pachtzins (Verbindung mit Ertragskraft des Unternehmens möglich ~Umsatz abhängige Miete).

Rente: Führung und Kapital nicht trennen. Kann wirtschaftlich der Nutzniessung entsprechen. Der Vermächtnisschuldner ist dann Rentenschuldner. → Ergänzung zur AHV-/BVG-Rente. Problem: aus irgendeinem Vermächtnisgegenstand muss das aber finanziert werden.

### **Hauptunterschied**

Erben sind immer Universalsukzessoren: mit Tod des Erblassers automatisch → ipso jure Vermächtnisnehmer: Singularsukzessoren → erhalten einfach so gar nichts. Das Vermächtnis fällt zunächst in den Nachlass. Vermächtnisnehmer = Gläubiger → Art. 562: obligatorische Forderung

Vermächtnisschuldner erfüllt nicht → Schadenersatz nach OR 97

Es ist möglich, dass jemand sowohl Erbe als auch Vermächtnisnehmer sein kann. Die Erbschaft kann auch ausgeschlagen werden, da man die Schulden miterbt. Beim Vermächtnis ist das aber nicht so. Der Singularsukzessor muss die Schulden ohne gegenteilige Anordnung nicht übernehmen. Wenn nun ein mit Hypothek belastetes Grundstück einem Vermächtnisnehmer vermacht wird, bekommt dieser das Grundstück, die Schulden aber bleiben im Erbe und muss von den Erben getragen werden. → BGer 

### **Teilungsvorschrift – Vorausvermächtnis**

Art. 608 ZGB → Im Zweifel gilt Teilungsvorschrift und nicht Vorausvermächtnis

### **Bsp:**

Mein Kind Z erhält das Unternehmen. Bekommt Z das Unternehmen als Aufrechnung zum Erbteil → Teilungsvorschrift, oder erhält es das Unternehmen vorweg → Vermächtnis?

Bei blosser Teilungsanordnung werden die mehreren Kinder immer noch gleich behandelt. Es bekommt einfach vom Restnachlass weniger. Bei Übersteigerung muss eine Ausgleichszahlung geleistet werden. Der Erblasser kann mit einer Teilungsanordnung dafür sorgen, dass eines seiner Kinder das Unternehmen bekommt. Je nach Schwere des Unternehmens muss der Nachfolger eine Ausgleichszahlung leisten oder nicht. Vorteil: Problematik des gesetzlichen Erbteilungsrechts ist erledigt → Art. 612/613 ZGB

Alternative ist das Vorausvermächtnis. Die Ungleichheit ist desto grösser, je grösser das Vorausvermächtnis tatsächlich ist. Die gesetzlichen Zuweisungsregeln sind ausgeschaltet.

**Weitere Verfügungsarten**

Auflage und Bedingung  
Vor- und Nachverfügung.

**2.5 Pflichtteilsrecht****Allgemeines**

Ist die Schranke JEDER gewillkürten Erbfolge! Der Pflichtteil ist ein Bruch eines Bruchs, die Quote einer Quote. → vom gesetzlichen Erbteil

1. gesetzlicher Erbteil ermitteln
2. Pflichtteil ermitteln

Pflichtteil: Quote kann dem Erben nicht gegen dessen Willen vorenthalten werden. Ausnahme: Erbverzicht oder Ausschlagung der Erbschaft

Ist der Pflichtteil verletzt, kann eine Herabsetzung verlangt werden.

Der Pflichtteil und der verfügbare Quote ergeben 1.

Pflichtteil als Widerspiegelung des Gegensatzes Eigentum – Familie.

Nicht nur Verfügungen von Todes wegen sondern auch solche unter Lebenden können Pflichtteilsrechtlich relevant sein.

**Berechtigte Personen**

Die Pflichtteilserben sind immer auch gesetzliche Erben, aber nicht umgekehrt.

Pflichtteilserben:

- Überlebender Ehegatte
- Erbberechtigte Nachkommen → Enkel nicht, wenn Eltern noch leben
- Eltern nur, wenn Erblasser keine Nachkommen hinterlässt

Wenn keine Pflichtteilsberechtigten da sind, ist der Spielraum grösser.

**Frei verfügbarer Teil:**

- $\frac{1}{4}$  wenn nur Nachkommen da sind → Pflichtteile  $\frac{3}{4}$
- $\frac{3}{8}$  wenn Ehegatte

**Inhalt**

Der Pflichtteilsanspruch ist ein blosser Wertanspruch, obwohl er Quote des Nachlasses ist. Mit Teilungsanordnungen kann der Erblasser verhindern, dass die Erben direkten Zugriff haben auf das Unternehmen. Zwar sind die Erben Gesamthänder, aber sie können nicht verhindern, dass einer von ihnen das Unternehmen bekommt. Es genügt, wenn die Ansprüche dem Werte nach befriedigt werden. Ev. sogar schon durch Schenkungen unter Lebenden.

**Berechnung**

Berechnet: Nettowert des Nachlasses → Art. 474 ZGB

Aktiven – Passiven = Basis für Berechnung der Pflichtteilsansprüche (bei Einzelfirma)

Bei einer AG sind die Schulden schon im Wert des Aktienpakets integriert.

Bei der AG wird man nicht automatisch auch Schuldner der Geschäftsschulden.

**2.6 Insbesondere: die „biens aisément négociables“-Doktrin****BGE****Sachverhalt:**

Die Ehegattin erhielt die Nutzniessung an einer Sache, aber kein Eigentum. Das Eigentum erhielt ein Nachkomme.

**Rechtsfrage:**

Die Ehegattin argumentierte mit der Verletzung des Pflichtteils:  $\frac{1}{4}$ . Sie bekam die Nutzniessung an der Hälfte. Der Nachkomme wehrte sich dagegen.

**Argumente:**

Nachkomme → Der Wert der Nutzniessung geht über den Wert des Eigentums hinaus.

→ Kapital- oder Barwert. Dieser ist abhängig von der mutmasslichen Dauer der Nutzniessung. Der Kapitalwert war hier mindestens  $\frac{1}{4}$ , also mehr als der Pflichtteil. Die Ehegattin muss hier relativ jung sein, denn dann dauert die Nutzniessung länger (bis zum Tod).

Wenn man den Kapitalisierungsfaktor (Bsp. 30 Jahre) hat, muss man ihn mit dem Nettoertrag (3,5% → herrschende Lehre) multiplizieren um den Kapitalwert zu erhalten.

Der Pflichtteil ist dem Werte nach. Ist das auch noch erfüllt, wenn jemand nur eine Nutzniessung hat und der Kapitalwert massgebend ist? Art. 530 ZGB gibt hier Auskunft. Er ist genau umgekehrt. Die Konstellation müsste aus der Sicht des Nachkommen so sein: Der Kapitalwert der Nutzniessung der Mutter sei so viel wert, dass sein eigener Pflichtteil verletzt sei. Der Kapitalwert müsste also mehr als  $\frac{5}{8}$  sein, damit der Pflichtteil verletzt wäre. Der Artikel ist hier also nicht anwendbar. Herrschende Lehre zuvor war aber so, dass sich aus Art. 522<sup>1</sup> und analog Art. 530 ergebe, dass ein Pflichtteilsberechtigter eine Rente akzeptieren müsse, wenn der Kapitalwert mindestens dem Pflichtteil entspreche.

Das BGer hat entschieden, dass sie Anspruch auf leicht veräusserbare Gegenstände habe. Art. 522 ZGB muss also relativiert werden.

**Doktrin**

→ Mehr- und Minderheitsaktienpakete

Weil man als Minderheitsaktionär keine Mitspracherechte, also eine schlechte Position hat, kann man sie eventuell nicht an den Pflichtteil rechnen. Frage ist hier: sind die Aktienpakete leicht veräusserlich → biens aisément négociables → vom BGer nicht entschieden

**Unterschied zu BGE:**

Die Erben sind Eigentümer der Assets (Aktien), sie haben nicht nur ein Nutzungsrecht. Begründung aber dagegen ist, dass wenn die Aktien vinkuliert sind. → In Statuten enthalten → Entscheid zur Aufnahme fällt der VR → ist vom Mehrheitsaktionär beherrscht.

Aber auch wenn die Aktien nicht vinkuliert sind, besteht das Problem, die Aktien verkaufen zu können, da niemand ein Minderheitsaktienpaket kaufen will.

Wenn ein Erblasser Mehr- und Minderheitsaktienpakete selber schafft und sie entsprechend auf die Kinder verteilt, bekommen die Kinder keine „biens aisément négociables“.

Das würde im Fall bedeuten, dass der Pflichtteil verletzt wäre. A, B und D müssten sich aus den Aktien nichts anrechnen lassen. Das wäre dann verheerend! Dann würde man das Aktienpaket von C mit 3,2 Mio. bewerten!

Druey ist dagegen, Hausheer ist dafür. Die Tragkraft der These hängt davon ab, wie stark der Minderheitenschutz im Aktienrecht ausgebaut ist. Dominiert das Aktienrecht über das Erbrecht oder kann man Eingriffe mit dem Erbrecht in das Aktienrecht machen.

**2.7 Vertiefungsfragen****1. Grundproblematik**

Annahme: Erblasser hat nur Nachkommen

Kein Problem, wenn das Unternehmen leicht ist. Probleme entstehen, wenn das Unternehmen schwerer ist als  $\frac{1}{4}$  des Nachlasses (wenn nur interne Regelung, bei extern noch mehr Probleme).

Druey: S. 44 (KMU & Pflichtteilsrecht, Eitel) → Das Pflichtteilsrecht ist das Problem Nr. 1. Wenn es dem Unternehmen nun sehr gut geht und eine grosse Familie vorhanden ist, ist das Pflichtteilsproblem umso schwerwiegender.

**2. Problem bei Verfügungen von Todes wegen**

Alle, diejenigen, die dazu führen, dass unter den Erben eine Ungleichheit entsteht.

Z.B. Vorausvermächtnis oder wenn die Erben nicht dasselbe erhalten dem Werte nach.

→ Art. 522 Abs. 1 ZGB

**3. Biens aisément négociables**

Siehe oben.

## 4 Steuerrecht: Steuerrechtliche Folgen der Unternehmensnachfolge bei Ableben des Unternehmers

### 4.1 Fragen zum Ausgangssachverhalt

#### Ausgangssachverhalt

Umlaufvermögen	1'000	1'400	Kreditoren
Bewegliches AV	1'500	1'500	Hypothek
Liegenschaft	<u>2'000</u>	<u>1'600</u>	Eigenkapital
	4'500	4'500	

Stille Reserven: 1'200

Unternehmen: 4'200

Schlechte Ausgangslage, wenn nichts vorgekehrt ist. Aber dies kann auch unerwartet geschehen.

#### Frage 1

Von Gesetzes wegen geht der Nachlass eo ipso auf die Erben über. Das Unternehmen gehört nun den Erben. Immer wenn Vermögen auf eine andere Person übergeht, stellt sich die Frage, ob stille Reserven realisiert werden.

EK = steuerlich massgebendes buchmässiges Eigenkapital

Stille Reserven = 1'200 → Differenz Verkehrswert – Buchwert → Liegenschaft hat einen Wert von 2'600, ist aber nur mit 2'000 ausgewiesen.

$$EK + sR = 1'600 + 1'200 = 2'800$$

Warum 3'200 und 2'800? Die Differenz kann der **Goodwill** sein. Dies kann der Ruf der Garage sein. 2'000 ist der Substanzwert (= Aktiven). Der so genannte Ertragswert berücksichtigt auch die zukünftigen Gewinne, den das Unternehmen erwirtschaften wird. Je höher dieser sein wird, desto höher ist der Ertragswert. Wenn der Ertragswert höher ist als der Substanzwert, dann ergibt sich ein höherer Verkehrswert für das ganze Unternehmen. Die Garage läuft sehr gut, hat einen guten Ruf, hat eine gute Lage, leistet gute Arbeit, etc. Diese Merkmale führen zum höheren Ertragswert. Der Verkehrswert ist ein Mix der anderen beiden Werte.

Das Unternehmen ist nun auf die Erben übergegangen. Werden nun die stillen Reserven realisiert?

#### Echte Realisierung → Rz 167

- Ausscheiden
- Entgelt
- freie Verfügbarkeit

Beim Erbgang ist das Ausscheiden gegeben. Es ist aus dem Vermögen des Erblassers ausgeschieden. Es fehlt aber am Entgelt, die Erben bezahlen dafür natürlich nichts.

### Steuersystematische Realisierung

- Verlassen des steuerpflichtigen Raumes → Wechsel Abrechnung, da sonst die Substanz (sR) wegfällt und nicht mehr besteuert werden kann.

Privatentnahme ist eine steuersystematische Realisierung. Wenn es vorher Geschäftsvermögen war und nun in den Privatbereich überführt wird. Die Erben werden automatisch als selbständig Erwerbende qualifiziert. Das führt dazu, dass das Unternehmen nicht in einen steuerfreien Raum wechselt. Beim Erblasser war es Geschäftsvermögen und bei den Erben ist es auch Geschäftsvermögen. Es findet also kein Wechsel statt. Auch ein unmündiges (Klein-)Kind könnte Erbe sein und würde auch als selbständig erwerbstätig qualifiziert werden.

Die Erben sind Steuernachfolger des Erblassers und treten an seine Stelle. Sie müssen die Steuerschulden bezahlen, die bis zum Tod aufgelaufen sind oder auch Prozesse weiterführen. Früher hat man die Erben auch für Steuerbussen und Hinterziehungen des Erblassers bestraft hat. Der EGMR hat hier aber einen Riegel geschoben. Eine Schuld oder eine Strafe muss immer die Person treffen, die die Tat begangen hat → Verstoss gegen EMRK. Es dauerte lange, bis das Gesetz dann endlich angepasst wurde.

### **Frage 2.1: gemeinsame Führung von Angelo und Céline**

#### **Allgemein**

Der  $\frac{1}{4}$ , den die Erben am Nachlass zu gut haben, verteilt sich genauso auf das Unternehmen.

EK = 1'600 = je 400 am Eigenkapital

VW = 3'200 = je 800 am Verkehrswert

#### **Angelo und Céline**

Grundsatz: Teilungswert = Verkehrswert → Erben haben sich geeinigt, meistens macht man eine Unternehmensbewertung

Unternehmen: 3'200

A + C: 2'000 (zusammen)

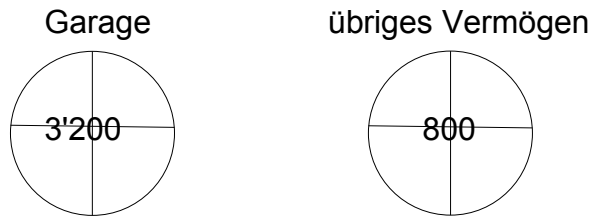
Schuld gegen B+D: 1'200

B+D erhalten 400 aus übrigem Vermögen (Wertschriften und EFH) und je Forderung gegen A+C von 600. Total wieder 1'000 Erbanspruch.

#### **Steuerfolgen Ausscheiden Bella und Dario**

Sie treten aus dem Unternehmen aus und sind auch nicht mehr selbständig erwerbstätig. Die Realisierung stiller Reserven muss nun wieder geprüft werden. Zuerst echte Realisierung prüfen: sie erhalten ein Entgelt für ihr Ausscheiden.

Die beiden haben einen Viertel Anspruch am Unternehmen und einen Viertel am restlichen Vermögen.



Abgeltung für Unternehmensanteil:	800
Buchmässiges EK:	<u>-400</u>
Realisierte stille Reserven:	400

Obwohl sie vom übrigen Vermögen 400 erhalten, also 200 zuviel, ist diese Differenz von 200 ein Entgelt für das Vermögen.

Bella und Dario verkaufen ihre Anteile am Unternehmen für 800 an die beiden anderen Geschwister. Woraus die Abfindung kommt, ist egal.

Problem heute: die Erbteilung stellt eine echte Realisierung von stillen Reserven dar, weil alle drei Voraussetzungen erfüllt sind.

Die Steuerfolgen können dazu führen, dass solche Erbteilungen verhindert werden, weil einfach die Mittel fehlen.

Steuern und AHV ca. 40%. Problem wäre allenfalls bei Übernahme durch nur einen Erben. Hier wird die Steuerlast etwas gemildert, da zwei Erben übernehmen.

### Unternehmenssteuerreformgesetz II

Erbteilung ist eine Realisierung, das kann man nicht wegdiskutieren. Man versucht aber nun mit der neuen Bestimmung Art. 18a Abs. 3 DBG das zu mildern. Diese Problematik kann durch Gesuchstellung verhindert werden.

A + C ist das vielleicht egal, wenn die anderen Steuern bezahlen müssen. Für sie ist das vorteilhaft, da von den stillen Reserven 600 und vom Goodwill 200 realisiert sind. Also total 800. Dann muss man sie aufdecken. Die verbleibenden Erben zeigen das in der Bilanz. Sie haben einen Teil des Goodwills gekauft. Sonst würde man ja von einem zu niedrigen Wert ausgehen. Für die zukünftige steuerliche Belastung ist das gut.

Goodwill wird innerhalb von 5 Jahren abgeschrieben, das bewegliche Anlagevermögen muss auch abgeschrieben werden. Die Werte in der Bilanz sind höher, sie Abschreibungen aber auch. Damit kann der Gewinn vermindert werden.

Besonders beachten bei einem solchen Aufschub-Gesuch muss man, dass das nur insoweit gilt, wenn die bisherigen Werte in der Bilanz so bleiben. Die Bilanz würde also so bleiben wie beim Ausgangssachverhalt. A+C müssen, wenn sie vom Steueraufschub profitieren wollen, die Buchwerte übernehmen. Als Anwalt der beiden ist ein Gesuch nur ratsam, wenn die unversteuerte Substanz vom Auslösepreis abgezogen werden, bzw. die Auszahlung verringert wird.

Die 3'200 sind dann nicht mehr gerechtfertigt. Diese je 400 Differenz (Goodwill+sR) würden hier aufgeschoben. A+C übernehmen die bisherigen Buchwerte und übernehmen damit latente (aufgeschobene) Steuerlasten (ich erwerbe eine Steuerlast mit, die den ande-

ren belastet hat). Diese Steuern hätten Bella und Dario bezahlen sollen. Die potentielle Steuerlast, die Bella und Dario getroffen hat, übernehmen nun Angelo und Céline. B+D haben je 800 erhalten, davon waren 400 latente Steuerlast, die nun A+C übernehmen. Sie dürfen zudem die Werte nicht aufdecken. Wenn sie das Unternehmen später verkaufen, müssen sie dann diese Steuern bezahlen.

Auf der unversteuerten Vermögensposition von 1'600 lastet eine latente Steuerlast. Immer wenn es Steueraufschübe gibt, ist die Problematik beim Verkauf da. Man will also einen Abzug vom Unternehmenswert.

Man muss darüber verhandeln. Viele Notare haben damit zu tun. Das gleiche Problem stellt sich bei der Grundstücksgewinnsteuer. Das wird oft vergessen, aber es ist sehr wichtig, das zu berücksichtigen.

### Latente Steuerlast

- A+C übernehmen B+D unversteuerte Substanz von total 800
- latente Steuerlast: 20% von 800 (einigermassen anerkannt) =160 → man sagt, der ordentliche Steuersatz in der oberen Kategorie beträgt 40%. Man weiss noch nicht, wann die Realisierung kommt. Deshalb sagt man die Hälfte des ordentlichen Steuersatzes. Dann soll nun dieser Teilungswert reduziert werden.
- Teilungswert neu 320 bzw. 640

Auch wenn Grundstücke im Nachlass sind, stellt sich diese Problematik. Für die Grundstücksgewinnsteuer gibt es bereits einen Artikel: für die Erbteilung wird ein Steueraufschub gewährt. Der Erbe, der ein Grundstück übernimmt, unter dem Steueraufschub eine latente Steuerlast übernimmt.

Manchmal kann eine Realisierung besser sein, wenn aber sicher die Gelder dafür vorhanden sind. Die Erbteilung wird dem Verkauf gleich gesetzt. Deshalb kommt es zu Steuerfolgen.

### Frage 2.2: Testament

Céline erhält die Garage zu Alleineigentum und schuldet den drei Geschwistern total 2'200 (Unternehmen 3'200 - Anteil 1'000).

→ Was ändert sich an der steuerrechtlichen Qualifikation des Vorgangs im Vergleich zu Frage 2.1?

→ Könnte man es mit einer Teilungsvorschrift nach Art. 608 ZGB lösen?

Was müsste man geltend machen können, damit die Steuerfolgen nicht einsetzen? Wenn es zur Universalsukzession kommt, werden die Erben als selbständig erwerbstätig qualifiziert, was beim Austritt wieder aufgehoben wird. Man müsste hier ansetzen können und sagen, dass das Unternehmen nicht im Rahmen der Universalsukzession auf die Erben übergeht. Die Teilungsvorschrift nützt uns hier gar nichts. Die Universalsukzession findet trotzdem statt. Mit dem Tod des Erblassers erhalten die vier Erben ein Viertel des Unternehmens und werden selbständig erwerbstätig. Nach dem Erbrecht haben wir keine Möglichkeit. Wir kennen keine Einzelerbnachfolge. Es findet immer eine Universalsukzession statt. Das Zivilrecht gibt hier die Eigentumsverhältnisse vor. Auch lebzeitige Anordnungen nützen uns bei dieser Qualifikation nichts.

**Frage 2.3: Streit****Möglichkeiten**

- Verkauf der Garage
  - Geld wird verteilt
  - Steuern: vollständige echte Realisierung (Differenz von 1'600 → 3'200 zu Buchwert von 1'600) → 40% = 640
  
- Gemeinsame Weiterführung der Garage durch alle Erben
  - automatischer Wandel in eine Kollektivgesellschaft
  - Vorteil: keine Realisierung → keine Steuern
  - Nachteil: kommen die Erben miteinander klar?
  - → klappt selten, wenn man sich nicht einigen kann
  
- Einräumung eines Gewinnanteilsrechts
  - das Unternehmen wird zwar auf die beiden Geschwister übertragen
  - die beiden anderen haben aber weiterhin einen Gewinnanspruch
  - → kann eine Lösung sein, wenn man sich nicht einig ist
  - Anrechnungswert von 3'200 kann herunter gesetzt werden, da er sonst zu hoch wäre → wäre aus steuerlicher Sicht vorteilhaft
  - Reduktion des Teilungswerts von 3'200 auf 2'400, also beträgt der Anteil je nur noch 600
  - Dadurch wird weniger realisiert → weniger Steuern
  - Die jeweils restlichen 200 bleiben im Unternehmen
  - Die Auszahlung des Gewinnanteils z.B. ¼ pro Jahr für B+D. Oft wird er auch nur auf eine Liegenschaft bezogen. Dort sind meistens die meisten stillen Reserven vorhanden.
  - Dieser Gewinnanteil muss natürlich auch versteuert werden, von wem ist umstritten.
  - Annahme → Vereinbarung: Bella und Dario erhalten während 10 Jahren je ¼ des Gewinns der Garage. Umstritten ist, wer diesen Gewinn nun versteuern muss. Wird der Gewinn zuerst beim Unternehmen besteuert oder nur bei B+D. Die beiden sind aber schon aus dem Unternehmen ausgeschieden, also kann man den Gewinn nicht bei selbständiger Erwerbstätigkeit hinzurechnen.
  - Man muss aber genau bestimmen, wie sich der Gewinn bestimmt, sonst drehen da A+C irgendwas, um möglichst geringen Gewinn auszuweisen. Es sollen ja keine Gewinnverschiebungen vorgenommen werden. Dann müsste ev. auch Einblick in die Bücher gewährt werden. Das geht, wenn sich die Erben gut verstehen, sonst kann es problematisch werden, weil die Auseinandersetzung nicht endgültig stattgefunden hat. Dann gibt es Diskussionen, ob der Gewinn nun richtig bestimmt worden ist.
  - Aus steuerrechtlicher Sicht ist es aber eine gute Lösung.
  - → Simonek: möglichst alles sofort verteilen und auseinander setzen. Je länger man wartet und mit Ansprüchen zusammen hängt, desto grösser sind die Konfliktpotentiale.
  
- Umwandlung des Einzelunternehmens in eine Aktiengesellschaft und Erbteilung fünf Jahre nach Umwandlung
  - Bei Verkauf nach 5 Jahren kann man einen steuerfreien Kapitalgewinn erzielen.

- Damit wird aber die Erbteilung 5 Jahre aufgeschoben. Alle bleiben im Unternehmen, so kommt es zu keinen Steuerfolgen.
- Problematisch ist also nicht der steuerrechtliche Teil, sondern die Auseinandersetzung.

→ Privilegierte Besteuerung, wenn der Erblasser über 55 Jahre alt war. Davon sollen auch die Erben profitieren.

### **Frage 2.4: Nutzniessung**

Die Nutzniessung ist ein Instrument, das im Rahmen der Unternehmensnachfolge eine wichtige Rolle spielt. Sie kann sowohl bei Nachfolgen zu Lebzeiten oder bei Tod.

Im Nachlass wäre das Gleiche, aber die Ansprüche sehen anders aus.

Ehegattin hat  $\frac{1}{2}$  (2'000), die Kinder je nur 500 ( $\frac{1}{8}$ ) Anspruch. Es ist oft so, dass noch ein Ehepartner vorhanden ist. Dann ist die Zuweisung an einen Nachkommen noch schwieriger. Der Erbanspruch ist zu niedrig und die Ausgleichung ist extrem hoch. Besser ist, wenn die Ehegattin das Unternehmen ist, dann muss sie nur noch 1'200 ausgleichen.

Bei der Nutzniessung gehört einfach  $\frac{1}{2}$  des Unternehmens der Ehegattin, die Problematik bleibt aber gleich.

Elisabeth gehört mehr oder weniger der ganze Nachlass. 2'000 gehören sowieso ihr vom gesetzlichen Erbanspruch, an den restlichen 2'000 hat sie die Nutzniessung.

### **Problembereiche**

- Kommt es zu einer Erbteilung, wenn eine solche Nutzniessung vereinbart ist?
- Findet eine Realisierung stiller Reserven statt; echte oder steuersystematische?
- Wer ist Selbstständigerwerbstätiger und besitzt Geschäftsvermögen?

Man kann eine Erbteilung verhindern, da die Ehefrau sowieso die Nutzniessung am ganzen Nachlass hat. Die Erbteilung wird nicht vorgenommen.

Eine echte Realisierung kommt nicht in Frage, da kein Entgelt da ist. Bei der steuersystematischen Realisierung ist es schwieriger zu bestimmen. Das Geschäft wird wahrscheinlich eher von A+C geführt auf Rechnung ihrer Mutter E. Die Nutzniessung birgt viele Probleme.

- Eigentümer
  - $\frac{1}{2}$  Elisabeth
  - je  $\frac{1}{8}$  Kinder
- Nutzniesserin = versteuert den Unternehmensgewinn zu 100%
  - Elisabeth
- Geschäftsführung
  - A+C

Das Unternehmen gehört aber nur zu 50% der Nutzniesserin, sie versteuert aber 100%. Selbständig erwerbstätig sind hier sicher Elisabeth, auch wenn ihr das Unternehmen nur

zu 50% gehört und sie nicht tatsächlich tätig ist. Die Kinder sind noch weiter im Unternehmen und bleiben selbständig erwerbstätig (es hat ja keine Erbteilung stattgefunden).

### **Frage 3: Variante Kollektivgesellschaft**

Von Gesetzes wegen tritt die Gesellschaft in Liquidation. Diese Auflösung kann aufgehoben werden und es kann bestimmt werden, dass die Gesellschaft als Einzelfirma von Gregor weitergeführt wird.

Aus steuerrechtlicher Sicht: Kollektivgesellschaft = Einzelunternehmen → wie dort haben die 4 Erben die Gesellschaftsanteile in Liquidation erworben. Sie sind genau gleich selbständig erwerbstätig. Es werden die gleichen Grundsätze angewendet, wie bei einem Einzelunternehmen. Ausnahme bei der Fortsetzungsklausel.

Gregor wird die vier Nachkommen abfinden müssen für das Unternehmen. Wir sind wieder bei der Realisierung der stillen Reserven.  $\frac{1}{2}$  gehört den Erben,  $\frac{1}{2}$  Gregor. → Verkauf des Gesellschaftsanteils → Gewinn muss versteuert werden als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit

### **Frage 4: Aktiengesellschaft**

Die Aktien fallen in den Nachlass. Diese werden in der Erbteilung geteilt.

A+C übernehmen alle Aktien bzw. das Unternehmen und führen es weiter. Schuld ist genau gleich 1'200.

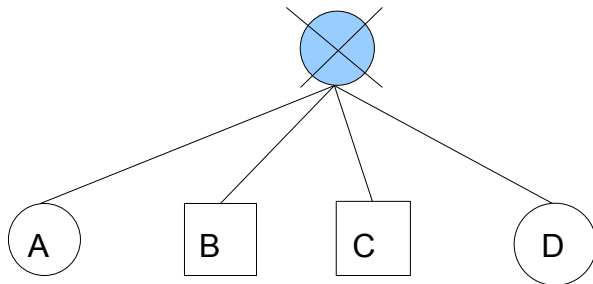
Die Zuteilung der Aktien an zwei Erben löst grundsätzlich keine Steuerfolgen aus. Indirekte Teilliquidation und Transponierung müssen auch hier beachtet werden.

Das Ganze kann völlig steuerfrei über die Bühne gehen. Es ist aus steuerrechtlicher Sicht im Hinblick auf den Nachlass besser, wenn es eine AG ist. Grösse des Unternehmens muss aber vorhanden sein. Die Erben werden hier „nur“ Eigentümer der Aktien und nicht direkt des Unternehmens. Nicht einfacher ist es aus finanzieller Sicht. Die übernehmenden Erben müssen die anderen finanziell abfinden.

## 6 **Erbrecht (Teil 4): Unentgeltliche Unternehmensübertragungen unter Lebenden I: Ausgleichung**

### 6.1 **Fragen zum Ausgangssachverhalt**

#### **Sachverhalt**



Reiner Nachlass: 800'000  
 AG im Zuw.zeitpkt.: 3'200'000  
 AG im Tod.zeitpkt.: 6'400'000

#### 1. **Erbrechtliche Ansprüche der 4 Kinder**

Die AG ist bei Celine. Sie ist erbender Nachkomme, also gilt Art. 626 Abs. 2 ZGB. Das Unternehmen fällt unter Abs. 2. Dann kommt es zur Ausgleichung, da der Erblasser sie nicht von der Ausgleichung ausdrücklich befreit hat.

Für die Erbteilung heisst das nun, dass wir die Mechanik nehmen:

reiner Nachlass: 800'000  
 ausgleichungspflichtige Zuwendungen: 6'400'000  
 Teilungsmasse: 7'200'000

Wir nehmen an, dass es nicht zu einer Naturalausgleichung kommt, da Celine das Unternehmen behalten will. Das kann auch der Erblasser verfügen und die Wahlmöglichkeit entziehen und sagen, es kann nicht in Natura ausgeglichen werden.

Die Teilungsmasse beträgt 7,2 Mio., nach Art. 257 ZGB sind die Kinder gleichberechtigt. Jeder hat also 1'800'000 zu gut. C schuldet A, B und D 4,6 Mio. C hat schon 6,4 Mio, also 4,6 Mio. zuviel, dass muss sie den anderen geben, also je 1'533'333.

A/B/D 1'533'333 + 266'666 (vom reinen Nachlass 800'000)  
 C 6'400'000 – 4'600'000 = 1'800'000

Was, wenn C sich nur wenig Lohn ausbezahlt hat und den Rest im Unternehmen gelassen hat. Ev. 1 Mio. abziehen. Art. 602 ZGB → Verwendungen, die nicht herausgenommen wurden. Sie hat nach Eitel eine Ersatzforderungen. Werden die Erträge aus steuerlichen Gründen nicht ausgeschüttet, wird der Wert des Unternehmens noch höher.

## 2. Varianten

### 1. Befreiung von Ausgleichspflicht

Er kann sie schon davon befreien, solange das nicht in den Pflichtteil der anderen eingreift: Art. 626 Abs. 2 ZGB.

Reiner Nachlass: 800'000  
 agpZ: 0  
 Teilungsmasse: 800'000

A/B/D je 200'000  
 C hat 6'600'000 (6,4 Mio. + 200'000)  
 Das könnte nun pflichtteilsrechtlich relevant sein.

### 2. Befreiung allfälliger Mehrempfang

Wir müssen wissen, wie hoch der Mehrempfang ist, da sie diesen ja nicht ausgleichen muss. → Rz 329

Erbanteile der nicht ausgleichungspflichtigen Erben: A/B/D erhalten  $800'000 : 3 = 266'666$   
 Erbanteil des Zuwendungsschuldners C: 266'666 → gleich gross  
 → Mehrempfang von C ist demnach:  $6'400'000 - 266'666 = 6'133'333$

Reiner Nachlass: 800'000  
 agpZ: 266'666  
 Teilungsmasse: 1'066'666 →  $4 \times 266'666$

A/B/D je 266'666  
 C hat 6'400'000

### 3. Fixierung des Ausgleichswerts

Wenn die Aktien danach mehr wert haben, handelt es sich um einen Teilerlass der Ausgleichspflicht. Was, wenn die Aktien danach weniger wert hat?

BGE (2x neu und alt): BGer hat gesagt, Vertrag sei Vertrag! → Auslegung  
 Der Erblasser kann das aber tun.

Reiner Nachlass: 800'000  
 agpZ: 2'400'000  
 Teilungsmasse: 3'200'000

A/B/D je 800'00 zu gut  
 C schuldet ihnen 1'600'00 (je 533'333)  
 A/B/D:  $533'333 + 266'666$   
 C:  $6'400'000 - 1'600'000 = \underline{4'800'000}$

#### 4. Testament

→ Rz 304

Reiner Nachlass: 800'000

agpZ:           -

Teilungsmasse: 800'000

Reiner Nachlass = Teilungsmasse

Die Ausgleichung ist ein Instrument der gesetzlichen Erbfolge. In der gewillkürten Erbfolge müsste die Ausgleichung angeordnet werden. Ist hier nicht der Fall, also wird nicht ausgeglichen.

A/B/D je 133'333

C hat 400'000 (die Hälfte!)

Also hat C total 6'800'000 (6'400'000 + 400'000)

#### 5. Aktien und Nachlass

Reiner Nachlass: 2'400'000 (800'000 + 1'600'000 für die Aktien)

A/B/C/D je 600'000

C hat dann also 7'000'000

C hat aber in die 7'000'000 etwas reingeschossen. Es handelt sich hier um eine gemischte Schenkung.

Relevant ist das Verhältnis im Zeitpunkt der Zuwendung: 1:1

Verhältnis im Zeitpunkt des Todes: 3:2

#### 3. Ehegattin

Die Ehegattin ist Gläubigerin der gesetzlichen Ausgleichungspflicht von C.

Wenn die Ehegattin das Unternehmen erhalten hätte, müsste sie nicht ausgleichen.

Annahme: der Erblasser hat bezüglich Ausgleichungspflicht nichts geregelt.

Problem: die überlebende Ehegattin ist zwar Gläubigerin nicht aber Schuldnerin der Ausgleichung!!! → BGer

rNL 800'000

agpZ 6'400'000

TM 7'200'000

Ehegattin erhält  $\frac{1}{2}$  der Teilungsmasse (TM), also 3'600'000

Die Kinder erhalten zusammen auch  $\frac{1}{2}$ , also je 900'000

→ Für C heisst das, dass sie total 5,5 Mio. an die anderen bezahlen muss.

#### Variante b: Ehefrau nicht Gläubigerin der Ausgleichung (→ Meinung Eitel)

Ehefrau erhält  $\frac{1}{2}$  des rNL, also 400'000

übriger rNL: 400'000

agpZ: 6'400'000

TM 6'800'000

→ 4 x 1'700'000

**Variante c: C von Ausgleichspflicht befreit**

rNL: 800'000

G: 400'000

A-D: je 100'000

C: 6,5 Mio. (Unternehmen 6,4 Mio. + 100'000)**Variante: Ausschlagung durch Céline**

Erblasser mit Tochter und Sohn. Der Sohn hat noch nichts bekommen, die Tochter 6 Mio., die ausgleichungspflichtig sind. Der reine Nachlass ist Null. Ausgleichung muss erfolgen nach Art. 526 ZGB.

Ausschlagung ja oder nein?

→ Lösung auf Folie

Wenn T ausschlägt, erhält S auch nichts, da der reine Nachlass ja 0 ist. Er könnte also herabsetzen.

Die Teilungsmasse mutiert zur Pflichtteilsberechnungsmasse.

Wenn der Erbe ausschlägt, wird er nach Art. 572 ZGB so behandelt, wie wenn er vorverstorben wäre. Wenn er ja nicht Erben will, dann hat S den Anspruch von  $\frac{3}{4}$ . Das BGer hat in einem uralten BGE entschieden, dass es analog dem Erbverzicht gemacht wird, also beträgt der Pflichtteil  $\frac{3}{4}$  von  $\frac{1}{2}$ , also  $\frac{3}{8}$ .

Zweck der Ausgleichung ist die Gleichbehandlung der Kinder. Es müsste doch diejenige Lösung die bessere sein, wo die Tochter mit der Ausschlagung nicht die Gleichbehandlungsidee hintertreiben kann. → Also wäre die Variante 2 zu wählen.

Wenn der Erblasser die Gleichbehandlung nicht will, hätte er hier sagen müssen, dass die Tochter nicht ausgleichungspflichtig sei. Dann wäre die Teilungsmasse 0 und nicht mehr 6 Mio. Die Tochter hätte dann ihre 6 Mio. und müsste nicht ausgleichen. Bei der Herabsetzung wäre dann die Variante 1 heranzuziehen.

## 6.2 Einführung und Übersicht

Nachfolge nicht schon regeln, sondern auch schon vollziehen. Dann wechselt das Unternehmen schon zu Lebzeiten die Hand. Wir gehen von einer familieninternen Weitergabe aus. Dann ist sie teilweise oder ganz unentgeltliche.

Entgeltlich = Unternehmensübernahme

Erbrecht bezieht sich eigentlich auf Nachlässe, nicht auf lebzeitige Zuwendungen. Es gibt zwei Ausnahmen:

- Ausgleichung → primär → ausschliesslich um lebzeitige Zuwendungen
- Herabsetzung → subsidiär zur Ausgleichung → es kommt nur dazu, wenn eine lebzeitige Zuwendung nicht schon ausgleichungsrechtlich berücksichtigt ist. Es geht in erster Linie nicht um lebzeitige Zuwendungen.

Es gibt relativ viele offene Fragen, weshalb es auch nicht einfach zu verstehen ist.

## 6.3 Ausgleichungsrecht im Allgemeinen

Es ist dispositives Recht. Alles, was im Gesetz steht, kann der Erblasser abweichende Anordnungen treffen. Es kommt vor, dass ein Zuwendungsempfänger, der eigentlich ausgleichungspflichtig wäre, wegfällt und es deshalb nicht zur Ausgleichung kommt.

Ausgleichungsrecht = Erbteilungsrecht

Ausgleichung ist ein Element oder eine Vorstufe der Erbteilung. Das ist wichtig bezüglich Verjährung: Ausgleichungsansprüche sind unverjährbar, da auch Erbteilungsansprüche unverjährbar sind. Grundlage: Art. 604 ZGB → Teilung ist jederzeit möglich = zeitlich unbeschränkt möglich.

→ Wenn die Erbschaft geteilt ist, dann ist es abgeschlossen. Es kann aber sein, dass im Nachhinein noch etwas auftaucht und zum Nachlass gehört. Oder es kommt raus, dass jemand einen Vorempfang erhalten hat, das aber nicht deklariert hat. Dann kommt es zur so genannten Nachteilung.

## 6.4 Die Hauptfragen der Ausgleichung

Drei Fragen:

- Subjekte: wer Gläubiger, wer Schuldner
- Objekte: welche lebzeitigen Zuwendungen unterliegen der Ausgleichung
- Modalitäten: Art und Weise

Im Gesetz ist die Struktur anders, es wird ein anderer Aufbau verfolgt. In jeder Bestimmung ist von allem etwas drin.

## 6.5 Subjekte der Ausgleichung

Art. 626 ZGB → Unterscheidung Abs. 1 und Abs. 2 → Abs. 2 ist die Regel

In Abs. 2 ist die gesetzliche Ausgleichung geregelt. Deshalb, weil die dort erwähnten Personen die Ausgleichung grundsätzlich schulden, wenn der Erblasser nichts anderes verfügt hat. → Nachkommen

Abs. 1: gesetzliche Erben → der Ehegatte. Die Ausgleichung ist gegenseitig geschuldet. Dieses Prinzip wird in Abs. 2 transferiert.

Ausgleichungsgläubiger: andere Nachkommen, die keinen Vorempfang erhalten haben. Der überlebende Ehegatte schuldet die gesetzliche Ausgleichung nicht, weil er ja in Abs. 2 nicht erwähnt ist. Profitiert der Ehegatte aber gleichwohl von der gesetzlichen Ausgleichung? Ist er Gläubiger, obwohl er nicht Schuldner ist?

BGer: Ehegatte ist Gläubiger

Eitel: sieht das anders!

Das erschwert die Nachfolgeregelung weiter, weil die Ansprüche des Ehegatten noch berücksichtigt werden muss.

Der Erblasser kann seine gesetzliche Ausgleichungspflicht erlassen. Er muss das ausdrücklich machen. Es braucht etwas mehr als gewöhnlich um zu sagen, dass wir eine hinreichend klare Willenserklärung haben.

Ausgleichungspflicht = Zuwendung wird ausgleichungsrechtlich nicht berücksichtigt. Dann haben wir die gleiche Situation wie im Vorausvermächtnis. Hier bekommt die Person etwas vorweg. Dann bekommt sie schon unter Lebenden etwas vorweg.

Es ist auch ein Teilerlass möglich. Der Zuwendungsempfänger muss zwar ausgleichen, aber nicht soviel, wie wenn es nach den dispositiven gesetzlichen Regelungen ginge. Bsp: 100% Aktien, nur 50% ausgleichen. Oft wird aber ein Ausgleichungswert festgelegt. z.B. Steuer- oder Aktienwert zu einem bestimmten Zeitpunkt. Dieser ist oft tiefer als der Verkehrswert. → Das Todestagsprinzip gilt eigentlich!

### ***Wegfall des Zuwendungsempfängers:***

Ausgleichungsrecht = Erbteilungsrecht

Es kommt nur dann zur Ausgleichung, wenn der Zuwendungsempfänger auch tatsächlich Erbe wird oder bleibt.

- Vorversterben
- Ausschlagung → Art. 627: Ausgleichungspflicht geht auf den Sohn über, wenn die Mutter vorverstirbt, das Erbe ihres Vaters aber ausgeschlagen hat.
- Erbunwürdigkeit

Es wird immer noch geschaut, ob sie vertreten werden oder nicht.

### ***Erbfolge – Ausgleichung:***

Wir müssen unterscheiden zwischen gesetzlicher und gewillkürter Erbfolge einerseits und auch zwischen gesetzlicher und gewillkürter Ausgleichung andererseits.

Ausgleichung: Institut des gesetzlichen Erbrechts → Ausgleichung nur bei gesetzlicher Erbfolge oder wenn der Erblasser die Proportionen der Erbfolge nicht geändert hat (z.B. Sohn und Tochter erhalten je die Hälfte).

**Gewillkürte Ausgleichung:**

Abs. 1 → muss man wissen. Auf Anrechnung an die Erbanteile = der Erblasser muss das angeordnet haben! Er muss die Ausgleichung angeordnet haben.

Bsp: Erblasser hat keine Eltern mehr, nur noch Geschwister. Es kommt zur gesetzlichen Zuwendung, da er nichts verfügt hat. Einer Schwester hat er mal ziemlich viel geschenkt. Dort müsste er bestimmen, dass die Ausgleichung erfolgt. Sonst nicht.

**Vorgehen:**

Gesetzliche Erbfolge: ja / nein?

Gesetzliche oder gewillkürte Ausgleichung?

**Gewillkürte Erbfolge:**

Ausgleichung angeordnet, ohne dass ein Fall von Art. 626 ZGB vorliegt. Paradefall: es erben nur Nicht-Verwandte (Vereine, etc.). Einzelne haben zu Lebzeiten Schenkungen erhalten.

Man kann einem Zuwendungsempfänger, wenn man ihn zum Erben macht, auch eine Ausgleichungspflicht auferlegen. Man kann noch sagen, wem ausgeglichen wird.

Die Ausgleichung ist besser für die Erben. → Gleichbehandlungsprinzip

Bsp: zwei Kinder, eines hat einen Vorempfang erhalten von 200'000.

Ausgleichung: je 100'000

Herabsetzung → Pflichtteilsanspruch: 125'000 und 75'000

Das Herabsetzungsrecht ist zwingend, das Ausgleichungsrecht ist dispositiv.

Die Ausgleichung ist für den Schuldner günstiger, als für den Gläubiger.

**6.6 Objekte der Ausgleichung****Allgemeines**

Es ist nicht klar, dass es sich um unentgeltliche Zuwendungen geht, aber es ist unbestritten. Franz.: libéralité.

Das Alter der Zuwendungen ist unerheblich. Die kann 40 Jahre alt sein. Das gibt vor allem beweismässig ein Problem, aber auch wertmässig.

Vorempfang – Schenkung: Erbvorempfänge sind auch Schenkungen.

Doppelnatur: Rechtsgeschäft unter Lebenden, wird aber erbrechtlich berücksichtigt.

Darlehen: Schenkungen sind nicht Darlehen!

Bsp: Erblasser schenkt seiner Tochter 200'000 → ausgleichungspflichtig. Nun ist sie verstorben. Der Ehemann der Tochter ist nicht ausgleichungspflichtig. Einzig Herabsetzung wäre möglich. Wenn die 200'000 nun ein Darlehen wären, dann sind die 200'000 eine Forderung gegen den Schwiegersohn. Diese fällt dann auf das zweite Kind. Es kommt

faktisch zu einer Art Ausgleichung: er müsste ALLES zurückzahlen!

Art. 626 Abs. 2 ZGB: Aufzählung → Ausstattung i.e.S

- Grosszuwendung → von gewisser Bedeutung
- Versorgungszuwendungen oder Ausstattungen i.w.S → BGer
  - Begründung, Sicherung, etc. der wirtschaftlichen Lage des Empfängers
  - Unternehmen immer!

Wenn die Zuwendung Luxus- oder Verfügungscharakter hat, dient es nicht dazu. Sonst ist das Unternehmen immer eine Versorgungszuwendung. Parafall: Motorbootfall → Tochter ist Sekretärin, Sohn ist Berufsfischer → nur der Sohn muss ausgleichen!!! BGer

### **Gemischte Schenkungen:**

Entgeltliche Zuwendung ist mit einer unentgeltlichen verschmolzen. Man verkauft etwas halb geschenkt.

→ BGer: beide Elemente müssen gegeben sein.

Objektives Element: Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung

Subjektives Element: die Parteien waren sich dem Missverhältnis bewusst

→ Manipulationsgefahr!

Bsp: BGE 126 III 71

Grossvater hat einen Sohn und eine vorverstorbene Tochter mit einer Enkelin. Der Sohn lässt sich Grundstücke im Wert von ca. 12 Mio. überschreiben. Der Wert wurde geschätzt, viel zu tief, ca. 28-40%. Die Enkelin wurde auf den Pflichtteil gesetzt. Ist das nun ein Verkauf oder eine gemischte Schenkung? Der Experte wusste beim besten Willen nicht, woher die Differenz kam... → Vertrag, keine Ausgleichung

Die Experten können also manipuliert werden.

Diejenigen, die schon etwas bekommen haben, sind immer im Vorteil. Die anderen wissen nicht, ob die Geschwister alles deklarieren, etc.

Mutter schenkt dem Sohn das Grundstück, das belastet ist. Unternehmensübergänge sind oft auch gemischte Schenkungen.

### **Lebensversicherungsansprüche:**

Können auch ausgleichspflichtige Zuwendungen sein. Lebensversicherungsansprüche entstehen aus dem Abschluss von Lebensversicherungen. In der Regeln fällt die Summe in den Nachlass des Versicherungsnehmers. Er kann aber auch eine Begünstigung ausgesprochen haben → Auszahlung an Z = lebzeitige Zuwendung. Die Versicherungssumme fällt beim Tod nicht in seinen Nachlass. Es ist egal, ob diese widerruflich (oft) oder unwiderruflich (Original beim Begünstigten) war.

### **Renten und Nutzniessungen:**

Element der Gegenleistung ist relevant. Der Erblasser tritt zu Lebzeiten etwas ab (Liegenschaft oder Unternehmen) und behält sich die Nutzniessung vor. Er kann z.B. darauf woh-

nen, es vermieten, etc. Bei der AG kann er die Dividenden einkassieren und auch die Stimmrechte ausüben. Obwohl er nicht mehr Eigentümer ist, hat er das Sagen. → Trennung von Führung und Kapital. Beim Tod wird aus dem Nackteigentum Volleigentum.

## 6.7 Modalitäten der Ausgleichung

### **Mechnik:**

Mechanik ist fast das wichtigste, sonst kann man die Ansprüche nicht berechnen.

1. Man nimmt den reinen Nachlass (X)
2. zählt die ausgleichungspflichtigen Zuwendungen hinzu (Y)
3. das ergibt die Teilungsmasse (Z)

Die Teilungsmasse wird dann entsprechend den Erbteilen verteilt.

### **Wahlrecht des Zuwendungsempfängers:**

Art. 628 ZGB: Varianten

- dem Werte nach → Idealausgleichung
- in Natura → Naturalausgleichung

Die Zuwendungsempfänger haben das Wahlrecht. Bei Idealausgleichung ist es nur eine rechnerische Grösse, wenn Naturalausgleichung dann ist es wirklich in der Teilungsmasse.

Wenn der Vorempfang nun ein Unternehmen ist:

- AG → Ausgleichung in Natura: Aktien eingeschossen
- Einzelfirma → entscheidende Frage! Einzelfirma macht einen Wandel durch im Zeitraum der Zuwendung bis zum Tod. Kann man also eine Einzelfirma in Natura einwerfen?

### **Mehrempfänge:**

Es kann sein, dass der Vorempfang so gross ist, dass es mehr ist, als was ihm nachher zusteht. Aber auch diese sind vermutungsweise auszugleichen. Es stellt sich dann die Frage, wie gross rechnerisch der Mehrempfang ist.

### **Ausgleichungswert:**

Es gilt das Todestagsprinzip. Massgebend ist der Wert zum Todeszeitpunkt. Bei gemischten Schenkungen ermitteln wir den Wert anhand der Quoten- oder Proportionalmethode. Konstantenmethode: immer gleicher Wert. Je nach Betrachtungsweise ist das anders. BGer: Quotenmethode. Der unentgeltliche und der entgeltliche Teil werden perpetuiert. Bei Lebensversicherungen ist der Rückkaufswert massgebend. Zentral ist die Unterscheidung zwischen den temporären Lebensversicherungen und die gemischte Lebensversicherung. Daneben gibt es noch die reine Lebensversicherung. Frage ist nun: Ist der Eintritt des versicherten Ereignisses sicher oder nicht? Eine mögliche eintretende Gefahr ist Leben (Alter). Dass man eben nicht stirbt.

**Temporären Lebensversicherung:**

Es wird eine Versicherungsleistung ausbezahlt, wenn der Versicherungsnehmer in einem bestimmten Zeitpunkt stirbt. → der hochverschuldete Familienvater. Das Risiko, dass er bis 40 stirbt ist niedrig, deshalb bezahlt er tiefe Prämien. Wenn er aber nicht stirbt, sind die Prämien verloren!

**Reine Lebensversicherung:**

Die Versicherungssumme wird ausbezahlt, wenn der Versicherungsnehmer stirbt. Diese Versicherungen haben einen Rückkaufswert. Das entspricht etwa dem, was der Versicherungsnehmer mit den Prämien gespart hat.

**Gemischte Lebensversicherung:**

Auszahlung bei Tod, aber spätestens mit 65. Das Ereignis wird sicher eintreten. Wenn er mit 40 stirbt, ist der Rückkaufswert klein, mit 65 ist er hoch.

Wenn nun der Rückkaufswert niedrig ist, dann wird ein relativ hoher Betrag ausbezahlt. Ausgleichungspflichtig ist aber nur der Rückkaufswert. → Spielraum

**Nebenansprüche:**

Was geschieht mit den Erträgen, Schäden, Mehrwerten, etc., die im Unternehmen gemacht werden? Wichtig ist die Frage der Erträge. Vorempfänge sind nie verzinslich. Erträge muss man also nicht ausgleichen! → Grosser Vorteil

**Ausgleichungsanordnungen:**

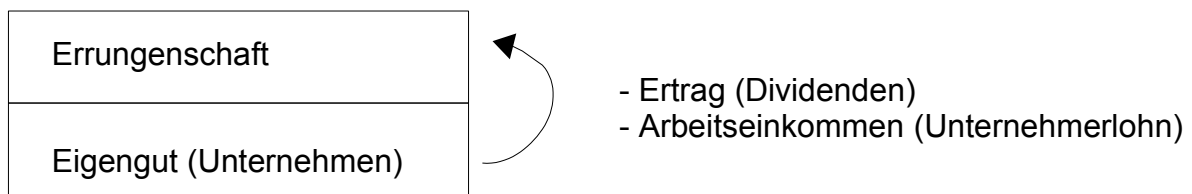
Der Erblasser kann in Bezug auf die ausgleichungsrechtliche Berücksichtigung Anordnungen treffen. Er kann positive oder negative Anordnungen erlassen. Inhaltlich sind das Verfügungen von Todes wegen. Er nimmt Einfluss auf seinen Nachlass. Obwohl das so ist, sagt das BGer, dass solche Anordnungen nicht formbedürftig sind (jedenfalls dann nicht, wenn er es gleichzeitig mit der Zuwendung macht). Wenn er das in einem Vertrag macht, dann gilt die natürliche Vermutung, dass der Erlass auch verbindlich ist. Der Erlass der Ausgleichungspflicht kann nur widerrufen werden, wenn er testamentarische Wirkung hat. Das Risiko des Nicht-Form-Bedürnisses trägt der Schuldner.

Normalerweise gelten Formvorschriften für alles, was den Nachlass betrifft.

Entscheidend ist der Charakter der Ausgleichungsanordnung. Sie hat entweder testamentarischen oder erbvertraglichen Charakter. Die erbvertragliche Anordnung ist verpflichtend! Sie kann testamentarisch nicht widerrufen werden. Man kann aber noch auf den Pflichtteil setzen. Am besten ist also, wenn man allen Kindern gleichzeitig das Gleiche geben kann. Sonst gibt es Zoff! Sonst macht man einen Erbvertrag zu Lebzeiten, der alles regelt.

## 6.8 Vertiefungsfragen

### 2. Unternehmerische Tätigkeit



Güterrechtlich gilt: Erträge von Einkommen ist immer Errungenschaft. Wenn der Unternehmer den Lohn im Unternehmen stehen lässt, wird die Errungenschaft nicht grösser, in der güterrechtlichen Auseinandersetzung muss weniger geteilt werden. Dann entsteht nach h.L. eine Ersatzforderungen der Errungenschaft gegenüber dem Eigengut.

Im Ausgleichsrecht gilt, Verträge von Vorempfängen sind nicht ausgleichungspflichtig.  
→ gleiche Konstellation wie im Güterrecht  
Vorschlag Eitel: Prinzip des Zuwendungstages → nicht so in Praxis

## **7 Erbrecht (Teil 5): Unentgeltliche Unternehmensübertragung unter Lebenden II: Herabsetzung**

### **7.1 Fragen zum Ausgangssachverhalt**

#### **4.1 Céline befreit von Ausgleichungspflicht**

→ siehe Kapitel 6, Frage 2.1

A/B/D haben je 200'000 bekommen

C hatte 6,6 Mio. erhalten

→ Nun stellt sich die Frage, ob Pflichtteile verletzt sind.

Auch in den darauf folgenden Varianten der Aufgabe 2 sind die Pflichtteile jeweils verletzt.

- |  |                    |                                    |
|--|--------------------|------------------------------------|
| 1. Reiner Nachlass   | 800'000            |                                    |
| 2. agpZ  | 0                  |                                    |
| 3. hsZ   | <u>6'400'000</u>   | (herabsetzbare Zuw.Todeszeitpunkt) |
| 4. PTBM  | 7'200'000          | (Pflichtteilsberechnungsmasse)     |
|  |                    |                                    |
| 5. Pflichtteile $\frac{3}{4} * \frac{1}{4} = \frac{3}{16}$ | → 1'350'000        |                                    |
| 6. PT A/B/D  | = <u>4'050'000</u> |                                    |
| 7. C   | = <u>3'150'000</u> | → PT C 1'350'000, vT 1'800'000     |

Es kommt zu einer Herabsetzung, da der Nachteil nur 800'000 beträgt. Sie braucht die Hälfte des Unternehmenswertes um die Pflichtteilsansprüche der Geschwister zu befriedigen.

#### **5.1 Ehegattin, C keine Ausgleichungspflicht**

RNL:	800'000
agpZ:	0
hsZ:	<u>6'400'000</u>
PTBM:	7'200'000

PTA: Ehegattin  $\frac{1}{4}$  → 1'800'000

PTA: Kinder zusammen  $\frac{3}{8}$ , je also  $\frac{3}{32}$

A/B/D:  $3 \times 675'000 = \underline{2'025'000}$

C: 3'375'000 (PT: 675'000, vT 2'700'000 bzw.  $\frac{3}{8}$ )

Für C ist es also besser, wenn die Mutter dabei ist, als wie wenn sie nicht dabei ist. Der verfügbare Teil ist um 50% höher und davon profitiert sie, obwohl noch eine Pflichtteilserbin mehr vorhanden ist.

## 7.2 Einführung

Primär Ausgleichung, subsidiär Herabsetzung (wenn die Sache nicht der Ausgleichung unterliegt)

Ziel Ausgleichung: Herstellung der Gleichheit der Kinder und ihrer Stämme

Ziel Herabsetzung: Schutz der Familienerbfolge

Ausgleichung: immer lebzeitige Zuwendungen

Herabsetzung: nicht nur lebzeitige Zuwendungen, sondern in 1. Linie Zuwendungen von Todes wegen

Bei der Ausgleichung machen wir eine Beimischung dem Werte nach oder in Natura → Art. 628 ZGB

Hinzurechnung bei der Herabsetzung → Art. 474 i.V.m. 527 ZGB

## 7.3 Subjekte der Herabsetzung

### Aktivseite

Die Situation ist wesentlich einfacher als bei der Ausgleichung. Hier gibt es einen klar definierten Personenkreis, in dem es keine Unterscheidung gibt: gesetzliche Erben nach Art. 470 f. ZGB → Geschwister nicht, aber Kinder, Eltern und überlebender Ehegatte

### Passivseite

Unbeschränkt: Pflichtteilserven, die mehr als Pflichtteil bekommen haben, Vermächtnisnehmer, eingesetzte Erben, Empfänger lebzeitiger Zuwendungen (die nicht Erben sind), etc.

## 7.4 Objekte der Herabsetzung

Art. 527 und 529 ZGB sind relevant!

### Art. 529

Ist eine Parallelnorm von Art. 476 (Lebensversicherung).

Wesentlich ist die Frage, ob diese Beträge, wenn sie nicht in den Nachlass fallen (sondern an eine begünstigte Person) einen Rückkaufswert haben oder nicht. Relevant sind nur solche, die einen haben.

### Art. 527

Es gibt einen Numerus Clausus der lebzeitigen Zuwendungen. Es sind nicht wie bei der Ausgleichung unzählig viele Objekte, die in Frage kommen. Konkret heisst das:

#### Ziff. 1:

Zuwendungen auf Anrechnung an den Erbteil → erinnert an Art. 626. Schuldverlass ist auch hier möglich, auch wenn es nicht angegeben ist.

Beispiel: Kind erhält eine Zuwendung nach 626<sup>2</sup> (Ausstattung im weiteren Sinn) und erbt aber nicht! → Vorversterben oder Ausschlagung (dann kommt es ja nicht zur Ausgleichung)

chung, sofern er nicht vertreten ist). Das ist eine Zuwendung auf Anrechnung an den Erbteil, wäre zwar ausgleichungspflichtig, unterliegt ihr aber nicht, weil der Empfänger nicht erbt. Wir haben hier keine Frist! Auf das Alter dieser Zuwendung kommt es also nicht an. Zweiter Fall: Der Erblasser gibt dem Kind etwas, das ausgleichungspflichtig wäre, sagt aber, dass er es von der Ausgleichungspflicht enthebt nach Art. 626<sup>2</sup> (ausdrücklich). Wenn die Ausgleichungspflicht ausdrücklich erlassen ist, haben wir eigentlich gar keine Zuwendung auf Anrechnung an den Erbteil. → subjektive Auslegung (Minderheitsauffassung, h.L. und BGer sagen, man habe einen unklaren Wortlaut, und man müsse den Artikel objektiv anschauen.) Objektiv: Zuwendungen mit Versorgungscharakter. Der Ehegatte ist von Gesetzes wegen nicht ausgleichungspflichtig, da das nur Nachkommen sind.

**Ziff. 2:**

Hier geht es darum, dass der Erblasser mit einem Kind einen Erbverzichtsvertrag abgeschlossen hat. → vertragliche vorzeitige Ausschlagung. Die Erbabfindung wird dann pflichtteilsrechtlich berücksichtigt. Hier kommt es auf die Höhe an.

**Ziff. 3:**

Frei widerrufliche Schenkungen sind ganz selten. Bei den Schenkungen kommt es nicht darauf an, ob sie Versorgungscharakter haben oder nicht. Hier haben wir aber die zeitliche Schranke.

**Ziff. 4:**

→ Grund- oder Auffangtatbestand

Er wollte Pflichtteilsansprüche verletzen. Eventualabsicht genügt. In Kaufnahme im Zeitpunkt der Zuwendung reicht also aus. VSS: es gibt bereits pflichtteilsberechtigte Erben. Hier haben wir wie in Ziff. 1 keine zeitliche Beschränkung.

**Vorgehen:**

Frage: Älter oder jünger als 5 Jahre?

- jünger → Rechtsanwendung erleichtert → Anwendung Ziff. 3
- älter → Ziff. 1 oder 4

Ausgleichungspflicht erlassen → dann oft Ziff. 4, die anderen gehen nicht mehr

Die Auslegung von Ziff. 1 hängt auch davon ab, wie man Ziff. 4 auslegt!

**Gemischte Schenkungen:**

Immer Versorgungszuwendungen, nie übliche Gelegenheitsgeschenke, oft an Nachkommen → Ziff. 1 anwendbar. Zur Herabsetzung kann es nur insoweit kommen, als die gleiche Zuwendung nicht schon der Ausgleichung unterliegt.

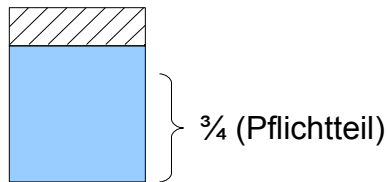
**7.5 Hinzurechnung: Mechanik und Modalitäten der Herabsetzung****Vorgehen**

1. Anschauen: reiner Nachlass → Vermögen zum Zeitpunkt des Todes
2. Teilungsmasse bilden → Ausgleichungen hinzufügen (in Natura oder dem Werte nach)
3. Pflichtteilsberechnungsmasse: Masse, welche als wertmässige Grundlage für die frankenmässige Ermittlung der Masse dient. → Art. 527: Ansprüche wertmässig zu

bestimmen

➔ Hinzurechnung nur bei Zuwendungen unter Lebenden, nie bei Zuwendungen von Todes wegen! Diese sind schon im Nachlass drin!

Hinzurechnung bedeutet nicht zwingend auch, dass sie tatsächlich herabgesetzt wird.  
Bsp:



■ reiner Nachlass  
▨ Ausgleichung dazu → Schenkung

Schenkungen nach 527 sind zwar abstrakt herabsetzbar, werden zum reinen Nachlass hinzurechnet. Das gibt dann die Pflichtteilsmasse. Effektiv herabgesetzt wird sie nicht, weil zuerst die Verfügungen von Todes wegen reduziert werden und erst danach die unter Lebenden.

**Beispiel:**

Erblasser Y hinterlässt Tochter T und Sohn S sowie 3 Mio.; T hat eine ausgleichungspflichtige lebzeitige Zuwendung von 1 Mio. (ev. ein Unternehmen) erhalten, S eine nicht ausgleichungspflichtige, aber herabsetzbare lebzeitige Zuwendung von 3 Mio. (ev. ein Unternehmen).

→ Lösung Folie

Wenn niemand Pflichtteilsansprüche geltend macht, hat der Sohn 5 Mio. (Hälfte von 4 Mio. + bereits erhaltene 3 Mio.), die Tochter 2 Mio. Man prüft also die Herabsetzung.

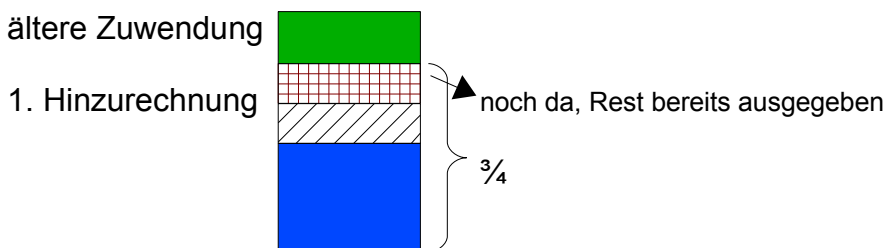
→ Art. 527

Pflichtteil:  $\frac{3}{4} * \frac{1}{2} = \frac{3}{8}$

Die Tochter hat einen Pflichtteil von 2,625 Mio. → erhält also noch 625'000.-

Grundsätzlich: Todestagsprinzip

**Beispiel:**



rNL

**Fragen:**

- Kann jetzt die Tochter noch auf den „grünen“ Empfänger losgehen, da sie von der 1. Zuwendung nicht mehr alles bekommt?
  - Was geschieht mit einem bösgläubigen Empfänger? Was ist mit den Zinsen?
- noch nicht geklärt durch BGer

***Verhältnismässigkeitsprinzip***

Grundsätzlich gilt bei der Herabsetzung das Verhältnismässigkeitsprinzip.

Wenn Zuwendungen angegriffen werden, werden sie proportional reduziert. Ausnahme: Art. 532 ZGB

Je früher ein Zuwendungsempfänger vom Erblasser etwas bekommt, desto grösser ist die Wahrscheinlichkeit, dass es herabsetzungsrechtlich keine Probleme gibt. → bzw. dass noch andere Zuwendungen zuerst dran kommen

***Rückleistungspflicht***

Im Art. 528 ZGB steht nur etwas vom gutgläubigen Empfänger. Vom bösgläubigen steht nichts. Bösgläubig: Wissen oder wissen müssen, dass diese Zuwendungen herabsetzungsrechtlich relevant werden könnte.

***Biens aisément négociables-Doktrin***

Mehr- und Minderheitsaktienpakete → Hinzurechnung von Minderheitspaketen möglich  
Die Minderheitsaktienpakete sind nicht leicht handelbare Werte. Der eine dominiert das Unternehmen. Der Minderheitsaktionär hat zwar wertmässig etwas, aber er kann nicht mitreden. Nach Hausheer müsste man das mit 0 bewerten.

## 9 **Steuerrecht: Steuerliche Folgen der Unternehmensnachfolge zu Lebzeiten des Unternehmens**

### **Fragen zum Ausgangssachverhalt**

Fragen 1 und 2 bezüglich Übertragung von Einzelunternehmen

Fragen 3 und 4 bezüglich Übertragung von Kapitalunternehmen

Es wird empfohlen, die Nachfolge schon zu Lebzeiten zu regeln. Es ist einfacher, die Steuerfolgen schon zu bestimmen.

### **Einzelunternehmen**

#### **1. Céline übernimmt Unternehmen als Erbvorbezug**

Sie ist verpflichtet, den Vorempfang vom Vater auszugleichen. Es wurden keine Regelungen getroffen. Die Ausgleichung erfolgt zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers.

#### **Unterscheidung zwei Schritte:**

- Übertragung zu Lebzeiten auf die Tochter Céline
- Ausgleichung im Zeitpunkt des Ablebens von Urs Flink

#### **Einkommenssteuerfolgen im Zeitpunkt der Übertragung**

Es kommt zu einer Steuerfolge, wenn stille Reserven bzw. Gewinn aus steuerrechtlicher Sicht realisiert wird. Wir haben im Unternehmen einen beachtlichen Teil von stillen Reserven. → immer systematisch vorgehen und prüfen

Es gibt 3 Realisierungsarten im Steuerrecht:

- *echte Realisierung* → es fehlt am Entgelt; ausser man würde die Ausgleichungspflicht, die im Raum steht, als Entgelt betrachten. Sie steht betraglich aber noch nicht fest und fraglich ist der konkrete Rechtsanspruch der künftigen Erben. Im Steuerrecht ist die Steuerpflicht nur gegeben, wenn wirklich ein konkreter Rechtsanspruch besteht. Die Ausgleichungspflicht stellt eine anwartschaftliche Verpflichtung dar und keinen konkreten Rechtsanspruch. Zeitpunkt und Betrag sind noch völlig ungenau (Bsp: Sie ruiniert das Unternehmen und geht Konkurs, wenn Urs stirbt.).
- Buchmässige Realisierung → Nein; wäre bei einer Aufwertung z.B. der Liegenschaft gegeben.
- Steuersystematische Realisierung → Nein; Vermögenswerte werden vom steuerpflichtigen in einen steuerfreien Raum übertragen. Die Vermögenswerte der Einzel-firma bleiben Geschäftsvermögen, werden also nicht in das Privatvermögen überführt. Sonst wäre es eine Privatentnahme, werden aus dem Unternehmen herausgenommen. Das wäre der Fall, wenn wir eine Einzelsache herausnehmen und einem Erben übertragen. Wenn aber das ganze Unternehmen an einen Erben übertragen wird, führt sie das Geschäftsvermögen weiter.

Es liegen also keine Einkommenssteuerfolgen vor.

ABER: Céline muss natürlich die Buchwerte übernehmen. Ausserdem muss die latente Steuerlast bei der Festsetzung des Ausgleichungswertes berücksichtigt werden.

Es gibt häufig Probleme, wenn der Ausgleichungswert nicht bestimmt wurde. Dann gibt es später keine Diskussionen zwischen den Erben.

Bsp: Céline will nach einem Jahr die Liegenschaft verkaufen für 2,2 Mio. Sie realisiert also die 600 stillen Reserven. Sie muss die Einkommens- und direkte Bundessteuer bezahlen.

### **Variante: Vater überträgt die Liegenschaft in sein Privatvermögen**

In der Bilanz fällt die Liegenschaft weg. Die Hypothek fällt dann weg.

Art. 18 Abs. 2 DBG → Veräusserung = Überführung Geschäfts- in Privatvermögen

Es wird also so angeschaut, als ob er die Liegenschaft verkauft hätte.

Verkaufspreis 2'600 abzüglich Buchwert 2'000 = 600 Gewinn

Die übrigen 500 in der Bilanz sind im EK abzuziehen, so dass nur noch 1'100 EK vorhanden ist. Der Gewinn wird in der direkten Bundessteuer und im Kanton Luzern auch Einkommenssteuer erfasst. → Der Kanton Luzern praktiziert ein dualistisches System. Grundstücksgewinne werden deshalb mit der Einkommenssteuer erfasst.

Diese Variante kommt oft vor, wenn das Unternehmen einen relativ hohen Wert aufweist. Für den Erbvorbezüger ist es insofern besser, als dass er nicht so viel ausgleichen muss. Der Vater wird dann der Tochter die Liegenschaft vermieten. Er kann Mieterträge generieren und hat so ein Einkommen zu seiner Absicherung.

### **Weitere Steuerfolgen im Zeitpunkt der Übertragung**

Es gibt keine Grundstücksgewinnsteuerfolgen: Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG → Steueraufschub  
Schenkungssteuer: es handelt sich um eine Schenkung, auf der eine potentielle Schenkungssteuer lastet. In den meisten Kantonen sind aber die Nachkommen von der Schenkungssteuer befreit. Ausnahme: der Vater stirbt vor 5 Jahren. Dann wird das noch rückerfasst. Im Kanton Luzern müsste man noch schauen, in welcher Gemeinde der Vater zuletzt gelebt hat, denn diese können die Schenkungssteuer bestimmen.

→ GR, VS, VD haben noch eine Schenkungssteuer

➡ Diese Übertragung geht steuerfrei vor sich.

### **Einkommenssteuerfolgen im Zeitpunkt der Ausgleichung**

Art. 628 ZGB → Unterscheidung in

- Idealkollation  
→ Keine Steuerfolgen, da keine Übertragung stattfindet. Sie bleibt Eigentümerin, es handelt sich nur um einen rechnerischen Vorgang.
- Realkollation  
→ Es findet eine Einwerfung in Natura statt, also haben wir eine Übertragung. Also stellt sich die Frage, ob die Übertragung auf sämtliche Erben Steuerfolgen auslöst.

Es handelt sich um eine entgeltliche Veräusserung. Das kommt aber Unternehmen nie vor! Es ist hier mehr Theorie.

## 2. Gemischte Vorgänge

Man sucht oft nach gemischten Varianten, damit der Vater noch seinen Lebensabend finanzieren kann.

Gemischte Schenkung: Differenz ausgleichungsfrei

Teilentgeltlicher Bezug: für die Differenz besteht noch eine Ausgleichungspflicht

Es gibt immer zwei Fragen, die aus steuerrechtlicher Sicht zu beantworten sind:

1. Ist ein Entgelt gegeben? Resultiert ein Gewinn?
2. Steueraufschub?

Grundstückgewinnsteuer wird nach Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG aufgeschoben bei Eigentumswechsel durch Erbgang, Erbvorbezug und Schenkung. Die Kantone haben aber eine uneinheitliche Auslegung, der Begriff ist also nicht harmonisiert.

Bsp: Verschiedene Kantone

Wir haben ein Entgelt, Céline übernimmt nämlich die Hypothek. Es handelt sich dabei um eine Gegenleistung von 1,5 Mio. Die Liegenschaft hat aber einen Wert von 2,6 Mio. Es handelt sich um 58% Gegenleistung. Das liegt also unter dem vom Kanton LU festgelegten Wert von 75%.

Es stellt sich immer die Frage der Gegenleistung, die die Tochter erbringt.

### 2.1: Übertragung zum Buchwert

#### *Einkommenssteuerfolgen*

Nein, es ist keine echte Realisierung. Übertragung liegt vor, ein Entgelt auch (Darlehen).

Gegenleistung: 1,6 Mio., minus Buchwert: 1,6 Mio. = 0 Gewinn

Es liegt also kein Gewinn vor, also auch keine Einkommenssteuerfolgen.

#### *Grundstückgewinnsteuerfolgen*

Hier haben wir eine Liegenschaft im Geschäftsvermögen. Im Kanton Luzern mit den dualistischen System spielt das keine Rolle. Im Kanton Zürich oder Bern wären diese Grundstückgewinnsteuerfolgen zu prüfen. Darlehen = Gegenleistung/Entgelt

Wenn diese dem Buchwert entspricht, wurde kein Gewinn erzielt. Die Tochter Céline muss einfach das Darlehen verzinsen.

→ *Schenkungssteuerfolgen*

### 2.2: Nutznutzung

Die Tochter übernimmt das Unternehmen. Der Vater hat eine befristete Nutznutzung auf der Geschäftsliegenschaft. Vorbehaltsnutznutzung: keine andere Person, sondern behält sich diese vor. Man kann bei der befristeten Nutznutzung besser abschätzen.

- Gegenleistung? → Bewertung von 15 Jahren Nutznutzung
- Wohin gehört die Liegenschaft? Geschäftsvermögen weiterhin, da sonst Privatentnahme!

Punkt 1 ist sehr umstritten und wird je nach Kanton verschieden gehandhabt.

*Möglichkeiten:*

- Vater überträgt einfach weniger auf die Tochter. → hat Mietzinseinnahmen (Zinssatz von 3,5% normal). Also: 2,6 Mio. - 500 = 2,1 Mio.
- Ganze Liegenschaft auf Tochter, sie räumt ihm als Gegenleistung die Nutznießung ein. → Kanton LU & viele Kantone

BGer: Im Entscheid ging es nicht um die Übertragung als solche, sondern um den Nutznießungsertrag bzw. seine Besteuerung.

Im Zivilrecht wird auch die 2. Betrachtung angewendet. Das Steuerrecht geht nach wirtschaftlicher Betrachtung und sagt, es geht eigentlich ja nichts über...

→ Achtung, nicht nur relevant bei der direkten Bundessteuer, sondern auch bezüglich der AHV!

Mit der Unternehmensteuerreform II wird eine günstigere Besteuerung des Liquidationsgewinns angestrebt. → günstige Besteuerung bei endgültiger Aufgabe der Selbständigkeit oder nach Erreichen des 55. Lebensjahres.

Angelo übernimmt die Hypothek vom EFH. → Gemischte Schenkung.  
Steuerfolgen: Grundstückgewinnsteuerfolgen

Wertschriften: je 250'000 → Schenkung mit Schenkungssteuerfolgen

### 2.3: Übertragung mit Rente

Die Übertragung löst noch keine Steuerfolgen aus.

Leibrente: lebenslänglich → nicht zu empfehlen (konflikträchtig)

Zeitrente: befristet

#### *Steuerfolgen bei Übertragung:*

Was ist die Gegenleistung für die Übertragung des Unternehmens? → Das Darlehen und der Barwert der Zeitrente.

Es ist unbestritten, dass der Barwert der Zeitrente eine Gegenleistung darstellt. Steuerrechtlich muss ein Rechtsanspruch eingeräumt sein. Bei der Rente handelt es sich um einen Rechtsanspruch, der besteht, nicht bedingt und nicht unsicher ist.

Die Rentenvariante ist eigentlich aus steuerrechtlicher Sicht keine gute Variante. Egal, welcher Art, aber sie gilt als Gegenleistung. Damit haben wir auch realisierte stille Reserven.

#### *Steuerfolgen während Dauer der Rente:*

Die Rente wird zu 40% besteuert. Die Rente setzt sich aus 2 Elementen zusammen, wenn man sie einkauft. Man bezahlt einen Beitrag, erhält dann später monatlich einen Betrag zurück. Man hat auf die einbezahlten Beiträge schon Steuern bezahlt. Es handelt sich bei diesem Beitrag um den Kapitalwert.

Bsp: „Rente“ kostet 100'000.-. 10 Jahre später erhält die Person dann 1'000.- monatlich. Der eine Teil ist der einbezahlte Beitrag, der andere Teil ist Zins. Die Kapitalkomponente ist nur Rückzahlung (Einkommenssteuer bereits bezahlt). Der Zins muss noch besteuert werden. Also setzt sich die Rente aus 40% Zins und 60% Kapital zusammen. Effektiv gerechnet hängt die Verteilung der Komponente vom Alter und auch der Rentendauer ab. Es handelt sich um einen hohen Zinssatz!

Céline ist die Rentenverpflichtung eingegangen. Es handelt sich um einen Teil des Kaufpreises für die Firma. Sie darf das in der Bilanz passivieren. Ein Teil der Erwerbskosten dürfen also in der Bilanz ausgewiesen werden (500).

Wäre rechts in der Bilanz: Rentenschuld 500.

Bei Bezahlung der Rente müsste sie dann jeweils den Betrag abschreiben. Das ist aus steuerrechtlicher Sicht gut. Aber sie muss den passivierten Rentenbetrag über die gesamte Zeit wieder auflösen.

Möglich wäre auch ein Gewinnanteil. Der Vater überträgt das Unternehmen auf die Tochter und behält sich an der Liegenschaft einen Gewinnanteil vor (→ letztes Steuerkapitel). Man entnimmt die Liegenschaft nicht, will aber den Ausgleichsbetrag reduzieren. Der Vater sagt also, dass wenn die Liegenschaft verkauft wird, er einen Anteil oder den ganzen Gewinn erhalten, ev. auch die Geschwister bzw. Miterben.

Auch dann stellt sich wieder die Frage der Gegenleistung. Es handelt sich nicht um einen Anspruch auf den Gewinn. Die Entstehung des Anspruchs hängt von verschiedenen Voraussetzungen ab, z.B. vom Verkauf, sowie auch vom Zeitpunkt. Es ist also nur eine Anwartschaft, weshalb keine Gegenleistung vorliegt. Das ist aus steuerrechtlicher Sicht eine gute Variante. Das wäre nach BGR auch der Fall bei der Nutzniessung, Wohnrechten (dingliche Rechte).

Bei Darlehen und Leibrenten besteht bereits ein obligatorischer Rechtsanspruch, weshalb die Gegenleistung bereits besteht.

Bei Gewinnanteilen am Unternehmen besteht eine Konfliktgefahr, da der Erblasser immer noch ein Mitspracherecht hat.

## **Kapitalunternehmen**

### **Möglichkeiten**

- Schenkung
- Erbvorbezug
- Nutzniessung an Aktien für Vater
- Übertragung mit Rente für Vater
- Darlehen

Die steuerrechtlichen Fragen sind grundsätzlich dieselben: ist eine Gegenleistung gegeben? Hauptunterschied: Aktien im Privatvermögen. → keine Steuerfolgen  
Art. 16 Abs. 3 DBG → egal, ob ich das entgeltlich oder unentgeltlich mache, Ausnahme bei Schenkungssteuer.

Die Problematik ist also reduziert.

Übertragung mit befristeter Nutzniessung an den Aktien. → Er erhält die Dividenden und muss sie auch besteuern. → Ev. im Aktionärbindungsvertrag festhalten, wie hoch die Dividenden in den nächsten Jahren sind.

### **3. Holding mit Darlehen**

Beteiligung der Kinder an der Holding. Der unmittelbare Einfluss auf das operative Geschäft der Auto AG wird also reduziert. Vorteil: die Beschlussfassung wird gebündelt. Der Aktionär kann nur bei der Holding reinschwätzen und schirmt die AG ab.

Es ergibt sich das Problem der *Transponierung*. Die AG hat 1,1 Mio. Reserven, welche man ausschütten könnte. Annahme: Die Flink Auto AG schüttet 1,1 Mio. Dividenden an die Holding aus. Diese bezahlt dann wiederum ihr Darlehen von 1,1 Mio. zurück.

**Steuerfolgen:**

- Verrechnungssteuer → geschuldet, aber rückerstattungsberechtigt
- Ertrag-/Gewinnsteuer → Holdingprivileg im Kanton und Beteiligungsabzug (inkl. Abschreibung) → keine Steuer
- Die Rückzahlung des Darlehens stellt eine Vermögensumschichtung dar.

➡ Keine Steuern geschuldet

Hier handelt es sich um eine Steuerumgehung. Wenn sich Urs vorher die Dividenden ausgeschüttet hätte, hätte er Einkommenssteuer bezahlen müssen. → *Transponierung* Entsteht, wenn man an die eigene Holding verkauft.

Neu ist die Transponierung in Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG geregelt seit 1.12.2007.

**VSS:**

- Beteiligung min. 5%
- aus Privat- in Geschäftsvermögen
- min. 50% Kapitalbeteiligung
- Gegenleistung Nennwert der übertragenen Beteiligung übersteigt

Hier sind alle VSS erfüllt. → Typischer Transponierungsfall, der klar unter die Bestimmung fällt. War zwar früher schon da, aber es gab keine ausdrückliche gesetzliche Regelung. Verkauf an eigene Holding nur zulässig, wenn der Kaufpreis max. das Aktienkapital sind. Der Verkauf für 3,2 Mio. wäre möglich, dass dürfte man die Differenz nicht als Darlehen ausgestalten, sondern als Reserve. Bei Ausschüttung der Reserven müsste Einkommenssteuer bezahlt werden.

## 10 Gesellschaftsrecht: Fusionsgesetz

### Einführung

#### Früher:

einmal gegründet, immer so!

#### Ausnahmen:

- Fusion von AG
- Umwandlung AG in GmbH, nicht umgekehrt

Abschliessende Regelung im OR.

#### Heute:

auch ohne gesetzliche Grundlagen Fusionen möglich.

BGE 125 III 18 → Umwandlung GmbH in AG

Fusionen von Stiftungen → Praxis sprengte gesetzlichen Rahmen

Problem: dogmatisch nicht begründbar → Praxis macht sich eigenständig

Deshalb wurde am 1.7.2004 das FusG geschaffen, der einen soliden Grund bildet für solche Fusionen.

FusG sehr praxisbezogen und nur Festsetzung des bereits Bestehenden.

### Ziele

- divergierenden Interessen Rechnung tragen
  - Rechtsträger: frei fusionieren, umwandeln, etc. können → frei handeln
  - Allgemeinheit: Transparenz und Sicherheit
  - Gläubigerschutzinteressen → Sicherstellung von Forderungen, pers. Weiterhaltung der Gesellschaften
  - Arbeitnehmer: gesicherter und guter Arbeitsplatz
  - Gesellschafter selbst
    - Gesetz trägt allen Interessen Rechnung
- Rechtssicherheit → FusG schliesst vorher vorhandene Lücken
- Transparenz: Gläubiger, Arbeitnehmer, Gesellschafter
- Flexibilität → Unternehmen sollen sich den Marktverhältnissen anpassen können
- Beständigkeit → EU-kompatible Ausgestaltung

Reflexwirkungen auf andere Rechte, d.h. es wurden weitere Anpassungen nötig:

- IPRG
- Steuerrecht
- GestG
- OR

### Fusion

- Auf Vertrag beruhende
- Vereinigung
- von zwei Rechtsträgern

- zu einer Einheit

Häufig AG + AG, wenig AG + GmbH.

- Vermögensübertragung durch Universalsukzession: Aktiven und Passiven gehen von Gesetzes wegen über (mit dem Eintrag im HR)
- Auflösung ohne Liquidation: Vermögenswerte werden transferiert
- Kontinuität der Mitgliedschaftsrechte: Mitgliedsrechte der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft müssen gewahrt werden

### **Formen**

- Absorption  
→ A wird in B aufgesogen, ein Rechtsträger wird vom anderen übernommen, die übernehmende Gesellschaft muss meistens das Kapital erhöhen, um die Rechte der Gesellschafter wahren zu können → gedacht war es für grösseres Unternehmen, dass ein kleineres schluckt. Ist heute aber nicht unbedingt so.
- Kombination  
→ A und B werden zur neuen Gesellschaft C. Diese Art hat nicht wirklich Fuss gefasst in der Praxis.
- Umgekehrte Doppelannexfusion  
→ Zwei Unternehmen gründen eine gemeinsame Tochtergesellschaft und lassen sich dann absorbieren. Vorher kann man die Tochtergesellschaft schon arbeiten lassen. Die Fusion kann besser vorbereitet werden. Die Regelungen des OR für die Gründung der Tochter müssen eingehalten werden.

Art. 4 FusG → numerus clausus zulässiger Fusionen

Besteht die Gefahr, dass die Gläubiger nicht genügend geschützt sind, ist eine Fusion nicht möglich.

Kapitalsperrquote: AG → Aktienkapital, KollG hat das nicht, das würde einfach wegfallen!

→ Spezialregelungen in Art. 5 und 6 FusG

Bei Kapitalverlust oder Überschuldung ist eine Fusion nur möglich, wenn der andere Rechtsträger freie Mittel hat, die diesen Missstand decken. → Schutzvorschriften für Gläubiger

### **Vertragliches Rechtsgeschäft**

Verpflichtungsgeschäft: Fusionsvertrag (schriftlich)

Verfügungsgeschäft: Anmeldung bzw. Eintragung im HR → Eintragung konstitutiv

### **Fusionsvertrag**

Folie: schwarz auf jeden Fall, blau bei erleichterter Fusion

Art. 13 FusG

Unbeschränkt haftende Gesellschafter haften während 3 Jahren noch weiter, sie müssen deshalb nach lit. i bezeichnet werden.

Art. 7 → Wahrung der Gesellschaftsrechte

Ausnahme: Abs. 2 → Umtauschverhältnis ist im Vertrag → bis max. 10% ist eine Ausgleichszahlung möglich → bei unangemessener Festlegung kann man klagen

Bei Abfindung hat der Gesellschafter keine Rechte mehr. Es braucht deshalb ein hohes Quorum. Die Angemessenheit und frei verfügbares Eigenkapital müssen gegeben sein. So ist ev. der Ausschluss eines mühsamen Minderheitsaktionär möglich.

### **Verfahrensablauf**

- Regelungen in Art. 11 – 25 FusG
- Man muss wissen, welche Werte in den Gesellschaften vorhanden sind. Wenn die Verhältnisse sich wesentlich geändert haben seit der letzten Bilanz, oder wenn diese länger als 6 Monate ist, braucht es eine Zwischenbilanz.
- Der Vertrag ist schriftlich und wird von den obersten Geschäftsführungsorganen (AG: VR = Geschäftsführungs- und Vertretungsorgan, GmbH: Geschäftsführende Gesellschafter, Genossenschaft: Verwaltung) abgeschlossen.
- Die obersten Geschäftsleitungsorgane machen dann einen Fusionsbericht (Höhe der Austauschverhältnisse, etc. festhalten).
- Prüfungsbericht: Fusionsbilanz, -vertrag und -bericht werden geprüft.
- Änderung vom besonders befähigten Revisor in zugelassener Revisionsexperte.
- Einsicht während 30 Tagen durch die Gesellschafter, nicht aber Gläubiger, AN.
- Fusionsbeschluss muss öff. beurkundet werden. Danach kann die Fusion im HR eingetragen werden. Die Eintragung ist konstitutiv. Die Fusion wird also damit rechtskräftig. Aufschub: Bei einer Meldepflicht nach Kartellgesetz braucht es die Genehmigung der Wettbewerbskommission.
- Gläubiger können innert 3 Monate die Sicherstellung verlangen.

### **Sonderfälle**

- Gesellschaften in Liquidation, mit Kapitalverlust oder Überschuldung
- Erleichterung von Mutter-Tochter-Fusionen oder Tochter-Tochter-Fusionen
- Vereine, Stiftungen und Vorsorgekommissionen

### **Erleichterungen für KMU**

Der teure und komplizierte Verfahrensablauf rechtfertigt sich nur bei berechtigten Interessen. Bei KMU ist es oft so, dass es einfacher geht. Damit können Kosten und Zeit gespart werden.

### **Rechtsmittel**

- Überprüfungsklage → Art. 105: Anteil- oder Mitgliedschaftsrechte überprüfen → Gestaltungsklage, Richter setzt Betrag fest
- Anfechtungsklage → Art. 106/7: Verletzung von Vorschriften des FusG
- Verantwortlichkeitsklage → Verletzung von Pflichten im Fusionsverfahren, absichtlich oder fahrlässig (objektiviertes Verschulden). Auch Revisor kann verantwortlich sein, wenn er nicht richtig geprüft hat. Es gelten die Verjährungsfrist (5/10 Jahre) nach OR. Es gilt die differenzierte Solidarität nach OR 756.

## **Spaltung**

Vor dem Fusionsgesetz war die Spaltung nicht vorgesehen, aber es bestand dieses Bedürfnis. Eine AG hat dann einfach eine Tochtergesellschaft gegründet und mit Sacheinlage Vermögen eingebracht, eigenes Kapital herabgesetzt. Als Entschädigung für die Gesellschafter bekamen diese Aktien der neuen Gesellschaft.  
Teile eines Vermögens werden übertragen.

Bei der Spaltung werden die Anteils- und Mitgliedschaftsrechte der Gesellschafter gewahrt. Bei der Vermögensübertragung werden diese nicht gewahrt.

## **Arten**

- Aufspaltung: Art. 29 lit. a → A wird zu B und C (ganzes Vermögen übertragen)
- Abspaltung: Art. 29 lit. b → A spaltet einen Teil ab und überträgt an B
  
- Symmetrisch: Beteiligungsverhältnis beibehalten
- Asymmetrisch: Beteiligungsverhältnis ändert

## **Verfahrensablauf**

Ähnlich wie bei Fusion. Das Inventar ist sehr wichtig dabei: man nimmt alle Aktiven und Passiven auf, die man übertragen will.

Die Sicherstellung der Gläubigerforderungen erfolgt vor dem Beschluss. Der Gläubigerschutz ist vorgelagert, da Vermögensteile abwandern

Bei Gefahr der Einschränkung von Gesellschafterrechten braucht es sehr hohe Quoren. Ein Notar muss den Beschluss beurkunden.

## **Umwandlung**

War früher nur sehr schlecht möglich.

AG → GmbH

Stiftung → Verein

Swisslife → AG (Gratisaktie)

Die Rechtsverhältnisse bleiben heute nach FusG bestehen. Es findet keine Übertragung von Vermögenswerten statt.

Umwandlung KollG in eine AG: AG wird Eigentümerin der Vermögenswerte, vorher war es Gesamthandschaft. Es findet insofern eine Vermögensverschiebung statt.

Eine Kapitalgesellschaft kann sich nicht in eine Personengesellschaft umwandeln. Ein nicht im HR eingetragener Verein kann nicht umwandeln.

Es gibt neu einen Umwandlungsplan.

Es gibt ebenfalls Erleichterungen für KMU.

## **Vermögensübertragung**

Bis zum Fusionsgesetz wurden Vermögen nach OR und ZGB übertragen. Man verkaufte die Aktiven (Asset Deal, Singularsukzession → VSS). Die Schulden gingen von Gesetzes wegen nach OR 181 über.

Es ist ein Aktivenüberschuss nötig aus Sicht des übernehmenden Rechtsträgers.

Art. 69 FusG ist eine Kann-Vorschrift. In der Praxis geht man oft noch nach Art. 181 OR vor. HR-Ämter machen es noch nach Art. 181 OR (Umwandlung Einzelunternehmen). Wegen den Verträgen ist es nicht so rechtssicher. Streit Lehre – Praxis.

Das Fusionsgesetz hat sicher Rechtssicherheit geschaffen. Eine Kapitalerhöhung ist oft nötig, da neue Rechte eingeräumt werden müssen.

## **Fragen zum Ausgangssachverhalt**

### **Ausgangslage**

- Flink Auto AG mit Bilanz
  - Aktienkapital à 100.- = 1 Mio.
  - Verkehrswert wichtig für Revisor = 8 Mio.
  
- Weitsicht AG
  - Aktienkapital = 500'000
  - Verkehrswert = 3 Mio.
  - Aktionäre sind bekannt

### **Frage 1: Absorption**

#### **a. Fusionsvertrag**

Art. 13 FusG bestimmt den Inhalt

#### *Fusionsvertrag zwischen ...*

1. genaue **Bezeichnung**
  - Flink Auto AG, Sitz
  - Weitsicht AG, Sitz
  
2. **Umtauschverhältnis** → Kern des Vertrages, da ein Rechtsträger untergeht. Rechte der Aktionäre sind nicht mehr die gleichen.  
 Aktienkapital ist nur eine minimale Haftungsquote, sagt aber nichts über den Wert aus. Also nehmen wir den Verkehrswert. → Angabe eines Bruchteils des ganzen Nennwerts des Aktienkapital. Wir suchen also den Wert einer einzelnen Aktie.  
 1 Aktie F. AG → 8 Mio. (Wert Unternehmen)/10'000 (Aktien) = CHF 800.-  
 1 Aktie W. AG → 3 Mio. / 500 = CHF 6'000.-  
 Wie viel Aktien F. AG pro Aktie W. AG?  $6'000/800 = \underline{7,5}$  Aktien F. AG bekommt der Aktionär der W. AG

**Gregor** hat 50% = 250 Aktien W. AG \* 7,5 = 1'875 Aktien F. AG

Wenn also das Aktienkapital nach der Fusion unverändert ist, erhält Gregor 1'875 Aktien der F. AG für seine W. AG Aktien

**Investment AG** hat 40% = 1'500 Aktien F. AG

**Bettina** hat 10% = 375 Aktien F. AG

Total 3'750 Aktien F. AG = 37,5% gehören den Aktionären der W. AG

2 Möglichkeiten für Verteilung:

- bisherige Aktionäre der F. AG geben einen Teil der Aktien ab, oder
- man macht eine Kapitalerhöhung (Statutenänderung) → Normalfall (ev. auch neue Stückelung → Statutenänderung)  
→ Spitzenausgleich = Ermöglichung von Rundungen, Auszahlung der Rundung in Cash → Art. 7 Abs. 2 FusG: Rundung bis max. 10% des Wertes einer Aktien der übernehmenden Gesellschaft → hier 80.- (800.- Aktienwert)

Am besten möglichst genau erfassen, zumindest im Anhang, muss nicht im Vertrag selber stehen. Dort reicht die Erwähnung: Umtauschverhältnis so und so viel.

Art. 7 Abs. 1 FusG: grosses Spektrum zur Ermittlung. Es ist nicht ganz klar, welcher Wert nun massgebend ist. Durch die Übernahme werden Synergien geschaffen, diese können anders bewertet werden mit der Fusion als ohne. Also kann man nicht unbedingt den Verkehrswert nehmen. Zudem gibt es verschiedene Methoden zur Errechnung des Verkehrswertes. Üblichste Form ist die DCF-Methode, es gibt aber auch Mischformen. Diese berechnet der Unternehmensberater.

3. Sonderrechte aufführen (lit. c) → bei KMU selten der Fall. Gründervorteile, Vorzugsaktien, Stimmrechtsaktien, etc.
4. Modalitäten für den Umtausch (lit. d) → wie und wann  
Frühestens nach dem HR-Eintrag, weil dieser konstitutiv ist für die Universalsukzession, die stattfindet in Bezug auf die übertragende Gesellschaft W. AG.
5. Beteiligung (lit. e) → wichtig: über Ausschüttung der Dividende wird an der GV entschieden → wann?  
Einfach: der Zeitpunkt des HR-Eintrag ist massgebend und alle Rechte und Pflichten der Aktionäre partizipieren zu diesem Zeitpunkt. Die Auszahlung der Dividende muss aber noch geklärt werden.
6. Abfindung (lit. f) → Art. 8: wenn beabsichtigt, muss sie hier drin stehen
7. Zeitpunkt der Rechnung (lit. g) → Abgrenzungsfragen: wann wird was welcher Gesellschaft angerechnet
8. besondere Vorteile (lit. h) → Bonus, v.a. bei grösseren Gesellschaften, müsste im Vertrag stehen

Nur der Fusionsbeschluss bedarf der öffentlichen Beurkundung nach Art. 20 FusG.  
Mit dem HR-Eintrag wird die übernommene Gesellschaft aufgelöst.

### b. Bettina Weit

Art. 8 i.V.m. 18 Abs. 5 FusG → Man kann eine Abfindung im Fusionsvertrag vorsehen. Beide Gesellschaften müssen den Fusionsbeschluss fällen, was in einer gemeinsamen GV möglich ist. In diesem Fusionsbeschluss kann eine solche Abfindung beschlossen werden. 2 Alternativen bei Abfindung in bar:

- Wahlrecht → jeder Aktionär kann wählen zwischen Aktien oder Abfindung
- Zwangsabfindung

Automatisch ist das Wahlrecht vorgesehen. Nur die Variante der Zwangsabfindung bedarf eines besonderen Schutzes. Dieser liegt darin, dass 90% der Aktionäre der übertragenden Gesellschaft zustimmen (umstritten: 90% aller Aktionäre oder nur der an der GV teilnehmenden Aktionäre? → Schutzbedürfnis eher aller, normale Quoren immer bei vertretenen Stimmen → noch nicht entschieden vom BGer).

Ein Squeeze-out wäre möglich, wenn Bettina überhaupt Aktionärin bleiben will. Wenn Gregor und Céline das Wahlrecht nicht geben wollen, müssen Gregor und Investment AG zusammen dagegen sein, da sie zusammen 90% der Aktien halten.

### c. Abfindung

Die Abfindung muss im Vertrag stehen. Sie wird sich dagegen wehren an der GV. Gegen die Fusion kann sie sich nicht wehren, da das Quorum erreicht werden wird. Das Quorum für den Fusionsbeschluss beträgt nach Art. 18 FusG nämlich 2/3 der vertretenen Aktienstimmen und zusätzlich die absolute Mehrheit des von ihnen vertretenen Aktiennennwerts (sowohl nach Köpfen als auch nach Kapital). Wenn die Investment AG nicht teilnimmt kann Gregor trotzdem alleine bestimmen, da er mehr hat nach Kopf und nach Kapital. Bettina und Gregor: 10 + 50 → 30 + 1 = 31% absolutes Mehr

Eine Anfechtungsklage ist nicht möglich, da keine Verletzung von FusG vorliegt. Sie könnte eine Überprüfungs-klage geltend machen nach Art. 105 FusG und die Höhe der Abfindung rügen. Bettina hat keine Chance auf Aktien, da der Beschluss nicht rückgängig gemacht wird und keine Aufhebung des Squeeze-out erfolgt. Sie kann nur eine Ausgleichszahlung fordern.

→ Art. 7 Abs. 2 FusG gilt nicht, da dort nur eine Rundungsproblematik besteht.

Bettina hat 10% der W. AG Aktien = F. AG Aktien-Anspruch von  $7,5 * 50$  Aktien → 375 Aktien F. AG \* 800.- = 300'000.-

Sie hat also mindestens CHF 200'000.- Ausgleichszahlung zu gut. Da sind aber die Synergien noch nicht berücksichtigt, die sich aus der Fusion ergeben. Diese Ausgleichszahlung kann sie geltend machen mit der Überprüfungs-klage bis spätestens 2 Monate nach Veröffentlichung im SHAB. Der dreimalige Schuldenruf (für die Gläubiger) im SHAB erfolgt bei der Fusion nach der Eintragung im HR. Bei der Spaltung findet der schon vorher statt. Das löst ein Problem aus bezüglich Fristeinhaltung. Diese Frage wurde noch nicht höchstrichterlich gelöst.

**Frage 2: Bioantriebshandel**

Möglichkeiten:

- Abspaltung: Art. 29 ff. FusG → ein Betriebsteil wird abgespaltet und auf einen anderen Rechtsträger (bereits bestehend oder noch zu gründen) übertragen → ähnlich Fusion
  - Spaltungsplan
  - Inventar (Bilanz mit Aktiven und Passiven des abzuspaltenden Teils)
  - Spaltungsbericht, ev. erleichtert
  - Prüfung durch Revisor
  - neu: 3x Schuldenruf vor Eintrag HR → Gläubiger verlieren einen Teil der Haftungssubstrats
  - Keine Solidarhaftung.
  
- Vermögensübertragung: Art. 69 ff. FusG → Gegenleistung geht bei der Vermögensübertragung an die Gesellschaft (Flink & Weit AG oder GmbH). Bei der Spaltung bekommen die Gesellschafter Anteils- und Mitgliedschaftsrechte an dem übernehmenden Rechtsträger.
  - Keine Rechte der Gesellschafter am abgetrennten Vermögensteil
  - Übertragungsvertrag → von VR abgeschlossen, mit Inventar, Wert Aktiven und Passiven, Gegenleistung, übergehende Arbeitsverhältnisse
  - Eintrag HR
  - Information im Anhang der Jahresrechnung → wenn über 5% → relativ einfach Sache, es braucht keine Information der GV
  - Wir haben eine Solidarhaftung von 3 Jahren.
  - Auch hier haben wir eine Sicherstellungsproblematik für die Gläubiger. → Art. 75 Abs. 3 FusG. Die Gläubiger sind hier also weniger gut geschützt als bei der Spaltung. Deshalb will die Lehre auch hier ein Anfechtungsrecht nach Art. 106 FusG zulassen analog Spaltung. Im Titel ist die Vermögensübertragung erwähnt, im Text selber aber nicht! Systematisch spricht dagegen, aber die Interessenslage spricht dafür.

**Frage 3: Inventar**

Der Synergieeffekt beträgt 200'000.-. Wenn dieser eine Rolle spielt, liegt ein Aktivenüberschuss von 100'000.- vor. Wenn er nicht berücksichtigt werden darf, liegt ein Passivenüberschuss von 100'000.- vor. Bei einem Passivenüberschuss darf nach Art. 71 Abs. 2 FusG nicht einfach so eine Übertragung stattfinden.

Frage hier: darf man den Synergieeffekt berücksichtigen oder nicht?

Teleologische Auslegung: Schutz der Gläubiger und Aktionäre der übernehmenden Gesellschaft → Vermögenssubstrat soll nicht vermindert werden. Also kann der Synergieeffekt berücksichtigt werden, da er ja zu ihren Gunsten ist.

→ umstrittene Meinung

Bewertet wird das Ganze durch die GL des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers. → Art. 71 Abs. 1 lit. b. Bei Inkaufnahme eines Passivenüberschusses → Verantwortlichkeitsklage nach Art. 108: Verletzung der Sorgfaltspflicht der GL → Grund für Klage durch Teilhaber oder Gläubiger. Man könnte sie zudem absetzen.

Mit der Ausweisung des Aktivenüberschusses müssen sich immer beide Parteien einverstanden erklären. Vielleicht wäre die Übertragung ja selbst bei einem Passivenüberschuss sinnvoll, genau wie hier im Beispiel.

**Frage 4: Umwandlung GmbH in AG**

Eigentlich ist nur eine Partei beteiligt, trotzdem läuft vieles ähnlich wie bei der Fusion.

Art. 64 f. FusG → lit. c bestimmt ein Quorum für den Beschluss. Es müssen mindestens  $\frac{3}{4}$  aller Gesellschafter dieser Umwandlung zustimmen. Der Beschluss wird also äquivalent gesehen für die Umwandlung wie für die Fusion.

Wir können davon ausgehen, dass hier keine Gegenstimmen vorhanden sind, da es sich um ein KMU handelt. Die VR-Versammlung ist wahrscheinlich sehr ähnlich einer GV. Es gibt eine Vereinfachung aus Art. 62 Abs. 2 FusG.

Die Erleichterungen gelten nur für KMU. Sonst müssen die restriktiven Bestimmungen unbedingt eingehalten werden.

Es gibt eine neue HandelsregisterVO (Vernehmlassungsentwurfs) aufgrund der Änderungen des GmbH-Rechtes. → 1.1.2008 in Kraft treten: es werden eine Vielzahl von Checklisten zur Verfügung gestellt. Bsp. Art. 150 HRegVO

## 11 Steuerrecht: Umstrukturierung

Gerade Umstrukturierung ist häufig durch die Steuerfolgen geprägt. Eine Reorganisation soll möglichst wenig Steuern auslösen.

### **Begriff Umstrukturierung**

Im Gesellschaft wird nicht so oft von Umstrukturierung gesprochen. Der Begriff findet man vor allem im Steuerrecht, Art. 61 DBG → Randbegriff.

Alle Vorgänge: Umwandlungen, Spaltungen, Fusionen, Übertragungen, Sacheinlage, Verkauf zu Buchwerten.

Reorganisationen irgendeiner Art werden im Steuerrecht als Umstrukturierung bezeichnet. Der Begriff ist aber nicht klar definiert.

### **Normen**

Art. 19 DBG → Einkommenssteuer

Art. 61 DBG → Voraussetzung für steuerneutrale Umstrukturierung

Art. 6 Abs. 1 a<sup>bis</sup> StG

Art. 5 Abs. 1 lit. a VST: Auch bei VST eine Bestimmung, die auf Fusionen Bezug nimmt.

### **Steuerfolgen**

Es geht auf Unternehmensebene immer darum, ob stille Reserven realisiert werden.

Differenz Buchwert – Verkehrswert = Stille Reserven

Werden diese realisiert, kommt es zu Gewinnsteuerfolgen.

Auf Stufe Anteilshaber stellt sich immer die Frage nach dem Beteiligungsertrag. → ist steuerbar → Steuerfreier Kapitalgewinn?

Man hat mit dem Fusionsgesetz und auch aus steuerrechtlicher Sicht die Fusionen erleichtert.

### **Voraussetzung Umwandlung**

Es müssen bestimmte VSS erfüllt sein für die Umwandlung und die Steuerneutralität.

- Keine Realisierung stiller Reserven
- Fortbestehen der Steuerpflicht in der CH
- Nicht buchmässig realisiert werden → Die Gewinnsteuerwerte (steuerlich massgebenden Buchwerte) müssen gleich bleiben und dürfen sich nicht verändern.

## **Ganz 1. Ausgangssachverhalt: Umwandlung in eine AG**

Die Bilanz sieht gleich aus, da die Gewinnsteuerwerte gleich bleiben müssen. Einzig das Eigenkapital ändert sich. Das Steuersubstrat soll erhalten bleiben. Im Zuge der Umwandlung soll nichts verloren gehen. Je nach Art der Umstrukturierung gibt es noch transaktionsspezifische Voraussetzung, je nach dem ob Umwandlung, Fusion oder Spaltung.

- Betriebserfordernis → Art. 19<sup>1</sup> lit. b DBG
  - Problematisch sind häufig die Liegenschaften. Zwei Liegenschaften sind noch kein Betrieb. Rz 536
  - Bei grossen Liegenschaftskomplexen braucht es Personen für die Verwaltung, dann ist die Erfordernis für einen Betrieb erfüllt.
- Veräusserungssperrfrist → Art. 19<sup>2</sup> DBG
  - Die Aktien widerspiegeln den wirklichen Wert des Unternehmens. Darin sind auch die stillen Reserven enthalten. Wenn man nun die Aktien verkauft, würden die stillen Reserven steuerfrei realisiert.
  - Man kann die stillen Reserven steuerneutral in die neue Aktiengesellschaft einbringen. Verkauf von Aktien = steuerfreier Kapitalgewinn. Sonst würde jeder sein Einzelunternehmen noch schnell in eine AG umwandeln und die Aktien verkaufen und könnte so die stillen Reserven realisieren.
  - Verkauf = klassische Realisierung stiller Reserven → steuerbar
  - Verkauf nach 5 Jahren mit Berücksichtigung auf indirekte Teilliquidation und Transponierung

Umwandlung im Steuerrecht: Vorgang durchführen, wo die transaktionsspezifischen Voraussetzungen erfüllt sind. Der zivilrechtliche Weg spielt keine Rolle. Das gilt für alle Umstrukturierungsarten.

→ Wenn jemand von Umwandlung spricht gleich nachfragen, ob er den steuerrechtlichen Begriff oder den privatrechtlichen meint!

Die Emissionsabgabe ist im Zusammenhang mit dem Fusionsgesetz eingeführt worden. Man wollte die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft erleichtern. Ordentlich wäre die Emissionsabgabe auf den Verkehrswert der Aktien/Unternehmen geschuldet und nicht auf den Nennwert! Man will Umwandlungen erleichtern. Die Rechtsform soll an die Entwicklung des Unternehmens angepasst werden können.

Doppelte Sperrfrist: Das Einzelunternehmen muss 5 Jahre bestanden haben, zudem darf Urs Flink die Aktien während 5 Jahren nach der Umwandlung nicht verkaufen.

Bei der Fusion einer AG mit einem AK von 1 Mio. mit einem Einzelunternehmen mit EK von 600'000, also total neu AK von 1,6 Mio. Die AG hat bereits die Freigrenze von 1 Mio. benutzt und schon ausgeschöpft. Man stellt also auf die Freigrenze der übernehmenden Gesellschaft ab. Bei der Fusion, wo eine neue Gesellschaft gegründet wird, kann die neue AG die Freigrenze wieder beanspruchen.

### **Möglichkeiten für Einbringung**

Das Problem sind die stillen Reserven. Wenn man aber ein AK von 1 Mio. macht und eine Reserve von 600'000 macht, ist das kein Problem.

Kann man das AK 1 Mio. machen und ein Darlehen von 600'000 geben als Aktionär?

Hätte er sich vor der Umwandlung diese 600 entnehmen können ohne Steuerfolgen? Er

könnte Geld z.B. aus dem Umlaufvermögen entnehmen. Das wäre ein Wechsel vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen. Die stillen Reserven werden durch diese Variante nicht berührt und bleiben bestehen. Es muss aber dem Drittvergleich standhalten (hätte ein Dritter das Darlehen auf gewährt mit diesem Zinssatz?).

## **Fragen zum Ausgangssachverhalt**

### **1. Fusionsbilanz**

Echte Fusion: Zusammenschluss der Aktiven und Passiven → Quasifusion

Wenn es geht, versucht man Barentschädigungen zu vermeiden. Das ist aber nicht immer möglich und hängt vom Umtauschverhältnis ab.

### **2. Steuerfolgen Stufe Gesellschaft**

Voraussetzungen:

- Beibehaltung der Gewinnsteuerwerte → ja
- Fortbestehen der Steuerpflicht in der CH → ja, beide bleiben in der CH

Für die Bilanz wirft man alles in einen Topf. Man darf ja die Werte nicht verändern.

AK: 350 neues AK wird ja benötigt.

Reserven: hat die Weitsicht AG bislang 1,5 Mio., die Flink AG 4 Mio., also total 5,5 Mio. Eigentlich gehen 150'000 FK verloren, da bislang das AK 1,5 Mio. war. Das ist durch das Austauschverhältnis ist bedingt. Es geht zuerst in die Reserven und dann in die Barentschädigung. Für die Steuerfolgen ist das wesentlich!!!

Die Barentschädigung betrug 200, deshalb gehen die Reserven um 50 retour!

Die Barentschädigung ist eigentlich steuerbar, aber ich habe ja eine Nennwertreduktion.

Das Ganze muss also abgezogen werden.

Transaktionsspezifische Voraussetzungen sind nicht vorhanden bei der Fusion → Art. 61 Abs. 1 DBG. Deshalb keine Gewinnsteuerfolgen für die Flink Auto AG.

### **3. Stufe Aktionäre**

Es ändert sich im Grunde nichts, aber der Verzicht auf das Bezugsrecht löst keine Steuerfolgen aus.

Die Barentschädigung ist eigentlich wie eine Dividende. Das ist Beteiligungsertrag, den sie von der Gesellschaft erhalten. Aber sie haben einen Nominalwertverlust. Die Barabgeltung betrug 400, der Nominalwertverlust 300. Schlussendlich ergibt das einen Beteiligungsertrag von 100. Dieser muss versteuert werden, weil die Entschädigung von der Gesellschaft kommt gestützt auf das Beteiligungsverhältnis.

### **Weitere Steuerfolgen:**

Beteiligungsertrag: Verrechnungssteuer → wie Dividende

Bei der Emissionsabgabe gibt es auch keine bei der Fusion. Wenn die gewinnsteuerrechtlichen Folgen schon nicht erfüllt sind, fallen natürlich die Emissionsabgaben schon ab.

## 6. Quasifusion

Die Gesellschaften werden hier nicht ineinander verschmelzt. Die Weitsicht AG wird zu einer Tochtergesellschaft der Flink Auto AG. Ist einfach zu bewerkstelligen.

Das ist die häufigste Vorgehensweise, wenn es um die Übernahmen von Unternehmen geht (v.a. auf grössere Unternehmen ausgerichtet).

### Ablauf der Quasifusion:

1. Flink Auto AG erhöht AK → sie gibt ja Aktien an die Aktionäre der Weitsicht AG aus. Es sei denn, sie hätte eigene Aktien, die sie herausgeben könnte (max. 10%, OR 659)
2. Aktionäre Flink Auto AG verzichten auf ihr Bezugsrecht → Mehrheit an GV
3. Aktionäre Weitsicht AG liberieren die neuen Aktien durch Einbringung ihrer Aktien an der Weitsicht AG als Sacheinlage in die Flink Auto AG.

Die Quasifusion ist im FusG nicht geregelt. Das Ganze läuft über eine Sacheinlage.

### Umtauschverhältnis:

Am Schluss sollen alle das Gleiche halten wie vorher. Es geht wirtschaftlich um den gleichen Sachverhalt.

Verkehrswert FA AG: CHF 8 Mio. = CHF 800/Aktie

Verkehrswert W AG: CHF 3 Mio. = CHF 6'000/Aktie

6'000

800 = 7,5 → 7 Aktien und 400.- Barabgeltung

### Steuerfolgen:

Weitsicht AG	keine Steuerfolgen, da sich nichts ändert
FA AG	Emissionsabgabe ist zu prüfen
	Gewinnsteuerfolgen: wenn stille Reserven realisiert werden → nein

### Bilanz:

Agio: 2 Mio. ist der Buchwert (Aktivenüberschuss) der Weitsicht AG. Das darf die FA AG in ihre Bilanz einbuchen. 350 Aktienkapital, 200 als Barentschädigung ausbezahlt, Rest ist Kapitaleinlage.

### Aktionäre:

FA AG	keine Folgen
W AG	Private Kapitalgewinne werden nicht besteuert → subj. Herkunftsprinzip (61 <sup>1c</sup> → Leistung von der Gesellschaft erhalten: Beteiligungsertrag, von 3.: Gewinn) Bei der Quasifusion wird das so angesehen, wie wenn ich die Aktien verkaufe. Für die Aktionäre also vorteilhafter als eine echte Fusion. Wenn sie hohe Nennwertgewinne hätten, wäre auch dieser Teil nicht steuerbar, da wir uns im Kapitalgewinnbereich befinden.

Energy AG Keine Steuerfolgen, wenn bisher in ihrer Bilanz die Aktien der W AG (40%) und nun halt der FA AG. Steuerfolgen würden sich erst bei Kapitalgewinnen (Beteiligungsabzug möglich) im Geschäftsvermögen kommen. Die bisherigen Gewinnsteuerwerte der Aktien müssen übernommen werden. Keine höheren Werte!

**Verrechnungssteuer:**

Es stellt sich immer die Frage, ob die Reserven von diesem Vorgang berührt werden. Wird etwas an die Aktionäre ausgeschüttet, was zur Verminderung der Reserven führt? Hier nicht gegeben. Die FA AG verbleibt unverändert. Es wird keine Dividende an die Aktionäre ausgeschüttet.

**Emissionsabgabe:**

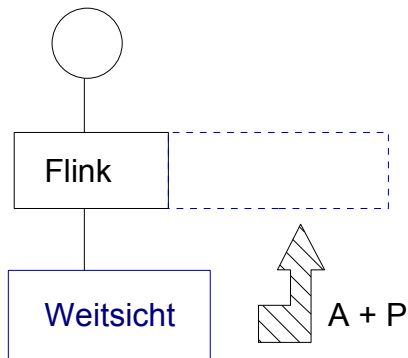
Fusionen oder wirtschaftlich gleichkommende Zusammenschlüsse = Quasifusion  
 → Art. 6 Abs. 1 lit. a<sup>bis</sup> StG

Eine Quasifusion setzt voraus, dass die übernehmende Gesellschaft min. 50% der Stimmrechte besitzt. 50% = Beherrschung der Gesellschaft

Die Quasifusion ist (v.a. im steuerrechtlichen Bereich) eine häufige Zusammenschlussart.

**Variante: echte Fusion nach einigen Jahren**

Absorption → echter Zusammenschluss  
 Aktiven und Passiven der W AG gehen zu FA AG



**Steuerfolgen:**

Steuerumgehung? → Barentschädigung an die Aktionäre stellte Beteiligungsertrag dar. Zuerst Quasifusion machen, wo die Barentschädigungen nicht steuerbar sind. Danach machen wir eine echte Fusion. Hätte man aber zuerst eine Fusion gemacht, wäre dieser Teil steuerbar gewesen.

BGer: hat man von Anfang an eine Fusion geplant und den Umweg über die Quasifusion nur wegen steuerrechtlichen Zwecken gemacht, handelt es sich um eine Steuerumgehung und ist nicht zulässig.

Wenn eine zeitnahe Fusion/Absorption erfolgt, wird eine nachträgliche Besteuerung vor-

genommen. Der ganze Sachverhalt wird also so angesehen, wie wenn von Anfang an eine Fusion durchgeführt worden wäre. Nicht ganz korrekt (dieser überschüssender Missbrauchsabwehr) ist die Aussage, dass man innerhalb von 5 Jahren nicht fusionieren darf. Das BGer hat sich hierzu gar nicht geäußert. 5 Jahre sind heute als ziemlich lange Zeit zu betrachten. Wenn man nachweisen kann, dass man nachträglich aus wirtschaftlichen, völlig veränderten Gründen fusioniert, wäre das zulässig. → Kreisschreiben ESTV

## 7. *Bellas Love Mobile AG*

### Verkauf:

Die FA AG verkauft Aktiven und Passiven an die Bella Love Mobile AG.

Gewinnsteuer bei Verkauf → Realisierung von stillen Reserven (echte).

VSS: Verkaufspreis übersteigt den Buchwert, sonst wird kein Gewinn realisiert

- Ausscheiden → Verkauf
- Entgelt
- frei verfügbar

→ hier keine Ersatzbeschaffung o.ä.

Vermögensübertragung = Verkauf → im Steuerrecht!!

### Spaltung:

- Abspaltung → Abspaltung eines Teilbetriebs → vertikal (Vermögensübertragung)
- Aufspaltung → ganzer Betrieb auf mehrere Betriebe verteilt → horizontal

Bei der Abspaltung (vertikal) → Tochtergesellschaft

Bei der Ausgliederung (horizontal) → Art. 61 lit. d

Eine Spaltung auf die Seite (vertikale Spaltung) ist eine Umstrukturierung. Für die *Steuerneutralität* sind folgende VSS zu erfüllen: Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG

- Steuerpflicht in der CH
- Übernahme der Gewinnsteuerwerte
- Doppeltes Betriebserfordernis: 1 Betrieb muss abgespalten werden, bei der übertragenden Gesellschaft muss zudem 1 Betrieb verbleiben

Besteht hier eine Sperrfrist für diesen Vorgang? → ähnlich bei Einzelunternehmen in AG

Es gibt hier keine Sperrfrist. Das ist erstaunlich. Vor der Revision der Umstrukturierung

gab es eine Sperrfrist von 5 Jahren. Beim FusG wurde diese Sperrfrist ausdrücklich aufgehoben. Man stellt deshalb an das Betriebserfordernis eine hohe Anforderungen.

Der Kauf löst für die Aktionäre keine Steuerfolgen aus (privater Kapitalgewinn). Im Bereich Unternehmen haben wir einen steuerbaren Kapitalgewinn aber mit Beteiligungsabzug. Der Vorgang kann also steuerneutral durchgeführt werden.

Wegen eine fusionsgesetzlichen Bestimmung wird dies aber nicht so oft gemacht. Bei der Spaltung haftet diese FA+W AG weiterhin für die Schulden. → Art. 47 FusG. Die Dauer der solidarischen Haftung ist gar unbeschränkt.

Keine Gewinnsteuer ist auch auf die Ausgliederung geschuldet. Ich kann auch einzelne Gegenstände auf die Tochtergesellschaft übertragen → Art. 61 lit. d. Wenn ich in einem 2. Schritt die Aktien verkaufe. Hier gibt es eine Sperrfrist von 5 Jahren. Häufig wird eine neue

Tochtergesellschaft gegründet und überträgt ihr gewisse Aktiven und Passiven (Vermögensübertragung nach FusG oder Sacheinlage). Warum war man hier strenger in Bezug auf die Veräußerungssperrfrist? Dieses betriebliche Anlagevermögen kann problemlos auf die Tochtergesellschaft übertragen werden. Die Bestimmungen sind lockerer als bei der Spaltung.

Bei der Abspaltung geht es nur, wenn alle Aktionäre mitziehen, da sie ja ihre Aktien verkaufen müssen! Deshalb geht das nur bei kleineren Verhältnissen.

## **Prüfung**

- Im Gesetz nachschauen, sind da
  - ZGB
  - OR
  - Steuerrecht (DBG, VST)
- 2 Fälle, jeder kann sich dazu äussern
- 2 Examinatoren, nur diese 2 Fächer
- Stoff: Skript
- Im Steuerrecht steht sehr viel im Gesetz drin!

## **Repetitionsfragen Gesellschaftsrecht**

### **1. Möglichkeiten als Gläubiger auf Rückzahlung eines Darlehens an eine AG**

- Brief oder Telefon machen
- Betreibung der AG bei Nichtbezahlen
- Fortsetzung des Betreibungsbegehrens und Konkursöffnung (keine Rechtsvor-schlag)

#### **a. nur Hälfte bezahlt und lieber Konkurs geht**

Für die andere Hälfte betreiben

#### **b. Aneignung durch Geschäftsführer (nicht eingetragen im HR)**

Zuerst trotzdem gegen die AG klagen, da die AG den Betrag schuldet. Gegen den Geschäftsführer (faktischer Geschäftsführer) kann man erst bei Konkursdrohung gehen, da man als Gläubiger noch nicht geschädigt ist. Es geht um einen mittelbaren Schaden des Gläubigers: Art. 756 i.V.m. 757 OR. Der Schaden ist nur mittelbar, da es auf die beeinträchtigte Vermögensmasse ankommt und nicht auf die verletzte Vorschriften (BGer). Umstand: Darlehen an die Gesellschaft → zeigt bereits den indirekten Schaden. Das Gesetz sagt nichts klar, man muss auslegen.

#### **c. Variante GmbH**

Selbstorganschaft: die Teilhaber sind vertretungsbefugt.

Wenn die Stammeinlage nicht vollständig bezahlt wurde (nach bisherigem Recht), kann man auch gegen die Gesellschafter vorgehen. Man klagt die Gesellschaft ein. Danach besteht eine Nachschusspflicht nach Art. 802 OR. Im neuen Recht besteht diese Pflicht dann nicht mehr. Ansonsten ist alles gleich wie bei einer AG. Das Argument auf das faktische Organ braucht man hier aber nicht mehr, weil alle vertretungsbefugt sind.

Beim im HR eingetragenen Geschäftsführer handelt es sich um ein Organ (im Gegensatz zum Prokuristen, dort ist es umstritten). Wenn er nicht im HR eingetragen ist, kann es sich um ein faktisches Organ handeln.

Mit dem Nachschuss über das Gründungskapital hinaus wird die Kreditsicherheit erhöht.

## **2. Vorteile Kombination VR-Präsidium und Delegierter des VR**

### **a. in grossen Gesellschaften**

Checks and balances

Der Delegierte des Verwaltungsrates ist bei AG's der CEO, wird aber so genannt. Ist er nicht im VR, dann heisst es CEO.

Machtkumulation wenn beides in einer Person. Vorteil ist die grössere Durchsetzung. Wichtig, wie Gewaltenteilung in einem Staat.

### **b. in kleinen KMU**

Bei kleinen ist das eher keine Thema, da oft nur ein Aktionär ist. Die Effizienz ist dort die Maxime. Das Interesse an den Stakeholders interessiert nicht. → Rz. 278.

## **3. 20% Aktionärin, keine Auskunft**

### **a. Möglichkeiten**

Der Aktionär hat gewisse Rechte und diese kann er auch einfordern. Nach Art. 697 Abs. 1 OR: Auskunft verlangen. Im Notfall kann er den Richter anrufen nach Abs. 4. Dieser prüft, ob die Informationen ungerechtfertigt verschwiegen wurde. Wenn es Geschäftsgeheimnisse betrifft oder wenn andere schutzwürdige Interessen der Gesellschaft betrifft, ist das Verschweigen möglich.

Eine Sonderprüfung wird dann durchgeführt.

Rz. 280: Beschlüsse der GV anfechten (Art. 706), die Verantwortlichkeitsklage kann diskutiert werden (Treuepflicht verletzt), Rückerstattungsklage nach Art. 678 OR, falls dieser ungerechtfertigte Privatentnahmen macht. Die Auflösungsklage ist die letzte Möglichkeit.

### **b. Variante GmbH**

Die Einsicht kann eigentlich nicht verweigert werden, da es sich bei der GmbH um eine Selbstorganschaft handelt, bei der alle Gesellschafter gleich beteiligt sind. Auch als Minderheitsaktionärin hat sie dieselben Ansprüche auf Auskunft wie der Mehrheitsaktionär. Wenn dieser aber durch unerlaubte Vorenthaltung von Infos die Einsichtnahme verunmöglicht, könnte die Minderheitsaktionärin nicht nur den Richter anrufen, um diese Auskunftserfüllung zu erreichen, sondern auch auf die Erfüllung generell klagen.

Es gibt zudem eine Verantwortlichkeitsklage, die der AG nachgebildet ist. Der Mehrheitsaktionär könnte einem solchen Begehren das Nichtbeachten des Konkurrenzverbotes entgegenstellen. Nicht ausdrücklich geregelt im GmbH-Recht. Man kann alle Verpflichtungen, die gegenüber einer Person bestehen, einklagen gestützt auf Art. 97 OR (Gesellschaftsvertrag → actio pro socio)

## **II. Umstrukturierung**

### **1. KMU-Privileg**

Art. 14 Abs. 2, Art. 15 Abs. 2 und Art. 16 Abs. 2 FusG  
VSS für KMU: Art. 2 lit. e FusG

## **2. Mehrheitsaktionär will Minderheitsaktionär loszuwerden**

Squeeze out → Abfindung

Art. 18 Abs. 5 → 90% Zustimmung der stimmberechtigten Gesellschafter

## **3. Umwandlung AG in GmbH**

Grundsätzlich ist eine Umwandlung nach Art. 54 FusG möglich. Danach müssen wir den Umwandlungsbeschluss anschauen: Art. 64 Abs. 1 lit. a → 2/3 der anwesenden Stimmen und Aktiennennwert

Art. 56 Abs. 1: Wahrung der Stimmrechte

Bei der GmbH wäre sie aber ev. auch Geschäftsführerin und hätte mehr zu sagen.

## **4. Vermögensübertragung nach Art. 69**

### **a. Spaltung**

Bei der Spaltung erhalten die beteiligten Gesellschafter Anteile und nicht die Gesellschaft selber. Bei der Vermögensübertragung erhält es die Gesellschaft.

### **b. OR 181**

Vermögensübertragung nur möglich, wenn eingetragen im HR → OR 181

Wenn nicht eingetragen, nur die Übertragung nach OR 181 → Passiven auf einmal übertragen nach Mitteilung, Aktiven → Solidarschuld des bisherigen Schuldners gegenüber den ursprünglichen Gläubigern während 3 Jahren.

Sonst nur ein Inventar machen bei der Vermögensübertragung. Dort findet eine universelle Partialsukzession. Eine Unsicherheit besteht bei der Übertragung von ganzen Verträgen. Eigentlich ja, sonst macht es keinen Sinn. Wurde aber vom Gesetzgeber vergessen zu schreiben.

## **Beispielfall Steuerrecht**

### **Steuerfolgen im Zeitpunkt des Ablebens**

Die Einzelfirma geht auf die Erben über. Diese werden zu selbständig Erwerbstätigen. Sie führen die Buchwerte weiter. Deshalb liegt keine Realisierung von stillen Reserven vor. Die Erben treten in die Rechte und Pflichten des Erblassers ein, auch in Bezug der Steuerpflicht.

### **Erbteilung**

Welche Varianten kommen in Frage?

- Verkauf
- gemeinsame Weiterführung, ev. in eine AG umwandeln
- einem Erben zuweisen auf Anrechnung ihres Erbanteils

### **Wenn nun Anna das Unternehmen im Rahmen der Erbteilung übernimmt?**

Die anderen Erben geben ihre selbständige Erwerbstätigkeit auf und treten aus dem Un-

ternehmen aus. Sie realisieren ihren Anteil an stillen Reserven, sofern der Ausscheidungswert über dem Buchwert liegt. Das unterliegt der Einkommenssteuer.

### **Gemeinsame Weiterführung**

Keine Folgen.

### **AG**

Umwandlung Personenunternehmen in AG → es müssen versch. VSS erfüllt sein, damit eine solche Umwandlung steuerneutral vor sich gehen kann.

- allgemeine VSS
  - Übernahme der Buchwerte
  - Steuerpflicht in CH
- transaktionsbezogene VSS
  - Übertragung eines Betriebs
  - Veräußerungssperrfrist von 5 Jahren

→ Noch Emissionsabgabe prüfen