

Betriebsschliessungen

Betriebsschliessung: die Schritte bis zur Löschung einer Gesellschaft

Christoph Niederer, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte,
Partner VISCHER AG, Zürich



Christoph Niederer

Beatrice Klaesi, Rechtsanwältin und dipl. Steuerexpertin,
Senior Associate VISCHER AG, Zürich



Beatrice Klaesi

Betriebsschliessung:
die Schritte bis zur Löschung einer
Gesellschaft

1. Einleitung

Mit Betriebsschliessungen ist oft auch die Liquidation einer juristischen Person verbunden. Gegenstand dieses Artikels ist der Fall, dass die Gesellschafterversammlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beschliesst, die Geschäftstätigkeit einzustellen und die Gesellschaft zu liquidieren.

Da sich – im Gegensatz zur Gründung, welche rasch und relativ unkompliziert durchgeführt werden kann – bei der Liquidation einer Gesellschaft in der Praxis immer wieder

Fragen zu deren Ablauf stellen, behandelt dieser Artikel im Sinne eines Leitfadens die verschiedenen Schritte bis zur Löschung einer Gesellschaft, insbesondere mit Blick auf die Verfahrenspflichten gegenüber den Steuerbehörden. Der Artikel zeigt die Liquidation einer Gesellschaft am Beispiel einer Aktiengesellschaft (AG). Sämtliche Ausführungen gelten jedoch analog für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) sowie die Genossenschaft. Nicht Gegenstand dieses Beitrags sind steuerliche Fragestellungen im Zusammenhang mit der (steuersystematischen) Realisation stiller Reserven, wie etwa bei der Verlagerung eines Geschäftsbetriebs ins Ausland.

2. Übersicht der verschiedenen Schritte zur Liquidation und Löschung

Die einzelnen Schritte zur Liquidation einer Gesellschaft lassen sich wie folgt darstellen:

	Handlung	Vorzunehmen durch
1	Beschluss der Generalversammlung, dass die Gesellschaft liquidiert werden soll, inkl. Ernennung des Liquidators bzw. der Liquidatoren	Generalversammlung
2	Liquidationsanmeldung beim Handelsregisteramt inkl. Liquidatoren	Verwaltungsrat
3	Erstellung der Liquidationseröffnungsbilanz	Liquidator
4	Dreimaliger Schuldenruf im Schweizerischen Handelsamtsblatt	Liquidator
5	Durchführung der Liquidation: – Verkauf von Anlagevermögen, Einzug von Forderungen, Bezahlung von Schulden, Auflösung von Verträgen etc. – Einreichung der MwSt Quartalsabrechnungen und Schlussabrechnung sowie Entrichtung der MwSt – Deklaration und Entrichtung einer allfälligen Umsatzabgabe	Liquidator
6	Erstellung der Liquidationsschlussbilanz: – Aktiven: nur noch Umlaufvermögen – Passiven: – Aktienkapital + evtl. KER – Reserven – Gewinn-/Verlustvortrag – Rückstellungen bilden für: – Honorar Liquidator – Allfällige Drittberaterkosten – Kosten HR für Löschung – Steuern (evtl. inkl. MwSt)	Liquidator
7	Genehmigung der Liquidationsschlussbilanz und -erfolgsrechnung	Generalversammlung
8	Einreichen der letzten Steuererklärung ans Kantonale Steueramt und Zahlung der noch offenen Steuern	
9	Anmeldung zur Löschung beim Handelsregisteramt	Liquidator
10	Frühestens nach Ablauf von 1 Jahr bzw. 3 Monaten seit drittem Schuldenruf: Ausschüttung der Schlussdividende und Entrichtung der Verrechnungssteuer	Liquidator
11	Zustimmung zur Löschung, sobald sämtliche Steuern bezahlt wurden	Kantonale(s) Steueramt/-ämter sowie Eidgenössische Steuerverwaltung
12	Löschung der Gesellschaft	Handelsregisteramt
13	Aufbewahrung der Geschäftsbücher während 10 Jahren	

3. Erläuterung der einzelnen Schritte

Im Folgenden wird auf die einzelnen Schritte zur Löschung der Gesellschaft eingegangen.

Schritt 1: Beschluss der Generalversammlung

Gemäss Art. 736 Ziff. 1 des Obligationenrechts (OR) braucht es einen Beschluss der Generalversammlung, damit die Gesellschaft aufgelöst werden kann. Dieser Beschluss umfasst einerseits die Willenserklärung der Aktionäre, dass die Gesellschaft aufgelöst werden soll, weiter werden die mit der Liquidation zu betrauenden Liquidatoren ernannt. Bei diesen kann es sich um bestehende Verwaltungsräte der Gesellschaft oder auch um Dritte handeln. Die Liquidatoren müssen ihre Wahl annehmen.

Schritt 2: Anmeldung der Liquidation beim Handelsregisteramt

Der Verwaltungsrat muss sodann die Auflösung der Gesellschaft beim Handelsregisteramt anmelden (Art. 737 OR). Die Auflösung wird im Handelsregister eingetragen und der Firma der Zusatz «in Liquidation» angefügt (Art. 739 Abs. 1 OR).

Weiter muss der Verwaltungsrat die Liquidatoren beim Handelsregisteramt anmelden, auch wenn die Mitglieder des Verwaltungsrats die Gesellschaft selber liquidieren (Art. 740 Abs. 2 OR).

Das Steueramt des Sitzkantons wird über die Publikation im Handelsregister auf die Liquidation der Gesellschaft aufmerksam gemacht.


Schritt 3: Erstellung der Liquidationseröffnungsbilanz

Die Liquidatoren müssen sodann die Liquidationseröffnungsbilanz erstellen. Der Stichtag ist auf den Tag der Einreichung der Anmeldung beim Handelsregister (Schritt 2) festzusetzen. Ebenso ist nach dem Ordnungsmässigkeitsprinzip eine Erfolgsrechnung für die Periode zwischen letztem Geschäftsabschluss und Liquidationseröffnungsbilanz zu erstellen.






Die Liquidationseröffnungsbilanz wird zu Liquidationswerten erstellt und gibt einen Überblick über die aktuelle finanzielle Lage der Gesellschaft und zeigt die bestehenden Forderungen und Schulden. Sie ist von der Revisionsstelle der Gesellschaft – falls kein Opting out gemäss Art. 727a Abs. 2 OR stattgefunden hat – zu prüfen.

Schritt 4: Dreimaliger Schuldenruf im Schweizerischen Handelsamtsblatt

Die der Gesellschaft bekannten Gläubiger sind durch besondere Mitteilung (z.B. durch ein Schreiben) von der Liquidation in Kenntnis zu setzen und aufzufordern, ihre Ansprüche anzumelden. Damit auch die der Gesellschaft nicht bekannten Gläubiger



diese Gelegenheit erhalten, muss im Schweizerischen Handelsamtsblatt ein dreimaliger Schuldenruf vorgenommen werden. Dieser kann auch bspw. an drei aufeinanderfolgenden Tagen und nur online (über «www.shab.ch») durchgeführt werden.



Nach dem dritten Schuldenruf muss grundsätzlich ein Jahr gewartet werden, bis das Vermögen der Gesellschaft an die Aktionäre verteilt werden darf (Art. 745 Abs. 2 OR). Auch das Handelsregisteramt wartet den Ablauf der einjährigen Frist ab, bevor die Gesellschaft im Handelsregister gelöscht wird. In einfacheren Fällen kann die Verteilung bzw. Löschung bereits nach 3 Monaten stattfinden, sofern ein zugelassener Revisionsexperte bestätigt, dass die Schulden getilgt sind und angenommen werden kann, dass keine Drittinteressen gefährdet werden (sog. «vorzeitige Löschung», Art. 745 Abs. 3 OR).

Schritt 5: Durchführung der Liquidation

Im Rahmen der Liquidation sind die laufenden Geschäfte zu beenden, die Forderungen der Gesellschaft einzuziehen und ihre Schulden zu begleichen. Weiter sind die Aktiven der Gesellschaft zu verwerten (Art. 743 OR). Hat ein bekannter Gläubiger die Anmeldung seiner Forderung unterlassen oder bestehen nicht fällige

oder streitige Verbindlichkeiten, ist ihr Betrag gerichtlich zu hinterlegen (Art. 744 OR).

Im Rahmen der Durchführung der Liquidation müssen die Liquidatoren auch die noch anfallende Mehrwertsteuer sowie die Vorsteuer in den Quartalsabrechnungsformularen deklarieren und der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) abliefern.

Sobald die letzte mehrwertsteuerlich relevante Leistung verbucht worden oder der Zeitpunkt der Beendigung der Liquidation bestimmbar ist, kann die Gesellschaft zur Löschung im Mehrwertsteuerregister angemeldet werden. Die Anmeldung ist in einem elektronischen Formular online vorzunehmen (www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/dienstleistungen/formulare-online/loeschung.html).

Nach Erhalt der Löschungsanmeldung sowie des letzten Quartalsabrechnungsformulars stellt die ESTV der Gesellschaft die MwSt-Schlussabrechnung zu.

Falls die Gesellschaft Aktien und andere Wertpapiere mit Buchwert von mindestens CHF 10 Mio. hielt und diese im Rahmen der Liquidation veräussert werden, oder die Gesellschaft aus einem anderen Grund als Effekthändler gemäss Bundesgesetz über die Stempelabgaben qualifizierte, muss die Umsatzabgabe spätestens

30 Tage nach Ablauf des jeweiligen Quartals abgerechnet werden.

Sowohl die MwSt wie auch die Umsatzabgabe werden demnach im Normalfall bereits im Rahmen der Durchführung der Liquidation vollständig entrichtet. Ist jedoch z.B. aufgrund der MwSt-Schlussabrechnung noch eine Nachzahlungspflicht oder Rückerstattung zu erwarten, muss diese als Rückstellung bzw. Guthaben in der Liquidationsschlussbilanz (vgl. Schritt 6) berücksichtigt werden.



Schritte 6 und 7: Erstellung der Liquidationsschlussbilanz und -erfolgsrechnung

Nach Durchführung der Liquidation erstellen die Liquidatoren die Liquidationsschlussbilanz inkl. Erfolgsrechnung. Die Liquidationsschlussbilanz enthält grundsätzlich aktivseitig lediglich noch Umlaufvermögen (Bank/Post sowie allfällige Forderungen der Gesellschaft gegen ihre Aktionäre, welche mit der Schlussdividende verrechnet werden können) und passivseitig das Aktienkapital, allfällige Kapitaleinlagereserven sowie allfällige noch bestehende gesetzliche Reserven und einen Gewinn- oder Verlustvortrag. Ebenfalls können passivseitig noch Schulden der Gesellschaft gegenüber ihren Aktionären enthalten sein, deren Begleichung sodann im Rahmen der Verteilung des Liquida-

tionsgewinnes (Art. 745 OR) erfolgt. Weiter müssen für noch offene Steuern und weitere anfallende Kosten Rückstellungen gebildet werden. Es handelt sich vor allem um

- die Gewinn- und Kapitalsteuern des laufenden Geschäftsjahres;
- noch nicht definitiv veranlagte Gewinn- und Kapitalsteuern früherer Jahre, sofern diese die bereits bezahlten provisorischen Steuern sowie weitere Steuerguthaben früherer Jahre übersteigen;
- eine allfällige deklarierte MwSt im Rahmen der Schlussabrechnung;
- Kosten für die Löschung der Gesellschaft durchs Handelsregisteramt;
- allfällige noch anfallende Beraterkosten;
- Liquidatorenhonorare.

Bei der Berechnung der rückzustellenden Gewinn- und Kapitalsteuer des laufenden Geschäftsjahres ist die unterjährige Steuerpflicht der Gesellschaft zu berücksichtigen. Je nach Praxis der kantonalen Steuerbehörden wird für die Beendigung der Steuerpflicht auf das Datum der Anmeldung zur Löschung im Handelsregister (siehe Schritt 9; Praxis im Kanton Zürich) oder auf die Anfrage des Handelsregisteramts, ob die Zustimmung zur Löschung erteilt wird (Schritt 11; Praxis im Kanton Zug) abgestellt.

Für den *steuerbaren Gewinn* wird auf das Ergebnis der Erfolgsrechnung vom Anfang des Geschäftsjahres bis zum Abschluss der Liquidation (somit zum Zeitpunkt der Erstellung der Liquidationsschlussbilanz) abgestellt (§ 77 Abs. 1 Steuergesetz Zug [StG ZG]). Für die Bestimmung der *Bemessungsgrundlage* werden weder die ausserordentlichen Elemente (z.B. Gewinn aus der Realisation von stillen Reserven bei der Veräusserung von Anlagevermögen oder aus der Auflösung von Rückstellungen) ausgeschlossen, noch der Gewinn auf 12 Monate umgerechnet.

Für die *Satzbestimmung* kann je nach kantonaler Praxis dagegen eine Umrechnung auf 12 Monate stattfinden (Art. 31 Abs. 2 StHG). Es ist dabei ebenfalls kantonal unterschiedlich, ob nur die ordentlichen Gewinne oder auch die ausserordentlichen auf 12 Monate umzurechnen sind. In den Kantonen, die einen progressiven Gewinnsatz vorsehen (z.B. der Kanton Zug; § 66 StG ZG) empfiehlt es sich folglich die kantonale Praxis vor der Berechnung abzuklären.

Die Steuerverwaltung Zug nimmt keine Umrechnung auf Satzebene – weder der ordentlichen noch der ausserordentlichen Gewinnelemente – vor.

Die *Kapitalsteuer* bemisst sich nach dem Stand des Eigenkapitals am

Ende der Steuerperiode (§ 78 Abs. 1 StG ZG). Es ist somit auf den Zeitpunkt der Anmeldung der Löschung beim Handelsregister abzustellen. Dabei ist zu beachten, dass sich das Eigenkapital – in concreto die gesetzlichen Reserven – mit Bildung der Rückstellungen für noch zu entrichtende Steuern sowie weitere Verbindlichkeiten reduziert.

Dies ist bei der Berechnung der Kapitalsteuerrückstellung zu berücksichtigen. Die Kapitalsteuer wird grundsätzlich pro rata temporis erhoben, das heisst, es wird nicht die Bemessungsgrundlage oder der Steuersatz umgerechnet, sondern die Steuer auf die Anzahl Tage vom Anfang des Geschäftsjahres bis zum Ende der Steuerpflicht heruntergebrochen (§ 78 Abs. 2 StG ZG).

Weiter sind in der Rückstellung für die Gewinn- und Kapitalsteuern des laufenden Jahres die bereits bezahlten provisorischen Gewinn- und Kapitalsteuern des laufenden Geschäftsjahres sowie Steuerguthaben und noch nicht veranlagte Gewinn- und Kapitalsteuern früherer Jahre zu berücksichtigen.

Die Liquidationsschlussbilanz und -erfolgsrechnung muss sodann von der Revisionsstelle – falls die Gesellschaft kein Opting-out vorgenommen hat – geprüft und durch die Generalversammlung abgenommen werden.

Schritt 8: Einreichung der letzten Steuererklärung


Gestützt auf die Liquidationsschlussbilanz und -erfolgsrechnung müssen die Steuererklärung des letzten Geschäftsjahres erstellt und der zuständigen kantonalen Steuerverwaltung eingereicht sowie die entsprechenden Steuerrechnungen bezahlt werden.

Schritt 9: Anmeldung der Löschung im Handelsregister

Nach Beendigung der Liquidation müssen die Liquidatoren die Anmel-







dung zur Löschung im Handelsregister vornehmen (Art. 746 OR). Mit der Anmeldung muss nicht zwingend bis zur Begleichung sämtlicher (Steuer-) Schulden der Gesellschaft zugewartet werden. Gemäss Praxis der meisten Handelsregisterämter muss für die Einreichung der Anmeldung auch das Sperrjahr seit dem letzten Schuldeneruf gemäss Art. 745 Abs. 2 OR nicht abgewartet werden. Viele Handelsregisterämter verlangen jedoch, dass die Bestätigung des zugelassenen Revisionsexperten für die vor-





zeitige Löschung (vgl. Schritt 4 oben) zusammen mit der Löschanmeldung eingereicht wird. Das Handelsregisteramt hält die Anmeldung pending, bis alle Voraussetzungen zur Löschung erfüllt sind.

Schritt 10: Verteilung des Vermögens an die Aktionäre und Entrichtung der Verrechnungssteuer



Sobald sämtliche Schulden getilgt sind sowie die erforderliche Sperrfrist abgelaufen ist, kann der Liquidationsgewinn der Gesellschaft – unter Verrechnung mit allfälligen Schulden der Aktionäre bzw. Begleichung von noch bestehenden Aktionärsforderungen gegenüber der Gesellschaft – an die Aktionäre ausgeschüttet werden. Die Ausschüttung ist verrechnungssteuerpflichtig.

Die der ESTV abzuliefernde bzw. zu meldende Verrechnungssteuer von 35% berechnet sich dabei auf dem gemäss Liquidationsschlussbilanz zu verteilenden Liquidationserlös und nicht auf dem tatsächlich an die Aktionäre ausgeschütteten Betrag. Abweichungen können sich aus Ungenauigkeiten bei der Berechnung der Rückstellung für die Gewinn- und Kapitalsteuern (vgl. Schritt 6) oder bei der Schätzung von z.B. Beraterhonoraren ergeben, vor allem dann, wenn sich die Verhältnisse der Gesellschaft kompliziert darstellen. Es empfiehlt

sich deshalb die Steuerrückstellung so genau wie möglich zu berechnen und mit Beratern Pauschalhonorare auszuhandeln.

Es ist empfehlenswert, mit der Ausschüttung der Liquidationsdividende zuzuwarten, bis sämtliche Schulden getilgt sind. Fällt z.B. eine Steuer- oder Beraterrechnung höher aus, als Rückstellung gebildet wurde und wurden bereits sämtliche liquiden Mittel ausgeschüttet, müssen die Aktionäre der Gesellschaft den fehlenden Betrag zurückerstatten, da diese ansonsten nicht gelöscht werden kann. Damit laufen die Aktionäre Gefahr, dass diese Rückerstattung durch die ESTV als emissionsabgabepflichtige Kapitaleinlage qualifiziert wird, was eine weitere Rückerstattung nötig machen würde.

Es ist deshalb zu empfehlen im Beschluss der Gesellschafterversammlung, welche die Schlussbilanz genehmigt (vgl. Schritt 7), ein Fälligkeitsdatum für die Ausschüttung der Schlussdividende vorzusehen, welches berücksichtigt, dass sämtliche Schulden getilgt sein sollten, wenn die Schlussdividende geschüttet wird. Wird kein Fälligkeitsdatum festgelegt, wird die Schlussdividende sofort fällig und es besteht wie erwähnt das Risiko, dass nicht genügend Mittel für die Bezahlung sämtlicher Schulden vorhanden sind.

Die Verrechnungssteuer ist der ESTV innert 30 Tagen ab Fälligkeit der Dividende mit Formular 102 zu deklarieren und zu entrichten. Kann die Gesellschaft das Meldeverfahren aufgrund Art. 26a der Verrechnungssteuerverordnung (Aktionär mit Sitz in der Schweiz) in Anspruch nehmen, ist innert derselben Frist die Meldung mit Formular 105 vorzunehmen. Im Falle eines ausländischen Aktionärs, der gemäss anwendbarem Doppelbesteuerungsabkommen oder Zinsbesteuerungsabkommen Anspruch auf Ausschüttung einer ungekürzten oder nur um die jeweilige Sockelsteuer gekürzten Dividende hat, ist – wiederum innert 30 Tagen nach Fälligkeit – das Formular 108 einzureichen.

Schritt 11: Zustimmung zur Löschung der Steuerämter und Löschung der Gesellschaft durch das Handelsregisteramt

Sobald das Handelsregisteramt die Anmeldung zur Löschung der Gesellschaft erhalten hat und die Sperrfrist von einem Jahr bzw. 3 Monaten abgelaufen ist, holt das Handelsregisteramt beim zuständigen kantonalen Steueramt sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung die Bestätigungen ein, dass sämtliche Steuern (inkl. Verrechnungssteuer auf dem an die Aktionäre ausgeschütteten Liquidationserlös) bezahlt wurden.

Erst wenn die Bestätigungen sämtlicher Steuerverwaltungen eingegangen sind, nimmt das Handelsregisteramt die Löschung der Gesellschaft vor.

Schritt 12: Aufbewahrung der Geschäftsbücher

Die Geschäftsbücher der aufgelösten Gesellschaft sind während 10 Jahren an einem sicheren, von den Liquidatoren zu bezeichnenden Ort aufzubewahren (Art. 747 OR).