

## **MERKBLATT FÜR DIE AUFLÖSUNG EINER GENOSSENSCHAFT**

**(im Hinblick auf die Überführung in einen im Handelsregister nicht eingetragenen Verein)**

Mit den vorliegenden Ausführungen sollen Fragen behandelt werden, wenn eine Genossenschaft „lückenlos“ in einen Verein überführt („umgewandelt“) wird. Eine andere, in diesem Merkblatt (samt Vorlagen) nicht beschriebene Variante besteht darin, einen Verein neu zu gründen und die Genossenschaft weiterhin bestehen zu lassen. Dies schliesst eine spätere Liquidation der Genossenschaft nicht aus. Die spätere Auflösung der Genossenschaft kann ihre Ursache in fehlenden Mitteln zur Zweckerreichung haben, dies weil beispielsweise die Genossenschafter ihren Mitgliederbeitrag neu an einen Verein mit vergleichbarer Zwecksetzung entrichten und der Genossenschaft die Mittel langsam ausgehen.

Eine Genossenschaft kann über ein Anteilscheinkapital verfügen (Art. 828 Abs. 2, 832 Ziff. 3 OR). Eine Genossenschaft kann sich in einen Verein umwandeln, falls sie über keine Anteilscheine verfügt und der Verein in das Handelsregister eingetragen wird (Art. 54 Abs. 4 FusG). Sind diese Bedingungen nicht erfüllt, ist die Genossenschaft aufzulösen und in der Folge ein Verein neu zu gründen. Ein Verein kann rechtlich auch ohne Eintragung im Handelsregister entstehen. Einzelheiten zur Gründung regeln Art. 60 ff. ZGB.

Nach Art. 911 Ziffer 2 OR wird die Genossenschaft durch einen Beschluss der Generalversammlung aufgelöst. Das Gesetz sieht für den Auflösungsbeschluss eine Mehrheit von 2/3 der abgegebenen Stimmen vor (Art. 888 Abs. 2 OR). Weiter finden sich im Gesetz Bestimmungen zur Liquidation der Genossenschaft und zur Verteilung des Gesellschaftsvermögens (Art. 913 OR).

Die nachfolgenden Ausführungen gehen von der Vorgehensweise aus, wie sie vom Gesetzgeber vorgesehen ist. Die Statuten können jedoch abweichende Regelungen vorsehen, beispielsweise ein höheres notwendiges Mehr für den Auflösungsbeschluss. Die Statuten der Genossenschaft müssen aus diesem Grunde sorgfältig auf Abweichungen vom gesetzlich angedachten Vorgehen abgeklärt und eingehalten werden.

Die Genossenschafter sind in einem Verzeichnis aufzulisten (Art. 837 OR).

### 1. Einladung zur Auflösung der Genossenschaft

Die Genossenschafter sind, wie üblich, schriftlich zur Generalversammlung einzuladen. Dabei kann es sich um die ordentliche jährliche oder um eine ausserordentliche Generalversammlung handeln. In der Vorlage für die Einladung wird von der ordentlichen Versammlung ausgegangen, andernfalls müsste dies angepasst werden. In der Einladung sind die Traktanden bekannt zu geben. Falls weitere Traktanden behandelt werden sollen als in der Mustereinladung aufgeführt, ist diese entsprechend zu ergänzen. Die Einladung kann gleichzeitig mit derjenigen der Gründungsversammlung für den Verein zugestellt werden. Es empfiehlt sich, die Gründungsversammlung unmittelbar nach der Auflösungsversammlung anzusetzen, sodass nur ein Termin notwendig ist.

#### Einladung Auflösungsversammlung

### 2. Auflösungsversammlung

Für die Auflösungsversammlung kann grundsätzlich gemäss Musterprotokoll vorgegangen werden. Die üblichen Traktanden „letztes Protokoll“, „Jahresrechnung und Revisionsbericht“ und „Entlastung“ können wie üblich behandelt werden. Die weiteren Traktanden werden weiter unten behandelt.

### 3. Steuerfolgen

Die Auflösung einer Genossenschaft kann Steuerfolgen auslösen. Zu bedenken sind die Staats- und Gemeindesteuern (eingeschlossen die direkte Bundessteuer) sowie die Verrechnungsteuer. Für erstere ist die (kantonale) Steuerbehörde des Sitzes zuständig, für die Verrechnungssteuer die Eidg. Steuerverwaltung in Bern. Beide Themenbereiche sind unabhängig voneinander mit Vorteil im Voraus bei der zuständigen Behörde des Kantons sowie der Eidg. Steuerverwaltung abzuklären.

Dieses Vorgehen drängt sich in jedem Fall auf. Damit sind sich der Vorstand und die Genossenschafter der finanziellen Auswirkungen bewusst.

Das Kreisschreiben Nr. 5 der Eidg. Steuerverwaltung Hinweise (Seite 52) enthält Hinweise zur direkten Bundessteuer sowie zur Verrechnungssteuer, nicht aber unmittelbar zu den Staats- und Gemeindesteuern.

In steuerlicher Hinsicht ist zwischen den Folgen bei der Genossenschaft und den Genossenschaf tern zu unterscheiden.

### Staats-/Gemeindesteuern

Eine verbindliche Auskunft durch die zuständige Behörde ist im Vorgang zu konkreten Massnahmen, wie erwähnt, zweckmässig. Es ist nicht von einer einheitlichen Praxis an allen Kantonen auszugehen. Die Steuerneutralität auf Stufe Genossenschaft bzw. Genossenschaft und Genossenschaftlern mag insbesondere zugestanden werden, wenn die Überführung von einer Rechtsform in eine andere bei kontinuierlichen Verhältnisse betont wird (Übergang des gesamten Genossenschaftsvermögens, Beibehaltung der bisherigen Buchwerte, gleiche Zwecksetzung, grundsätzlich gleicher Mitgliederbestand; fehlender Anspruch der Vereinsmitglieder auf das Vereinsvermögen) oder die Zuwendung an einen (zweckidentischen) Verein als abzugsfähige Spende betrachtet wird.

### Direkte Bundessteuer

Das Kreisschreiben Nr. 5 der Eidg. Steuerverwaltung lässt bei bestimmten Sachverhalten die steuerneutrale Umstrukturierung zu. Werden die Erfordernisse einer steuerneutralen Umstrukturierung bejaht, werden vorhandene stille Reserven nicht zu steuerbarem Gewinn der aufzulösenden Genossenschaft und die Reserven bilden möglicherweise keinen Anknüpfungspunkt für einen steuerlichen Zugriff bei den Genossenschaftlern.

Da die Staats-/Gemeindesteuern grundsätzlich nach denselben Grundsätzen zu beurteilen sind wie die direkte Bundessteuer kann auf die vorigen Ausführungen verwiesen werden.

### Verrechnungssteuer

Entscheidend bei der Verrechnungssteuer ist die Frage, ob die Genossenschaft Anteilscheine ausgegeben hat. Massgebend ist dabei der Handelsregistereintrag und bei Fehlen eines solchen das Vorhandensein einer statutarischen Grundlage für Anteilscheine. Ist von einem fehlenden Anteilscheinkapital auszugehen, so kann keine Verrechnungssteuer geschuldet sein (aus Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG) und es ist auch nicht das Formular 7 der Eidg. Steuerverwaltung auszufüllen.

Ist von einem gegebenen Anteilscheinkapital auszugehen, so wird die Eidg. Steuerverwaltung eine steuerneutrale Umstrukturierung für die Verrechnungssteuer verneinen (Kreisschreiben Nr. 5, Seite 52 Ziffer 4.2.3.4).

Die Steuerpflicht ist zu erfüllen indem einerseits unaufgefordert das Formular 7 der Eidg. Steuerverwaltung ausgefüllt wird (sog. Selbstveranlagung) und andererseits die Steuer von 35% auf jenem Betrag innert 30 Tagen abgeliefert wird, der nicht Rückzah-

lung von früher einbezahltem Anteilscheinkapital ist (Art. 5 Abs. 1bis VStG). Steuerpflichtig ist die Genossenschaft. Die verspätete Zahlung löst einen Verzugszins von 5% aus. Die Steuer ist auf die Genossenschafter zu überwälzen. Es dürfen mithin nur 65% des Liquidationsüberschusses (= Betrag, der das Anteilscheinkapital übersteigt) zur Auszahlung gelangen. Zusammen mit dem Formular 7 ist der Eidg. Steuerverwaltung eine Liste der Genossenschafter (inkl. Anteil am jeweiligen Anteilscheinkapital), die Jahresrechnungen der letzten Jahre, die Liquidationsbilanz sowie die Statuten zuzustellen. Die erwähnte Verrechnungssteuerpflicht ist auch zu bejahen, wenn mit der Auflösung der Genossenschaft gleichzeitig entschieden wird das Genossenschaftsvermögen auf einen Verein zu übertragen oder wenn das Anteilscheinkapital im Hinblick auf die Umwandlung in einen Verein vor der Liquidation der Genossenschaft zurückbezahlt wird. Ein besondere Fall liegt vor, wenn nicht alle Anteilscheininhaber bekannt sind und die Genossenschaft öffentlich durch Publikation nach den Inhabern sucht. In diesem Fall ist auf diesen Umstand im Protokoll über die Auflösung der Genossenschaft unbedingt hinzuweisen und aus Gründen der Vorsicht mit der Eidg. Steuerverwaltung Verbindung aufzunehmen. Möglicherweise ist in diesem Sonderfall weder das Formular 7 auszufüllen, noch die Verrechnungssteuer abzuführen.

Die von der Gesellschaft abgelieferte Verrechnungssteuer kann von den Genossenschaffern zurückgefordert werden. Für einen Laien gilt der Verein als Empfänger des „Genossenschaftsvermögens“. Das Steuerrecht verfolgt eine andere Betrachtungsweise und sieht die einzelnen Genossenschafter anteilmässig als Empfänger an! Diese haben den Betrag, der den Nominalwert des Anteilscheins übersteigt, im Wertschriftenverzeichnis als Kapitalertrag und damit Einkommen aus Genossenschaft zu deklarieren (Beispiel: Anteil eines Genossenschaffers am Liquidationserlös CHF 1'300; Anteilschein 1'000; von der Genossenschaft erhalten CHF 1'195 (= 1'000 + 65% von 300); zu deklarieren CHF 300). Andernfalls droht im ungünstigen Fall ein Steuerhinterziehungsverfahren.

Mögliche Varianten: Im Grundsatz sind steuerlich drei Varianten denkbar.

- a) Es treten überhaupt keine Steuerfolgen auf. Dies ist der Fall, wenn
- der Kanton die Steuerneutralität für Staats-/Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer bestätigt und
  - auf Stufe Bund keine Verrechnungssteuerpflichten bestehen. Letzteres ist anzuneh-

men, wenn überhaupt kein registerrechtliches bzw. statuarisches Anteilscheinkapital gegeben ist.

b) Es sind Pflichten bei der Verrechnungssteuer zu erfüllen. Dies ist der Fall, wenn

- der Kanton die Steuerneutralität für Staats-/Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer bestätigt und
- zumindest das Formular 7 der Eidg. Steuerverwaltung auszufüllen ist. Dies ist der Fall, wenn das Anteilscheinkapital nach Begleichung aller Verbindlichkeiten nicht grösser ist als das vorhandene Genossenschaftsvermögen.

oder

das Formular 7 der Eidg. Steuerverwaltung auszufüllen und die Verrechnungssteuer geschuldet ist. Dies ist der Fall, wenn das Genossenschaftsvermögen (nach Begleichung aller Verbindlichkeiten) grösser ist als das Anteilscheinkapital.

c) Der Sachverhalt hat bei den ordentlichen Steuern (Bund, Kanton/Gemeinde) sowie der Verrechnungssteuer Auswirkungen. Dies ist der Fall, wenn

- die Gewinnbesteuerung bei der Genossenschaft auf den stillen Reserven und / oder bei den Genossenschaftern ein Kapitalertrag (Einkommen) angenommen wird.
- die Verrechnungssteuer geschuldet ist (wie Variante b).

#### 4. Musterunterlagen

Es stehen die folgenden Musterunterlagen zur Verfügung:

- Einladung zur Generalversammlung der Genossenschaft
- Protokoll zur Generalversammlung der Genossenschaft (Auflösungsprotokoll)
- Merkblatt Vereinsgründung
- Einladung zur Gründungsversammlung des Vereins
- Statuten des Vereins
- Kommentar zu den Vereinsstatuten
- Protokoll der Beschlüsse zur Gründungsversammlung des Vereins
- Spezialvollmacht zur Vertretung eines Gründungsmitgliedes
- Checkliste Aufgaben des Liquidators einer Genossenschaft

### 5. Löschung der Genossenschaft im Handelsregister / Eröffnungsbilanz des Vereins

Ohne die Einhaltung der beschriebenen steuerlichen Schritte wird die Genossenschaft im Handelsregister nicht gelöscht werden können. Es bedarf der Zustimmung der Steuerbehörden (vgl. Art. 171 DBG).

Der Verein ist wie die Genossenschaft ein Steuersubjekt, und zwar auch dann, wenn dieser im Handelsregister nicht eingetragen ist und unabhängig davon, ob die Steuerneutralität (Staats- und Gemeindesteuer; direkte Bundessteuer) bejaht oder verneint wird. Im Hinblick auf die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Genossenschaft und Verein ist den kantonalen Steuerbehörden nach Gründung eine „Eröffnungsbilanz“ einzureichen (vgl. Art. 79 Abs. 3 DBG).

### 6. Eventuell: Statutenänderung

#### (Traktandum 4 des Auflösungsprotokolls)

Um das Genossenschaftsvermögen dem neu zu gründenden Verein zu erhalten, bieten sich zwei Varianten an:

a) Die Statuten werden vor Beschlussfassung über die Auflösung der Genossenschaft in dem Sinne angepasst, als die Genossenschafter keinen Anspruch auf den Liquidationserlös haben.

b) Die Generalversammlung fasst einen Beschluss, wonach der Liquidationsüberschuss vollumfänglich dem zu gründenden Verein übertragen wird.

Bei beiden Varianten ist Einstimmigkeit anzustreben. 2/3 der Genossenschafter oder gemäss Statuten allenfalls mehr müssen zustimmen. Genossenschafter, die nicht einverstanden sind, können den Beschluss beim Richter anfechten.

Wird die zweite Variante gewählt, so ist Traktandum 4 in der Einladung und im Protokoll zu löschen und nur der Übertragungsbeschluss gemäss Ziffer 6.5 des Protokolls zu fällen.

Die gewählte Vorgehensweise ist bei Einholung einer verbindlichen Auskunft anzugeben.

### 7. Eventuell: Entschädigungslose Aufhebung der Anteilscheine mit Verzicht auf die Rückzahlung

#### (Traktandum 5 des Auflösungsprotokolls)

Mit der Überführung von einer Genossenschaft in einen Verein ist ein einschneidender Wechsel verbunden. Werden die Musterstatuten für den Verein verwendet, so haben die Vereinsmitglieder insbesondere bei Austritt, Ausschluss oder Auflösung des Vereins

grundsätzlich keinen Anspruch auf das Vereinsvermögen.

Wenn bei der bisherigen Genossenschaft jedoch Anteilscheine ausgegeben wurden, so besteht bei der Liquidation grundsätzlich ein Anspruch der Genossenschafter auf Rückerstattung der einbezahlten Genossenschaftsanteile. Dies natürlich nur, soweit nach Tilgung sämtlicher Schulden noch Genossenschaftsvermögen vorhanden ist.

Nach den bisherigen Erfahrungen dürfte die Ausgangslage bei vielen Genossenschaften nicht ganz klar sein. Die Ausgabe von Anteilscheinen kann uneinheitlich und nicht konsequent erfolgt sein, langjährige Genossenschafter verfügen über Anteile, Neumitglieder vielleicht nicht. Für diesen Fall hat eine Bereinigung der Statuten vor Beschlussfassung über die Auflösung der Genossenschaft zu erfolgen. Denkbar sind (a) eine Rückzahlung der bestehenden Anteilscheine, (b) entschädigungslose Aufhebung der Anteilscheine mit Verzicht auf die Rückzahlung (siehe Traktandum 4) oder (c) deren Beibehaltung. Letzteres ist nicht zu empfehlen. Das Vereinsrecht kennt Ansprüche der Mitglieder am Vereinsvermögen grundsätzlich nicht (Art. 73 Abs. 1 ZGB).

Bei einer entschädigungslosen Aufhebung ist Einstimmigkeit des Beschlusses anzustreben. Ansonsten ist eine Anfechtung des Beschlusses durch benachteiligte Genossenschafter möglich.

#### 8. Auflösung der Genossenschaft, Wahl des Liquidators

Die Anmeldung der Auflösung beim zuständigen Handelsregisteramt setzt die Bestimmung eines Liquidators voraus. Am einfachsten ist es ein bereits zeichnungsberechtigtes Mitglied des Vorstandes zum Liquidator zu bestimmen. Der Vorstand muss weiterhin aus zumindest 3 Mitgliedern bestehen (Art. 894 Abs. 1 OR). Entweder ist die betreffende Person an der Generalversammlung anwesend und nimmt die Wahl an, was zu protokollieren ist, oder es ist eine schriftliche Zustimmungserklärung der Handelsregisteranmeldung beizufügen.

#### 9. Zur Liquidationsphase

Siehe dazu die besondere Checkliste über die Aufgaben des Liquidators. Steuerliche Aspekte sind dabei nicht zu vernachlässigen.

Checkliste Aufgaben des Liquidators einer Genossenschaft