

HANNES MERTL
Diplom-Betriebswirt (FH)
Steuerberater

HOLGER HUNSEDER
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

ALEXANDER GUGGEMOS
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

DR. REINER KAPPLER
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

MARKUS GUN
Master of Science
Steuerberater

PROF. DR. WINFRIED SCHWARZMANN
Diplom-Ökonom
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

PROF. DR. HARTMUT L. SCHWAB
Diplom-Ökonom
Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht

Weitere Informationen zu unserer Kanzlei finden Sie auf www.swmp.eu // **IHRE ZIELE WERDEN ZU UNSEREN.**

Merkblatt

Auflösung, Liquidation und Beendigung einer GmbH

Inhalt

1 Begriffe rund um das Ende einer GmbH

2 Auflösung

2.1 Auflösungsgründe

2.2 Rechtsfolgen

2.3 Wirkungen der Auflösung

3 Liquidation

3.1 Liquidatoren: Bestellung, Abberufung, Anmeldung

3.2 Abwicklung der GmbH i.L. durch die Liquidatoren

4 Vollbeendigung

5 Rechnungslegung

5.1 Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft

5.2 Liquidationseröffnungsbilanz

5.3 Laufende Rechnungslegung während der Liquidation

5.4 Liquidationsschlussbilanz

5.5 Liquidationsschlussrechnung

6 Liquidationsbesteuerung

6.1 Ertragsteuerliche Aspekte bezüglich der GmbH i.L.

6.2 Ertragsteuerliche Aspekte bezüglich der Gesellschafter

6.3 Umsatzsteuerliche Aspekte

1 Begriffe rund um das Ende einer GmbH

Eine GmbH wird in der Regel auf unbestimmte Zeit errichtet, allerdings kann sie aus gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglich bestimmten Gründen auch aufgelöst werden. Dabei kann die Auflösung je nach Einzelfall auf Initiative der Gesellschafter, eines Dritten oder, wenn der Gesellschaftsvertrag dies vorsieht, auch automatisch erfolgen.

Die Auflösung der GmbH bewirkt aber typischerweise nicht ihr Erlöschen, sondern lediglich die Beendigung der werbenden Tätigkeit. An die Auflösung der GmbH schließt sich regelmäßig das Liquidationsverfahren an, sofern noch Gesellschaftsvermögen vorhanden ist.

Ohne Liquidation erlischt die GmbH, wenn sie vermögenslos geworden ist. Möglich ist auch die Umwandlung einer GmbH in eine andere Rechtsform nach dem Umwandlungsgesetz, wobei das Vermögen auf den neuen Rechtsträger übergeht. Liegt ein Insolvenzeröffnungsgrund vor und wird infolgedessen ein Insolvenzverfahren eröffnet, so tritt dieses an die Stelle des Liquidationsverfahrens.

Die Beendigung einer GmbH erfolgt damit in **drei aufeinander aufbauenden Stufen**, auf die nachfolgend eingegangen wird:

- Auflösung
- Liquidation (Abwicklung)
- Vollbeendigung

2 Auflösung

2.1 Auflösungsgründe

Die Auflösung einer GmbH setzt voraus, dass ein Auflösungsgrund vorliegt. Die Gründe, die hierfür in Betracht kommen, sind hauptsächlich im **GmbH-Gesetz** geregelt. Folgende Sachverhalte, die eine Auflösung begründen können (sogenannte **Auflösungsstatbestände**), werden dort definiert:

- Ablauf der im Gesellschaftsvertrag bestimmten Zeit
- Gesellschafterbeschluss mit qualifizierter Mehrheit von 3/4 der abgegebenen Stimmen, sofern gesellschaftsvertraglich nichts Abweichendes geregelt ist
- gerichtliches Urteil infolge einer Auflösungsklage oder rechtskräftiger Verwaltungsakt
- Eröffnung des Insolvenzverfahrens
- rechtskräftiger Beschluss, durch den die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird
- rechtskräftige Verfügung des Registergerichts, durch die ein Mangel des Gesellschaftsvertrags festgestellt wird

- Löschung der Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit

Weitere gesetzliche Auflösungsgründe sind etwa eine erfolgreiche Nichtigkeitsklage oder eine Amtslöschung, die bei Vorliegen der Voraussetzungen einer Nichtigkeitsklage erfolgen kann. Dann finden zwecks Abwicklung der Gesellschaft die für die Auflösung geltenden Vorschriften entsprechende Anwendung.

Im **Gesellschaftsvertrag** können weitere Auflösungsgründe bestimmt werden wie etwa

- der Wegfall einer behördlichen Genehmigung,
- der Wegfall eines Patents,
- der Tod eines Gesellschafters oder
- die Kündigung eines Gesellschafters.

Obgleich es an einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung fehlt, ist überdies eine **GmbH, die sämtliche Anteile als eigene Anteile hält**, wegen Verstoßes gegen das Verbot der Keimann-GmbH aufzulösen.

2.2 Rechtsfolgen

Liegt solch ein Auflösungsgrund vor, ist die GmbH grundsätzlich zu diesem Zeitpunkt aufgelöst. Die Auflösung ist unverzüglich zur Eintragung ins **Handelsregister** anzumelden, was aber nur deklaratorische - das heißt feststellende - Wirkung hat. Die Anmeldung ist durch die Liquidatoren vorzunehmen (siehe Punkt 3.1). Sie ist unterzeichnet und elektronisch in notariell beglaubigter Form zum Handelsregister einzureichen.

2.3 Wirkungen der Auflösung

Eine aufgelöste GmbH besteht dennoch weiterhin als **juristische Person und Handelsgesellschaft**. Lediglich der werbende Zweck der Gesellschaft ist mit der Auflösung beendet.

Die aufgelöste GmbH bezweckt die **Abwicklung der Gesellschaft**, also etwa die

- Beendigung schwebender Geschäfte,
- Befriedigung der Gläubiger,
- Auflösung von Arbeitsverhältnissen,
- Veräußerung von Unternehmensteilen und
- Aufteilung des verbleibenden Vermögens unter den Gesellschaftern.

Die Abwicklung erfolgt im Rahmen des mit der Auflösung beginnenden Liquidationsverfahrens.

Die **Rechts-, Partei- und Grundbuchfähigkeit** der aufgelösten GmbH besteht fort. Unverändert bleiben auch die Rechtsverhältnisse zu Dritten sowie die Steuerpflicht der Gesellschaft. Gleiches gilt nach überwiegender Ansicht für eine bereits vor der Auflösung erteilte Prokura oder Handlungsvollmacht.

In die **Firmierung** ist ein Zusatz aufzunehmen, der auf die Abwicklung hindeutet, etwa „i.L.“. Dass sich die Gesellschaft nunmehr in Liquidation befindet, ist auch auf den Geschäftsbriefen anzugeben.

Mit der Auflösung enden nach überwiegender Ansicht geschlossene **Unternehmensverträge** automatisch.

Auf steuerliche Aspekte im Zusammenhang mit der Auflösung und Liquidation wird unter Punkt 6 eingegangen.

3 Liquidation

Während im Insolvenzverfahren der Insolvenzverwalter die Abwicklung durchführt, erfolgt bei der gesellschaftsrechtlichen Liquidation die Abwicklung durch die Liquidatoren der Gesellschaft.

3.1 Liquidatoren: Bestellung, Abberufung, Anmeldung

Mit der Auflösung der Gesellschaft werden die Geschäftsführer (sogenannte **geborene Liquidatoren**) zu den ersten Liquidatoren, es sei denn, im Gesellschaftsvertrag oder einem Gesellschafterbeschluss wurde eine abweichende Regelung getroffen. Dann werden sogenannte **gekorene Liquidatoren** eingesetzt. Auf Antrag von Gesellschaftern, deren Geschäftsanteile mindestens 1/10 des Stammkapitals entsprechen, können die Liquidatoren aus wichtigem Grund auch **gerichtlich bestellt** werden.

Damit jemand Liquidator werden kann, muss er bestimmte persönliche **Voraussetzungen** erfüllen, die in der Anmeldung garantiert werden müssen (z.B. das keine straf-, gewerbe- oder berufsrechtlichen Gründe gegen die Einsetzung sprechen). Als Liquidator kommen nicht nur natürliche Personen in Betracht: Auch juristische Personen oder Personenhandelsgesellschaften können zu Liquidatoren bestellt werden.

Liquidatoren können durch Gesellschafterbeschluss oder aber durch das Gericht unter den gleichen Voraussetzungen wie bei der Bestellung abberufen werden.

Die Liquidatoren müssen sich und ihre Vertretungsbefugnis - ebenso wie jeden Wechsel der Liquidatoren und jede Änderung ihrer Vertretungsbefugnis - zur **Eintragung ins Handelsregister** anmelden.

3.2 Abwicklung der GmbH i.L. durch die Liquidatoren

Die Liquidatoren müssen zunächst die **Auflösung** der Gesellschaft in den Gesellschaftsblättern (in der Regel im elektronischen Bundesanzeiger) **bekanntmachen** und in dieser Bekanntmachung zugleich die Gläubiger auffordern, sich bei der Gesellschaft zu melden (**Gläubigeraufruf**).

Für den Beginn der Liquidation haben die Liquidatoren eine **Liquidationseröffnungsbilanz** sowie einen Bericht aufzustellen, der die Eröffnungsbilanz erläutert (zu weiteren Einzelheiten siehe Punkt 5.2).

Als **allgemeine Aufgaben** müssen die Liquidatoren, die die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich vertreten,

- die laufenden Geschäfte beenden,
- die Verpflichtungen der aufgelösten Gesellschaft erfüllen,
- die Forderungen derselben einziehen und
- das Vermögen der Gesellschaft in Geld umsetzen.

Mit der erwähnten Beendigung laufender Geschäfte ist die Beendigung der gesamten allgemeinen Geschäftstätigkeit gemeint. Dies beinhaltet etwa die Auflösung von Dauerschuldverhältnissen. Sind aber etwa geschlossene Verträge der Gesellschaft noch nicht vollständig erfüllt, dürfen Leistungen zur Erfüllung derselben erbracht werden. Auch können die Liquidatoren zur Beendigung schwebender Geschäfte neue Geschäfte eingehen.

Arbeitsverhältnisse müssen wirksam gekündigt werden. Die Einstellung des Geschäftsbetriebs aufgrund der Liquidation ist ein innerbetrieblicher Grund, der die betriebsbedingte Kündigung rechtfertigt.

Die Liquidatoren müssen zwar grundsätzlich alle Forderungen der Gesellschaft einziehen, Ansprüche gegen die Gesellschafter sind jedoch nur insoweit geltend zu machen, als dies im Hinblick auf den Abwicklungszweck notwendig ist.

Die „Versilberung“ sämtlicher Aktiva der Gesellschaft, die sogar durch einen Unternehmensverkauf erfolgen kann, gehört zu den wichtigsten Aufgaben der Liquidatoren bei der Abwicklung. Dadurch werden einerseits Mittel für die Schuldentilgung erlangt., andererseits dient die **Umsetzung des Gesellschaftsvermögens** dazu, die Vermögensverteilung unter den Gesellschaftern vorzubereiten. Eine Verpflichtung der Liquidatoren zur Umsetzung des Gesellschaftsvermögens in Geld besteht jedoch nur, soweit dies notwendig ist, um die erforderlichen Mittel für die Befriedigung der Gläubiger bereitzustellen. Die Gesellschafter können auch eine reale Verteilung der zum Liquidationsschlussvermögen gehörenden Gegenstände beschließen, was deren „Versilberung“ unnötig macht.

Nach Beendigung der laufenden Geschäfte, der Einziehung aller Forderungen, der Befriedigung aller Verbindlichkeiten oder deren Sicherstellung (Hinterlegung oder Sicherheitsleistung) sowie nach Ablauf des sogenannten **Sperrjahres** haben die Liquidatoren eine **Liquidationsschlussbilanz** aufzustellen, aus der sich das zur Verteilung bestimmte Gesellschaftsvermögen unter Be-

rücksichtigung der restlichen Aufwendungen ergibt. Das Sperrjahr beginnt mit dem Gläubigeraufruf.

Wenn das Gesellschaftsvermögen vollständig verteilt wurde, die Liquidatoren ihre Aufgaben erfüllt haben und außerdem das Sperrjahr abgelaufen ist, ist die Liquidation beendet. Dann müssen die Liquidatoren den **Schluss der Liquidation zur Eintragung ins Handelsregister anmelden**. Darüber hinaus haben sie dafür zu sorgen, dass nach Beendigung der Liquidation die Bücher und Schriften der Gesellschaft für die Dauer von zehn Jahren einem der Gesellschafter oder einem Dritten in Verwahrung gegeben werden.

4 Vollbeendigung

Die Gesellschaft ist nach überwiegender Ansicht voll beendet, wenn

- die Liquidation abgeschlossen und
- ihre Löschung im Handelsregister eingetragen ist.

Sofern sich allerdings nach Löschung der Gesellschaft herausstellt, dass im Zeitpunkt der Löschung noch Gesellschaftsvermögen vorhanden war oder noch andere Abwicklungsmaßnahmen nötig sind, muss eine sogenannte Nachtragsliquidation durchgeführt werden. Jeder Gesellschafter, Rechtsnachfolger eines Gesellschafters oder nicht befriedigter Gläubiger der GmbH kann die Nachtragsliquidation beantragen.

5 Rechnungslegung

5.1 Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft

Die Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft ist auf den Tag vor der Verwirklichung des Auflösungsstatbestands aufzustellen. Dies gilt - obgleich eine diesbezügliche Regelung im GmbH-Gesetz fehlt - auch dann, wenn die Auflösung nicht mit dem üblichen Bilanzstichtag zusammenfällt. Die Aufstellung der Schlussbilanz der werbenden GmbH ist für die Ermittlung der fortgeführten Buchwerte zum Auflösungsstichtag notwendig und wird auch von der Rechtsprechung gefordert.

5.2 Liquidationseröffnungsbilanz

Wie bereits erwähnt, haben die Liquidatoren für den Beginn der Liquidation eine Liquidationseröffnungsbilanz sowie einen die Eröffnungsbilanz erläuternden Bericht aufzustellen. Über die Feststellung der Liquidationseröffnungsbilanz beschließen die Gesellschafter.

Für die Liquidationseröffnungsbilanz und den erläuternden Bericht sind die **Vorschriften über den Jahresabschluss** entsprechend anzuwenden. Die Liquidationseröffnungsbilanz ist grundsätzlich innerhalb von drei Monaten auf den Tag der Auflösung zu erstellen.

Der **erläuternde Bilanzbericht** tritt an die Stelle von Anhang und Lagebericht und muss Erläuterungen zur

Bilanz in Anlehnung an die Anhangangaben enthalten. Er sollte zudem auch der Lage der Gesellschaft Rechnung tragen, da die folgenden Jahresabschlüsse während der Liquidation um einen Lagebericht zu ergänzen sind.

Die Liquidationseröffnungsbilanz sowie der erläuternde Bericht unterliegen bei mittelgroßen und großen Gesellschaften grundsätzlich der **Abschlussprüfung nach den** allgemeinen Regeln. Hiervon kann das zuständige Gericht jedoch befreien, wenn die Verhältnisse der Gesellschaft so überschaubar sind, dass eine Prüfung im Interesse der Gläubiger und der Gesellschafter nicht geboten erscheint.

Die Liquidationseröffnungsbilanz sowie der erläuternde Bericht sind darüber hinaus **offenzulegen** durch Einreichung beim elektronischen Handelsregister und Bekanntmachung im elektronischen Bundesanzeiger.

5.3 Laufende Rechnungslegung während der Liquidation

Die GmbH i.L. bleibt zur Führung von Büchern und zur Rechnungslegung verpflichtet. Die für werbende Gesellschaften bestehenden Regeln bleiben anwendbar, soweit sich aus dem Wesen der Liquidation nichts anderes ergibt.

Die GmbH i.L. muss daher während des Liquidationsverfahrens zum Ende eines jeden Wirtschaftsjahres einen **Jahresabschluss** (Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung) aufstellen. Zudem ist für jede GmbH ein **Lagebericht** aufzustellen, nach dem Gesetzeswortlaut unabhängig von der Größe. Strittig ist, ob es sich hierbei um ein redaktionelles Versehen des Gesetzgebers handelt, da somit auch kleine Kapitalgesellschaften, die ansonsten nicht zur Erstellung eines Lageberichts verpflichtet sind, im Liquidationsfall erstmals dazu verpflichtet werden. Die Jahresabschlüsse und Lageberichte während des laufenden Liquidationsverfahrens unterliegen - vorbehaltlich einer gerichtlichen Befreiung (siehe Punkt 5.2) - der **Abschlussprüfung** und sind darüber hinaus nach den allgemeinen Regeln **offenzulegen**.

5.4 Liquidationsschlussbilanz

Sind die Voraussetzungen für die Verteilung des Gesellschaftsvermögens geschaffen, müssen die Liquidatoren, wie unter Punkt 3.2 bereits angesprochen, eine Liquidationsschlussbilanz erstellen. Aus ihr ergibt sich das **zur Verteilung bestimmte Vermögen** unter Berücksichtigung der **verbleibenden Aufwendungen**.

Die Pflicht zur Aufstellung einer Liquidationsschlussbilanz ist zwar im GmbH-Gesetz nicht ausdrücklich vorgesehen. Sie ergibt sich aber aus § 242 Abs. 1 Handelsgesetzbuch, wonach ein Kaufmann für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen Abschluss aufzustel-

len hat, in dem er das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellt. Die Liquidationsschlussbilanz muss durch eine Gewinn- und Verlustrechnung für den restlichen Abwicklungszeitraum sowie einen Erläuterungsbericht ergänzt werden.

5.5 Liquidationsschlussrechnung

Neben der Liquidationsschlussbilanz müssen die Liquidatoren eine sogenannte Schlussrechnung erstellen. Dabei handelt es sich um eine rein **interne** Rechnungslegung, auf deren Grundlage die Gesellschafter über die Entlastung der Liquidatoren beschließen. In der Schlussrechnung ist über den Liquidationsverlauf zu berichten und die Abrechnung des nach der Liquidationsschlussbilanz zu verteilenden Vermögens zu dokumentieren. Hinsichtlich der Erstellung der Schlussrechnung müssen die Liquidatoren weder Form- noch Verfahrensvorschriften beachten.

6 Liquidationsbesteuerung

Zu unterscheiden sind steuerliche Aspekte bezüglich der GmbH und bezüglich der Gesellschafter.

6.1 Ertragsteuerliche Aspekte bezüglich der GmbH i.L.

6.1.1 Körperschaftsteuer

Die aufgelöste GmbH ist weiterhin körperschaftsteuerpflichtig. Die Gesellschaft versteuert den im Abwicklungszeitraum erzielten Gewinn.

Der Abwicklungszeitraum beginnt mit der Auflösung und endet mit dem Abschluss der Liquidation. Während dieses Zeitraums finden keine Körperschaftsteuerveranstaltungen statt. Anstelle dessen wird der gesamte Abwicklungszeitraum zusammengefasst. Zu beachten ist aber, dass der Besteuerungszeitraum drei Jahre nicht übersteigen soll.

Zur Ermittlung des Abwicklungserfolgs ist das sogenannte **Abwicklungsendvermögen dem Abwicklungsanfangsvermögen** gegenüberzustellen. Das Abwicklungsendvermögen ist das zu verteilende Vermögen, vermindert um steuerfreie Vermögensmehrungen, die der GmbH i.L. im Abwicklungszeitraum zugeflossen sind. Das Abwicklungsanfangsvermögen ist das Betriebsvermögen, das am Schluss des Wirtschaftsjahres vor der Auflösung der Veranlagung zur Körperschaftsteuer zugrunde gelegt wurde.

Der steuerpflichtige Liquidationsgewinn unterliegt einer Körperschaftsteuer in Höhe von 15 %.

6.1.2 Gewerbesteuer

Auch die Gewerbesteuerpflicht der GmbH erlischt durch die Auflösung nicht, sondern bleibt bis zum Ende der Abwicklung bestehen. Der Gewerbeertrag, der für den

ganzen Abwicklungszeitraum ermittelt wird, ist auf die Jahre dieses Zeitraums zu verteilen.

6.1.3 Ertragsteuerliche Organschaft

Wie bereits erwähnt, enden nach umstrittener, aber herrschender Meinung mit Auflösung der Gesellschaft etwaige Unternehmensverträge, zu welchen auch ein Gewinnabführungsvertrag zählt. Dieser aber ist unter anderem Voraussetzung für eine ertragsteuerliche Organschaft, bei welcher eine rechtlich selbständige juristische Person steuerlich in ein herrschendes Unternehmen eingegliedert wird. Geht man davon aus, dass mit Auflösung der GmbH ein geschlossener Gewinnabführungsvertrag automatisch beendet ist, so bedeutet die Auflösung damit auch die Beendigung einer bis dahin bestehenden ertragsteuerlichen Organschaft.

6.2 Ertragsteuerliche Aspekte bezüglich der Gesellschafter

Zu bemerken ist zunächst, dass es sich bei Liquidationszahlungen des Abwicklungsendvermögens, die die Gesellschaft an die Gesellschafter leistet,

- entweder um **Kapitalerträge** (Zahlungen aus Gewinnrücklagen)
- oder um **Kapitalrückzahlungen** (Zahlungen aus dem Nennkapital oder steuerlichen Einlagekonto) handeln kann.

Durch die steuerliche Erfassung der Kapitalerträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen oder als Einkünfte aus Gewerbebetrieb wird sichergestellt, dass thesaurierte Gewinne (offene Rücklagen) und stille Reserven im Vermögen der Gesellschaft besteuert werden. Den Kapitalrückzahlungen kommt die Funktion eines Veräußerungspreises zu, der bei der Liquidation der Gesellschaft fehlt. Sie sind daher - je nachdem, ob es sich um Anteile im Privat- oder Betriebsvermögen handelt - den Anschaffungskosten oder dem Buchwert der Anteile gegenüberzustellen, woraus sich dann entweder ein Auflösungsgewinn oder -verlust ergibt.

Hinweis

Wie die Kapitalerträge zu besteuern und die Kapitalrückzahlungen steuerlich zu erfassen sind, ist äußerst komplex und hängt unter anderem von folgenden Parametern ab:

- Anteile im Privat- oder Betriebsvermögen
- Höhe der Beteiligungsquote
- Anteilseigner natürliche oder juristische Person

Eine Darstellung der Details wäre aufgrund der Komplexität zu umfangreich. Gerne nehmen wir uns Ihres Falls persönlich an.

6.3 Umsatzsteuerliche Aspekte

Die aufgelöste GmbH ist weiterhin **Unternehmerin**. Damit kann sie weiterhin umsatzsteuerpflichtige Umsät-

ze tätigen und bleibt vorsteuerabzugsberechtigt. Hinsichtlich der Erklärungsspflichten gelten die allgemeinen Regeln.

Die **Verteilung des Abwicklungsendvermögens** unter den Gesellschaftern ist nicht umsatzsteuerbar, weil es an einem Leistungsaustausch fehlt.

Ist die GmbH Organträger einer **umsatzsteuerlichen Organschaft**, so wird mit ihrer Auflösung die Organschaft beendet. Mit der Auflösung endet auch die aktive unternehmerische Tätigkeit des Organträgers, so dass das Abwicklungsunternehmen nicht durch Organgesellschaften gefördert werden kann und damit eine wirtschaftliche Eingliederung einer Organgesellschaft nicht mehr möglich ist.

Wir stehen Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: Oktober 2014

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.