

Merkblatt zur Liquidation einer GmbH

Auflösungsgründe und Auflösungsverfahren

Die Auflösungsgründe einer Kapitalgesellschaft können vielfältiger Art sein. In der Regel erfolgt die Auflösung durch gesonderten schriftlichen Beschluss der Gesellschafterversammlung (§ 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG). Vorbehaltlich anderer Regelungen im Gesellschaftsvertrag bedarf dieser Beschluss einer Mehrheit von 75 % der anwesenden Stimmen. Der Auflösungsbeschluss ist regelmäßig formlos möglich und bedarf keiner Begründung oder Rechtfertigung. Nur unter bestimmten Voraussetzungen (z. B. Wirksamwerden erst nach längerer Zeit) muss er als Satzungsänderung notariell beurkundet werden.

Der Auflösungsbeschluss hat ab dem vereinbarten Eintritt seiner Wirksamkeit die automatische Auflösung der Gesellschaft zur Folge. Hierbei kann es zweckmäßig sein, wegen des Erfordernisses der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz das Ende eines Geschäftsjahres zu bestimmen; ist kein Termin genannt, gilt der Tag der Beschlussfassung selbst als maßgeblich für die Auflösungswirkung. Der Auflösungszeitpunkt ist exakt festzulegen, da er maßgeblich für die steuerliche Gewinnermittlung ist (vgl. § 11 KStG). Ab dem Auflösungszeitpunkt firmiert die Gesellschaft mit dem Zusatz „i. L.“. Im Beschluss sollte ebenfalls geregelt sein, bei wem die Bücher und Schriften der Gesellschaft nach Beendigung der Abwicklung verwahrt werden (§ 74 GmbHG).

Weitere Auflösungsgründe können beispielsweise sein: Zeitablauf (§ 60 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG); gerichtliches Auflösungsurteil (§ 60 Abs. 1 Nr. 3 GmbHG); Eröffnung des Insolvenzverfahrens (§ 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG); Abweisung des Insolvenzantrags mangels Masse (§ 60 Abs. 1 Nr. 5 GmbHG); Verfügung des Registergerichts, z.B. wegen Satzungsmängeln oder Nichteinhaltung der Volleinzahlungspflicht nach §§ 144 a, b FGG (§ 60 Abs. 1 Nr. 6 GmbHG) oder aufgrund sonstiger registeraufsichtlicher Befugnisse (vgl. §§ 142, 144 FGG, 37 HGB); Sitzverlegung in das Ausland, Erwerb aller Geschäftsanteile durch die GmbH oder die Vereinbarung bestimmter Kündigungsklauseln im Gesellschaftsvertrag mit der Folge der Auflösung.

Die aufgelöste Gesellschaft besteht fort. Auflösung bedeutet also nicht, dass die Existenz der GmbH aufhört, sondern nur eine Änderung des Gesellschaftszwecks. Diese ist nunmehr nicht mehr auf die werbende Teilnahme am Wirtschaftsverkehr gerichtet, sondern auf die Abwicklung des Gesellschaftsvermögens, d. h. die Versilberung der Aktiva, Begleichung der Verbindlichkeiten und Verteilung eines etwaigen Überschusses. Erst nach vollständiger Abwicklung ist die Gesellschaft beendet und kann im Handelsregister gelöscht werden. Die zeitliche Reihenfolge des Lebensendes einer Gesellschaft ist also: Auflösung – Abwicklung – Vollbeendigung – Löschung. Nur ausnahmsweise können diese Stadien zusammen fallen, nämlich bei Löschung der Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit durch das Register-gericht gemäß § 394 FamFG (§ 60 Abs. 1 Nr. 7 GmbHG).

Die Auflösung der Gesellschaft sowie die Bestellung der Liquidatoren mit Vertretungsmacht sind zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden (§ 65 Abs. 1 GmbHG). Anmeldeverpflichtet sind nach § 78 GmbHG i.d.R. die Liquidatoren in vertretungsberechtigter Zahl, nicht die Geschäftsführer, deren Amt bereits mit Eintritt des Auflösungsstatbestandes (z.B. des Beschlusses) geendet hat (anders nur bei konstitutiver Anmeldung einer Satzungsänderung). Mangels abweichender Regelungen in der Satzung oder im Gesellschafterbeschluss (dort können übrigens auch andere juristische Gesellschaften zum Liquidator bestellt werden!) sind allerdings die Liquidatoren mit den Geschäftsführern identisch (sogenannte „geborene Liquidatoren“). Gleichwohl sind die Versicherungen des Geschäftsführers gemäß §§ 67 Abs. 3, 66 Abs. 4 und 8 Abs. 3 GmbHG sowie auch die abstrakte Regelung der Vertretungsbefugnis durch den geborenen Liquidator erneut abzugeben. Die Anmeldepflicht entfällt nur dann, wenn die Auflösung von Amts wegen eingetragen wird (z. B. im Falle der Insolvenz). Eine beglaubigte Abschrift der Anmeldung ist dem nach § 20 AO zuständigen Finanzamt zuzuleiten (§ 54 EStDV).

Die Liquidatoren müssen die Auflösung einmal in den in der Satzung vorgesehenen Bekanntmachungsblättern (in der Regel also nur im Bundesanzeiger) bekanntmachen, verbunden mit der Aufforderung an die Gläubiger, sich bei der Gesellschaft zu melden (sogenannter Gläubigeraufruf). Diese Bekanntmachung ist von besonderer praktischer Bedeutung, da sie den Lauf des sogenannten Sperrjahres nach § 73 GmbHG in Gang setzt. Vor dessen Ablauf kann u. a. das Erlöschen nicht im Handelsregister verlautbart und mit der Verteilung des Vermögens nicht begonnen werden. Eine schuldhaft verzögerte Veröffentlichung kann die

Liquidatoren schadenersatzpflichtig machen (§ 71 Abs. 4, § 43 Abs. 1 GmbHG). Die kostenpflichtige Bekanntmachung erfolgt im Bundesanzeiger (bundesanzeiger.de). Sie müssen sich dafür einmalig auf der genannten Homepage registrieren lassen. Über der einmaligen Einstellungen im elektronischen Bundesanzeiger können Sie sodann eine „Vollzugsnachricht“ in PDF-Form abrufen, die bei der endgültigen Löschung der GmbH, die nach Ablauf des „Sperrjahrs“ über das Notariat durch Registeranmeldung herbeigeführt werden kann, mitvorgelegt werden müssen. Daher sind diese Veröffentlichungsnachweise gut aufzubewahren (für eine gewisse Zeit kann im elektronischen Bundesanzeiger auch über die genannte Website rückwirkend recherchiert werden)

Von der einmaligen Veröffentlichung kann nur dann ausnahmsweise abgesehen werden, wenn (kumulativ) nachweislich keinerlei zu verteilendes Schlussvermögen vorhanden ist, keine Ausschüttungen an Gesellschafter über einen ordentlichen Gewinnverteilungsplan erfolgt sind, keine Zahlungen auf Stammeinlagen ausstehen; keine Rechtsstreite anhängig sind; und keine Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit gegeben ist.

Die aufgelöste Gesellschaft kann grundsätzlich durch Gesellschafterbeschluss fortgesetzt werden. Voraussetzung hierfür ist jedoch unter anderem, dass noch nicht mit der Verteilung des Gesellschaftsvermögens begonnen wurde und der Auflösungsgrund beseitigt ist. Auch die Fortsetzung durch Beschluss ist zur Eintragung im Handelsregister anzumelden.

Die Abwicklung (Liquidation)

Während der Liquidation besteht die Gesellschaft mit geändertem Gesellschaftszweck, der nunmehr auf Abwicklung des Gesellschaftsvermögens gerichtet ist, fort. An die Stelle des Geschäftsführers treten die Liquidatoren, die für die ordnungsgemäße Abwicklung verantwortlich sind. Die Liquidation kann sich in der Praxis für einen längeren Zeitraum ziehen. Das einjährige Sperrjahr ist bei der GmbH regelmäßig die gesetzlich fixierte Mindestdauer der Liquidation, eine gleichzeitige Anmeldung der Auflösung und des Erlöschens vor Erfüllung der Veröffentlichungspflicht ist stets unzulässig. Ausnahmsweise ist die Anmeldung des Erlöschens vor Ablauf des Sperrjahres zulässig, wenn die GmbH nach Befriedigung aller Gläubiger kein Vermögen mehr besitzt; hierbei ist dem Registergericht der genannte Sachverhalt jedoch genau nachzuweisen.

Die Beendigung des Liquidatorenamtes erfolgt durch Abberufung der Gesellschafterversammlung, durch gerichtliche Entscheidung im Falle eines wichtigen Grundes oder durch Amtsniederlegung, die in Ermangelung entgegenstehender Satzungsregelungen grundsätzlich jeder Zeit möglich ist. Auch ein Wechsel im Liquidatorenamt ist in das Handelsregister einzutragen. Unabhängig von der formalen Stellung bleibt jedoch die vertragliche Vereinbarung mit der Gesellschaft (Anstellungsvertrag).

Zweck und Inhalt der Liquidation ist die Beendigung der laufenden Geschäfte mit dem Ziel, nach Erfüllung aller Verbindlichkeiten das verbleibende, nur noch in Geld bestehende Vermögen an die Gesellschafter zu verteilen. Insoweit beschreibt sich auch die Aufgabe der Liquidatoren (§ 70 GmbHG). Die Liquidatoren sind im Interesse der Gesellschaft an einer möglichst raschen Abwicklung einerseits und an einem möglichst hohen Endvermögen andererseits verpflichtet, hierbei haften sie für die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes.

Die Abwicklung der laufenden Geschäfte beinhaltet insbesondere die Einziehung der bestehenden Forderungen und die Erfüllung der bestehenden Verbindlichkeiten. Hierbei sind Dauerschuldverhältnisse in angemessener Zeit zu beenden und neue Geschäfte nur dann einzugehen, wenn dies den Abschluss der Liquidation nicht verzögert. Hauptinhalt der Liquidation ist jedoch die Versilberung des Vermögens, d. h. sämtliche Aktiva der Gesellschaft zu Geld zu machen. Dies dient sowohl dazu, die Gesellschafts-gläubiger befriedigen zu können, als auch die in bar zu erfüllende Vermögensverteilung im Interesse einer optimalen Werterhaltung der Substanz vorzubereiten. Gegebenenfalls sind Unternehmensveräußerungen oder Teilbetriebsveräußerungen unter weitest gehender Vermeidung der Zerschlagung von Vermögenswerten in Betracht zu ziehen. Auch der Verkauf von Aktiva an Gesellschafter ist bei einem angemessenen Preis unter entsprechender Dokumentation und Gleichbehandlung aller Gesellschafter zulässig. Im Innenverhältnis sichern sich die Liquidatoren in Zweifelsfällen, insbesondere bei besonders wertvollen Vermögensgegenständen, zweckmäßigerweise durch einen Gesellschafterbeschluss ab.

Während der Liquidation haben die Abwickler mit wenigen Ausnahmen die allgemeinen Regeln der Rechnungslegung der werbenden Gesellschaft einzuhalten. Insbesondere sind drei Dinge zu beachten (§ 71 GmbHG): Es ist neben den periodischen Jahresabschlüssen eine Liquidationseröffnungsbilanz mit Erläuterungsbericht aufzustellen, auf die die allgemeinen Vorschriften über Jahresabschlüsse mit gewissen Modifikationen bzgl. des Anlagevermögens anzuwenden sind; über die Rechnungslegung und die Entlastung der Liquidatoren beschließt die Gesellschafterversammlung. Auch die Fragen der Offenlegung und der Abschlussprüfung müssen berücksichtigt werden (§§ 316 ff., 325 ff. HGB).

Auch im täglichen Umgang sind Besonderheiten zu berücksichtigen: Auf allen Geschäftsbriefen, die an einen bestimmten Empfänger gerichtet werden, müssen neben den allgemeinen Positionen auch die Tatsache, dass die Gesellschaft sich in Liquidation befindet, alle Liquidatoren sowie – falls einschlägig – der Gesamtbetrag der ausstehenden Einlagen, wenn nicht alle in Geld zu leistenden Einlagen eingezahlt sind, angegeben werden (vgl. § 71 Abs. 5 GmbHG).

Die Gesellschafter haben einen gesetzlichen Anspruch auf Ausschüttung des nach Abwicklung verbliebenen Gesellschaftsvermögens im Verhältnis ihrer nominalen Geschäftsanteile (§ 72 GmbHG). Gläubiger sind hierbei diejenigen, die im Zeitpunkt der Vermögensverteilung Gesellschafter sind. Der Anspruch besteht dem Inhalt nach in einer Geldleistung, auf Teilung in Natur braucht sich der Gesellschafter grundsätzlich nicht einzulassen. Abweichungen durch Gesellschafterbeschluss sind zulässig. Die Verteilung des Gesellschaftervermögens darf erst erfolgen, wenn sowohl das Sperrjahr abgelaufen ist als auch bekannte Schulden entweder getilgt sind oder ihre Befriedigung sichergestellt ist (durch Hinterlegung oder Sicherheitsleistung). Neben der Sperrwirkung für die Auszahlung des Gesellschaftsvermögens liegt die Bedeutung des Sperrjahres in der Sicherung der bekannten Gesellschaftsgläubiger. Forderungen gegen die Gesellschaft sind zu begleichen, soweit sie unstreitig und fällig sind und der Gläubiger feststeht. Ist mit der Vermögensverteilung bereits begonnen und meldet sich später ein bisher unbekannter Gläubiger, muss sie unterbrochen werden. Nach Ablauf des Sperrjahres und Tilgung bzw. Sicherstellung aller bekannten Verbindlichkeiten, wird der Ausschüttungsanspruch der Gesellschafter fällig. Bei Ausschüttung unter Verstoß der vorstehenden Bestimmungen besitzt die Gesellschaft einen Anspruch gegen die Gesellschafter auf Rückerstattung des jeweils Empfangenen. Daneben bestehen Ansprüche der Gesellschaft gegen die Liquidatoren.

Ist das verwertbare Vermögen verteilt und sind keine Abwicklungsmaßnahmen erforderlich, ist die Abwicklung beendet. In der Regel ist die Vermögensverteilung der letzte Akt der Liquidation. Nach der Vermögensverteilung haben die Liquidatoren eine Schlussrechnung zu legen an die Gesellschafterversammlung, die anhand der Schlussrechnung über die Beendigung der Liquidation und die Entlastung der Liquidatoren entscheidet.

Nach Beendigung der Liquidation haben die Liquidatoren das Erlöschen im Handelsregister anzumelden (§ 74 Abs. 1 GmbHG). Der Anmeldung sind die Belegexemplare über die dreimalige Bekanntmachung der Auflösungserklärung, welche auch das Gläubigeraufgebot zu enthalten hat, dem Gericht vorzulegen. Damit erlischt zugleich das Liquidatorenamt. Das Registergericht trägt das Erlöschen nach Prüfung, ob die Abwicklung tatsächlich beendet ist, ein. Hierbei hat das Gericht nach § 12 FGG von Amts wegen die erforderlichen Ermittlungen zu veranlassen und kann in diesem Rahmen die Anmeldung z. B. dem Finanzamt zur Stellungnahme zuleiten, ob die Liquidationsabschlussbilanz vorgelegt wurde und die steuerliche Veranlagung abgeschlossen ist. Sollten Bedenken oder Einwände geäußert werden, wird die Eintragung der Löschung bis zur Vollbeendigung zurückgestellt.

Die Bücher und Schriften der Gesellschaft sind für die Dauer von zehn Jahren durch einen Gesellschafter oder einen Dritten aufzubewahren. (§ 74 Abs. 2 GmbHG), daneben bestehen steuerrechtliche Aufbewahrungsfristen (§ 147 AO).

Sollte sich nach Löschung der Gesellschaft herausstellen, dass sie in Wirklichkeit noch nicht voll beendet war, hat eine Nachtragsliquidation stattzufinden. Der dann erforderliche Nachtragsliquidator wird ausschließlich durch das Registergericht bestellt. In Handelsregister wird dabei die Löschung des bisher unrichtigen Lösungsvermerks verlautbart. Hierbei ist jedoch ein neuer Gläubigeraufruf sowie die erneute Einhaltung des Sperrjahres nicht erforderlich.

Steuerliche Behandlung der Liquidation

Für die Dauer des Abwicklungszeitraums wird ein gesonderter Liquidationsgewinn ermittelt. Die besonderen Vorschriften der Liquidationsbesteuerung greifen mit dem Beginn der Auflösung ein, in der Regel also der Zeitpunkt des Gesellschafterbeschlusses über die Auflösung. Diese subjektive Steuerpflicht besteht während der Liquidation unverändert weiter. Im Liquidationsgewinn werden alle aus früheren Jahren gebildeten stillen Reserven sowie die Erträge während des Liquidationszeitraums besteuert. Die Ermittlung erfolgt als Differenz zwischen dem Abwicklungsendvermögen und dem Abwicklungsanfangsvermögen, bereinigt um bestimmte steuerfreie Vermögensmehrungen. Näheres hierzu in § 11 KStG.

Ebenso bleibt die Steuerpflicht hinsichtlich einzelner Steuerarten unberührt, z. B. Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer. Hierdurch wird z. B. bei der Körperschaftsteuer der Liquidationszeitraum zum Veranlagungszeitraum, in dem weder Steuerbilanzen erstellt noch Körper werden. Wird ein Zeitraum von drei Jahren überschritten, kann das Finanzamt eine Zwischenveranlagung durchführen.