

Liquidation der GmbH

**Gesellschaftsrecht – Steuerrecht –
Rechnungslegung**

Von

Peter Eller

Fachanwalt für Steuerrecht

5., neu bearbeitete Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

<https://ESV.info/978-3-503-23995-5>

Zitiervorschlag:

Eller, Liquidation der GmbH, 5. Aufl. 2025, Rn. ...

1. Auflage 2008
2. Auflage 2011
3. Auflage 2015
4. Auflage 2021
5. Auflage 2025

ISBN 978-3-503-23995-5 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-23996-2 (eBook)

DOI <https://doi.org/10.37307/b.978-3-503-23996-2>

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2025

www.ESV.info

Die Nutzung für das Text und Data Mining ist ausschließlich dem Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG vorbehalten. Der Verlag untersagt eine Vervielfältigung gemäß § 44b UrhG ausdrücklich.

Druck: docupoint, Barleben

Für Constanze

Vorwort

Die GmbH ist mit über 1 Mio. Registrierungen die weitaus beliebteste Gesellschaftsform in Deutschland. Wird die wirtschaftliche Betätigung einer GmbH – auch in Form einer Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) – gleichgültig aus welchem Grund eingestellt, steht früher oder später die Frage nach deren rechtlicher Beendigung an, schon weil eine wirtschaftlich inaktive GmbH nur noch Kosten verursacht. Das Liquidationsverfahren ist zwar relativ langwierig sowie oft kostspielig und in rechtlicher und steuerlicher Hinsicht anspruchsvoll. Da die Alternativen zur Abwicklung jedoch ebenfalls nicht einfach zu handhaben sind und mangels Voraussetzungen vielfach von vorne herein ausscheiden, rückt das Liquidationsrecht der GmbH stärker in den Blickpunkt.

Dieses Werk ist an der Praxis orientiert und hat sich zum Ziel gesetzt, in kompakter und leicht verständlicher Form alle gesellschafts- und steuerrechtlichen Aspekte zu beleuchten, die am Ende des Lebens einer GmbH relevant sind. Für den gesellschaftsrechtlichen Teil wurde die gesamte relevante Rechtsprechung umfassend und aktuell eingearbeitet. Die steuerlichen Fragen im Rahmen einer Liquidation werden eingehend und anhand der Rechtsprechung von BFH und Finanzgerichten behandelt, insbesondere soweit sich in der Liquidation Abweichungen von der regulären Besteuerung der GmbH ergeben. Ein besonderes Augenmerk gilt der Besteuerung des Liquidationsergebnisses beim Anteilseigner, wobei die in der Praxis wichtige Verlustbehandlung im Rahmen des § 17 EStG einerseits und im Rahmen von § 20 Abs. 2 EStG andererseits einen breiten Raum einnimmt.

Die Rechtsprechung hat in den letzten Jahren für spektakuläre Volten bei zentralen Themen des Werks gesorgt, während der Steuergesetzgeber die einschlägigen Vorschriften mehrmals seinen Vorstellungen angepasst hat. Die Inkohärenz der Besteuerung der Kapitalerträge und Anteilsveräußerungen seit Einführung der Abgeltungssteuer und diverse Verlustabzugsbeschränkungen schaffen eine komplexe Gemengelage, die die Gerichte fortlaufend beschäftigen wird. Für die 5. Auflage wurden zahlreiche Praxistipps überarbeitet und neu aufgenommen: Wie sichert man mögliche Steuervorteile für den Fall der Liquidation durch geschickte und vorausschauende Planung? In welchen Fällen gelingt die „Einlage in letzter Minute“? Wie gestaltet man Finanzierungsinstrumente auf Seiten der Gesellschafter, z. B. mit einer Holding-Gesellschaft, damit der steuerliche Verlust beim Ausfall optimal anerkannt wird? Wie kann man die gewinnerhöhende Wirkung des § 5 Abs. 2a EStG beim Rangrücktritt unterlaufen? Welche Taktik hilft dem Gesellschafter, den maßgeblichen Zeitpunkt des Beteiligungsverlusts einzuhalten?

Angesprochen sind in erster Linie Steuerberater, Rechtsanwälte sowie Liquidatoren und deren Berater, die anhand dieses Leitfadens die gestalterischen Spielräume und problematischen Punkte während des Liquidationsverfahrens er-

kennen und meistern können. Ferner werden Alternativen zur Auflösung einer GmbH aufgezeigt wie stille Liquidation, Fortsetzung und Umwandlung. Schließlich werden die vielfältigen Probleme bei der Abwicklung von Pensionszusagen erörtert und Lösungsmöglichkeiten aufgezeigt. Praxistipps, Musterfälle, Checklisten und Vertragsmuster erleichtern dem Praktiker den Umgang mit der komplexen Materie., Die Gesetzgebung und die veröffentlichten Urteile mit Stand September 2024 sind vollständig eingearbeitet.

Gräfelfing, im September 2024

Peter Eller

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	7
Abkürzungsverzeichnis	15
Teil I Gesellschaftsrecht	19
A. Einführung	21
I. Abwicklung und Liquidation	21
1. Terminologie	21
2. Die Abwicklungsphasen im Überblick	21
3. Alternativen zur Liquidation	22
4. Fortsetzung der GmbH	24
II. Rechtsgrundlagen	24
B. Die Auflösung	25
I. Zwecke und Ziele der Auflösung	25
II. Auflösungsverfahren und Rechtsfolgen	25
III. Die Auflösungsgründe	26
1. Statutarische Auflösungsgründe (§ 60 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 GmbHG)	26
2. Gesellschafterbeschluss (§ 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG)	27
3. Auflösung durch Gerichtsurteil (§ 60 Abs. 1 Nr. 3 GmbHG)	30
4. Auflösung bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens (§ 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG)	31
5. Auflösung wegen Ablehnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse (§ 60 Abs. 1 Nr. 5 GmbHG)	32
6. Auflösung durch Verfügung des Registergerichts (§ 60 Abs. 1 Nr. 6 GmbHG)	33
7. Auflösung wegen Vermögenslosigkeit (§ 60 Abs. 1 Nr. 7 GmbHG)	34
8. Auflösung bei Nichtigkeit (§ 75 GmbHG, § 397 ff. FamFG) und weiteren schwerwiegenden Mängeln	35
9. Auflösung im Falle der Kein-Mann-GmbH	35
10. Auflösung einer Vor-GmbH	36
11. Sitzverlegung der Gesellschaft ins Ausland	36
12. Weitere Auflösungsgründe	37
13. Keine Auflösungsgründe	37
C. Liquidation	39
I. Wesen und Begriff der Liquidation	39
1. Die Liquidationszwecke	39
2. Kontinuität in der Liquidation	39
3. Diskontinuität in der Liquidation	41
II. Die Liquidation bis zur Schlussverteilung	43
1. Der Ablauf der Liquidation im Überblick	43

2. Funktion und Wirkungen des Sperrjahrs	46
3. Einzug und Pfändung von Forderungen gegen Gesellschafter	54
4. PKH-Bewilligung für eine GmbH in Liquidation	56
5. Befreiung von Pensionsverpflichtungen	57
6. Behandlung von Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt	58
III. Die Liquidatoren	59
1. Die Bestellung und der Rechtsstatus der Liquidatoren	59
2. Beendigung des Liquidatorenamtes und des Anstellungsverhältnisses	66
3. Aufgaben der Liquidatoren	78
4. Die handels- und steuerrechtlichen Pflichten des Liquidators	82
5. Vertretungsbefugnis der Liquidatoren	85
6. Persönliche Haftung und strafrechtliche Verantwortung der Liquidatoren	92
IV. Abschluss der Liquidation	100
1. Handels- und steuerrechtlicher Abschluss	100
2. Die Schlussverteilung des Vermögens	101
3. Aufbewahrung der Schriften und Bücher	102
V. Liquidation nach Ablehnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse	103
VI. Liquidation der Vorgesellschaft	105
VII. Stille und betrügerische Liquidationen	105
1. Die Bestattungsfälle und deren Eindämmung durch die Gerichte	105
2. Rechtsprechung nach der GmbH-Reform	113
D. Beendigung und Nachtragsliquidation	115
I. Die Beendigung	115
1. Die beantragte Löschung im Handelsregister	115
2. Die zwangsweise Löschung im Handelsregister	118
II. Die Nachtragsliquidation	127
1. Notwendigkeit, Gang und Reichweite der Nachtragsli- quidation	127
2. Besonderheiten bei der Bestellung der Liquidatoren	130
3. Fallgruppen der Zulässigkeit der Nachtragsliquidation	132
4. Unzulässigkeit der Nachtragsliquidation	135
5. Vorläufige Prozessführungsbefugnis einer gelöschten GmbH ohne Nachtragsliquidation	137
E. Fortsetzung der aufgelösten GmbH und Umwandlungen	139
I. Die Fortsetzung der aufgelösten GmbH	139
1. Grundvoraussetzungen	139
2. Fortsetzung vor und bei teilweiser oder vollständiger Vermögensverteilung	140

3. Fortsetzung einer vermögenslosen, nicht gelöschten GmbH	143
4. Fortsetzung einer gelöschten GmbH	146
II. Umwandlung vor und nach der Auflösung einer GmbH	147
1. Umwandlungen als Alternative zur Liquidation	147
2. Mögliche Umwandlungsarten	148
3. Umwandlung einer aufgelösten GmbH	149
Teil 2 Rechnungslegung und Steuerrecht	153
A. Liquidationsrechnungslegung	155
I. Vorüberlegungen	155
II. Schlussbilanz der verbenden Gesellschaft	155
III. Liquidationseröffnungsbilanz	156
IV. Jahresabschlüsse in der Liquidation	160
V. Liquidationszwischenbilanz	161
VI. Liquidationsschlussbilanz	161
VII. Liquidations-Schlussrechnung	162
B. Besteuerung auf Gesellschaftsebene	163
I. Verfahrensfragen	163
II. Körperschaftsteuer	163
1. Fortdauer der Körperschaftsteuerpflicht	163
2. Der Drei-Jahres-Besteuerungszeitraum nach § 11 KStG	163
3. Ermittlung des Liquidationsgewinns	169
4. Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto	177
5. Körperschaftsteuerliches Einkommen und Körper- schaftsteuerguthaben	178
6. Zusammenfassendes Schema zur Ermittlung des Liquidationsgewinnes	181
7. Regelungen zum Übergang ins Teileinkünfteverfahren	181
8. Ende der Körperschaftsteuerpflicht	182
III. Gewerbesteuer	182
IV. Umsatzsteuer	185
C. Besteuerung des Abwicklungserlöses bei den Anteilseignern	187
I. Überblick über die gesetzliche Systematik	187
II. Anteile natürlicher Personen und Personengesellschaften	188
1. Systematik und Vorüberlegungen	188
2. Liquidationserlös als Kapitalertrag	189
3. Liquidationserlös als Veräußerungserlös	197
III. Körperschaften als Anteilseigner	211
1. Weit gehende Steuerbefreiung des Liquidationserlöses	211
2. Ausnahmen	212
IV. Der maßgebliche Gewinn- und Verlustzeitpunkt	213
1. Die Bedeutung des Zeitpunkts der Verlustrealisierung	213
2. Zeitpunkt nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung	216

V.	Der Abzug von laufenden und nachträglichen Werbungskosten	228
1.	Der Abzug von Werbungskosten zu Kapitalerträgen	228
2.	Die Abgrenzung zu Werbungskosten aus nichtselbstständiger Arbeit	235
VI.	Der Ausfall von Gesellschafterdarlehen, Finanzierungshilfen und Einlagen	237
1.	Der gesellschaftsbezogene Ansatz zu nachträglichen Anschaffungskosten	237
2.	Keine gesellschaftsrechtliche Veranlassung nach der Rechtsprechung	253
3.	Abzug von Darlehensausfällen im Rahmen des § 20 Abs. 2 EStG	255
4.	Kritik	258
VII.	Besonderheiten bei der Gewerbesteuer	260
D.	Die Ablösung von Pensionszusagen	263
I.	Umkehrung der Steuervorteile bei vorzeitigem Ende von Pensionszusagen	263
II.	Die Behandlung verfallbarer Pensionsansprüche	264
III.	Die steuerbefreite Übertragung von unverfallbaren Pensionszusagen	265
IV.	Der Verzicht auf unverfallbare Pensionszusagen ohne Gegenleistung	266
1.	Volle Werthaltigkeit der Pensionszusage	266
2.	Wertlose Pensionszusage	269
3.	Teilwerthaltigkeit der Pensionszusage	269
V.	Der Verzicht auf unverfallbare Pensionszusagen gegen Abfindung	269
1.	Die Abfindung entspricht dem Teilwert der Pensionszusage	270
2.	Die Abfindung ist niedriger als der Teilwert der Pensionszusage	272
3.	Die Abfindung ist höher als der Teilwert der Pensionszusage	272
VI.	Der Verzicht auf unverfallbare Pensionszusagen gegen Übertragung der Ansprüche gegen die Rückdeckungsversicherung	273
Anhang		275
A.	Checkliste Regelablauf der Liquidation	277
B.	Muster eines Verschmelzungsvertrages	279
C.	BMF-Schreiben vom 07.06.2022	283
	Ertragsteuerrechtliche Behandlung von Gesellschafterdarlehen (§ 17 Absatz 2a EStG), Bürgschaftsregress- und vergleichbaren Forderungen	283
I.	Nachträgliche Anschaffungskosten	283
II.	Bürgschaftsregressforderung und vergleichbare Forderung	287
III.	Berücksichtigung von Verlusten aus Gesellschafterdarlehen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen	287

IV. Anwendungsregelung (Abschnitt I und II)	290
D. BMF-Schreiben vom 14.08.2012	291
Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesell- schaft auf eine Pensionsanwartschaft als verdeckte Einlage (§ 8 Absatz 3 Satz 3 KStG); Verzicht auf künftig noch zu erdienende Pensionsanwartschaften (sog. Future Service)	291
Literaturverzeichnis	293
Stichwortverzeichnis	299