

05/2018

Das Beenden von Gesellschaften: Liquidation, Verschmelzung oder Anwachsung?

I. Einleitung

Neben Unternehmensgründungen ergibt sich in der Praxis oft auch die Notwendigkeit, Gesellschaften zu beenden. Im Falle von Vermögenslosigkeit oder eingetretener Insolvenz ergibt sich dies zwangsläufig. In diesem Beitrag sollen jedoch Fälle der Beendigung aufgrund eines Entschlusses der Gesellschafter betrachtet werden. Den gesetzlichen Standardfall einer endgültigen Beendigung einer Gesellschaft stellt die Liquidation dar. Unter bestimmten Voraussetzungen können die Verschmelzung und die Anwachsung (nur bei Personengesellschaften) jedoch kostengünstige und einfache Alternativen zur Liquidation darstellen.

II. Beendigung von Gesellschaften durch Liquidation

1. GmbH

Die Liquidation einer GmbH wird im Wesentlichen durch zwei Schritte vollzogen: Zuerst muss ein im Gesetz enumerativ aufgelisteter Auflösungsgrund vorliegen. Der klassische Auflösungsgrund ist der Beschluss der Gesellschafterversammlung, die Gesellschaft zu liquidieren.

Die daraus resultierende Auflösung muss im Handelsregister eingetragen werden, ist jedoch von der tatsächlichen Löschung der Gesellschaft streng zu unterscheiden. Erst nach der Auflösung erfolgt die eigentliche Liquidation/Abwicklung, welche zur Beendigung der Gesellschaft und auf Antrag zur Löschung der Gesellschaft im Handelsregister führt.

Die praktische Abwicklung wird durch die sogenannten Liquidatoren durchgeführt. Dies sind nach dem gesetzlichen Leitbild im GmbHG der oder die Geschäftsführer, es können aber auch andere Personen durch Beschluss der Gesellschafterversammlung zu Liquidatoren bestellt werden. Nach der Auflösung muss die Gesellschaft einen ihren Status anzeigenden Firmenzusatz führen, wie zum Beispiel „in Liquidation“ oder „i.L.“.

Die Auflösung ist in den Gesellschaftsblättern, regelmäßig also nur im Bundesanzeiger bekannt zu machen und zugleich sind die Gläubiger im Bundesanzeiger aufzufordern, sich bei der Gesellschaft zu melden. Diese Meldeaufforderung löst ein sog. Sperrjahr aus, vor deren Ablauf eine Verteilung des nach Tilgung der Schulden und/oder Sicherstellung der Gläubiger

verbleibenden Vermögens der Gesellschaft unter die Gesellschafter nicht erfolgen darf. Aufgabe der Liquidatoren ist es, die laufenden Geschäfte der aufgelösten Gesellschaft zu beenden, deren Verpflichtungen zu erfüllen, ihre Forderungen einzuziehen und das Vermögen der Gesellschaft in Geld umzusetzen.

Zum Auflösungsstichtag ist eine Liquidations-Eröffnungsbilanz aufzustellen, welche nicht identisch mit der Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft ist, die es auf den Tag *vor* der Auflösung aufzustellen gilt. Soll das Geschäftsjahr der bis zur tatsächlichen Abwicklung weiterhin existierenden Gesellschaft (unverändert) dem Kalenderjahr entsprechen, so ist ein ausdrücklicher Beschluss darüber zu fassen. Dies wird in der Praxis häufig übersehen. Nach Ablauf des Sperrjahres und Begleichung der Gesellschaftsverbindlichkeiten ist das Vermögen der Gesellschaft zu verteilen und das Erlöschen der Gesellschaft zum Handelsregister anzumelden. Die Bücher und Schriften der Gesellschaft müssen fortan von dafür bestimmten Personen für die Dauer von zehn Jahren verwahrt werden.

Steuerlich ist der gesamte Liquidations-Zeitraum der Besteuerung (bis zu einer maximalen Dauer von drei Jahren) einheitlich zu betrachten, d.h. es wird von dem Prinzip der jahreszeitraumbezogenen Besteuerung abgewichen. Die steuerliche Behandlung von Gewinnen in der Liquidations-

phase bei vorhandenen Verlustvorträgen ist höchst umstritten, während Verluste in der Liquidationsphase insgesamt auf das vorhergehende Wirtschaftsjahr zurückgetragen werden können und damit i.d.R. einen Steuererstattungsanspruch auslösen.

2. AG

Die Situation bei der Aktiengesellschaft ist ähnlich wie bei der GmbH. Der vergleichbare Auflösungsgrund ist ein Beschluss der Hauptversammlung, welcher mit Dreiviertelmehrheit des vertretenen Grundkapitals (nicht der Stimmenmehrheit) gefasst werden kann. Die Auflösung wird ebenfalls in das Handelsregister eingetragen, Abwickler (entsprechend den Liquidatoren der GmbH) sind die Vorstandsmitglieder, sofern keine anderen Personen durch Hauptversammlungsbeschluss hierzu bestellt werden. Die Abwickler haben die Auflösung der Gesellschaft in den Gesellschaftsblättern bekanntzumachen und die Gläubiger aufzufordern, ihre Ansprüche anzumelden. Ebenso muss die Gesellschaft einen Firmenzusatz „in Liquidation“ oder „i.L.“ führen und die Abwickler müssen zusätzlich zu den Jahresabschlüssen eine Abwicklungs-Eröffnungsbilanz und einen erläuternden Bericht aufstellen.

Soll das Geschäftsjahr nach Auflösung das Kalenderjahr sein bzw. bleiben, so ist auch dies explizit von der Hauptversammlung zu beschließen. Die Verteilung des

nach erfolgter Berichtigung der Verbindlichkeiten verbleibenden Vermögens ist ebenfalls frühestens nach Ablauf eines Sperrjahres zulässig. Das Erlöschen der AG ist zur Eintragung ins Handelsregister anzumelden und die Bücher und Schriften der Gesellschaft für die Dauer von zehn Jahren zu verwahren.

Steuerlich ergeben sich keine Abweichungen zu der Beurteilung bei der GmbH, da die Aktiengesellschaft auch Kapitalgesellschaft und Körperschaftsteuersubjekt ist.

3. GmbH & Co. KG

Die GmbH & Co. KG kann ebenfalls durch Beschluss der Gesellschafter aufgelöst werden, ein Liquidationsverfahren findet jedoch nur statt, falls die Gesellschafter nicht eine andere Art der Auseinandersetzung vereinbaren. Geschäftsführungsbezugnis und Vertretungsmacht erlöschen mit Auflösung der Gesellschaft. Die Liquidation wird grundsätzlich durch sämtliche Gesellschafter (also nicht nur durch die geschäftsführenden Gesellschafter, sondern auch durch die Kommanditisten) durchgeführt, sofern nicht explizit andere Personen ernannt werden. Einen entsprechend Firmenzusatz muss auch die aufgelöste GmbH & Co. KG („i.L.“) führen.

Eine Veröffentlichung der Liquidation im Bundesanzeiger, eine entsprechende Aufforderung an die Gläubiger sowie ein Sperrjahr gibt es jedoch nicht. Die Liquidatoren haben eine Liquidationseröffnungsbi-

lanz sowie eine Liquidationsschlussbilanz aufzustellen, für die besondere Detailregelungen gelten. Anders als bei Kapitalgesellschaften richtet sich der Bilanzstichtag nicht automatisch nach dem Auflösungsstichtag, so dass das bisherige Geschäftsjahr zwar grundsätzlich weitergilt, dennoch empfiehlt es sich in der Praxis im Liquidationsbeschluss ausdrücklich festzuhalten, dass das Geschäftsjahr der Gesellschaft auch während der Liquidationsphase, wie bisher, z.B. das Kalenderjahr ist.

Einkommensteuerlich gelten keine besonderen Gewinnermittlungsvorschriften, da Personengesellschaften keine eigenen Steuersubjekte sind, sondern die einzelnen Gesellschafter als Mitunternehmer mit ihren jeweils anteiligen Einkünften der Einkommensteuer unterworfen werden. Der Liquidationsbeschluss hat somit keinen Einfluss auf die Besteuerung der Gesellschafter als Mitunternehmer. Auch der Besteuerungszeitraum ändert sich nicht. Die Personengesellschaft selbst ist zwar Steuersubjekt hinsichtlich der Gewerbesteuer, aber auch hier verbleibt es bei der Jahresveranlagung, sodass sich regelmäßig keine Änderung ergibt. Nur ganz ausnahmsweise kann eine frühere Beendigung der Gewerbesteuerpflicht aufgrund der endgültigen Einstellung jeder werbenden Tätigkeit erfolgen.

III. Beendigung von Gesellschaften durch Verschmelzung

Im Wege der Verschmelzung kann eine Gesellschaft auf rechtlichem Wege sehr rasch beendet werden.

1. Vorteile und Nachteile

Da der sog. übertragende Rechtsträger (also die zu beendende Gesellschaft) untergeht, ergibt sich ein enormer zeitlicher Vorteil; es gibt weder ein Sperrjahr, noch eine Pflicht zum Gläubigeraufruf. Wirksam ist die Verschmelzung und somit der Untergang des übertragenen Rechtsträgers - nach beidseitiger Beschlussfassung - bereits mit Eintragung im Handelsregister.

Ein immenser Vorteil kann darin bestehen, dass keine stillen Reserven aufgedeckt werden müssen, wenn ein Buchwertantrag gestellt wird und dessen steuerliche Voraussetzungen vorliegen. Da der sogenannte übernehmende Rechtsträger, also die Gesellschaft, auf die verschmolzen wird, nicht nur bestehen bleibt, sondern Gesamtrechtsnachfolger wird, können Nebengeschäftsbereiche unproblematisch weitergeführt werden. Bestehende Vertragsverhältnisse müssen nicht neu geordnet werden, sondern gehen automatisch auf den übernehmenden Rechtsträger über.

Ein erheblicher praktischer Vorteil besteht darin, dass etwaige Auffälligkeiten im Rahmen von Liquidationsverfahren ver-

mieden werden. Rechtliche Auseinandersetzungen in schwelendem Zustand werden nicht durch einen expliziten Gläubigeraufruf wachgerüttelt, sondern unterliegen der gesetzlichen Verjährung.

Durch die Rechtsnachfolge bestehen auch nach Beendigung der übertragenen Gesellschaft weiterhin Ansprechpartner für jegliche Problematiken. Dies ist bei der Liquidation nach Löschung der Gesellschaft nicht mehr der Fall.

Der wesentliche Nachteil besteht darin, dass die aufnehmende Gesellschaft uneingeschränkt für die Geschäfte und Verbindlichkeiten der beendeten Gesellschaft haftet, da sie deren Rechtsnachfolgerin wird. Sofern in der zu beendenden Gesellschaft erhebliche latente Risiken vorhanden sind, bietet sich eine Verschmelzung zwecks Beendigung daher eher nicht an.

2. Arten der Verschmelzung

Die Verschmelzung einer „zu beendenden Gesellschaft“ kann insbesondere auf dreierlei Weisen erfolgen, nämlich auf ihre Muttergesellschaft (sog. up-stream merger oder Aufwärtsverschmelzung), auf eine Schwestergesellschaft (sog. side-stream merger oder Seitwärtsverschmelzung), oder auf eine Tochtergesellschaft (sog. down-stream merger oder Abwärtsverschmelzung).

3. Zivilrechtliche Besonderheiten

Eine Besonderheit ergibt sich beim upstream merger dadurch, dass kein neues Kapital gebildet werden darf (die Tochtergesellschaft ist schließlich schon Vermögen der Mutter).

Ein side-stream merger durch Verschmelzung von Schwestergesellschaften ist auf zwei Wegen möglich: Bei der Verschmelzung durch Neugründung entsteht durch die Fusion eine neue Gesellschaft, ggf. auch eine Gesellschaft anderer Rechtsform, wohingegen beide Schwestergesellschaften erlöschen. Bei der Verschmelzung durch Aufnahme erlischt demgegenüber nur die übertragende Gesellschaft und deren Vermögen wird von der übernehmenden fortgeführt.

Ein down-stream merger bietet sich etwa dann an, wenn Verlustvorträge der Tochtergesellschaft bewahrt werden sollen, oder wenn die Tochtergesellschaft die eigentlich am Markt tätige Gesellschaft darstellt und deshalb erhalten bleiben soll, während die Muttergesellschaft durch Verschmelzung auf die Tochtergesellschaft untergeht. In diesem Fall erhalten die Gesellschafter der Muttergesellschaft unmittelbar Anteile an der Tochtergesellschaft. Eine Kapitalerhöhung ist in diesem Zuge möglich.

Die Verschmelzung wird wirksam mit ihrer Eintragung im Handelsregister, woraufhin das Vermögen der übertragenen Gesell-

schaft auf die übernehmende Gesellschaft übergeht, die übertragende Gesellschaft erlischt und die Gesellschafter der übertragenen Gesellschaft Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft werden, soweit die übernehmende Gesellschaft nicht ihrerseits Gesellschafter der übertragenen Gesellschaft ist.

4. Steuerliche Besonderheiten

Wird eine Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft verschmolzen, so ist dies steuerrechtlich als Einbringungstatbestand zu qualifizieren. Bei der Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften gibt es steuerlich drei „Beteiligte“, welche jeweils anders behandelt werden:

a) Für die *übertragende Gesellschaft* sind die im Zuge der Verschmelzung übergehenden Wirtschaftsgüter der Schlussbilanz grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen, was zur vollen Aufdeckung der stillen Reserven führt. Auf Antrag ist jedoch ein Ansatz mit dem Buchwert oder einem höheren Zwischenwert – höchstens aber mit dem gemeinen Wert – möglich, wenn verschiedene Voraussetzungen vorliegen. Insbesondere muss sichergestellt sein dass die in dem übergehenden Vermögen enthaltenen stillen Reserven später bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen (personale Verstrickung). Die Verschmelzung ist steuerlich auf den steuerlichen Übertragungstichtag

zurück zu beziehen, so dass Einkommen und Vermögen so zu ermitteln sind, als ob ein Übergang mit Ablauf des Bilanzstichtags der Schlussbilanz stattgefunden hätte.

b) Hinsichtlich der Besteuerung der *übernehmenden Gesellschaft* gilt eine strikte Wertverknüpfung, sodass die auf sie übergehenden Wirtschaftsgüter zwingend mit den Werten anzusetzen sind, die sich aus der Schlussbilanz der übertragenen Gesellschaft ergeben, je nach Ausübung des Wahlrechts mithin mit dem Buchwert, einem Zwischenwert oder dem gemeinen Wert. Bei 100 %- Schwestergesellschaften kann indes handelsbilanziell ein Verschmelzungsgewinn oder Verschmelzungsverlust bei der übernehmenden Gesellschaft nicht entstehen; die übergegangenen Wirtschaftsgüter sind gesellschaftsrechtlich als steuerfreie Einlage zu behandeln, für die neue Geschäftsanteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft gewährt werden.

Bei der Aufwärtsverschmelzung kommt es dagegen regelmäßig zu einem Verschmelzungsgewinn oder Verschmelzungsverlust. Der Ansatz der Anteile an der Tochtergesellschaft in der Bilanz der Mutter wird ersetzt durch den Ansatz der Wirtschaftsgüter (Aktiva und Passiva) der Tochtergesellschaft. Ein möglicher Differenzbetrag führt zu einem Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust, welche zwar grundsätzlich außer Ansatz bleiben, Über-

nahmegewinne mithin steuerfrei sind und Übernahmeverluste untergehen bzw. „verpuffen“. Dies relativiert sich jedoch dadurch, dass nach § 8b KStG 5 % des Übernahmegewinns als nicht abziehbare Betriebsausgaben gelten, sodass insoweit eine Körperschaftsteuerpflicht besteht.

c) Die *Gesellschafter* der übertragenden Gesellschaft schließlich werden grds. so behandelt, als hätten sie ihre Anteile zum gemeinen Wert veräußert. Es kommt jedoch unter den gleichen Voraussetzungen auf Antrag eine Buchwertfortführung in Betracht.

IV. Beendigung von Gesellschaften durch Anwachsung

Die Möglichkeit der Beendigung einer Gesellschaft durch Anwachsung ist nur bei Personengesellschaften gegeben. Scheiden bei einer Personengesellschaft sämtliche Gesellschafter bis auf einen aus der Gesellschaft aus, so kommt es als Rechtsreflex zu einer sofortigen Anwachsung deren Vermögens beim verbleibenden Gesellschafter, so dass das Vermögen der Gesellschaft vollständig und ohne Liquidation auf den verbleibenden Gesellschafter übergeht („anwächst“). Ist der verbleibende Gesellschafter kein Unternehmen, sondern etwa ein Kommanditist als natürliche Person, so wird dieser zum Einzelunternehmer. Von einer *einfachen* Anwachsung spricht man, wenn etwa sämtliche Kommanditisten ohne Gegenleistung oder Ab-

findung aus einer GmbH & Co. KG ausscheiden und deren Vermögen mithin der Komplementär-GmbH anwächst.

Bei der sog. *erweiterten* Anwachsung erfolgt eine Kapitalerhöhung bei der Komplementär-GmbH durch die Einbringung sämtlicher Kommanditanteile in die Komplementär-GmbH gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile an der Komplementär-GmbH, also im Rahmen einer Sachkapitalerhöhung. Dies führt zugleich zur „Umwandlung“ der GmbH & Co. KG auf ihre Komplementär-GmbH ohne Liquidation. Bei diesem Modell der erweiterten Anwachsung brauchen keine stillen Reserven aufgedeckt zu werden. Steuerlich liegt der Fall einer Einbringung i.S.v. § 20 UmwStG vor, so dass auf Antrag die Buchwerte fortgeführt werden können. In Fällen der „Ein-Personen-GmbH & Co. KG“, welche nur einen Kommanditisten und eine Komplementär-GmbH hat (deren Anteile von dem einzigen Kommanditisten gehalten werden), gilt sogar der Zwang zur Buchwertfortführung, so dass stille Reserven auch dann nicht aufgedeckt werden können, wenn man dies wünscht, zum Beispiel zur Nutzung von Verlustvorträgen.

Der Vorteil einer Anwachsung ist, dass diese schneller und kostengünstiger als die Liquidation erfolgen kann. So ist diese zwar auch zum Handelsregister anzumelden, ist aber bereits vor Anmeldung, regelmäßig bereits z. B. durch den Austritts-

beschluss wirksam. Ein Nachteil ist, dass der übernehmende Gesellschafter Rechtsnachfolger der Personengesellschaft wird und somit uneingeschränkt für die Geschäftstätigkeit der zu beendenden Gesellschaft haftet. Somit werden alle offenen und latenten Risiken der abzuwickelnden Personengesellschaft übernommen.

Zahlt die Komplementär-GmbH im Falle der einfachen Anwachsung entgegen den bisher betrachteten Fallkonstellationen eine Abfindung, so liegt ertragsteuerlich eine Anteilsveräußerung vor. Erfolgt das Ausscheiden der Kommanditisten dagegen abfindungslos, so ist von einer verdeckten Einlage bei der GmbH und damit von der Aufgabe des Mitunternehmeranteils auszugehen, was ebenfalls zur Aufdeckung der stillen Reserven und damit zu einer erheblichen Steuerlast führt.

Im Falle der erweiterten Anwachsung dagegen ist der Anwendungsbereich von § 20 UmwStG und somit die Möglichkeit der Buchwertfortführung eröffnet, wodurch die Aufdeckung der stillen Reserven vermieden werden kann.

Erfolgt bei einer GmbH & Co. KG eine Anwachsung auf deren einzigen verbleibenden Kommanditisten durch schlichtes Ausscheiden der Komplementär-GmbH, so verbleibt es ertragsteuerlich aufgrund der Transparenz der Mitunternehmerschaft bei der Zurechnung sämtlicher

Wirtschaftsgüter der angewachsenen KG beim alleinigen Kommanditisten; war - wie gewöhnlich - die Komplementär-GmbH nicht am Vermögen der KG beteiligt, so passiert ertragsteuerlich sozusagen gar nichts.

V. Fazit

Insgesamt sind die denkbaren Möglichkeiten, eine Gesellschaft zu beenden, sehr vielseitig. Neben zahlreichen rechtlichen und steuerlichen Fallstricken können auch eitle Aspekte, Haftungsfragen, Kosten sowie praktische Überlegungen wesentlich sein. Durch die Komplexität der Möglichkeiten ist in jedem Fall eine detaillierte Einzelfallanalyse anzustellen, bei der es sich anbietet, sich sowohl rechtlich als

auch steuerlich beraten zu lassen. Werden einzelne Aspekte nicht ausreichend berücksichtigt, richtet dies häufig nicht rückgängig zu machenden Schaden an. Sprechen Sie uns für entsprechende strukturelle Überlegungen gern so frühzeitig wie möglich an.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen.