Aktuelle Entwicklungen bei der Haftung von Gesellschaftern einer GmbH & Co. KG

Diplomarbeit

an der Hochschule Meißen (FH) und Fortbildungszentrum

Fachbereich Steuer- und Staatsfinanzverwaltung

vorgelegt von

Toni Priefer

aus Dresden

Dresden, den 10. März 2020

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis……..IV

1 Einführung…… 1

2 Gesellschaftsrechtliche Grundzüge der GmbH & Co. KG…… 3

2.1 Merkmale und Gesellschafter……..…….. 3

2.2 Entstehung……..……..…4

2.2.1 Errichtung / Entstehung der Komplementär-GmbH……..…4

2.2.2 Entstehung der KG……..……..……6

2.3 Erscheinungsformen……..……..……7

3 Haftung der Gesellschafter……9

3.1 Allgemeines……..……..……9

3.2 Haftung der Komplementär-GmbH nach § 128 HGB sowie § 13 Abs. 2 GmbH...……10

3.3 Haftung des Kommanditisten……...……..11

3.3.1 Grundsatz der beschränkten Haftung nach § 171 Abs. 1 HGB……..……11

3.3.1.1 Allgemeines……..……..11

3.3.1.2 Einlageleistung……..……... 12

3.3.2 Sonderfälle des § 172 HGB……..……13

3.3.3 Unbeschränkte Kommanditistenhaftung nach § 176 HGB……..……15

3.4 handelsrechtliche Haftung eintretender Gesellschafter……..……16

3.5 handelsrechtliche Enthaftung ausgeschiedener Gesellschafter……..….. 16

3.6 Haftung nach § 69 AO…….…… 17

3.6.1 Allgemeines……...17

3.6.2 Voraussetzungen des § 69 AO……..……..…17

3.6.3 Rechtskreise Haftungs- und Insolvenzrecht……..……19

3.6.4 Fazit……..……21

4 Insolvenzbedingte Haftungsfolgen - die Kommanditisten im Fokus des § 128 HGB……..23

4.1 Insolvenzfähigkeit……..…… 23

4.2 Insolvenzeröffnung……..……..…24

4.3 Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG……..……..…26

4.3.1 gesellschaftsrechtliche Folgen……..…….. 26

4.3.2 haftungsrechtliche Folgen für die Gesellschafter……..……26

4.4 Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters….. 28

4.4.1 Allgemeines……28

4.4.2 Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters einer Mehr-Personen-Gesellschaft……...……30

4.4.2.1 Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Kommanditisten…….…….. 30
4.4.2.2 Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Komplementär – GmbH…….……..…….……. 30
4.4.3 Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters einer Zwei-Personen-Gesellschaft……. 38
4.5 Haftung infolge von Simultaninsolvenzen……..……..……...…40
5 Fazit…….…….…….. 43
Quellenverzeichnis……..…….…….…….. VI
Gesetzesverzeichnis……..…..……...… VI
Verzeichnis der Rechtsprechung……..…….....…….VIII
Literaturverzeichnis……...…..…..……...……....X
Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen……...…..……..……...…XI
Eidesstattliche Erklärung……...…...……XII

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AktG	Aktiengesetz
AN	Arbeitnehmer
Anh.	Anhang
AO	Abgabenordnung
Az.	Aktenzeichen
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	nicht veröffentlichte Entscheidung des Bundesfinanzhofes
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestag-Drucksache
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EUR	Euro
f.	folgend
ff.	fortfolgend
FG	Finanzgericht
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
h.M.	herrschende Meinung
HGB	Handelsgesetzbuch
i.d.R.	in der Regel
i.H.v.	in Höhe von

i.L.	in Liquidation
i.S.d.	im Sinne des / der
i.V.m.	in Verbindung mit
InsO	Insolvenzordnung
KG	Kommanditgesellschaft
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinie
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LG	Landgericht
m.E.	meines Erachtens
NachhBG	Gesetz zur Begrenzung der Nachhaftung von Gesellschaftern
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OLGR	OLG – Report
PG	Personengesellschaft
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
S.	Satz
sog.	sogenannte / sogenannter
StGB	Strafgesetzbuch
Tz.	Textziffer
VG	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

1 Einführung[1]

Als Dualismus personengesellschaftsrechtlicher Freizügigkeiten und kapitalistischer Organschaftsstrukturen bietet das Gewand der GmbH & Co. KG einem Unternehmen nicht nur attraktive Gestaltungsmöglichkeiten in Fragen von Nachfolgeregelung, Gesellschaftsfinanzierung und Gründungsprozessen, strukturelle Erleichterungen bei Publizitätspflichten, Kontrollrechten und Kapitalstrukturen, sondern auch einen weitreichenden Vorteil in einem für die Wahl einer Rechtsform immanenten Bereich - in Sachen Haftung der Gesellschafter bzw. deren im Rahmen der gesetzlichen Grenzen wirksamen Beschränkung.

Steht die Komplementär-GmbH nur in Höhe ihres Gesellschaftsvermögens für Schulden der KG ein, so beschränkt sich die Haftung der meist als natürliche Personen beteiligten Kommanditisten grundsätzlich nur auf die von ihnen zu erbringende Einlageleistung.

Die jüngere Rechtsprechung hat sich indes immer öfter mit Fällen auseinanderzusetzen, in denen sich die Gesellschaft im Zuge von Krisensituationen und Insolvenzverfahren gesellschaftsrechtlichen Auflösungsprozessen ausgesetzt sieht, die das Unternehmen in ihren Grundstrukturen tiefgreifend umgestalten und fundierte Haftungsbeschränkungen aufzusprengen drohen.

Dass es insbesondere in Konstellationen, in denen in unmittelbarem zeitlichen Kontext Gesellschaft und / oder Gesellschafter in Insolvenz fallen, mitunter keine finale Rechts- bzw. Literaturauffassung nach den sich daran schließenden gesellschafts- bzw. haftungsrechtlichen Auswirkungen sowie deren zeitlicher Abfolge zu konstatieren ist und im Angesicht der empfindlichen Dichte der in diesem Stadium ablaufenden Einzelvorgängen letztlich gar die Gretchenfrage nach der Rechtsform der betreffenden Gesellschaft gegenüber dem allgemeinen Rechtsverkehr nicht abschließend beantwortet werden kann, zeigt nicht zuletzt ein Urteil des Sächsischen Finanzgerichtes[2] und das nunmehr in dieser Sache beim Bundesfinanzhof anhängige Revisionsverfahren[3] eindrucksvoll.

1 Bearbeitungsstand der Diplomarbeit bildet insgesamt der 31. Januar 2020. Entwicklungen, die sich nach diesem Stichtag in Gesetz, Rechtsprechung und Schrifttum vollzogen, fanden in den Ausführungen keine weitere Berücksichtigung.

2 Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 14.11.2018 – 2 K 1265/18 -, EFG 2019, 669-671.

3 Anhängig beim 7. Senat des BFH unter Az. VII R 64/18.

Da im Rahmen von Haftungsinanspruchnahmen zwischen den Parteien traditionell konkurrierende Werte- und Rechtsansichten aufeinander treffen, besteht der Schwerpunkt diesbezüglicher Rechtsstreitigkeiten m.E. in einer Abwägung um die Frage, ob die Interessen des allgemeinen Rechtsverkehrs letztlich zu einem Eindringen in die als vermeintlich unantastbar erscheinende Privatvermögenssphäre beschränkt haftender Gesellschafter berechtigen oder nicht.

Meiner Ansicht nach weisen die aktuellen Entwicklungen in Rechtsprechung und Schrifttum dabei in eine Richtung: Dem schutzwürdigen Interesse der Gläubiger ist im Zweifel Vorrang einräumen.
Die Gerichtsbarkeit leitet insofern bei Feststellung eines gegenüber dem Rechtsverkehr als rechtsmissbräuchlich oder gar sittenwidrig angesehenen Verhaltens des jeweiligen Gesellschafters aus Gläubigerschutzerfordernissen eine unmittelbare Haftungskonsequenz des Betreffenden ab.
Insbesondere diese Entwicklungen bieten Anlass, das Problemfeld „Haftung der Gesellschafter einer GmbH & Co. KG“ unter Berücksichtigung der einschlägigen Haftungstatbestände und deren Verzahnung mit gesellschaftsrechtlichen Grundstrukturen zu beleuchten.

Da sich die Komplexität im Zusammenspiel der Rechtskreisen Haftungsrecht und Gesellschaftsrecht gerade bei der Eröffnung von Insolvenzverfahren über die Vermögen der KG und / oder deren Gesellschafter im Zusammenspiel von gesellschafts- und haftungsrechtlichen Folgen offenbart, werden insbesondere die durch die Insolvenzeröffnung hervorgerufenen Haftungsfolgen und die Problematik, ob nach Verfahrenseröffnung weiterhin die Möglichkeit einer Inanspruchnahme des Haftungsschuldner besteht bzw. durch wen ein Anspruch geltend zu machen ist, einen Schwerpunkt der nachfolgenden Ausführungen bilden.

2 Gesellschaftsrechtliche Grundzüge der GmbH & Co. KG

Da das Fundament für den Eintritt der einzelfallbezogenen Haftungskonsequenzen nicht selten bereits mit Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages durch die Gesellschafter gelegt wird, dient das folgende Kapitel im Vorgriff auf die einschlägigen Haftungstatbestände der Kapitel 3 und 4 dazu, einen Überblick über die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen zu vermitteln.

2.1 Merkmale und Gesellschafter

Verpflichten sich durch Gesellschaftsvertrag mindestens zwei Gesellschafter zum gemeinschaftlichen Betrieb eines Handelsgewerbes (Gesellschaftszweck) und beschränkt sich dabei die Haftung eines Gesellschafters (Kommanditist) gegenüber den Gesellschaftsgläubigern auf eine zu bestimmende Einlage, während ein zweiter Gesellschafter (Komplementär) den Gläubigern ohne entsprechende Beschränkungen haftet, so handelt es sich in Anlehnung an § 705 BGB und den Wortlautes des § 161 Abs. 1 HGB um die Rechtsform einer Kommanditgesellschaft.

Eine GmbH & Co. KG[4] stellt insofern einen Spezialfall der KG dar, in der eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, als Rechtsträger ipso iure in seiner Haftung auf das statuarische Gesellschaftsvermögen begrenzt, als unbeschränkt persönlich haftender Gesellschafter auftritt, während als beschränkt haftender Gesellschafter zumeist natürliche Personen fungieren.

Gleichermaßen wie die OHG zählt die GmbH & Co. KG als Kommanditgesellschaft zur Gruppe der Personenhandelsgesellschaften, die den Spielregeln des Personengesellschaftsrechtes unterliegen. Anwendung finden insofern zunächst die Vorschriften des Dunstkreises der §§ 161 ff. HGB sowie die gesellschaftsvertraglich verankerten Maxime. Subsidiär öffnet § 161 Abs. 2 HGB den Zugang zu den in Betreff der OHG - Gesellschafter erlassenen Grundsätze der §§ 105 ff. HGB. § 105 Abs. 2 HGB weitet dieses Spektrum auf die §§ 705 ff. BGB aus, deren Anwendungsbereich sich jedoch unter der Prämisse ergibt, dass das vorran-

4 Bezeichnung als „GmbH & Co. KG“ und insofern der Hinweis auf die Haftungsbeschränkung innerhalb der KG ist aus Gläubigerschutzgründen entsprechend § 19 Abs. 2 HGB geboten.

gigere Vorschriftengebilde zur jeweiligen Rechtsfrage nicht bereits erschöpfend Stellung nahm.

Die Einzigartigkeit dieser Rechtsform besteht m.E. in der auf den ersten Blick gar widersprüchlichen Charakteristik GmbH. So treten die in den meisten Fällen als bloße Verwaltungsgesellschaften gegründeten und i.d.R. nicht am Vermögen der KG beteiligten Kapitalgesellschaften dem allgemeinen Rechtsverkehr nur in Ausnahmefällen als werbender Marktteilnehmer gegenüber, während sie die KG sowohl im Innenverhältnis gem. § 164 HGB als auch im Außenverhältnis in analoger Anwendung des § 170 HGB als deren Geschäftsführer führen und vertreten und im Ernstfall als alleinig haftende Institutionen ihren schützenden Schein über die übrigen Gesellschafter legen.
Betrachtet man jedoch den Umstand, dass der als Kommanditist und damit vom Grundtenor weder zur Vertretung noch zur Geschäftsführung ermächtigte bzw. berufene Gesellschafter gleichwohl als Gesellschafter sowie Geschäftsführer der GmbH agieren kann, so unterstreicht dies die Rolle der GmbH als den Gesellschaftsgläubigern zum Zwecke der Haftung zwischengeschaltete Einrichtung.

2.2 Entstehung

Da die Bandbreite der im zukünftigen Lebenslauf der Gesellschaft zur potenziellen Haftungsinanspruchnahme der Gesellschafter führenden Tatbestände vom Absatz her bereits in der Geburtsstunde einer jenen Gesellschaft definiert wird, ist den im Rahmen des gesellschaftlichen Entstehungsprozesses von den Gesellschaftern verabschiedeten Grundprämissen bereits eine nicht unerhebliche Bedeutung beizumessen.
Augenmerk ist zunächst auf den Umstand zu legen, dass die finale GmbH & Co. KG im Kern zwei eigenständige Gesellschaften beinhaltet, einerseits die GmbH, andererseits die KG. Beide Gesellschaften, für die jeweils eigenständige Gesellschaftsverträge abzufassen sind, haben als selbständige Rechtsträger individuelle Gründungsstadien zu durchlaufen.

2.2.1 Errichtung / Entstehung der Komplementär-GmbH

Der Weg einer GmbH bis zu deren Rechtsfähigkeit durch Eintragung ins Handelsregister kann im Wesentlichen in drei Gründungsphasen unterteilt werden,

die durch die §§ 2 ff. GmbHG beschrieben werden. So fassen die Gesellschafter zunächst den Entschluss, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die nach § 1 GmbHG zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck und abweichend von personengesellschaftsrechtlichen Regelstatut des § 705 BGB auch durch eine Einzelperson errichtet werden kann, ins Leben zu rufen. Ein von den Gesellschaftern abzufassender Gesellschaftsvertrag, der aufgrund seiner bibelartigen Bedeutung für die Gesellschaft, ihre Gesellschafter und auch Gesellschaftsgläubiger und öffentlichen Stellen gem. § 2 Abs. 1 S. 1, 2 GmbHG von sämtlichen Gesellschaftern zu unterzeichnen ist, leitet mit notarieller Beurkundung von dem ersten gesellschaftsrechtlichen Gebilde, der sog. Vorgründungsgesellschaft, die dem Rechtsverkehr gegenüber als bloße Personengesellschaft auftritt, zur zweiten Phase über, der Phase der Vorgesellschaft, die sich auf den Zeitraum bis zur Eintragung der Gesellschaft ins Handelsregister erstreckt. Bereits als Vor-GmbH kann die Gesellschaft die Rolle als Komplementärin in der KG einnehmen.[5]

Der Gesellschaftsvertrag, der im Interesse aller Beteiligter so eindeutig und erschöpfend wie möglich zu formulieren ist, hat insbesondere den sog. Mussinhalt des § 3 Abs. 1 GmbHG aufzugreifen. Neben Aussagen zur Firma, Sitz und Gegenstand des Unternehmens, hat der Vertrag insoweit auch Aussagen zum Betrag des Stammkapitals sowie zu Zahl und Nennbetrag der einzelnen Geschäftsanteile zu treffen.

Das Stammkapital, welches den Gläubigern wohl mangels darüberhinausgehenden Gesellschaftsvermögens des i.d.R. als bloße Verwaltungsgesellschaft agierenden Rechtsträgers nach § 13 Abs. 2 GmbHG als alleinige Haftmasse zusteht, hat gem. § 5 Abs. 1 GmbHG mindestens 25.000,00 EUR zu betragen und muss bei Anmeldung ins Handelsregister für jeden Geschäftsanteil zu 25 %, insgesamt zu 50 % erbracht sein.

Das Mindeststammkapital von 12.500,00 EUR sowie gleichwohl im weiteren Verlauf das übrige Stammkapital kann sowohl durch Geld- als auch durch Sacheinlage durch die Gesellschafter erbracht werden. Die Verpflichtung zur Einlageleistung kann den Gesellschaftern im Hinblick auf den Gläubigerschutz nach § 19 Abs. 2 S. 1 GmbHG nicht erlassen werden. Die Möglichkeit der Aufrechnung mit Forderungen aus der Überlassung von Vermögensgegenständen bleibt dem Gesellschafter unter den Voraussetzungen des § 19 Abs. 2 S. 2 GmbHG jedoch insoweit offen, als deren Anrechnung auf die Einlageverpflichtung nach § 5 Abs. 4 S. 1 GmbHG im Gesellschaftsvertrag unter Nennung des jeweiligen Gegenstandes, auf den sich die konkrete Sacheinlage bezieht, bereits expliziert geregelt

5 Vgl. BGH, Urteil vom 09.03.1981 – II ZR 54/80 -, BGHZ 80, 129-146, juris-Rz. 5.

wurde. Wird die Einlage durch den Gesellschafter im Wege einer Sacheinlage erbracht, hat der betreffende Gesellschafter diese gem. § 7 Abs. 3 GmbHG bereits vor der Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister zu leisten, so dass die Geschäftsführer der GmbH endgültig und frei über dieses Vermögen verfügen können.
Erfüllt die GmbH die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1a S. 1 GmbHG, d.h. hat sie nicht mehr als drei Gesellschafter und bestellt nur einen Geschäftsführer, so kann sie in einem vereinfachten Verfahren errichtet werden. Als Gesellschaftsvertrag dient diesbezüglich das in der Anlage zu § 2 Abs. 1a GmbHG enthaltene Musterprotokoll.
Mit letztlicher Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister besteht die Gesellschaft, die nunmehr eigene Rechtsfähigkeit besitzt, gegenüber dem Rechtsverkehr entsprechend der §§ 11 Abs. 1, 13 Abs. 1 GmbHG als solche.

2.2.2 Entstehung der KG

Die Personengesellschaft - ein vertraglicher Zusammenschluss von mindestens zwei Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks. Dieser, dem Personengesellschaftsrecht innewohnende Grundsatz, wird bereits in § 705 BGB für den Grundtypus einer PG, der GbR, definiert und bildet insofern auch den Ausgangspunkt für die Entstehung einer Personenhandelsgesellschaft.
Mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages zwischen Komplementär-GmbH und Kommanditisten bzw. des nach § 109 HGB im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Beginns entsteht die KG im Innenverhältnis. Dem Rechtsverkehr tritt sie jedoch gem. § 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 123 Abs. 1 HGB grundsätzlich erst mit Eintragung ins Handelsregister als eigenes Rechtssubjekt gegenüber. Davon abweichend tritt deren Wirksamkeit im Verhältnis zu Dritten nach § 123 Abs. 2 HGB bereits im Zeitpunkt des tatsächlichen Beginns der Geschäfte ein, sofern die Gesellschaft ein Handelsgewerbe i.S.d. § 1 Abs. 2 HGB betreibt, d.h. einen Gewerbebetrieb, der nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert.
Wie schon die GmbH, so ist auch die KG zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden. Erforderlich sind hierbei neben den Inhalten des § 106 Abs. 2 HGB zu den Stammdaten aller Gesellschafter und Angaben zu Firma, Sitz und inländischer Geschäftsanschrift der Gesellschaft auch die nach § 162 Abs. 1 S. 1 HGB vorgeschriebene Nennung aller Kommanditisten und die von ihnen zu leistenden

Einlagen. Eines notariell zu beurkundenden Gesellschaftsvertrages bedarf es diesbezüglich nicht.

2.3 Erscheinungsformen

Aufgrund unterschiedlichster Unternehmenszwecke, Präferenzen bzw. Unternehmensphilosophien und der diesbezüglich ausgerichteten Unternehmensstruktur, nimmt die GmbH & Co. KG in unterschiedlichsten Ausprägungen am Rechtsverkehr teil. In der Gesellschaftspraxis haben sich dabei vor allem die Einmann-GmbH & Co. KG, die Publikums-GmbH & Co. KG und die Einheits-GmbH & Co. KG etabliert.

Die sog. Einmann-GmbH & Co. KG ist eine Kommanditgesellschaft, in der eine Person sowohl alleiniger Gesellschafter der GmbH als auch einziger Kommanditist der KG ist.
Insbesondere vor dem Hintergrund des § 181 BGB, der für die GmbH expliziert in § 35 Abs. 3 S. 1 GmbHG aufgeführt wurde und nach dem in dieser Anordnung getroffene schuldrechtliche Verträge aller Art mit vorläufiger Unwirksamkeit zu strafen wären, ist auf die Eintragung einer wirksamen Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot im Handelsregister zu achten.[6]

Als Erscheinungsform, die im Gegenzug zur Einmann-GmbH & Co. KG, in der Außenwirksamkeit und Identität der gesamten Gesellschaft im Wesentlichen durch den Auftritt und das Handeln einer einzigen Person geprägt werden, versucht die sog. Publikums-GmbH u. Co. KG ihren Gesellschaftszweck durch den infolge der Aufnahme einer Vielzahl von nationalen, aber auch internationalen Investoren in die Kommanditistenstellung generierten Kapitalstrom zu verwirklichen.[7] Um trotz der im Kern kapitalgesellschaftsähnlichen Ausrichtung Handlungsfähigkeit und Flexibilität der Personenhandelsgesellschaft zu gewährleisten, werden die Kommanditisten vielfach nicht direkt, sondern als Treugeber über sog. Treuhandskommanditisten an der KG, i.d.R. aber nicht an der Komplementärin beteiligt.[8]

Eine Ausprägung, die sich in der Praxis aufgrund ihrer verfahrensumfang- und aufwandsreduzierenden Wirkung in Bezug auf Gesellschafterwechsel, Übertra-

6 Vgl. *Henze/Notz* in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 177a HGB Anh. A, Rz. 20.
7 Vgl. *Roth* in Baumbach/Hopt, HGB, Anh. § 177a, Rn. 3.
8 Vgl. *Hallerbach* in Die GmbH & Co. KG, Rz. 42 ff..

gungsvorgängen und Nachfolgeregelungen bei Unternehmen erheblicher Beliebtheit erfreut, ist die sog. Einheits-GmbH & Co. KG. Bei ihr werden die Anteile an der Komplementär-GmbH nicht von deren Gesellschaftern, sondern unmittelbar von der KG gehalten. Doch dieses im ersten Moment so geeignet erscheinende Konstrukt hält für die Gesellschaft und ihre Gesellschafter in Folge nicht nur eine Reihe von Problemen bei Willensbildungsprozessen und Kapitalerhaltungsgrundsätzen, sondern auch im Hinblick zu den haftungsauslösenden Tatbeständen bereit (vgl. dazu Tz. 3.3.2).[9]

9 Vgl. *Hallerbach* in Die GmbH & Co. KG, Rz. 76 ff..

3 Haftung der Gesellschafter

3.1 Allgemeines

Haften – das Einstehen für eine fremde Schuld, für eine Schuld der Gesellschaft. Eine Auseinandersetzung mit Haftungsnormen und Haftungstatbeständen, das verdeutlicht bereits die Übersetzung der Begrifflichkeit Haftung, kann subsidiär nur dann erfolgen, wenn eine Schuld, eine Verbindlichkeit der Gesellschaft im Raum steht, die es zu bedienen gilt. Sei es die Kaufpreisforderung eines Lieferanten aus § 433 Abs. 2 BGB oder der Anspruch auf Zahlung des vereinbarten Mietzinses für einen betrieblich genutztes Lager aus § 535 Abs. 2 BGB, der akzessorische Charakter fordert einen wirksam bestehenden Anspruch gegen die GmbH & Co. KG.
Um den jeweiligen Anspruch zu befrieden, öffnet sich für den Gesellschaftsgläubiger neben der Möglichkeit der direkten Inanspruchnahme der KG der Weg, seine Forderungen bei Vorliegen eines haftungsbegründenden Momentes über die an der Gesellschaft beteiligten Gesellschafter zu realisieren, mithin über die Komplementärin und über die Kommanditisten.
Die diesbezüglich einschlägigen Haftungstatbestände und folglich gesellschafts- und abgabenrechtlichen Haftungsnormen leiten sich dabei maßgeblich aus den unterschiedlichen gesellschaftlichen Stellungen und Funktionen der einzelnen Gesellschafter und deren Möglichkeit, unmittelbaren Einfluss auf die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft zu nehmen, ab.

Während den Kommanditisten bezüglich Geschäftsführungstätigkeiten nach § 164 S. 1 HGB zumindest ein Widerspruchsrecht für Handlungen zusteht, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgeschäftes hinausgehen, so bleiben ihnen Vertretungsbefugnisse im Außenverhältnis gem. § 170 HGB gänzlich verwehrt. Als Vertreterin und Geschäftsführerin stehen Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis allein der Komplementär-GmbH zu. Abgeleitet aus § 1 GmbHG besteht für den Kommanditisten freilich die Möglichkeit, als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH nach § 35 Abs. 1 S. 1 GmbHG diese Befugnisse in sich zu vereinen und insofern mittelbar über die Komplementärin seinen Willen in der KG zu tragen. Doch gerade bei Publikumsgesellschaften, in denen eine Vielzahl von Personen über die Kommanditistenstellung beteiligt sind,

werden sich die Möglichkeiten, Einfluss auf die Geschicke der KG zu nehmen, auf ein Minimum beschränken.
Im Angesicht dieser Verhältnisse scheint nicht verwunderlich, dass sowohl abgaben- als auch zivilrechtliche Haftungsnormen insbesondere die Komplementär-GmbH in der Pflicht sehen.
Während die einschlägigen zivilrechtlichen Haftungsnormen (§ 128 HGB, § 130 HGB, § 171 ff. HGB) eine Haftungsfolge zumeist allein aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung einer Person ableiten[10], knüpft das Steuerrecht (§ 69 AO) eine Haftungsfolge unter Auseinandersetzung mit dem Verschuldensbegriff an eine Pflichtverletzung des Gesellschafters.

Kann sich ein Inanspruchnahme gegen die Komplementär-GmbH vom Grundsatz her zweigleisig über § 161 HGB i.V.m. § 128 HGB gegen die Gesellschaft sowie nach §§ 34, 69 AO gegen deren Geschäftsführer ergeben, so leitet sich ein Anspruch gegen die Kommanditisten aus §§ 161, 171 ff. HGB ab. Den Gesellschaftsgläubigern öffnen sich zusammengefasst insofern drei primäre Anspruchsgrundlagen für Befriedigung ihrer Ansprüche über die Gesellschafter, die den Inhalt dieses Kapitels bestimmen werden.

Da eine Auseinandersetzung mit den jeweiligen Haftungsnormen gleichermaßen vom Verhältnis der unterschiedlichen Rechtskreise, des Haftungsrechtes und des Insolvenzrechtes, getragen wird, werden neben den Ausführungen zu den handelsrechtlichen Haftungstatbestände Ausführungen zur abgabenrechtlichen Haftungsnorm des § 69 AO und der Verzahnung der entsprechenden Rechtskreise vorgenommen.

3.2 Haftung der Komplementär-GmbH nach § 128 HGB bzw. § 13 Abs. 2 GmbHG

Nach § 161 Abs. 1 HGB ist es der Komplementär der KG, der im Außenverhältnis als Gesellschafter keinen Haftungsbeschränkungen unterliegt und insofern nach den Regularien des § 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 128 S. 1 HGB für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft einzustehen hat.
Die Merkmale der persönlichen und unbeschränkten, der nicht beschränkbaren, primär und unmittelbaren, gesamtschuldnerischen sowie auf das Ganze gehen-

10 Vgl. BFH, Beschluss vom 04.05.2011 – VII B 236/10 -, BFH/NV 2011, 1473-1474, juris-Rz. 10.

den Haftung des Gesellschafters einer offenen Handelsgesellschaft gelten daher entsprechend auch für GmbH im Konstrukt GmbH & Co. KG.
Ein Gesellschaftsgläubiger kann sich insofern direkt an die Komplementärin kraft ihrer gesellschaftsrechtlichen Stellung wenden und von ihr die Befriedigung seinen Anspruchs verlangen. Die GmbH haftet insofern für alle Gesellschaftsschulden, der Grund ihrer Entstehung ist insoweit irrelevant.
Ob der grundsätzlichen Haftungsprinzipien eines OHG - Gesellschafters, eine vollständige Befriedigung der Gläubigerforderungen wird hierbei in den meisten Fällen jedoch aufgrund des Umstandes fehlgehen, dass die Gesellschaft mit beschränkter Haftung gem. § 13 Abs. 2 GmbHG nur mit ihrem Gesellschaftsvermögen haftet. Bei den als sog. Verwaltungsgesellschaften gegründeten Unternehmen wird das Gesellschaftsvermögen in der Regel wohl keine über das gesetzliche Stammkapital i.H.v. 25.000,00 EUR hinausgehenden gewichtigen Vermögenswerte aufweisen.
Zudem sind die Merkmale der gesamtschuldnerischen bzw. unbeschränkten Haftung unter den Prämissen zu betrachten, dass die GmbH i.d.R. wohl alleinige Komplementärin der KG ist und kraft Rechtsform kein Privatvermögen besitzt.
Eine darüberhinausgehende Haftungsbeschränkung kann dem Rechtsverkehr im Außenverhältnis zwar nach § 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 128 S. 2 HGB nicht entgegen gehalten werden, durch § 13 Abs. 2 GmbHG jedoch wird die GmbH als Gesellschafter in der Praxis ihrem Sinn und Zweck als haftungsbeschränkende Institution innerhalb der Gesellschaft gerecht.

3.3 Haftung des Kommanditisten

3.3.1 Grundsatz der beschränkten Haftung nach § 171 Abs. 1 HGB

3.3.1.1 Allgemeines

Nach § 161 Abs. 1 HGB ist der Kommanditist der Gesellschafter, bei dem die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern auf den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage beschränkt ist.
In Anlehnung an diesen Grundsatz formuliert § 171 Abs. 1 HGB, die für den Kommanditisten einschlägige Haftungsnorm, dass der Gesellschafter zunächst bis zur Höhe seiner Einlage unmittelbar für Verbindlichkeiten der Gesellschaft einzustehen hat. Hat der Kommanditist dagegen die Einlage vollständig geleistet, so

ist die Haftung nach dem zweiten Halbsatz des § 171 Abs. 1 HGB ausgeschlossen.

Zu konstatieren ist insofern einerseits, dass es sich bei dieser Haftungsvorschrift um eine Norm handelt, die bezüglich des Kommanditisten zwingende Regelungen für das Außenverhältnis[11] trifft. Die Möglichkeit, im Innenverhältnis von diesem Grundsatz abweichende Vereinbarungen insbesondere in Bezug auf gegenseitige Haftungsausschlüsse zu treffen, bleibt hiervon unberührt.

Zudem ist nach dem Wortlaut des § 171 Abs. 1 HGB festzuhalten, dass ein Kommanditist bis zur Höhe der Einlage mit seinem ganzen Vermögen für Verbindlichkeiten der Gesellschaft einzustehen hat.

Maßgebliche Bedeutung kommt insofern der Begrifflichkeit „geleistet Einlage“ zu. Ausgehend von *Karsten Schmidt* wird dabei von der Terminologie her eine m.E. folgerichtig strikte Trennung zwischen den Kreisen Einlage und Haftsumme und insofern gesellschaftsrechtlichen Vorgängen im Innen - bzw. Außenverhältnis vorgenommen.[12] So wird entsprechend der unterschiedlichen Kapitalkonten eines Gesellschafters durch den Begriff der „bedungenen Einlage“ der Betrag definiert, der durch die Einlageleistung in das Gesellschaftsvermögen überführt wird.[13] Dagegen wird unter der Begrifflichkeit „Haftsumme“ der Betrag verstanden, der nach § 172 Abs. 1 HGB in das Handelsregister als für den jeweiligen Gesellschafter haftungsbegrenzender Maßstab eingetragen wird. Nimmt der Gesellschaftsvertrag diesbezüglich keine Abgrenzung zwischen der Pflichteinlage und der entsprechenden Haftsumme vor, so wird im Zweifel angenommen, dass sich beide Beträge entsprechen.[14]

Da es sich bei § 171 HGB konzeptionell um eine Außenhaftungsnorm handelt, wird summenmäßig final für Gesellschaftsgläubiger der Wert der Haftsumme entscheidend sein. Gleichermaßen gründet eine Beurteilung im Außenverhältnis an den im Innenverhältnis ablaufenden Vorgang der Einlageleistung.

3.3.1.2 Einlageleistung

Die durch § 171 Abs. 1 HGB geforderte und im Kapitalkonto i.S.d. § 167 Abs. 2 HGB des jeweiligen Gesellschafters in Geldwert ausgewiesene Einlage kann so-

11 Vgl. *Karsten Schmidt* in Münchener Kommentar Handelsgesetzbuch, §§ 171, 172 HGB, Rz. 1.

12 Vgl. *Hallerbach* in Die GmbH & Co. KG, Rz. 182 sowie BGH, Urteil vom 10.10.1994 – II ZR 220/93 -, NJW 1995, 2375-2376, juris-Rz. 7.

13 Vgl. *Karsten Schmidt* in Münchener Kommentar Handelsgesetzbuch, §§ 171, 172 HGB, Rz. 4.

14 Vgl. BGH, Urteil vom 28.03.1977 – II ZR 230/75 -, NJW 1977, 1820-1821, juris-Rz. 34.

wohl durch Bar- , als auch durch Sacheinlage in das Gesellschaftsvermögen der KG geleistet werden.
So können als Sacheinlagen bewegliche Vermögensgegenstände wie beispielsweise Fahrzeuge und Maschinen, unbewegliche Gegenstände wie Grundstücke, aber auch Forderungen und Anteile an anderen Gesellschaften in das Vermögen überführt werden. Entscheidend ist nach h.M. allein, dass es sich um einen bilanzierungsfähigen und insofern abbildbaren Vermögensgegenstand handelt.[15]

Da in Abhängigkeit von der jeweiligen Betrachtungsweise eine Sacheinlage traditionell unterschiedlichen Bewertungsansätzen unterliegt und mangels gesetzlicher Regelung beispielsweise kein Sachgründungsbericht, wie für Zwecke der GmbH in § 5 Abs. 4 GmbHG vorgeschrieben, aufzustellen ist, hat die Rechtsprechung einige Anforderungen an die Leistung einer Sacheinlage gestellt. So ist die Sacheinlage nach Auffassung des Bundesgerichtshofes mit dem objektiven Wert, den der betreffende Kommanditisten nachzuweisen hat, zu bewerten.[16]

Bereits in dem Vorgang der Aufrechnung mit einer persönlichen Kommanditistenforderung gegen eine Forderung eines Gläubigers der KG nach §§ 387 ff. BGB wird nach h.M. jedoch noch keine haftungsbefreiende Einlageleistung gesehen. Eine solche soll jedoch dann vorliegen, wenn der betreffende Gesellschafter seinen Rückgriffsanspruch gegen die Kommanditgesellschaft mit der noch ausstehenden Einlage verrechnet.[17]
Zur geforderten Einlageleistung führt gleichermaßen auch eine diesbezügliche Aufrechnung des Kommanditisten mit einer Forderung der KG oder einer Regressforderung i.S.d. § 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 110 Abs. 1 HGB.
Aufgrund der Nachrangigkeit von Gesellschafterdarlehen im Insolvenzfall gem. § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO ist zudem möglich, Teile der Einlageleistung durch die Gewährung eines Darlehens zu erbringen.

3.3.2 Sonderfälle des § 172 HGB

Einen speziell für die GmbH & Co. KG angelegten Sonderfall stellt die Übertragung von Gesellschaftsanteilen da. Ausgehend von Grundsatz der Vertragsfreiheit besteht für den Kommanditisten, falls dieser an der Komplementär-GmbH

15 Vgl. *Karsten Schmidt* in Münchener Kommentar Handelsgesetzbuch, §§ 171, 172 HGB, Rz. 9.
16 Vgl. BGH, Urteil vom 08.07.1985 – II ZR 269/84 -, BGHZ 95, 188-198, juris-Rz. 40.
17 Vgl. *Hallerbach* in Die GmbH & Co. KG, Rz. 192.

beteiligt ist, die Möglichkeit, seine Einlage durch Übertragung der GmbH-Anteile auf die KG zu erbringen. Durch diesen Vorgang, der insbesondere für die Einheits-GmbH & Co. KG bedeutsam ist, würde gleichermaßen das Vermögen der Komplementärin und insofern deren Haftpotenzial in die Haftmasse der Kommanditgesellschaft fallen. Dem Zugriff der Gesellschaftsgläubigern würde durch diese „vermögensmäßige Verzahnung“[18] insoweit ein Haftpotenzial entzogen werden.[19] Um diesem für den Rechtsverkehr nicht tragbaren Umstand entgegenzuwirken wurde durch den Gesetzgeber in § 172 Abs. 6 S. 1 HGB geregelt, dass die Einlage des Kommanditisten in einem derartigen Fall als nicht geleistet gilt und insoweit die Rechtsfolge der unmittelbaren Haftung des Gesellschafters anzunehmen ist.

Eine weiterer Umstand, der im Ergebnis zur vorgenannten Rechtsfolge führt, wird durch den Regelstatut des § 172 Abs. 4 HGB beschrieben. So gilt nach § 172 Abs. 4 S. 1 HGB eine Einlage in dem Umfang als nicht erbracht, in dem sie an den Gesellschafter zurückgezahlt wurde. Unter dem Begriff der sog. Einlagenrückgewähr sind mithin Leistungen der GmbH & Co. KG an den Kommanditisten zu verstehen, die, analog der zum Zwecke der Kapitalerhaltung einer GmbH genannten Vorschrift des § 30 Abs. 1 S. 1, 2 GmbHG, durch keinen vollwertigen Gegenleistungs- bzw. Rückgewähranspruch gedeckt werden.[20]
Ein Anwendungsfall dieser Vorschrift kann bereits im unmittelbaren Gründungsstadium der GmbH seinen Schatten vorauswerfen. So stellt bei Gründung der Gesellschaft im vereinfachten Verfahren nach § 2 Abs. 1a GmbHG die Übernahme des Teils der Gründungskosten durch die Gesellschaft, die den unter Nr. 5 des diesbezüglichen Musterprotokolls festgeschriebenen Betrag von höchstens 300,00 EUR übersteigen, nicht nur körperschaftsteuerrechtlich eine verdeckte Gewinnausschüttung i.S.d. R 8.5 Abs. 1 KStR sowie § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, sondern aus handelsrechtlicher Sicht eine schädliche Einlagenrückgewähr i.S.d. § 172 Abs. 4 HGB dar.[21]

18 Vgl. *Karsten Schmidt* in Münchener Kommentar Handelsgesetzbuch, §§ 171, 172 HGB, Rz. 126.
19 Vgl. *Hallerbach* in Die GmbH & Co. KG, Rz. 195; *Karsten Schmidt* in Münchener Kommentar Handelsgesetzbuch, §§ 171, 172 HGB, Rz. 125.
20 Vgl. *Fastrich* in Baumbach/Hueck, § 30 GmbHG, Rz. 1.
21 Vgl. *Hallerbach* in Die GmbH & Co. KG, Rz. 105.

3.3.3 Unbeschränkte Kommanditistenhaftung nach § 176 HGB

Abweichend von den Grundsätzen des § 171 HGB wird ein Kommanditist gem. § 176 Abs. 1 S. 1 HGB einem unbeschränkt haftenden OHG-Gesellschafter dann gleichgestellt, wenn die KG ihre Handelsgeschäfte bereits vor Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister aufgenommen hat und der Kommanditist dem zustimmte.

Die Intention des Gesetzgebers zielt insoweit wiederum auf die Schutzwürdigkeit des Rechtsverkehrs, auf die Schutzwürdigkeit etwaiger Gesellschaftsgläubiger ab, die, da bisher kein Gesellschafter als Kommanditist eingetragen wurde, bei Abschluss der Geschäfte von einer unbeschränkten Haftung aller Gesellschafter ausgehen konnten.

War den Gläubigern allerdings die Stellung als Kommanditist bekannt, so § 176 Abs. 1 S. 1 HGB, so hat der Rechtsverkehr bereits in diesem Stadium die Haftungsbeschränkung des betreffenden Gesellschafters gegen sich gelten zu lassen.

Entscheidend für Kommanditist und Gläubiger ist insofern die Kenntnis über die Kommanditisteneigenschaft.

Bei einer KG, die gegenüber dem Rechtsverkehr bereits zutreffend als GmbH & Co. KG aufgetreten ist, ist für Zwecke der Haftungsbeschränkung bei den Gesellschaftsgläubigern jedoch von einer allgemeinen Kenntnis darüber auszugehen, dass allein die Komplementär-GmbH unbeschränkt, die übrigen Gesellschafter als Kommanditisten beschränkt haften.[22]

Da m.E. eine Abweichung vom Grundsatz der beschränkten Kommanditistenhaftung nur dann in Erwägung gezogen werden sollte, wenn die tatsächliche Gefahr einer Benachteiligung der Gesellschaftsgläubiger im Raum steht, hat sich der Rechtsverkehr meiner Ansicht nach bereits aus denklogischen Gesichtspunkten bezüglich des Auftrittes entsprechend des § 19 Abs. 2 HGB eine Kenntnis zurechnen zu lassen. Die diesbezüglich übereinstimmende Literatur[23]- und Rechtsauffassung ist m.E. insoweit als folgerichtig zu beurteilen.

22 Vgl. OLG Frankfurt, Urteil vom 09.05.2007 – 13 U 195/06 -, NZG 2007, 625-626, juris-Rz. 19; *Hallerbach* in „Die GmbH & Co. KG“, Rz. 122, 284.

23 Vgl. *Karsten Schmidt* in Münchener Kommentar Handelsgesetzbuch, § 176 HGB, Rz. 50.

3.4 handelsrechtliche Haftung eintretender Gesellschafter

Entsprechend der §§ 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 130 Abs. 1 HGB sowie des § 173 HGB haften sowohl eintretende Komplementäre als auch eintretende Kommanditisten für die vor dem maßgeblichen Eintritt begründeten Gesellschaftsschulden entsprechend ihres Haftungsumfanges aus § 128 HGB sowie §§ 171 f. HGB. Ein Ausschluss dieser Bestimmung im Außenverhältnis wird wiederum durch § 130 Abs. 2 HGB bzw. § 173 Abs. 2 HGB unterbunden, ist aber im Innenverhältnis durchaus vereinbar.

Bei Eintritt durch Abtretung eines KG-Anteils[24] in diesem Zusammenhang ist jedoch wiederum der Vorschrift des § 172 Abs. 4 HGB Beachtung zu schenken. Während sich der eintretende Kommanditist bei Aufnahme eines entsprechenden Nachfolgevermerkes ins Handelsregister grundsätzlich auf die bereits geleistete Einlage des ausgeschiedenen Gesellschafters für Zwecke des § 171 Abs. 1 HGB berufen kann,[25] so führt die Zahlung eines Abfindungsguthabens an den ausscheidenden Gesellschafter, in dessen Rahmen die gewährte Einlage zurückbezahlt wird, zu einer schädlichen Rückgewähr i.S.d. § 172 Abs. 4 S. 1 HGB. Dies führt aber nicht nur dazu, dass sich der neu eintretende Gesellschafter die ehemals geleistete Einlage nicht anrechnen lassen kann, sondern auch zur potenziellen Haftung des ausgeschiedenen Gesellschafters nach § 160 Abs. 1 HGB.

3.5 handelsrechtliche Enthaftung ausgeschiedener Gesellschafter

Mit § 160 HGB, der über § 161 Abs. 2 HGB gleichermaßen für Komplementär und Kommanditist Anwendung findet, wurde eine Norm in das Handelsgesetzbuch aufgenommen, die zugunsten des ausscheidenden Gesellschafters eine Barriere gegenüber den Gesellschaftsgläubigern, mithin auch einem etwaigen Insolvenzverwalter, im Hinblick auf eine handelsrechtliche[26] „Endloshaftung“[27] bildet. § 160 Abs. 1 S. 1 HGB ist dabei zweierlei zu entnehmen: Der ausscheidende Gesellschafter haftet allein für die bis zu seinem Ausscheiden begründeten Ge-

24 Exkurs: Anwendung für Minderjährige - Die Übertragung eines KG-Anteils im Wege einer Schenkung, auf den die Einlageleistung in voller Höhe erbracht wurde, ist, wenn dies unter der abschiebenden Bedingung der diesbezüglichen Handelsregistereintragung erfolgt, entsprechend des OLG Köln als lediglich rechtlich vorteilhaft i.S.d. § 107 BGB anzusehen – vgl. OLG Köln, Beschluss vom 26. März 2018 – I-4 Wx 2/18 -, NZG 2018, 1187-1188, juris-Rz. 8.

25 Vgl. *Hallerbach* in Die GmbH und Co. KG, Rz. 306.

26 §§ 159, 160 HGB sind nicht auf steuerliche Haftungsrecht anzuwenden, vgl. *Karsten Schmidt* in Münchener Kommentar Handelsgesetzbuch, § 160 HGB, Rz. 25 analog.

27 *Karsten Schmidt* in Münchener Kommentar Handelsgesetzbuch, § 160 HGB, Rz. 1; vgl. *Hillmann* in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 160 HGB, Rz. 2.

sellschaftsverbindlichkeiten und wiederum nur dann, wenn die betreffende Verbindlichkeit entsprechend des § 160 Abs. 1 S. 2 HGB fünf Jahre nach Ablauf des Tages, an dem das Ausscheiden im Handelsregister protokolliert wurde, fällig und der Anspruch gegen ihn festgestellt wurde.
Mit Ablauf der Frist des § 160 HGB erlischt der Anspruch gegen den Haftungsschuldner.

3.6 Haftung nach § 69 AO

3.6.1 Allgemeines

Die Rechtskreise Insolvenzrecht und insbesondere steuerliches Haftungsrecht sind unmittelbar miteinander verzahnt und beeinflussen sich in nicht unerheblichem Maße.

Dies zeigt die jüngere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur Norm des § 69 AO, die für Zwecke des Steuerrechtes dem Gläubiger einer GmbH & Co. KG nach den §§ 128, 171 ff. HGB eine dritte Anspruchsgrundlage zur Haftungsrealisierung bildet, bei der haftungsrechtlichen Beurteilung von Lebenssachverhalten in dem Zeitraum um die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens einmal mehr.

3.6.2 Voraussetzungen des § 69 AO

Nach dem Tenor des § 69 S. 1 AO werden die in den §§ 34, 35 AO genannten Personen insoweit zur Haftung herangezogen, als durch ihrerseits vorsätzliche oder grob fahrlässige Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis i.S.d. § 37 AO nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit dadurch Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt wurden.

Anders als bei den handelsrechtlichen Haftungsnormen der §§ 128, 171 ff. HGB, die eine Haftungsfolge allein an den gesellschaftlichen Status einer Person knüpfen, sanktioniert die ausschließlich für steuerliche Zwecke maßgebliche Norm ein als schädlich definiertes Verhalten eines Gesellschafters mit einer unmittelbaren Haftungsfolge, sodass § 69 AO insofern ein Schadenersatzcharakter zu attestieren ist.

Primär setzt § 69 AO insoweit einen Haftungsschuldner voraus, der sich aus den Vorschriften der §§ 34, 35 AO ergibt. Nach § 34 Abs. 1 S. 1 AO gehören zum verpflichteten Personenkreis die Geschäftsführer nicht rechtsfähiger Personenvereinigungen. Für Zwecke der GmbH & Co. KG unterliegt insofern offenkundig die Komplementär-GmbH dem Anwendungsbereich der Norm. Da die GmbH wiederum als juristische Person von ihrem Geschäftsführer i.S.d. § 35 Abs. 1 S. 1 GmbHG geführt und vertreten wird, wird dem Gesellschaftsgläubiger durch § 69 AO im Wege einer sog. Durchgriffs- bzw. Doppelhaftung unmittelbarer Zugriff auf das Vermögen des Komplementär-GmbH - Geschäftsführers ermöglicht.

Ein Kommanditist wird kraft seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung innerhalb der KG insofern nicht von der Norm erfasst werden. Ist der Kommanditist, wie dies insbesondere bei der Einmann-GmbH & Co. KG der Fall sein wird, jedoch als Geschäftsführer der Komplementärin bestellt, so wird auch er als tauglicher Haftungsschuldner nach § 69 AO herangezogen werden können.

Die zweite wesentliche Voraussetzung des § 69 AO besteht in einer Pflichtverletzung des tauglichen Haftungsschuldner dar. Neben[28] den Buchführungspflichten nach §§ 140 ff. AO, den Mitwirkungspflichten nach § 90 AO, den Steuererklärungspflichten nach §§ 149 f. AO oder den Berichtigungspflichten i.S.d. § 153 AO besteht eine wesentliche Pflicht nach § 34 Abs. 1 S. 2 AO in der Steuerentrichtung aus verwalteten Mitteln.
Insbesondere die Nichtentrichtung fälliger Steuerverbindlichkeiten wird in der Variante des Unterlassens als Pflichtverletzung des Haftungsschuldners i.S.d. AO zu beurteilen sein.
Der durch § 69 AO geforderte Schaden des Fiskus ist insofern zweifelsohne in der Nichterfüllung des Anspruchs i.S.d. § 37 AO zu sehen.

Weit aus schwieriger fällt jedoch die Beurteilung von Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Haftungsschaden i.S.d. Adäquanztheorie, sowie der Frage des Verschuldens unmittelbar vor und nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft, da mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH & Co. KG[29] nach § 80 Abs. 1 InsO die Verwaltungs- und Verwertungsbefugnis für das Vermögen des Schuldners auf den Insolvenz-

28 Vgl. AEAO Nr. 1 zu § 34 AO.
29 Vgl. Tz. 4 zu weitergehenden Ausführungen.

verwalter übergeht. Entsprechend des Grundsatzes des § 93 InsO kann im Folgenden eine Inanspruchnahme des Haftungsschuldners während des Insolvenzverfahrens allein durch den Insolvenzverwalter geltend gemacht werden.

3.6.3 Rechtskreise Haftungs- und Insolvenzrecht

Neben der Frage, ob ein Haftungsanspruch nach § 69 AO insofern auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahren durch die Finanzbehörde geltend gemacht werden kann, wirft dies bei entsprechender Bejahung die Problematik auf, bis zu welchem zeitlichen Stadium sich der GmbH-Geschäftsführer eine nach § 69 AO geforderte schuldhafte Pflichtverletzung zurechnen lassen muss. Zudem scheint im Hinblick auf das einschlägige GmbH-Recht im Zeitraum unmittelbar vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine „Pflichtenkollision“[30] zwischen der Pflicht des Geschäftsführers nach § 69 AO bzw. § 34 Abs. 1 S. 2 AO zur Zahlung fälliger Steuern und dem gleichzeitigen Zahlungsverbot nach § 64 S. 1 GmbHG zugunsten der Sicherung der Insolvenzmasse zu bestehen.

Zunächst bleibt diesbezüglich festzuhalten, dass nach dem Wortlaut des § 93 InsO von dieser Vorschrift lediglich die aus §§ 128, 171 ff. HGB resultierende Haftung erfasst wird. Eine Haftungsinanspruchnahme des GmbH-Geschäftsführers durch die Finanzbehörde nach § 69 AO kann insofern auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens weiterhin erfolgen.[31]
Begründet wird dies vom Bundesfinanzhof unter Verweis auf den Gesetzentwurf der Bundesregierung zu einer Insolvenzordnung[32] damit, dass § 93 der Insolvenzordnung allein die Haftungstatbestände erfassen sollte, die von einem Haftungsschuldner gegenüber allen Gläubigern verwirklicht wurden.[33] Da es sich bei der Vorschrift des § 69 AO nach Auffassung des BFH um eine „Sonderverbindlichkeit“ und insofern einen „Individualanspruch“[34] des Fiskus handele, könne das Recht zur Inanspruchnahme nach § 69 AO nicht dem Insolvenzverwalter zufal-

30 BFH, Urteil vom 23.09.2008 – VII R 27/07 -, BFHE 222, 228, BStBl II 2009, 129, juris-Rz. 26.
31 Vgl. BFH, Beschluss vom 15.11.2012 – VII B 105/12 -, BFH/NV 2013, 587-588, juris-Rz. 7; vgl. *Loose* in Tipke/Kruse, AO/FGO, 158. Lieferung 10.2019, § 69 AO, Rz. 51 sowie *Hübschmann/Hepp/Spitaler* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 255. Lieferung 10.2019, Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 191, Rz. 1, BMF-Schreiben vom 31.1.2014 – IV A 3 - S 0062/14/10002, BStBl. I 2014, 290; *Hillmann* in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 128 HGB, Rz. 70.
32 BTDrucks. 12/2443, S. 139 f..
33 Vgl. BFH, Beschluss vom 02.11.2001 – VII B 155/01 -, BFHE 197, 1, BStBl II 2002, 73, juris-Rz. 9.
34 Vgl. BFH, Beschluss vom 02.11.2001 – VII B 155/01 -, BFHE 197, 1, BStBl II 2002, 73, juris-Rz. 9.

len. Aufgrund des Charakter des § 69 AO als individuelle Schadenersatznorm scheint mir diese Abgrenzung zwischen steuerlicher Haftung und Insolvenzrecht insofern auch konsequent.

Die sich daran anschließende Frage nach der Zurechnung der Pflichtverletzung und des Verschuldens sowie der Konflikt um die Pflichtenkollision wird von der Rechtsprechung folgendermaßen ausgelöst:

Bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch Eröffnungsbeschluss i.S.d. § 27 InsO, mithin bis zu einem Zeitpunkt in dem allein der Komplementär-GmbH - Geschäftsführer sämtliche Befugnisse in sich vereint, ist ihm folgerichtig eine Pflichtverletzung zuzurechnen. Da die Verwaltungs- und Verwertungsbefugnisse bei sowohl bloßer Stellung des Insolvenzantrages, als auch die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt nach § 21 Abs. 2 Nr. 2, 2. Alt. InsO weiterhin beim Geschäftsführer verbleiben, werden nach m.E. zutreffender Auffassung der Gerichtsbarkeit[35] Pflichtverletzung sowie Verschulden in diesem Stadium der Sphäre des Geschäftsführers zugeordnet werden können. Ein Verweis auf § 80 InsO sowie § 34 Abs. 3 AO, nach der der Insolvenzverwalter als Person des § 34 AO nunmehr die steuerlichen Pflichten zu erfüllen hat,[36] kann insofern nicht vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entgegengehalten werden.

Nach § 69 S. 1 AO wird ein kausaler Zusammenhang zwischen der Pflichtverletzung und dem Eintritt des entsprechenden Haftungsschadens gefordert. Da nach §§ 129 ff. InsO durch den Insolvenzverwalter jedoch die hypothetische Möglichkeit zur Insolvenzanfechtung besteht, könnte zugunsten des Geschäftsführers Kausalität bei der Nichtabführung fälliger Steuerverbindlichkeiten unter Verweis auf § 130 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 InsO und dessen dreimonatigen Zeitraum der Anfechtung von Rechtshandlungen verneint werden.
Nach m.E. zutreffender Auffassung des BFH werden bei der Kausalitätsprüfung des § 69 AO aufgrund des Zweckes der Norm jedoch hypothetische Kausalverläufe außer Acht gelassen.[37] Dies ist meiner Ansicht nach bereits unter dem Umstand, dass andererseits entsprechend der Ansicht des BFH ein Rechtszustand hergestellt, der die Vornahme etwaiger Rechtshandlungen schier unmöglich ma-

35 Vgl. FG Köln, Urteil vom 25.02.2014 – 10 K 2954/10 -, EFG 2014, 1350-1352, juris-Rz. 14.
36 Vgl. AEAO Nr. 4 zu § 34 AO i.V.m. AEAO Nr. 4.2 zu § 251 AO.
37 Vgl. BFH, Urteil vom 04.12.2007 – VII R 18/06 -, BFH/NV 2008, 521-525, juris-Rz. 19.

chen und eine m.E. vom Gesetzgeber nicht gewollte Rechtsfolge hervorrufen würde, geboten.

Verbleibt der vermeintliche Konflikt zwischen § 34 Abs. 1 S. 2 AO, der Entrichtung fälliger Steuerschulden und dem haftungsbewehrten Normenbefehl des § 64 S. 1 GmbHG, der dem GmbH-Geschäftsführer untersagt, Zahlungen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft zu leisten und insofern auch Steuerschulden zu tilgen.
In diesem Zusammenhang führte der 7. Senat des BFH mit Urteil vom 23. September 2008 aus, dass die Haftung nach § 69 AO nicht durch die Massesicherungspflicht des Geschäftsführers ausgeschlossen wird.[38] Vielmehr nahm der Bundesgerichtshof[39] für diese Konstellation an, dass der Geschäftsführer, der weiterhin nach den einschlägigen steuer- und sozialrechtlichen Vorschriften Zahlungen leistete, als ordentlicher Geschäftsmann i.S.d. § 64 S. 2 GmbHG nicht zur Haftung nach § 64 S. 1 GmbHG herangezogen werden dürfe bzw. sich nach § 266a StGB strafbar mache. Nach Auffassung des BGH[40] gilt dies nicht nur für laufende, sondern auch rückständige Steuerschulden bzw. AN-Anteile zur Sozialversicherung. § 64 GmbHG tritt insofern zugunsten der Pflichten aus den §§ 69, 34 AO zurück. Dies bedeutet für Zwecke des Abgabenrechtes aber gleichermaßen auch, dass bei Nichtabführung fälliger Steuerbeträge, für die ausreichend liquide Mittel zur Verfügung standen, entsprechend des Grundsatzes, nach dem eine Pflichtverletzung zumindest grobe Fahrlässigkeit indiziert, von Verschulden des Geschäftsführers auszugehen ist.

3.6.4 Fazit

Bereits die vorgenannten exkursartigen Ausführungen zur Haftungsnorm des § 69 AO zeigen, dass sich die Rechtskreise Insolvenz – und Haftungsrecht gerade in der Beurteilung temporärer Abfolgen unmittelbar bedingen. Aufgrund des persönlichen Charakters der Schadenersatzhaftung des § 69 AO scheint nicht verwunderlich, dass der Finanzverwaltung auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entgegen den sonstigen Wirkungen des § 93 InsO ein Recht auf eigenständige Inanspruchnahme des Haftungsschuldners verbleibt.

38 Vgl. BGH, Urteil vom 23.09.2008 – VII R 27/07 -, BFHE 222, 228, BStBl II 2009, 129, juris-Rz. 26.
39 BGH, Urteil vom 14.05.2007 – II ZR 48/06 -, NJW 2007, 2118-2120, juris-Rz. 12.
40 Vgl. BGH, Urteil vom 25.01.2011 – II ZR 196/09 -, NZG 2011, 303-305, juris-Rz. 18.

Gerade in der Phase um die Eröffnung des Insolvenzverfahrens sollte eine Prüfung des entsprechenden Haftungstatbestandes aber stets unter Beachtung der Verzahnung der jeweiligen Rechtskreise und insofern nicht verselbständigt erfolgen.

4 Insolvenzbedingte Haftungsfolgen – die Kommanditisten im Fokus des § 128 HGB

Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Komplementärin und ihres zwingenden Ausscheidens aus der Kommanditgesellschaft können die Kommanditisten nach anschließender identitätswahrender Umwandlung der KG i.L. in eine OHG entsprechend der §§ 128, 130 HGB persönlich und unbeschränkt für Gesellschaftsverbindlichkeiten in Haftung genommen werden. Der Eintritt dieses Ereignisses überlagert und durchbricht als Sonderfall des § 128 HGB die allgemeinen Haftungsbeschränkungen des § 171 HGB.

Nachdem Tz. 3 Ausführungen zu den allgemeinen Haftungstatbeständen beinhaltete und insoweit ersichtlich wurde, dass eine Inanspruchnahme des jeweiligen Gesellschafters als Haftungsschuldner aufgrund dessen grundsätzlicher Haftungsbeschränkungen aus § 171 Abs. 1 HGB für den Kommanditisten bzw. letztlich § 13 Abs. 2 GmbHG für die Komplementär-GmbH jedoch meist geringe Erfolgsaussichten auf eine vollständige Befriedigung der Ansprüche versprechen wird, setzt sich Tz. 4 mit der Frage auseinander, ob die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters und / oder der Gesellschaft zu einer vom gesetzgeberischen Grundsatz abweichenden Haftungsfolgen führen kann. Kern dieser Darstellungen bildet die Auseinandersetzung mit einem Spezialfall des § 128 HGB.

4.1 Insolvenzfähigkeit

Die drei Protagonisten einer GmbH & Co. KG, die Komplementär-GmbH als juristische Person, die zumeist als natürliche Person in der Stellung eines Kommanditisten und die KG an sich, verbinden neben Rechtsfähigkeit und Selbständigkeit auch eines – sie sind allesamt gem. § 11 InsO insolvenzfähig. Nachdem § 11 Abs. 1 InsO die Möglichkeit eröffnet, das Insolvenzverfahren über alle natürlichen und juristischen Personen zu betreiben, wird die GmbH & Co. KG als Personengesellschaft expliziert durch § 11 Abs. 2 Nr. 1 InsO in den Anwendungsbereich der Insolvenzordnung und damit eines Verfahrens, welches nach § 1 S. 1 InsO durch Vermögensverwertungen, Erlösverteilungen und Umstrukturierungsmaßnahmen im Idealfall eine vollständige Befriedigung aller Gläubiger anstrebt, aufgenommen.

Die Gründe i.S.d. § 16 InsO, die zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens führen, sind dabei vielseitig und im Wesentlichen den §§ 17 – 19 InsO zu entnehmen. So können je nach Rechtsform des Schuldners und der Person, die die Eröffnung des Insolvenzverfahrens beantragt, Zahlungsunfähigkeit i.S.d. § 17 InsO, drohende Zahlunfähigkeit nach § 18 InsO sowie zusätzlich bei juristischen Personen Überschuldung gem. § 19 InsO als gewichtige Gründe eine Insolvenzeröffnung bedingen.
Der Eröffnungsbeschluss des Insolvenzgerichtes, der Aussagen zu den in § 27 Ab. 2 InsO geforderten Bestandteilen wie der Firma, Stamm- und Registerangaben des Schuldners, Name und Anschrift des Insolvenzverwalters und die Stunde der Eröffnung enthält und nach umgehender öffentlicher Bekanntmachung i.S.d. § 30 Abs. 1 InsO entsprechend der §§ 31, 32 Abs. 1 InsO Eingang in Handelsregister und Grundbuch findet, entfaltet gleichermaßen unmittelbare Auswirkungen auf Bestand und Struktur der GmbH & Co. KG.

Da m.E. bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines der Rechtsträger neben dem Insolvenzrecht das allgemeine Gesellschaftsrecht maßgeblichen Einfluss auf die Frage entfaltet, ob und wenn ja, zu welchem Zeitpunkt eine haftungsrechtliche Konsequenz für den beteiligten Gesellschafter anzunehmen ist, gehen den nachfolgenden Darstellungen der Haftungsfolgen jeweils exkursartige Ausführungen zu den gesellschaftsrechtlichen Entwicklungen voraus.

4.2 Insolvenzeröffnung

Ausgangspunkt für den Eintritt einer gesellschaftsrechtlichen Rechtsfolge und insofern in Folge auch für den Zeitpunkt des Eintrittes einer Haftungskonsequenz ist zunächst die tatsächliche Insolvenzeröffnung durch Eröffnungsbeschluss.

So entfalten bloße vorbereitende Maßnahmen wie die Stellung des Eröffnungsantrages i.S.d. § 13 Abs. 1 InsO, die Anordnung vorläufiger Maßnahmen nach § 21 InsO und auch die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters nach § 22 Abs. 1 S. 1 InsO für Zwecke der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG keine diesbezüglichen Rechtsfolgen.[41] Gleiches gilt, wenn der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens als unzulässig oder mangels Vorliegen eines Eröffnungsgrundes abgelehnt wird und kein gesellschaftsvertragli-

41 Vgl. *Roth* in Baumbach/Hopt, § 131 HGB, Rz. 13; *Kindler* in Koller/Kindler/Roth/Morck, § 131 HGB, Rz. 4.

cher Passus die Variante der Abweisung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens dem Fall des § 131 Abs. 1 Nr. 3 HGB gleichstellen würde bzw. ein Beschluss der Gesellschafter entsprechend § 131 Abs. 1 Nr. 2 HGB zu diesem Vorfall Stellung nimmt.

Wurde dagegen der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG mangels einer die Kosten des Verfahrens deckenden Masse gem. § 26 Abs. 1 S. 1 InsO abgewiesen, was regelmäßig dann der Fall ist, wenn das Vermögen des Schuldners die Kosten des Verfahrens i.S.d. § 54 InsO, d.h. die Kosten für Vergütungen und Auslagen des Insolvenzverwalters, die Kosten für das Gericht und die Kosten für Mitglieder des Gläubigerausschusses, voraussichtlich nicht decken wird und keine Vorschüsse bzw. Stundung der Verfahrenskosten nach § 4a Abs. 1 S. 1 InsO bewilligt werden, so wird die KG abweichend von der früheren Rechtslage bzw. Rechtsprechung des BGH[42] nunmehr gem. § 131 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 HGB mit Rechtskraft des Beschlusses aufgelöst.

Der Gesetzgeber trägt der kapitalgesellschaftsähnlichen Struktur der GmbH & Co. KG insofern Rechnung, als er sie in diesem Punkt den Kapitalgesellschaften GmbH, Kommanditgesellschaft auf Aktien und AG gleichstellt, bei denen die jeweilige Gesellschaft ebenfalls mit Rechtskraft des Beschlusses über die Ablehnung der Eröffnung mangels Masse nach § 60 Abs. 1 Nr. 5 GmbHG sowie § 289 Abs. 2 Nr. 1 AktG bzw. § 262 Abs. 1 Nr. 4 AktG aufgelöst wird.

Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG bzw. deren Ablehnung infolge von Masselosigkeit und deren anschließender Auflösung, ist die KG jedoch zunächst weiterhin existent, keineswegs bereits liquidiert oder gar vollbeendet.[43] Lediglich der Zweck der Gesellschaft, den die Gesellschafter aufgrund ihrer Treuepflicht zu verfolgen verpflichtet sind und welcher vormals in einer werbenden Geschäftstätigkeit konstituierte, wandelt sich infolge dieses Ereignisses in einen auf Liquidation gerichteten Charakter.[44]

42 Vgl. BGH, Urteil vom 08.10.1979 – II ZR 257/78 -, BGHZ 75, 178 – 183, juris-Rz. 7-11.

43 Vgl. zur Systematik *Karsten Schmidt* in Münchener Kommentar Handelsgesetzbuch, § 131 HGB, Rz. 6.

44 *Lorz* in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 131 HGB, Rz. 9, 31; *Kindler* in Koller/Kindler/Roth/Morck,§ 131 HGB, Rz. 7.

4.3 Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG

4.3.1 gesellschaftsrechtliche Folgen

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Kommanditgesellschaft führt nach § 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 131 Abs. 1 Nr. 3 HGB zwingend zur Auflösung der Gesellschaft.

Die Eintragung der Auflösung und ihres Grundes in das Handelsregister erfolgt nach § 143 Abs. 1 S. 2, 3 HGB von Amts wegen und ist insofern auch für potenzielle Gesellschaftsgläubiger einsehbar. Die treuhänderische Verwaltung des noch vorhandenen Gesellschaftsvermögens obliegt allein dem zu diesem Zwecke bestellten Insolvenzverwalters im Rahmen der Vorschriften der Insolvenzordnung.[45]
Die Komplementär-GmbH unterdessen, die zwar vom gesetzgeberischen Grundsatz her mangels abweichender gesellschaftsvertraglicher Bestimmungen, beispielsweise der Korrespondenz von Auflösung der GmbH und Auflösung der KG, von diesem Ereignis grundsätzlich unberührt bleibt,[46] wird in der Gesellschaftspraxis aufgrund ihrer Stellung innerhalb der KG und Funktion als unbeschränkte Hafterin in den seltensten Fällen wohl dem Insolvenz-Szenario entgehen können.

4.3.2 haftungsrechtliche Folgen für die Gesellschafter

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG führt bei deren Gesellschaftern derweil im Hinblick auf die akzessorische Haftung grundsätzlich zu keinerlei Änderungen. Insbesondere wird durch den Eintritt dieses Ereignisses die persönliche Haftung der Komplementärin für Altverbindlichkeiten, mithin für bis zur Verfahrenseröffnung begründete Verbindlichkeiten, nach § 128 HGB nicht beseitigt.[47]
Für die durch den Insolvenzverwalter begründete Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO scheidet dagegen nach Auffassung des Bundesgerichtshofes[48] eine Inanspruchnahme des Gesellschafters nach § 128 HGB aus. Insofern ist zugunsten der Gesellschafter eine strikte Trennung zwischen Alt- und Neuverbindlichkeiten vorzunehmen.

45 Vgl. *Hillmann* in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 145 HGB, Rz. 9.
46 Vgl. *Lorz* in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 131 HGB, Rz. 22 bzw. Umkehrschluss zu § 145 HGB.
47 Vgl. *Hillmann* in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 128 HGB, Rz. 65, 68.
48 BGH, Teilurteil vom 24.09.2009 – IX ZR 234/07 -, NJW 2010, 69-72, juris-Rz. 10-13.

Die einzig wesentliche Veränderung, die die Insolvenzeröffnung bezüglich der Haftungsfolgen für die Gesellschafter mit sich führt, gründet nach Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse über das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen auf den Insolvenzverwalter nach § 80 Abs. 1 InsO in dem Umstand, dass nunmehr die alleinige Befugnis zu einer konkreten Haftungsinanspruchnahme eines Gesellschafters dem Insolvenzverwalter der KG nach § 93 InsO bzw. § 171 Abs. 2 HGB zusteht.

Dem Insolvenzverwalter obliegt insbesondere mit § 93 InsO, der insoweit nicht als eigenständige Anspruchsgrundlage, sondern als Regelung zur Geltendmachung von Ansprüchen im Rahmen des Insolvenzverfahrens zu betrachten ist, eine „Einziehungsbefugnis als gesetzlicher Prozessstandschafter der einzelnen Gläubiger“[49]. In diesem für die Gesellschaft durch Turbulenz und grundlegende Veränderung gekennzeichneten Prozesses, konzentriert die Insolvenzordnung insofern den weiteren haftungsrechtlichen Fortgang auf den Insolvenzverwalter, der nunmehr im Rahmen seines Ermessen Ansprüche gegen die Gesellschafter geltend machen kann (sog. Ermächtigungsfunktion) und zugunsten der Gläubiger i.d.R. auch wird.[50] In der Literatur wird § 93 InsO diesbezüglich nicht nur eine Ermächtigungs- sondern auch eine Sperrfunktion bescheinigt, die ihre Wirkung darin entfaltet, dass einerseits den Gesellschafter die Möglichkeit, an einen bestimmten Gesellschaftsgläubiger mit befreiender Wirkung zu leisten und anderseits den Gläubigern, gleichermaßen bevorzugte Befriedigung gegenüber den anderen Gesellschaftsgläubigern zu erlangen, verwehrt wird.[51]

Im Regelungsinhalt des § 93 InsO bzw. dem des § 171 Abs. 2 HGB, der die alleinige Befugnis zur Einforderung der Einlagen i.S.d. § 170 Abs. 1 HGB dem Insolvenzverwalter zuordnet, ist m.E. ein wirkungsvoller Beitrag gegen einseitige Begünstigungen und Privilegierungen zulasten der übrigen Insolvenzmasse sowie zu einem gebündelten und für alle Gesellschafter und Gesellschaftsgläubiger transparenten Verfahrensablauf zu sehen.

Das Recht, nach § 129 HGB Einwendungen gegen Inanspruchnahme nach § 128 HGB geltend zu machen, bleibt von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens jedoch grundsätzlich unberührt. Dieser Grundsatz soll nach h.M. jedoch darin eine Einschränkung erfahren, als der betreffende Gesellschafter dann sein Rechts aus § 129 Abs. 1 HGB verliert, wenn er den zur Tabelle anmeldeten Forderungen nicht widersprochen hat.[52]

---

49 BGH, Urteil vom 09.10.2006 – II ZR 193/05 -, ZIP 2007, 79-80, juris-Rz. 9.
50 Vgl. *Hillmann* in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 128 HGB, Rz. 70.
51 *Vgl. Hillmann* in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 128 HGB, Rz. 67, 70.

Mit der Sondervorschrift des § 159 HGB in seiner derzeitigen Ausgestaltung wurde infolge des NachhBG[53] eine Norm installiert, die eigens zur Frage der Verjährung von haftungsrechtlichen Ansprüchen gegen die Gesellschafter nach Auflösung der Gesellschaft Stellung nimmt. So verjähren nach § 159 Abs. 1, 2 HGB Ansprüche gegen einen Gesellschafter i.S.d. §§ 128, 171 HGB[54] fünf Jahre nach Auflösung der Gesellschaft, beginnend mit Ende des Tages, an dem die Auflösung der Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen wurde. Mit Eintritt der Verjährung und der diesbezüglichen Einrede, kann der betreffende Gesellschafter entsprechend § 214 Abs. 1 BGB nunmehr die Leistung verweigern.

Insofern ist festzustellen, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft abgesehen vom Verfahrensabläufen, die unmittelbar durch den Insolvenzverwalter begleitet werden, primär keine über die grundsätzlichen Haftungstatbestände der Tz. 3 hinausgehenden Haftungskonsequenzen für die Gesellschafter hervorruft.

4.4 Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters

4.4.1 Allgemeines

Während nach § 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 131 Abs. 1 Nr. 3 HGB die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG zu deren Auflösung führt, bleibt die KG von der Eröffnung des Insolvenzverfahren über das Vermögen eines Gesellschafters grundsätzlich unberührt, sofern wechselseitige gesellschaftsvertragliche Bestimmungen zwischen Komplementär-GmbH und KG keine abweichenden Folgen definieren.
Der betreffende Gesellschafter jedoch scheidet mangels abweichender vertraglicher Regelungen nach § 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 131 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB aus der Gesellschaft aus. Sinn und Zweck dieser Norm, die durch die Neufassung des § 131 HGB infolge des Handelsrechtsreformgesetzes[55] nunmehr nicht zur Auflösung der gesamten Gesellschaft führt und insofern in Anlehnung an die in der Gesellschaftspraxis die für diesen Fall von den Gesellschaftern gefassten

52 Vgl. *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 128 HGB, Rz. 46 sowie *Hillmann* in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 128 HGB, Rz. 70.
53 Gesetz zur Begrenzung der Nachhaftung von Gesellschaftern vom 18.03.1994, BGBl. I S. 560.
54 Vgl. *Hillmann* in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 159 HGB, Rz. 1, 2, 7.
55 Handelsreformgesetz vom 22.06.1998, BGBl I 1998, 1474.

Fortsetzungsbeschlüsse obsolet macht, gipfelt einerseits im Maxim der Unternehmenskontinuität und insoweit auch dem Schutz der Arbeitsgrundlagen der Arbeitnehmer und Gesellschafter.[56] Andererseits soll mithilfe diese Regelung verhindert werden, dass sich die Gesellschaft fortsetzenden Gesellschafter im Rahmen hohen Konfliktpotenzials mit dem Insolvenzverwalter des insolventen Mitgesellschafters und insoweit einem auf Versilberung der vorhandenen Vermögenswerte ausgerichteten Dritten auseinandersetzen zu müssen.[57]

Während bei Verwirklichung der Tatbestände des § 131 Abs. 3 Nr. 1, 3 - 6 HGB nach § 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 131 Abs. 3 S. 1 HGB abweichende gesellschaftsvertragliche Bestimmung zu einer anders gearteten und insofern einer vom Grundsatz des Gesetzgebers abweichenden Rechtsfolge als dem Austritt des jeweiligen Gesellschafters führen können, scheint für den Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Gesellschafters nach h.M. alternativ zu dessen Ausscheiden nur eine abweichende gesellschaftsvertragliche Bestimmung in der Form zulässig, als insgesamt die Auflösung der Gesellschaft vereinbart wird.[58]
Während der 2. Zivilsenat des Bundesgerichtshofes mit Urteil vom 23. November 1978 unter dem Gesichtspunkt der besonderen Bedeutung der Vertragsfreiheit für das Verhältnis der Gesellschafter untereinander, gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen grundsätzlich Vorrang vor dem dispositiven Recht einräumt,[59] wird nach herrschender Lehre m.E. zutreffend eine etwaige Fortsetzungsklausel, die den Gesellschafter trotz seiner Insolvenz in der Gesellschaft verbleiben lässt, als unzulässig erachtet, da insoweit der Insolvenzmasse und folglich den Gläubigern des Gesellschafters das Abfindungsguthaben, auf welches der Gesellschafter bei Ausscheiden nach § 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 105 Abs. 3 HGB und § 738 Abs. 1 S. 2 BGB Anspruch hat, verlustig ginge.[60]

Obgleich der Grundtenor des § 131 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB sowohl für Kommanditisten als auch für die Komplementärin eine zwingende Rechtsfolge definiert, so ergeben sich nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters im weiteren Verlauf Unterschiede in Abhängigkeit davon, ob das Verfahren über das Vermögen der Komplementär-GmbH oder eines Kommandi-

56 BT-Drucks. 13/8444, S. 41, 42, 65.
57 Vgl. BVerwG, Urteil vom 13.07.2011 – 8 C 10/10 -, BVerwG 140, 142-149, juris-Rz. 16.
58 Vgl. *Schädlich* in NWB Nr. 48 vom 26.11.2018 - NWB GAAAG-9966, S. 3542.
59 BGH, Urteil vom 23.11.1978 – II ZR 20/78 -, NJW 1979, 1705-1706, juris-Rz. 9.
60 Vgl. *Schädlich* in NWB Nr. 48 vom 26.11.2018 - NWB GAAAG-9966, S. 3542.

tisten eröffnet wurde bzw. ob der Ausscheidende eine Zwei-Personen-Gesellschaft oder eine Mehrpersonen-Gesellschaft verlässt.

4.4.2 Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters einer Mehr-Personen-Gesellschaft

4.4.2.1 Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Kommanditisten

Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Kommanditisten scheidet der Betreffende entsprechend § 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 131 Abs. 3 S. 1 Nr. 2, S. 2 HGB aus der Gesellschaft aus.
Solange der GmbH & Co. KG nach dem Ausscheiden des Kommanditisten in der Gesellschaft zumindest ein weiterer Kommanditist angehört und insofern das Fundament für den Fortbestand der Personengesellschaft besteht, so hat dieses Ereignis grundsätzlich keine weiteren gesellschaftsrechtlichen Auswirkungen auf die Entwicklung der KG.

Das Ausscheiden des Kommanditisten bewirkt zwar aus gesellschaftsrechtlicher Sicht das Ende seiner Gesellschafterstellung, aus haftungsrechtlicher Sicht besteht jedoch die Gefahr einer potenziellen Inanspruchnahme für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft im Rahmen des § 161 Abs. 2 i.V.m. § 160 Abs. 1 HGB fort.[61] In diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen unter Tz. 3.5 verwiesen.

4.4.2.2 Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Komplementär – GmbH

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Komplementärin führt nicht nur nach § 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 131 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB zu deren Ausscheiden aus der KG, sondern gem. § 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG auch zur Auflösung der GmbH.
Gleichermaßen wird die Gesellschaft mit Rechtskraft des Beschlusses über die Ablehnung der Eröffnung mangels Masse nach § 60 Abs. 1 Nr. 5 GmbHG aufgelöst.

61 Vgl. *Hillmann* in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 160 HGB, Rz. 5.

Die Auflösung wird nach § 65 Abs. 1 S. 3 GmbHG von Amts wegen in das Handelsregister eingetragen und insofern gegenüber dem Rechtsverkehr publiziert. Der Insolvenzverwalter, dem im Folgenden die Verwaltungs- und Verwertungsbefugnis über das Vermögen der Gesellschaft übertragen wird, führt die Abwicklung der Gesellschaft durch. Die Geschäftsführer der Gesellschaft sind insofern gem. § 66 Abs. 1 GmbHG als Liquidatoren ausgeschlossen.
Wurde die GmbH & Co. KG dabei von mehreren Komplementären geführt und vertreten, was in der Gesellschaftspraxis wohl in den seltensten Fällen einschlägig sein wird, so würden die Kommanditisten in Hinblick auf gesellschafts- und haftungsrechtliche Folgen vom Ausscheiden eines Komplementärs im Übrigen unberührt bleiben. Für die ausscheidende Komplementärin wird unter dem Gesichtspunkt der Haftung gleichermaßen auf die §§ 161 Abs. 2 i.V.m. 160 Abs. 1 HGB und die Tz. 3.5 verwiesen.

Wesentlich komplexer in der Verzahnung der Rechtskreise Gesellschaftsrecht, Insolvenzrecht und Haftungsrecht und in den finalen gesellschafts- bzw. haftungsrechtlichen Folgen teilweise umstritten, ist für das Konstrukt GmbH & Co. KG der Fall, dass die alleinige Komplementärin infolge der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen aus der Gesellschaft ausscheidet[62] und die KG ihre werbende Tätigkeit gegenüber dem Rechtsverkehr trotz Wegfalls und ohne entsprechende Neuaufnahme eines Komplementärs fortsetzt.
Mit einem derartig gelagerten Sachverhalt hatte sich auch das Sächsische FG mit Urteil vom 14. November 2018[63] auseinanderzusetzen. Dem Rechtsstreit lag dabei folgender Ausgangssachverhalt zugrunde:
Über das Vermögen einer Komplementär-GmbH, die zusammen mit den Kommanditisten A, B und C Gesellschafter einer GmbH & Co. KG waren, wurde im Dezember 2011 durch Beschluss des Amtsgerichtes das Insolvenzverfahren eröffnet. Ein gleichermaßen auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG gerichteter Antrag wurde, ebenfalls im Dezember 2011, mangels einer die Kosten des Verfahrens deckenden Masse abgelehnt. Kläger A, der alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH war, wurde zum Liquidator der KG bestellt. Der einzig wesentliche Vermögensgegenstand der KG, ein Grundstück, wurde im weiteren Verlauf einer von A neu gegründeten und als de-

62 Der Wege über die Aufnahme einer weiteren Komplementär-GmbH und insofern einer Weiterführung der Geschäftstätigkeit unter der Haftung der neu eintretenden Gesellschaft nach § 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 130 Abs. 1 HGB bleibt der KG in einem solchen Szenario stets weiterhin offen.
63 Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 14.11.2018 – 2 K 1265/18 -, EFG 2019, 669-671.

ren Geschäftsführer geführten GmbH zur weiteren Nutzung überlassen. Kommanditist C schied dagegen im Januar 2013 aus der KG aus, die Kommanditeinlage des A wurde im Wege der Sonderrechtsnachfolge insofern erhöht. Da die KG für die Veranlagungszeiträume 2013 und 2014 keine Umsatzsteuerjahreserklärungen abgab, schätzte die zuständige Finanzbehörde gem. § 162 AO deren Besteuerungsgrundlagen und nahm Kommanditist A, nachdem im September 2016 das Insolvenzverfahren über das Vermögen des B eröffnet wurde, unter Verweis auf § 128 HGB und der Begründung, die KG i.L. habe sich ohne persönlich haftenden Gesellschafter kraft Rechtsformzwang in eine OHG umgewandelt, in Haftung.

Aus der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Komplementärin und den anschließenden gesellschaftsrechtlichen Veränderungen wurde durch das Finanzgericht insofern eine unmittelbare Haftungsfolge aus § 128 HGB für die verbliebenen Kommanditisten abgeleitet.

Die essenzielle Rechtsfrage lautet insofern: Kann unter Berufung auf Rechtsformzwang und Schutz des Rechtsverkehrs eine vom Grundsatz der beschränkten Kommanditistenhaftung des § 171 Abs. 1 HGB abweichende Haftungsfolge nach § 128 HGB angenommen und der Typus des Kommanditisten insofern in einen persönlich und unbeschränkt haftenden OHG-Gesellschafter transferiert werden ?
Im Grundsatz ist insoweit eine gesellschaftsrechtliche Auseinandersetzung zu führen, die maßgeblich von den Faktoren Aufnahmeverhalten, Geschäftstätigkeit und Liquidationsbetrieb getragen wird.

a) fehlende Aufnahme eines neuen Komplementärs

Scheidet aus einer mehrgliedrigen Kommanditgesellschaft der einzige Komplementär aus und wird der vor dessen Ausscheiden herrschende Zustand im Folgenden nicht durch die rechtsformwahrende Aufnahme eines neuen Komplementärs hergestellt, so führt dies zur Auflösung und Abwicklung der KG.[64]
Begründen lässt sich diese Rechtsfolge unter Berufung auf den Typus einer Personengesellschaft, einer Gesellschaft, die nach § 705 BGB durch den vertraglichen Zusammenschluss mindestens zweier Personen zur Erreichung eines ge-

64 Vgl. LG Bonn, Urteil vom 24.04.2018 – 33 T 55/17 -, NZG 2019, 275-276, juris-Rz. 10 bzw. OLG Rostock, Urteil vom 03.09.2009 – 3 U 271/08 -, OLGR Rostock 2009, 947-950, juris-Rz. 39; *Lorz* in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 131 HGB, Rz. 29.

meinsamen Zweckes geprägt ist. Mit Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer zweigliedrigen Gesellschaft würden insofern nicht nur die rechtsformspezifischen Merkmale, die bei der GmbH & Co. KG als Kommanditgesellschaft nach § 161 Abs. 1 HGB gerade darin bestehen, dass ein Gesellschafter, der Komplementär, die Gesellschaft im Innenverhältnis führt, die Gesellschaft im Außenverhältnis vertritt und den Gesellschaftsgläubigern gegenüber ohne Beschränkungen für Schulden der Gesellschaft haftet, nicht mehr verwirklicht, sondern die Begrifflichkeit Gesellschaft an sich ad absurdum geführt werden.
Mit Ausscheiden der GmbH aus der KG werden die noch verbliebenen Kommanditisten nach § 146 Abs. 1 S. 1 HGB als Liquidatoren der sich nunmehr in Liquidation befindlichen, aber noch existenten Kommanditgesellschaft bestellt.
Den Ausschlag zur rechtsformwahrenden Umwandlung einer KG in eine OHG und mithin der Haftung der Kommanditisten nach § 128 HGB vermag mir jedoch allein das Ausscheiden der GmbH aus der KG und der Verweis auf die Schutzwürdigkeit des allgemeinen Rechtsverkehr, dem gegenüber mit Austritt der KG im Zweifel ein Zustand suggeriert würde, der nunmehr in Gesellschafterbestand und Haftungsmechanismus nicht mehr der Realität entspricht, noch nicht zu geben. Meiner Ansicht nach wird das schutzwürdige Interesse des Rechtsverkehrs bei Auftritt eines Rechtsträgers unter dem Gewand einer KG und insoweit der allgemeinen Annahme, zumindest ein voll haftender Gesellschafter führe und vertrete die Gesellschaft, in einer solchen Situation von einem Gebot zur Überprüfung und Auseinandersetzung mit der im Handelsregister für alle Gläubiger ersichtlichen Auflösung der GmbH und dem nunmehrigen Auftritt der KG unter dem Zusatz i.L. sowie eine Abschätzung potenzieller Risiken zur Folge haben sollte, überlagert.
Insbesondere wird in Schrifttum[65] und Rechtsprechung grundsätzlich der Zustand der KG i.L. ohne persönlich haftenden Komplementär und der von der KG insofern erzeugte Rechtsschein gebilligt.

Vielmehr bildet m.E. das Liquidationsverhalten der Gesellschafter nach Austritt der Komplementärin und Auflösung der KG das ausschlaggebende Moment in der Diskussion um die Frage der identitätswahrenden Umwandlung der KG in eine OHG und der damit bedingten vollumfänglichen Haftung des Gesellschafters.

65 Vgl. LG Bonn, Urteil vom 24.04.2018 – 33 T 55/17 -, a.a.O., juris-Rz. 10.

b) Fortsetzung der werbenden Geschäftstätigkeit

Der m.E. entscheidende Aspekt, welcher folglich zur Haftungsinanspruchnahme des Kommanditisten nach §§ 128, 130 HGB führten musste, gründet in der Geschäftstätigkeit während des Liquidationsstadiums.
Das Finanzgericht insofern geht von Grundsatz her zutreffend von der Konsequenz aus, dass die Gesellschaft durch die Auflösung eine Änderung ihres bisher werbenden Charakters, hin zu einem nunmehr auf finale Beendigung ausgerichteten Gesellschaftszweckes erfährt.

Meiner Auffassung nach sollte von diesem Grundsatz ausgehend allerdings eine Differenzierung in der Gestalt erfolgen, als die von den Gesellschaftern ausgeübten Tätigkeiten unter Würdigung der Umstände des Einzelfalles klassifiziert werden sollten. Maßstab für eine diesbezügliche Klassifizierung sollte dabei die von den Tätigkeiten in ihrer Gesamtheit ausgehende Außenwirkung bilden. Insofern hat m.E. eine Unterscheidung dahingehend zu erfolgen, ob den Tätigkeiten eine bis zur endgültigen Auseinandersetzung einer für das Unternehmen bestands- und wertewahrende Funktion zugeschrieben werden kann und eine finale Auseinandersetzung nach Beseitigung der hemmenden Umstände absehbar erscheint (für den Liquidationszweck unschädliche Tätigkeiten) oder aber es sich in ihrer Gesamtheit um Tätigkeiten handelt, die abweichend vom Zwecke der Vollbeendigung der Gesellschaft eine Fortsetzung des vormalig werbenden Gesellschaftszweckes und insoweit eine grundsätzliche Abkehr von der gesetzgeberischen Annahme vermuten lassen (für den Liquidationszweck schädliche, auf Fortsetzung der Gesellschaft gerichtete Tätigkeiten).

Denn dass die Fortführung einer werbenden Tätigkeit im Rahmen der Abwicklung der Gesellschaft im Allgemeinen als zulässig erachtet werden kann und darin keine Fortsetzung der Gesellschaft zu sehen sei, hat der Bundesgerichtshof für den Fall einer aufgelösten OHG bereits mit Urteil vom 4. April 1951[66] entschieden. Im Streitfall führten die Erben der vormaligen Gesellschafter T und E der OHG die Buchdruckerei zum Zwecke der Abwicklung und bis zu einer Entscheidung über den von den Rechtsvorgängern begonnenen Rechtsstreit, der im Ergebnis einem der Gesellschafter ein Übernahmerecht in der damaligen Fassung des § 142 HGB zusprechen sollte, fort. Der 2. Zivilsenat des BGH sah in diesem Handeln kein schädliches Vorgehen der Parteien. Vielmehr sei die Fortsetzung der wer-

66 BGH, Urteil vom 04.04.1951 – II ZR 10/50 -, BGHZ 1, 324-334, juris-Rz. 8.

benden Tätigkeit unter dem wirtschaftlichen Gesichtspunkt, dass ein stillgelegtes Unternehmen vermutlich zeitnah an Wert verlieren und den Gesellschaftern insofern weitere Verlust zuzuweisen wären, nicht in Widerspruch zum Stadium der Auflösung zu betrachten.

Ähnlich urteilte der BGH[67] im Fall einer durch Zeitablauf aufgelösten und als Steuerberatungssozietät geführten Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Auch in dieser Konstellation sah der Bundesgerichtshof die Fortführung der werbenden Tätigkeit der Steuerberater als zulässig, gar als betriebsnotwendig an, um das außenwirksam wahrnehmbare Bild der Sozietät nicht durch die sofortige Beendigung der steuerberatenden Tätigkeit zu verzerren und den Weg einer eventuellen Praxisübernahme insofern voreilig zu vereiteln.

Ein sofortiges und vollständiges Einstellen der werbenden Tätigkeit liegt dem BGH demgemäß insoweit fern, als verständige Gründe deren Ausführung erfordern.

Gleichermaßen machte der Bundesgerichtshof mit Urteil vom 23. November 1978[68] aber auch deutlich, dass die uneingeschränkte Fortführung der werbenden Tätigkeit und mithin der allgemeinen Handelsgeschäfte nach Wegfall des einzigen Komplementärs zur Fortsetzung der Gesellschaft als OHG führe. Dem Streitfall lag eine familiär geführte Baustoffhandlung zu Grunde, die nach dem Tod des Vaters (Komplementär) von dessen Familie in tatsächlicher und im Zuge der ergänzenden Vertragsauslegung i.S.d. § 157 BGB auch gesellschaftsvertraglicher Weise fortgesetzt wurde. Der BGH wies nochmals darauf hin, dass eine Fortsetzung der Tätigkeiten grundsätzlich möglich sei, die Frage nach der verwirklichten Rechtsform in einem solchen Fallbeispiel beantworteten sie aber mit einem finalen Bekenntnis zur Fortführung der Gesellschaft als OHG.

Ähnlich äußerte sich auch das Sächsische Finanzgericht im vorliegenden Rechtsstreit. Indem der Kommanditist A der in Liquidation befindlichen KG nach Wegfall der Komplementär-GmbH den einzig verbliebenen wesentlichen Vermögensgegenstand, ein Grundstück, an eine von ihm als selbständig ausgestatteten Rechtsträger neu gegründete GmbH überließ und insofern seinen werbenden Gesellschaftszweck, die Vermietung von Grundstücken, zu verwirklichen versuchte, hat der Kommanditist eine m.E., wie in der Folge letztlich auch das FG annahm, in ihrer Gesamtheit für den Liquidationszweck schädliche, auf Fortsetzung der Gesellschaft gerichtete Tätigkeit ausgeführt. Aus der objektiven Sicht ei-

67 BGH, Urteil vom 19.06.1995 – II ZR 255/93 -, NJW 1995, 2843-2846, juris-Rz. 12.
68 BGH, Urteil vom 23.11.1978 – II ZR 20/78 -, a.a.O, juris-Rz. 11.

nes fremden Dritten, so meiner Auffassung nach, besteht in einer dem Gesellschaftszweck entsprechenden Vermietungstätigkeit eine nur durch substanziierten Vortrag widerlegbare Vermutung zur Fortführung der werbenden Geschäftstätigkeit. Die insofern durch die Fortführung der Handelsgeschäfte hervorgerufene Außenwirkung lässt m.E. nur den Schluss zu, dass die Gesellschaft nicht aufgegeben werden und insoweit weiterhin am Markt bestehen bleiben soll. Eine Umwandlung der KG i.L. in eine OHG ist folglich die denklogische Konsequenz.

c) nachhaltiger Betrieb der Liquidation

Nach Auffassung des Sächsischen Finanzgerichtes ist es insbesondere die Liquidationstätigkeit, die von den verbleibenden Gesellschaftern als Liquidatoren der KG nachhaltig betrieben werden muss, wenn der Umwandlung der KG in eine OHG durch tatsächliche Fortführung der Handelsgeschäfte und insoweit der vollumfänglichen Haftung der Gesellschafter für sämtliche Schulden der Gesellschaft i.S.d. §§ 128, 130 HGB vorgebeugt werden will.
Zu den grundlegenden Pflichten, die innerhalb des Liquidationsstadiums durch die Gesellschafter zu erfüllen sind, nimmt § 149 S. 1 HGB Stellung: Beendigung der laufenden Geschäfte, Einziehung der Forderungen, einer Befriedigung der Gläubiger sowie einer Umsetzung des übrigen Vermögens in Geld. Die Möglichkeit des Abschlusses neuer Geschäfte zur Beendigung schwebender Geschäfte bleibt den Liquidatoren weiterhin möglich.
Während die Gesellschafter einer Personengesellschaft entsprechend § 705 BGB den mit Abschluss ihres Gesellschaftsvertrages vereinbarten Zweck zu fördern verpflichtet sind, so wird nach h.M. mit Auflösung der Gesellschaft zutreffenderweise eine Liquidationspflicht der Gesellschafter abgeleitet.[69]
Für die betreffenden Gesellschafter stehen insofern folgende Möglichkeiten mit Auflösung der Gesellschaft zu Verfügung: Sie können im Rahmen eines Fortsetzungsbeschlusses den auf Abwicklung gerichteten Gesellschaftszweck in einen werbenden Zweck umwandeln und die Gesellschaft entsprechend dieses Zweckes fortführen. Mit dessen Verabschiedung würde sich folglich gleichermaßen die Gretchenfrage stellen, in welcher Rechtsform diese Fortführung erfolgt. Die zweite Möglichkeit für die Gesellschafter bestünde darin, die Liquidation und die in § 149 S. 1 HGB genannten Pflichten nachhaltig voranzutreiben und insofern die vom Gesetzgeber angenommenen Folgeentwicklungen zu vollziehen: Auflösung der KG, Liquidation der KG, Vollbeendigung der KG.

69 Vgl. *Hillmann* in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 145 HGB, Rz. 13.

Die dritte und auch im Streitfall erfolgte Variante besteht darin, dass die geforderte Liquidation der Gesellschaft von den Gesellschaftern nicht nachhaltig betrieben und die werbende Gesellschaft insofern insgesamt fortsetzt wird. Zwar wurde abweichend von der ersten Möglichkeit kein Fortsetzungsbeschluss abgefasst, allerdings ist dem konkludenten Handeln der verbliebenen Gesellschafter zu entnehmen, dass die Handelsgeschäfte insgesamt fortgesetzt werden sollen.

Im Urteilsfall wurde das Merkmal des nachhaltigen Liquidationsbetriebes unter Verweis auf fehlende konkrete Maßnahmen der Liquidatoren und eines Liquidationszeitraumes vom über fünf Jahren verneint.
Abweichend von der Auffassung des Sächsischen FG sind m.E. jedoch tatsächliche und in der Folge auch erfolgreiche Bemühungen eines Gesellschafters zur Übernahme der Kommanditanteile der anderen Gesellschafter als ein Element zur Förderung des Liquidationszweckes zu betrachten, da durch Vereinigung der Anteile in einer Person rein objektiv eine höhere Wahrscheinlichkeit besteht, um das Liquidationsstadium durch den Zusammenfall der Entscheidungskompetenzen zeitnah abzuschließen.
Allein darin das Merkmal der Nachhaltigkeit bestätigt zu sehen, scheint mir jedoch gleichermaßen fehl.

Unter bestimmten Umständen kann jedoch trotz nachweislich fehlender nachhaltiger Liquidationstätigkeiten der Gesellschafter ein dennoch auf Abwicklung der Gesellschaft gerichtetes Verhalten angenommen werden. Nach BGH-Rechtsprechung kann die Abwicklung einer Gesellschaft dann für absehbare Zeit aufgeschoben werden, wenn ein verständiger Grund dies erfordert.[70]
Doch selbst wenn die Frage nach einem verständigen Grund und insofern einem Aufschub der Liquidation als zutreffend erachtet werden kann, so steht am Ende eine Auseinandersetzung mit der Begrifflichkeit Absehbarkeit.

Als Dreh- und Angelpunkt der Bewertung der Absehbarkeit und des Liquidationsfortganges kann m.E. in den meisten Fällen daher nur die Dauer des Zeitraumes gesehen werden, der nunmehr seit Auflösung der Gesellschaft vergangen ist.

Während teilweise unter Verweis auf die unbeschränkte Haftung des Erben bei Fortsetzung eines zum Nachlass gehörendes Handelsgeschäftes für frühere Geschäftsverbindlichkeiten nach § 27 Abs. 1, 2 S. 1 HGB ein dreimonatiger Zeit-

70 Vgl. BGH, Urteil vom 04.04.1951 – II ZR 10/50 -, BGHZ 1, 324-334, juris-Rz. 8.

raum für das Beginnen / Betreiben der Liquidation angenommen wird,[71] hielt sich die 8. Kammer für Handelssachen des LG Bonn mit Beschluss vom 24. April 2018[72] mit einer genauen Abgrenzung des Zeitraumes zurück. Ein Zeitraum von eineinhalb Jahren nach Wegfall der Komplementärin führte aber auch für sie zu der Annahme, die Liquidation sei nicht nachhaltig betrieben wurden.

Wie lang die Dauer des Liquidationszeitraumes zu betragen hat, um das Merkmal der Absehbarkeit zu erfüllen, bleibt insofern dahingestellt und eine Entscheidung des Einzelfalles. Ein Liquidationszeitraum von lediglich drei Monaten scheint mir jedoch aufgrund der Fülle der in diesem Stadium ablaufenden Einzelvorgängen als zu gering.
Dagegen erfüllt ein Liquidationszeitraum von über fünf Jahren wie im Urteilsfall des Sächsischen FG m.E. nicht die Anforderungen an den Begriff Absehbarkeit. Die zwingende Folge[73] der Umwandlung der KG i.L. in eine OHG über die Hintertür des verständigen Grundes und der Absehbarkeit des Aufschubes kann für den Streitfall des FG insofern zugunsten der Gesellschaftsgläubiger nicht vermieden werden.
Insofern nahm das Sächsische Finanzgericht im Ergebnis zutreffend eine Umwandlung der KG i.L. in eine OHG und mithin eine vollumfängliche Haftung des vormaligen Kommanditisten i.S.d. §§ 128, 130[74] HGB für die Gesellschaftsverbindlichkeiten an.

4.4.3 Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters einer Zwei-Personen-Gesellschaft

Während das Ausscheiden eines Gesellschafters infolge der Eröffnung des Insolvenzverfahrens grundsätzlich zum Fortbestand oder der Auflösung der Gesellschaft mit anschließender Liquidationsphase führt, so hinterlässt der ausscheidende Gesellschafter einer zweigliedrigen Personengesellschaft lediglich einen Rechtsträger. Nach Auffassung des BGH bzw. des BVerwG kann dies folglich nur

71 Vgl. LG Bonn, Urteil vom 24.04.2018 – 33 T 55/17 -, a.a.O., juris-Rz. 10.
72 Vgl. LG Bonn, Urteil vom 24.04.2018 – 33 T 55/17 -, a.a.O., juris-Rz. 10.
73 Vgl. FG Münster, Urteil vom 12.09.1989 – XII 8678/88 -, EFG 1990, 112, juris-Rz. 32.
74 Als Eintritt i.S.d. Vorschrift des § 130 HGB gilt gleichermaßen der Übergang von der Kommanditistenstellung in die Stellung eines OHG-Gesellschafters durch Umwandlung einer KG i.L. in eine OHG, vgl. VG München, Beschluss vom 31.03.2011 – M 10 S 10.6231 -, juris, Rz. 28.

zur liquidationslosen Vollbeendigung der Gesellschaft führen.[75] Mit Erlöschen der KG geht dem noch verbleibenden Gesellschafter das Gesellschaftsvermögen im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge über.
Diese Rechtsfolgen gelten sowohl bei Austritt der Komplementärin als auch bei Ausscheiden des Kommanditisten aus einer zweigliedrigen Personenhandelsgesellschaft.

Hinsichtlich der haftungsrechtlichen Folgen dieses gesellschaftsrechtlichen Prozesses ist wiederum zu unterscheiden, ob es der Kommanditist ist, der aus der Gesellschaft ausscheidet oder ob es die Komplementärin ist, die die Gesellschaft verlässt.

Ist es die Komplementärin, der das verbleibende Gesellschaftsvermögen zufällt, so ergeben sich für diese keine abweichenden haftungsrechtlichen Auswirkungen, da die Komplementär-GmbH als Vollhafterin der KG auch weiterhin i.S.d. § 128 HGB i.V.m. § 13 Abs. 2 GmbHG für die Gesellschaftsverbindlichkeiten einzutreten hat.

Scheidet jedoch die Komplementärin aus der KG aus, so stellt sich unter dem Gesichtspunkt der Haftungsrelevanz ist Frage, ob die Haftungsbeschränkung des § 171 Abs. 1 HGB insofern ihre Grenze findet, als der Kommanditist nunmehr auch vollumfänglich für die Gesellschaftsverbindlichkeiten in Anspruch genommen werden könnte.
Mit einer diesbezüglichen Streitfrage setzte sich der BGH[76] mit Urteil vom 15. März 2004 auseinander und kam in Anlehnung an die frühere BGH-Rechtsprechung[77] im Ergebnis zu der Feststellung, dass der verbliebene Kommanditist allein mit dem ihm übergegangenem Vermögen für die Schulden der Gesellschaft einzustehen hat.
Die haftungsrechtlichen Folgen, die sich für den übernehmenden Gesellschafter bei Verwirklichung der Tatbestände des § 25 HGB und der Fortführung des Handelsgeschäftes i.S.d. § 343 Abs. 1 HGB ergeben, bleiben davon unabhängig existent. Unter Verweis auf das Urteil des OLG Hamm vom 30. März 2007[78] be-

75 Vgl. BVerwG, Urteil vom 13.07.2011 – 8 C 10/10 -, BVerwGE 140, 142-149, juris-Rz. 15.
76 Vgl. BGH, Urteil vom 15.03.2004 – II ZR 247/01 -, NZG 2004, 611-612, juris-Rz. 5.
77 Vgl. BGH vom 10.12.1990 – II ZR 256/89 -, BGHZ 113, 132-139, juris-Rz. 7 ff..
78 Vgl. OLG Hamm, Urteil vom 30.03.2007 – 30 U 13/06 -, ZIP 2007, 1233, Rz. 63.

stätigte das BVerwG jedoch die Möglichkeit einer wirksamen Haftungsbeschränkung nach § 27 HGB.[79]

4.5 Haftung infolge von Simultaninsolvenzen

Während der Weg, den die Komplementärin, die Kommanditisten und auch die KG nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft oder eines Gesellschafters im gesellschafts- aber auch haftungsrechtlichen Sinne zu bestreiten haben, weitestgehend vorgezeichnet und gangbar ist, so sind die Rechtsfolgen und deren zeitlicher Eintritt in Fällen, in denen alle Gesellschafter bzw. alle Gesellschafter und die Gesellschaft innerhalb eines kurzen Zeitraumes in Insolvenz fallen, mithin in Fällen sog. Simultaninsolvenzen, in Schrifttum und Rechtsprechung mangels einschlägiger gesetzlicher Bestimmungen umstritten.

Unterschieden wird in derartigen Konstellationen zwischen den Begrifflichkeiten horizontal und vertikal. Während unter den Begriff der horizontalen Simultaninsolvenz die Fälle erfasst werden, in denen über das Vermögen sämtlicher Gesellschafter innerhalb eines kurzen Zeitraumes das Insolvenzverfahren eröffnet wird, versteht man unter der vertikalen Simultaninsolvenz einen Prozess, in dem sowohl über das Vermögen sämtlicher Gesellschafter als auch über das Vermögen der Gesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet wurde.[80]

In all den Fällen, mit denen sich die Rechtsprechung diesbezüglich auseinanderzusetzen hatte, stand im Kern die Frage, ob der betreffende Gesellschafter, so wie es das Handelsgesetzbuch vorsieht, nach § 131 Abs. 3 Nr. 1 S. 2 HGB trotz (gleichzeitiger) Eröffnung des Insolvenzverfahrens aus der KG ausscheidet oder ob in derartigen Ausnahmefällen vom gesetzlichen Grundsatz zugunsten eines geordneten Verfahrens abgewichen werden sollte.

In einem Streifall, in dem im September 2005 über das Vermögen einer KG und im November 2005 über das Vermögen der einzigen Kommanditistin das Insolvenzverfahren eröffnet sowie der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der alleinigen Komplementärin im Januar 2006 mangels Masse abgelehnt wurde, nahm das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 13. Juli 2011[81] folgende Entwicklung an:

---

79 Vgl. BVerwG, Urteil vom 13.07.2011 – 8 C 10/10 -, BVerwGE 140, 142-149, juris-Rz. 19.

80 Vgl. *Schädlich* in NWB Nr. 48 vom 26.11.2018 - NWB GAAAG-9966, S. 3543.

81 Vgl. BVerwG, Urteil vom 13.07.2011 – 8 C 10/10 -, a.a.O., juris-Rz. 13 ff..

Das Ausscheiden der Treuhandkommanditistin mangels abweichender gesellschaftsvertraglicher Regelung gem. § 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 131 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 HGB führt zur liquidationslosen Vollbeendigung der KG, da insofern die rechtsformspezifischen Merkmale einer Personengesellschaft nicht mehr erfüllt und keine neue Kommanditistin aufgenommen wurde. Das noch vorhandene Vermögen der Gesellschaft geht der verbleibenden Komplementärin im Wege der Gesamtrechtsnachfolge über. Nach Auffassung des BVerwG bedarf es für diesen Fall keiner teleologischen Reduktion des Anwendungsbereiches des § 131 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB, da das durch die Norm beschriebene schutzwürdige Interesse, die übrigen Gesellschafter und die KG vor einem Eingreifen des Insolvenzverwalters des insolventen Gesellschafters zu bewahren, in einer derartigen Konstellation gewahrt werde und insbesondere mit der Komplementärin, die in das Liquidationsstadium übergeleitet wurde, ein Gesamtrechtsnachfolger und damit zunächst zukünftiger Unternehmensträger zur Verfügung stünde.[82]

Auf die Anwendbarkeit des § 131 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB bzw. die gesellschaftsrechtlichen Entwicklungen, die im Falle der zeitgleichen Insolvenzeröffnungen über die Vermögen der Gesellschafter eintreten würden, hatte, nachdem das Bundesgericht die Frage unbeantwortet ließ, das FG Rheinland-Pfalz[83] eine Antwort zu finden.

Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG am 1. Dezember 2010 9:00 Uhr, der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Komplementär-GmbH am 1. Dezember 2010 9:00 Uhr und der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des einzigen Kommanditisten am 1. Dezember 2010 um ebenfalls 9:00 Uhr, hatte sich das Finanzgericht mit einem Sachverhalt auseinanderzusetzen, für welchen weder gesetzliche Normen noch die jüngere Rechtsprechung Lösungsansätze definierten - dem minutengenauem Zusammentreffen der Insolvenzeröffnungen. Die Problematik dieser Situation und insofern auch der entscheidende Unterschied zum Streitfall des BVerwG liegt darin, dass mit der gleichzeitigen Eröffnung der Verfahren und des nach HGB folgenden Ausscheidens der Gesellschafter kein das Gesellschaftsvermögen übernehmender Rechtsträger zu Verfügung steht.

Das rheinland-pfälzische Finanzgericht löste dieses Dissens dahingehend auf, dass es unter Abkehr der bisherigen Anwendung des Regelstatutes des § 131 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB und dem der GmbH & Co. KG im Streitfall vorliegenden Gesellschaftsvertrages, der das Ausscheiden des betreffenden Gesellschafters

82 Vgl. BVerwG, Urteil vom 13.07.2011 – 8 C 10/10 -, a.a.O., juris-Rz. 17.
83 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 15.06.2018 – 3 K 1568/15 -, EFG 2018, 1453-1455.

mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen vorsah, entschied, dass sowohl die Komplementär-GmbH als auch der Kommanditist in einem solchen Falle in der Gesellschaft verbleiben.[84] Begründet wurde diese Ansicht m.E. zutreffend mit Verweis auf den Regelungszweck des § 131 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB, der den im Grundfall verbliebenen und die Gesellschaft fortsetzenden Mitgesellschafter eine durch das Ausscheiden des betroffenen Gesellschafters vorbeugende Wirkung in Bezug auf mögliche Interessenkonflikte mit dem Insolvenzverwalter zukommen lässt.
Insbesondere, so die Richter, sei ein diesbezügliches Konfliktpotenzial in dieser Fallvariante jedoch nicht anzunehmen, da die Pflichten aller beteiligten Insolvenzverwalter in der angestrebten Befriedigung der Gläubiger gründen und insofern von Übereinstimmung auszugehen ist.[85]

Mit Verbleib der insolventen Gesellschafter in der insolventen Gesellschaft dürften insofern keine über die Grundtatbestände der §§ 128, 171 ff. HGB hinausgehenden Haftungstatbestände realisiert wurden sein. Insbesondere stellt sich bei minutengenauen Insolvenzeröffnungen dagegen nicht die Frage, welcher Gesellschafter mit einem im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergegangenen Vermögen für Verbindlichkeiten der KG einzustehen hat bzw., ob eine entsprechende handelsrechtliche Haftungsbeschränkung wirksam gegenüber Gesellschaftsgläubigern geltend gemacht werden kann.

84 Vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 15.06.2018 – 3 K 1568/15 -, a.a.O., juris-Rz. 27.
85 Vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 15.06.2018 – 3 K 1568/15 -, a.a.O., juris-Rz. 28.

5 Fazit

Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder Ablehnung des Insolvenzantrages ? Verbleib in der Gesellschaft oder Ausscheiden aus der Gesellschaft ? Pflichtwidriges oder pflichtbewusstes Verhalten ? Abdingbares oder zwingendes Recht ? Komplementär oder Kommanditist ? KG oder OHG ?

Um die für die Gesellschafter bzw. Gesellschaftsgläubiger substanzielle Gretchenfrage um den Vorrang von Gläubigerschutz oder konzeptioneller Haftungsbeschränkung im Ergebnis beantworten zu können, bedarf es nicht nur einer intensiven Auseinandersetzung mit den einschlägigen Haftungstatbeständen, sondern in einem ersten Schritt einer breitgefächerten Untersuchung der gesellschaftsrechtlich ablaufenden Einzelvorgänge.

Angefangen von den in den Geburtsstunden einer Gesellschaft vereinbarten gesellschaftsvertraglichen Prämissen, die bereits wesentliche Entscheidungsgrundlagen für spätere Haftungsauseinandersetzungen beinhalten, über die Beteiligungsverhältnisse und Befugnisse der an der KG bzw. der Komplementär-GmbH beteiligten Gesellschafter, bis zu hin zu deren Pflichtbewusstsein und einzelfallbezogenen Entscheidungen.

Gerade für die Prüfung von Normen, wie beispielsweise des § 69 AO, in dessen Zusammenhang eine Haftungsfolge aus einem spezifischen Verhalten eines Gesellschafters und nicht nur aus dessen gesellschaftsrechtlichen Status abgeleitet wird, ist zur Erreichung eines vertretbaren Ergebnisses m.E. ein ganzheitlicher Ansatz erforderlich.

Insbesondere für die GmbH & Co. KG, die im Kern unterschiedliche Rechtsträger vereint und grundsätzlich, wie die Ausprägung der Einmann-GmbH & Co. KG zeigt, auch durch den Auftritt und das Handeln einer einzelnen Person bestimmt werden kann, stellt sich darüber hinaus gerade bei Einlagenleistungen im Anfangsstadium im Hinblick auf haftungsauslösende Tatbestände immer die Frage, ob beide Haftmassen, die Masse der GmbH und die Masse der KG, vollständig befriedigt oder, ob aufgrund gesellschaftlicher Verzahnungen Haftpotenziale zulasten der Gläubiger vermindert wurden.

Aber nicht nur die Verzahnungen zwischen den Gesellschaften GmbH und KG bzw. deren Gesellschaftern spielen bei einer potenziellen Haftungsprüfung eine nicht nur untergeordnete Rolle. Gerade bei Eröffnung eines Insolvenzverfahrens offenbart sich deren Komplexität beim Aufeinandertreffen der Rechtskreise Gesellschafts-, Insolvenz- und Haftungsrecht, sodass die finalen Auseinandersetzungen mit den primären Haftnormen der §§ 128, 171 ff. HGB bzw. § 69 AO zunächst von den Fragen, ob die Möglichkeit einer Inanspruchnahme auch nach Verfahrenseröffnung besteht, bzw. wenn ja, wer fortan einen Haftungsanspruch geltend machen kann, überlagert werden.

Während bei den handelsrechtlichen Haftungsnormen ein Anspruch aufgrund des § 93 InsO bzw. des § 171 Abs. 2 HGB nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nur durch den Insolvenzverwalter geltend gemacht werden kann, so kann die Finanzbehörde einen Haftungsschuldner nach § 69 AO aufgrund des Schadenersatzcharakters der Norm auch weiterhin in vollem Umfang in Anspruch nehmen. Eine Einschränkung ergibt sich bei Übergang der Verwertungs- und Verwaltungsbefugnisse und insoweit auch der steuerlichen Pflichten auf den Insolvenzverwalter lediglich in der temporären Zurechnung des Verschuldens.

In diesem Zusammenhang ist ebenfalls zu konstatieren, dass nach dem abgabenrechtlichen Haftungsrecht gegenüber dem Handelsrecht erhöhte Anforderungen an eine Haftungsrealisierung gestellt werden, da der Finanzverwaltung im Gegenzug auch die Möglichkeit eingeräumt wird, eine grundsätzlich durch die umfangreichen Haftungsbeschränkungen des § 128 HGB i.V.m. § 13 Abs. 2 GmbHG geschützte Komplementärin bzw. deren Geschäftsführer persönlich in Haftung zu nehmen.

Gerade am Beispiel des Sächsischen Finanzgerichtes ist m.E. aber auch eindrucksvoll zu sehen, dass bestimmte Rechtsfolgen im Dunstkreis des Haftungsrechtes maßgeblich durch das Verhalten der Gesellschafter in den entsprechenden Phasen beeinflussbar sind. Nicht der Umstand, dass das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Komplementärin eröffnet wurde, nicht der Umstand, dass die GmbH aus der KG ausschied und nicht der Umstand, dass sich die KG folglich im Liquidationsstadium befand, haben jeweils zur zwingenden Umwandlung der KG i.L. in eine OHG geführt.[86] Allein das Verhalten, allein das Handeln der Gesellschafter während dieses Zeitraumes hat letztendlich den Ausschlag zur

86 Vgl. *Lorz* in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 131 HGB, Rz. 30.

Umwandlung und insofern zur vollumfänglichen Haftung i.S.d. §§ 128, 130 HGB gegeben.

Insgesamt bleibt jedoch anzumerken, dass, wie insbesondere das Urteil des FG Rheinland-Pfalz zur Simultaninsolvenz zeigt, die Auswirkungen auf gesellschaftsrechtlicher Ebene, an welchen sich das Haftungsrecht letztlich orientiert, nicht abschließend geregelt wurden und insofern teilweise einer Auslegung im Rahmen einer teleologischen Reduktion bedürfen. Insoweit besteht m.E. Handlungsbedarf des Gesetzgebers.

Der Spielball und der Auftrag, in derartigen Ausnahmesituationen daher für weitestgehende Rechtssicherheit zu sorgen, liegt mangels eindeutiger normativer Regelungsinhalte insofern weiterhin bei den obersten Gerichtshöfen des Bundes.

Quellenverzeichnis

Gesetzesverzeichnis

Aktiengesetz

vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1089), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2637)

Abgabenordnung

in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2875)

Bürgerliches Gesetzbuch

in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2911)

Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung

in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4123-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 10 des Gesetzes vom 17. Juli 2017 (BGBl. I S. 2446)

Gesetz zur Begrenzung der Nachhaftung von Gesellschaftern

vom 18.03.1994, BGBl. I S. 560

Handelsgesetzbuch

in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2637)

Handelsreformgesetz

vom 22.06.1998, BGBl I 1998, 1474

Insolvenzordnung

vom 5. Oktober 1994 (BGBl. I S. 2866), zuletzt geändert durch Artikel 24 Absatz 3 des Gesetzes vom 23. Juni 2017 (BGBl. I S. 1693)

Körperschaftsteuergesetz

in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), zuletzt geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2875)

Strafgesetzbuch

in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. November 1998 (BGBl. I S. 3322), zuletzt geändert durch Artikel 62 des Gesetzes vom 20. November 2019 (BGBl. I S. 1626)

Verzeichnis der Rechtsprechung

BGH

BGH, Urteil vom 25.01.2011 – II ZR 196/09 -, NZG 2011, 303-305

BGH, Teilurteil vom 24.09.2009 – IX ZR 234/07 -, NJW 2010, 69-72

BGH, Urteil vom 23.09.2008 – VII R 27/07 -, BFHE 222, 228, BStBl II 2009, 129

BGH, Urteil vom 14.05.2007 – II ZR 48/06 -, NJW 2007, 2118-2120

BGH, Urteil vom 09.10.2006 – II ZR 193/05 -, ZIP 2007, 79-80

BGH, Urteil vom 15.03.2004 – II ZR 247/01-, NZG 2004, 611-612

BGH, Urteil vom 19.06.1995 – II ZR 255/93 -, NJW 1995, 2843-2846

BGH, Urteil vom 10.10.1994 – II ZR 220/93 -, NJW 1995, 2375-2376

BGH, Urteil vom 10.12.1990 – II ZR 256/89 -, BGHZ 113, 132-139

BGH, Urteil vom 08.07.1985 – II ZR 269/84 -, BGHZ 95, 188-198

BGH, Urteil vom 09.03.1981 – II ZR 54/80 -, BGHZ 80, 129-146

BGH, Urteil vom 08.10.1979 – II ZR 257/78 -, BGHZ 75, 178-183

BGH, Urteil vom 23.11.1978 – II ZR 20/78 -, NJW 1979, 1705-1706

BGH, Urteil vom 28.03.1977 – II ZR 230/75 -, NJW 1977, 1820-1821

BGH, Urteil vom 04.04.1951 – II ZR 10/50 -, BGHZ 1, 324-334

BFH

BFH, Beschluss vom 15.11.2012 – VII B 105/12 -, BFH/NV 2013, 587-588

BFH, Beschluss vom 04.05.2011 – VII B 236/10 -, BFH/NV 2011, 1473-1474

BFH, Urteil vom 23.09.2008 – VII R 27/07 -, BFHE 222, 228, BStBl II 2009, 129

BFH, Urteil vom 04.12.2007 – VII R 18/06 -, BFH/NV 2008, 521-525

BFH, Beschluss vom 02.11.2001 – VII B 155/01 -, BFHE 197, 1, BStBl II 2002, 73

BVerwG

BVerwG, Urteil vom 13.07.2011 – 8 C 10/10 -, BVerwG 140, 142-149

OLG

OLG Köln, Beschluss vom 26. März 2018 – I-4 Wx 2/18 -, NZG 2018, 1187-1188

OLG Rostock, Urteil vom 03.09.2009 – 3 U 271/08 -, OLGR Rostock 2009, 947-950

OLG Frankfurt, Urteil vom 09.05.2007 – 13 U 195/06 -, NZG 2007, 625-626

OLG Hamm, Urteil vom 30.03.2007 – 30 U 13/06 -, ZIP 2007, 1233

LG

LG Bonn, Beschluss vom 24.04.2018 – 33 T 55/17 -, NZG 2019, 275-276

FG

Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 14.11.2018 – 2 K 1265/18 -, EFG 2019, 669-671

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 15.06.2018 – 3 K 1568/15 -, EFG 2018, 1453- 1455

FG Köln, Urteil vom 25.02.2014 – 10 K 2954/10 -, EFG 2014, 1350-1352

FG Münster, Urteil vom 12.09.1989 – XII 8678/88 -, EFG 1990, 112

VG

VG München, Beschluss vom 31.03.2011 – M 10 S 10.6231 -, juris

Literaturverzeichnis

Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch - Kommentar, C.H. Beck Verlag, gebundenes Werk, 38. Auflage, 2018

Baumbach/Hueck, GmbHG - Kommentar, C.H. Beck Verlag, gebundenes Werk, 22. Auflage, 2019

Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Handelsgesetzbuch - Kommentar, C.H. Beck Verlag / Verlag Franz Vahlen, gebundenes Werk, 3. Auflage, 2014

Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO - Kommentar, 255. Lieferung, Stand 10.2019

Koller/Kindler/Roth/Morck, Handelsgesetzbuch - Kommentar , C.H. Beck Verlag, gebundenes Werk, 8. Auflage, 2015

Münchener Kommentar Handelsgesetzbuch, Handelsgesetzbuch - Kommentar, C.H. Beck Verlag, gebundenes Werk, 4. Auflage, 2016

Schädlich, Wenn Gesellschaft und Gesellschafter gleichzeitig in Insolvenz fallen …, Zeitschrift NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht Nr. 48 vom 26.11.2018 - NWB GAAAG-9966, NWB Verlag, Textausgabe, 2018

Söffing, Die GmbH & Co. KG, NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2009, Handbuch, 3. Auflage, 2016

Tipke/Kruse, AO/FGO - Kommentar, 158. Lieferung, Stand 10.2019

Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen

Anwendungserlass zur Abgabenordnung
vom 31. Januar 2014 (BStBl 1 Teil I S. 290), zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 27. September 2019 (BStBl I Teil I S. 946)

Körperschaftsteuer-Richtlinie 2015
vom 6. April 2016 (BStBl I 2016, Sondernummer 1/2016, 2)

Eidesstattliche Erklärung

Hiermit versichere ich an Eides statt, dass die vorgelegte Diplomarbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmitteln angefertigt wurde und Quellen bzw. indirekt übernommene Gedanken als solche kenntlich gemacht wurden.

Zudem versichere ich, dass die Diplomarbeit in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt wurde und die gedruckte und die digitalisierte Form der Diplomarbeit identisch sind.

Dresden, 10. März 2020 Toni Priefer