



BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

II ZR 108/19

Verkündet am:
15. Dezember 2020
Stoll
Amtsinspektorin
als Urkundsbeamtin
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Nachschlagewerk: ja

BGHZ: ja

BGHR: _____ ja

HGB §§ 128, 160, 171, 172

Die persönliche Haftung des Kommanditisten nach §§ 171, 172 Abs. 4, § 161 Abs. 2, § 128 HGB besteht bei Insolvenz der Gesellschaft jedenfalls für solche Gesellschaftsverbindlichkeiten, die bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden sind. Auf die insolvenzrechtliche Einordnung dieser Verbindlichkeiten kommt es dabei nicht an.

BGH, Urteil vom 15. Dezember 2020 - II ZR 108/19 - OLG Hamm
LG Dortmund

Der II. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 22. September 2020 durch den Vorsitzenden Richter Prof. Dr. Drescher, den Richter Born, die Richterin B. Grüneberg sowie die Richter V. Sander und Dr. von Selle

für Recht erkannt:

Auf die Revision des Klägers wird der Beschluss des 8. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Hamm vom 8. April 2019 im Kostenpunkt und insoweit aufgehoben, als die auf die Haftung des Beklagten gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft gestützte Klage abgewiesen wurde. Die weitergehende Revision wird zurückgewiesen.

Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zur neuen Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Revisionsverfahrens, an das Berufungsgericht zurückverwiesen.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

1 Der Kläger ist Insolvenzverwalter in dem am 21. November 2013 eröffneten Insolvenzverfahren über das Vermögen der D.

GmbH & Co. KG, einer Publikumsfondsgesellschaft in

der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft (im Folgenden: Schuldnerin). Unternehmensgegenstand der Schuldnerin war der Erwerb, Betrieb und die Vercharterung eines Tankschiffs, welches der Kläger nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Jahr 2014 veräußerte. Die Schuldnerin war vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens von der steuerlichen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zur Gewinnermittlung durch Tonnage gewechselt. Mit dem Wechsel der Besteuerungsart war gemäß § 5a Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert des Tankschiffs festgestellt worden. Bei der Festsetzung der Gewerbesteuer der Beklagten für das Jahr 2014 wurde dieser Unterschiedsbetrag dem Gewinn gemäß § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG hinzugerechnet. Die mit Bescheid vom 8. April 2016 festgesetzte Steuer wurde im Insolvenzverfahren in Höhe von 1.550.159,80 € als Masseverbindlichkeit geltend gemacht.

2 Der Beklagte, der mit einer Einlage von 306.775,13 € als Kommanditist an der Schuldnerin beteiligt war, erhielt in den Jahren 1999 bis 2007 Ausschüttungen in Höhe von insgesamt 184.065,08 €. Dabei war sein Kapitalanteil im Zeitpunkt der Ausschüttungen jeweils durch Verluste unter den Betrag seiner Haftungsumme herabgemindert. Hiervon zahlte der Beklagte 153.387,56 € an die Schuldnerin zurück. Der Kläger nimmt den Beklagten nunmehr aus der Außenhaftung als Kommanditist nach §§ 171, 172 Abs. 4 HGB sowie zur Durchführung des Innenausgleichs unter den Gesellschaftern auf Zahlung der noch offenen Differenz von 30.677,52 € in Anspruch.

3 Das Landgericht hat die Klage abgewiesen. Die hiergegen gerichtete Berufung des Klägers hat das Berufungsgericht im Beschlusswege zurückgewiesen. Mit der vom Senat zugelassenen Revision verfolgt der Kläger seinen Antrag weiter.

Entscheidungsgründe:

4 Die Revision ist teilweise begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Beschlusses und zur Zurückverweisung der Sache an das Berufungsgericht, soweit sie sich gegen die Abweisung der auf die Haftung des Beklagten gegenüber den Gläubigern der Schuldnerin gestützte Klage wendet. Im Übrigen hat das Rechtsmittel keinen Erfolg.

5 I. Das Berufungsgericht (OLG Hamm, ZInsO 2019, 1493) hat zur Begründung seiner Entscheidung im Wesentlichen ausgeführt:

6 Der Kläger könne den Beklagten weder aufgrund seiner Außenhaftung nach §§ 171, 172 Abs. 4 HGB noch zum Zwecke des Innenausgleichs unter den Gesellschaftern in Anspruch nehmen.

7 Ein Anspruch aus §§ 171, 172 Abs. 4 HGB scheitere daran, dass der mit der Klage geltend gemachte Betrag nicht zur Befriedigung der Insolvenzgläubiger benötigt werde, da die Forderungen, für die der Beklagte als Kommanditist hafte, bereits durch die von anderen Kommanditisten auf ihre Außenhaftung zurückgezahlten Beträge von insgesamt 855.444,21 € gedeckt seien. Zwar sei hinsichtlich der zu befriedigenden Gläubiger grundsätzlich auf sämtliche angemeldeten, d.h. auch auf bestrittene Forderungen abzustellen. Auszunehmen seien aber Forderungen, für die der Kommanditist aus Rechtsgründen nicht hafte. Dies seien hier zum einen die Forderungen von Gesellschaftern auf Rückgewähr von ihnen bereits zurückgezahlter Ausschüttungen, die der Sache nach keine Drittforderungen seien. Zum anderen hafte der Beklagte nicht für die Gewerbesteuerforderung für das Jahr 2014. Hierbei handele es sich um eine Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, für die nach §§ 171, 172 Abs. 4 HGB eingezogene Beträge nicht verwendet werden dürften, da die Einziehungsbefugnis des Klägers nach § 171 Abs. 2 HGB bereits bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens

begründete Verbindlichkeiten der Gesellschaft voraussetze und die Gewerbesteuerforderung erst mit der Veräußerung des Fondsschiffs durch den Kläger begründet worden sei. Für das Merkmal der "Begründung" einer Forderung im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO sei grundsätzlich auf die insolvenzrechtliche Begründung abzustellen, d.h. darauf, wann der Rechtsgrund für den Anspruch gelegt worden sei. Dies sei bei einem Steueranspruch der Fall, wenn der gesetzliche Besteuerungstatbestand nach steuerrechtlichen Grundsätzen verwirklicht werde. Danach sei die Gewerbesteuerforderung hier nicht bereits mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart vor der Insolvenzeröffnung, sondern erst mit der gemäß § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG steuerauslösenden Veräußerung des Fondsschiffs durch den Kläger begründet worden. Auch eine dem Kläger aufoktroyierte Verbindlichkeit liege nicht vor. Danach reichten die von anderen Kommanditisten bereits auf ihre Außenhaftung zurückgezahlten Beträge aus, um die übrigen festgestellten und bestrittenen Forderungen sowie - sofern man die Haftung der Kommanditisten auch darauf ggf. anteilig erstrecken wolle die Kosten des Insolvenzverfahrens zu befriedigen.

8 Soweit die Klage außerdem auf den Gesichtspunkt des Innenausgleichs unter den Gesellschaftern gestützt werde, fehle es bereits an der Einziehungsbefugnis des Klägers. Dieser habe als Insolvenzverwalter nach § 199 Satz 2 InsO lediglich positive Kapitalkonten auszugleichen und nach Abschluss der Schlussverteilung einen etwaigen Überschuss zu verteilen. Ein darüberhinausgehender Innenausgleich gemäß § 735 BGB sei von ihm nicht vorzunehmen.

9 II. Diese Ausführungen halten einer rechtlichen Nachprüfung nicht in jeder Hinsicht stand. Mit der Begründung des Berufungsgerichts kann die Abweisung der Klage hinsichtlich einer Haftung des Beklagten nach §§ 171, 172 Abs. 4 HGB

keinen Bestand haben. Zu Recht hat das Berufungsgericht dagegen einen Anspruch des Klägers gegen den Beklagten auf Zahlung der Klageforderung zum Zwecke des Innenausgleichs unter den Gesellschaftern verneint.

10 1. Die Klage ist zulässig. Insbesondere sind die Bestimmtheitsanforderungen des § 253 Abs. 2 Nr. 2 ZPO erfüllt.

11 a) Dass der Kläger sich zur Begründung seiner Forderung sowohl auf eine Außenhaftung des Beklagten nach §§ 171, 172 HGB als auch auf eine Zahlungspflicht zum Zweck des Ausgleichs unter den Gesellschaftern gestützt hat, steht der Bestimmtheit seiner Klage nicht entgegen.

12 aa) Der Kläger macht mit dieser Begründung zwar prozessual zwei verschiedene Streitgegenstände geltend.

13 Gemäß § 253 Abs. 2 Nr. 2 ZPO wird der Streitgegenstand durch das Rechtsschutzbegehren (Antrag) und den Lebenssachverhalt (Anspruchsgrund) bestimmt, aus dem der Kläger die begehrte Rechtsfolge herleitet. Zum Anspruchsgrund sind alle Tatsachen zu rechnen, die bei einer natürlichen, vom Standpunkt der Parteien ausgehenden und den Sachverhalt seinem Wesen nach erfassenden Betrachtung zu dem zur Entscheidung gestellten Tatsachenkomplex gehören, den eine Partei zur Stützung ihres Rechtsschutzbegehrens vorträgt. Erfasst sind damit alle materiell-rechtlichen Ansprüche, die sich im Rahmen des gestellten Antrags aus dem zur Entscheidung unterbreiteten Lebenssachverhalt herleiten lassen (st. Rspr., vgl. nur BGH, Beschluss vom 3. März 2016 - IX ZB 33/14, BGHZ 209, 168 Rn. 27 mwN). Allerdings können verschiedene materiell-rechtliche Ansprüche auch dann, wenn sie wirtschaftlich auf das Gleiche gerichtet sind und der Kläger die Leistung nur einmal verlangen kann, unterschiedliche Streitgegenstände aufweisen; dies kommt insbesondere dann in Be-

tracht, wenn die Ansprüche sowohl in ihren materiell-rechtlichen Voraussetzungen als auch in ihren Folgen verschieden sind (vgl. BGH, Urteil vom 20. April 1990 - V ZR 282/88, BGHZ 111, 158, 167; Urteil vom 27. Mai 1993 - III ZR 59/92, NJW 1993, 2173, insoweit in BGHZ 122, 363 nicht abgedruckt). Entscheidend ist, ob sich die dem jeweiligen Anspruch zugrundeliegenden Lebenssachverhalte in wesentlichen Punkten unterscheiden, oder ob es sich nur um marginale Abweichungen handelt, die bei natürlicher Betrachtung nach der Verkehrsauffassung keine Bedeutung haben (vgl. BGH, Beschluss vom 3. März 2016 - IX ZB 33/14, BGHZ 209, 168 Rn. 28).

14 Danach handelt es sich hier um unterschiedliche Streitgegenstände. Gegenstand der Außenhaftung nach §§ 171, 172 HGB sind Ansprüche von Gesellschaftsgläubigern, die durch den Insolvenzverwalter in treuhänderischer Einziehungsbefugnis nach § 171 Abs. 2 HGB geltend gemacht werden (vgl. BGH, Urteil vom 9. Oktober 2006 - II ZR 193/05, ZIP 2007, 79 Rn. 9; Urteil vom 21. Juli 2020 - II ZR 175/19, ZIP 2020, 1869 Rn. 26), wohingegen der Innenausgleich allein den internen Ausgleich der Gesellschafter betrifft. Die den Ansprüchen zugrundeliegenden Lebenssachverhalte unterscheiden sich auch in wesentlichen Punkten. Zwar knüpfen beide Ansprüche auch an die Beteiligung des Kommanditisten an der Gesellschaft und die Höhe der an ihn geflossenen Ausschüttungen an (im Rahmen von §§ 171, 172 HGB für das Wiederaufleben der Haftung nach § 172 Abs. 4 HGB, im Rahmen des Innenausgleichs für die Berechnung des Passivsaldo in der Auseinandersetzungsbilanz). Ihre weiteren Anspruchsvoraussetzungen betreffen jedoch unterschiedliche Sachverhalte. Während die Haftung des Kommanditisten nach §§ 171, 172 HGB voraussetzt, dass die Einlage des Kommanditisten durch die erfolgten Ausschüttungen unter seine im Handelsregister eingetragene Haftsumme herabgemindert ist und der nach § 171 Abs. 2 HGB eingeforderte Betrag zur Befriedigung von Gläubigern, denen der Kommanditist nach §§ 171, 172 HGB haftet, noch erforderlich ist, ist für die Inanspruchnahme

des Kommanditisten zum Ausgleich unter den Gesellschaftern allein die Regelung im Innenverhältnis von Bedeutung (BGH, Urteil vom 10. Oktober 2017 - II ZR 353/15, ZIP 2018, 18 Rn. 43).

15 bb) Die Klage ist aber dennoch hinreichend bestimmt, da der Kläger diese zwei Streitgegenstände nicht in unzulässiger alternativer, sondern in zulässiger eventueller Klagehäufung geltend gemacht hat (vgl. BGH, Beschluss vom 24. März 2011 - I ZR 108/09, BGHZ 189, 56 Rn. 9 f.). Er hat mit seinem Vorbringen hinreichend deutlich gemacht, dass er sein Begehren hauptsächlich auf die Haftung des Beklagten nach §§ 171, 172 HGB stützt und sich lediglich hilfsweise auf eine Einziehung zum Innenausgleich beruft.

16 b) Hinsichtlich der Geltendmachung der Außenhaftung des Beklagten handelt es sich auch nicht um eine nach § 253 Abs. 2 Nr. 2 ZPO unzulässige Teilklage. Einer Klarstellung, auf welche konkreten Gläubigerforderungen in welcher Reihenfolge bzw. zu welchem Anteil die vom Beklagten gemäß § 171 Abs. 2 HGB eingeforderte Haftsumme angerechnet werden soll, bedurfte es nicht, da der Kläger die gesamte noch offene Haftsumme des Beklagten geltend macht und diese im Insolvenzverfahren nur zur gleichmäßigen (anteiligen) Befriedigung der berechtigten Gläubiger verwendet werden darf (BGH, Urteil vom 20. Februar 2018 - II ZR 272/16, BGHZ 217, 327 Rn. 17 mwN).

17 c) Schließlich hat der Kläger die seinem Anspruch aus § 171 Abs. 1 und 2, § 172 Abs. 4 HGB zugrundeliegenden Forderungen von Gesellschaftsgläubigern auch in einer § 253 Abs. 2 Nr. 2 ZPO genügenden Weise individualisiert, indem er eine Insolvenztabelle nach § 175 InsO mit den angemeldeten Gläubigerforderungen (vgl. BGH, Urteil vom 21. Juli 2020 - II ZR 175/19, ZIP 2020, 1869 Rn. 5, 12) und den Gewerbesteuerbescheid vom 8. April 2016 nebst

Schreiben vom 13. April 2016 über die Geltendmachung der Steuerforderung als Masseverbindlichkeit vorgelegt hat.

18 2. Die Begründung, mit der das Berufungsgericht eine Außenhaftung des Beklagten nach §§ 171, 172 Abs. 4, § 161 Abs. 2, § 128 HGB verneint hat, trägt nicht.

19 a) Das Berufungsgericht ist zutreffend davon ausgegangen, dass die ursprünglich durch die Leistung der Einlage gemäß § 171 Abs. 1 HGB erloschene Außenhaftung des Beklagten durch die Ausschüttungen in der Zeit von 1999 bis 2007 gemäß § 172 Abs. 4 HGB in Höhe von 184.065,08 € wieder aufgelebt ist. Da der Beklagte hierauf nur einen Betrag von 153.387,56 € zurückgezahlt hat, besteht noch ein offener Haftungsbetrag in Höhe von 30.677,52 €.

20 b) Ebenfalls zutreffend ist, dass der Kläger diese offene Haftung nach § 172 Abs. 2 HGB nur insoweit geltend machen kann, als die Inanspruchnahme des Beklagten zur Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger, denen der Beklagte nach §§ 171, 172 HGB haftet, erforderlich ist (vgl. BGH, Urteil vom 22. März 2011 - II ZR 271/08, BGHZ 189, 45 Rn. 18 mwN) und der Beklagte dagegen entsprechend § 422 Abs. 1 Satz 1, § 362 Abs. 1 BGB einwenden kann, dass der zur Befriedigung dieser Gläubiger erforderliche Betrag bereits durch Zahlungen anderer Kommanditisten aufgebracht wurde (vgl. BGH, Urteil vom 21. Juli 2020 - II ZR 175/19, ZIP 2020, 1869 Rn. 25 ff.).

21 c) Die weitere Feststellung des Berufungsgerichts, der von den Kommanditisten bereits aufgebrauchte Betrag von 855.616,86 € reiche zur Befriedigung der zu berücksichtigenden Gläubigerforderungen aus, beruht jedoch auf einem Rechtsfehler.

- 22 aa) Insofern hat das Berufungsgericht noch zu Recht eine Haftung des Beklagten für die angemeldeten Forderungen anderer Kommanditisten auf Auszahlung ihrer Einlage oder Rückzahlung von vor der Insolvenz zurückgezahlter Ausschüttungen verneint. Diese Ansprüche sind entweder unmittelbar oder der Sache nach auf Rückzahlung der Kommanditeinlage gerichtet, die im Insolvenzfall jedoch zur Befriedigung der Gläubiger als Haftungsmasse zur Verfügung stehen muss. Die diesbezüglichen Forderungen sind daher keine Insolvenzforderungen im Sinne von § 38 InsO, sondern erst im Rahmen des sich an die Schlussverteilung anschließenden Innenausgleichs der Gesellschafter zu berücksichtigen (vgl. BGH, Urteil vom 10. Oktober 2017 - II ZR 353/15, ZIP 2018, 18 Rn. 24, 37 f., 43 ff.).
- 23 Entsprechendes gilt für die von Kommanditisten angemeldeten Schadensersatz- und Zinsforderungen aufgrund der Verfolgung ihrer Ansprüche auf Rückgewähr der geleisteten Einlage oder von ihnen zurückgezahlter Ausschüttungen (vgl. OLG München, ZInsO 2020, 426, 428; Krüger, AnwZert InsR 9/2019 Anm. 2). Aus dem Rechtsgedanken von § 39 Abs. 3 InsO folgt, dass die mit solchen Forderungen zusammenhängenden Zinsen und Kosten den gleichen Rang teilen wie die Forderung selbst. Dies lässt sich auf den Fall, dass die Hauptforderung nicht als Insolvenzforderung im Verfahren angemeldet werden kann, übertragen (vgl. MünchKommInsO/Ehricke/Behme, 4. Aufl., § 38 Rn. 135). Die auf die wiederaufgefüllte Einlage entfallenden Zinsen sind ebenso wie die Rechtsverfolgungskosten, die aus Streitigkeiten über die Einlagepflicht entstanden sind, der Einlage und dem Innenverhältnis der Gesellschaft zuzuordnen.
- 24 bb) Rechtsfehlerhaft hat das Berufungsgericht jedoch eine Haftung des Beklagten nach §§ 171, 172 Abs. 4, § 161 Abs. 2, § 128 HGB für die Gewerbesteuerforderung für das Jahr 2014 verneint. Der Beklagte haftet jedenfalls inso-

weit auch für diese Forderung, als sie auf der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 EStG zum Gewinn der Schuldnerin beruht. Die insolvenzrechtliche Einordnung dieser Forderung als Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO steht dem nicht entgegen.

25 (1) Die Gewerbesteuerforderung ist eine Verbindlichkeit der Schuldnerin. Bei der Gewerbesteuer handelt es sich - anders als bei der gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG durch Abzug auf Kapitalerträge des Gesellschafters erhobenen Kapitalertragsteuer (vgl. BGH, Urteil vom 30. Januar 1995 - II ZR 42/94, ZIP 1995, 462, 464; Urteil vom 16. April 2013 - II ZR 118/11, ZIP 2013, 1174 Rn. 14) - nicht um eine Steuerschuld der Gesellschafter, sondern der Gesellschaft.

26 Ist die Tätigkeit einer Personengesellschaft wie hier Gewerbebetrieb, so ist gemäß § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG Steuerschuldner die Gesellschaft. Im Unterschied zur Besteuerung von Personengesellschaften nach dem Einkommensteuergesetz ist die Personengesellschaft bei der Gewerbesteuer damit nicht nur Zurechnungssubjekt, sondern selbst Steuersubjekt (sog. Trennungsprinzip). Die Belastung der Personengesellschaft durch die Gewerbesteuer erfolgt somit ausschließlich auf der Ebene der Gesellschaft (vgl. Grashoff/Grashoff, Grundzüge des Steuerrechts, 14. Aufl., Rn. 330; Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, Stand: Juni 2018, § 5 Rn. 70; MünchHdBGesR II/Levedag, 5. Aufl., § 57 Rn. 272). § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG schließt als speziellere Regelung die Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG aus. Das bedeutet, dass die Gesellschafter einer Personengesellschaft trotz ihrer Eigenschaft als Unternehmer (Mitunternehmer) nicht zusätzlich als Steuerschuldner für die Gewerbesteuer des Betriebs der Personengesellschaft einzustehen haben (BFH, GmbHR 2013, 774 Rn. 11; Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, Stand: Juni 2018, § 5 Rn. 61, 70; Heinemann in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, § 5 Rn. 37),

sondern lediglich Haftungsschuldner (§ 191 Abs. 1 und 4 AO) für die Steuerschuld der Gesellschaft sind. Der Unterschied zur Kapitalertragsteuer zeigt sich auch daran, dass es bei der Gewerbesteuer keine § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG vergleichbare Anrechnung der von der Gesellschaft gezahlten Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld der Gesellschafter als Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) gibt, sondern lediglich eine steuerermäßigende Anrechnung nach § 35 Abs. 1 EStG, deren Höhe sich nicht nach der gezahlten Gewerbesteuer, sondern nach dem 3,8-fachen des Gewerbesteuermessbetrags richtet.

27 Letztlich ergibt sich die Steuerpflicht der Schuldnerin auch aus dem gegen sie ergangenen Steuerbescheid vom 8. April 2016, der, solange er nicht aufgehoben ist, im vorliegenden Verfahren grundsätzlich ohne eigenständige Überprüfung als verbindlich zu berücksichtigen ist (vgl. BGH, Urteil vom 14. Januar 2010 - IX ZR 50/07, NVwZ-RR 2010, 372 Rn. 7 mwN).

28 (2) Der Beklagte haftet als Kommanditist im Rahmen der § 171 Abs. 1 Halbsatz 1, § 172 Abs. 4, § 161 Abs. 2, § 128 HGB grundsätzlich persönlich unbeschränkt für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft. In der Insolvenz der Gesellschaft ist der Umfang dieser Haftung jedoch aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen zu beschränken. Insoweit ist eine teleologische Reduktion der Haftung aus § 128 HGB geboten.

29 (a) Im Regelinsolvenzverfahren verliert der Gesellschafter mit dem Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter die Möglichkeit, Einfluss auf die weitere Entwicklung der Gesellschaft zu nehmen, an einen Gesellschaftsfremden. Dessen Verwaltung hat zudem vorrangig im Interesse der Gesellschaftsgläubiger und nicht der Gesellschafter zu erfolgen. Die Stellung des Gesellschafters weist nach der Eröffnung des Regelinsolvenzver-

fahrens insoweit eine gewisse Ähnlichkeit mit derjenigen eines aus der Gesellschaft ausgeschiedenen Gesellschafters auf, der ebenfalls keinen weiteren Einfluss auf die Gesellschaft nehmen und nicht von den Gegenleistungen oder sonstigen Erträgen profitieren kann. Für den ausgeschiedenen Gesellschafter hat der Gesetzgeber mit § 160 HGB aus diesem Grund eine gesetzliche Haftungsbeschränkung auf Altverbindlichkeiten, zudem noch mit zeitlicher Beschränkung auf fünf Jahre, eingeführt (vgl. BGH, Urteil vom 29. April 2002 - II ZR 330/00, BGHZ 150, 373, 376). Die insoweit vergleichbare Situation des Gesellschafters bei Insolvenz der Gesellschaft spricht dafür, den Umfang seiner Haftung ebenfalls durch eine teleologische Reduktion des § 128 HGB zu beschränken (vgl. K. Schmidt, ZHR 152 [1988], 105, 114 ff. und ZHR 174 [2010], 163, 166 ff.; MünchKommHGB/K. Schmidt, 4. Aufl., § 128 Rn. 81; ebenso Roth in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl., § 128 Rn. 46; Seeger in Heidel/Schall, HGB, 3. Aufl., § 128 Rn. 62; Oetker/Boesche, HGB, 6. Aufl., § 128 Rn. 70; Haas in Röhrich/Graf v. Westphalen/Haas, HGB, 5. Aufl., § 128 Rn. 18a; Staub/Habersack, HGB, 5. Aufl., § 128 Rn. 73; MünchHdbGesR VII/Born/Vuia, 6. Aufl., § 116 Rn. 16; wohl auch Steitz in Henssler/Strohn, GesR, 4. Aufl., § 128 Rn. 66; Heymann/Hoffmann/Barlitz, HGB, 3. Aufl., § 128 Rn. 41; weitere Nachweise in BGH, Urteil vom 24. September 2009 - IX ZR 234/07, ZIP 2009, 2204 Rn. 11; im Ergebnis auch Staub/Thiessen, HGB, 5. Aufl., § 171 Rn. 199; Marotzke, DB 2013, 621, 623). Andernfalls würde man den Gesellschafter unbeschränkt, d.h. möglicherweise auch bei einer jahrelangen Firmenfortführung, für sämtliche durch den Insolvenzverwalter begründete Verbindlichkeiten haften lassen, auf deren Entstehung er keinen Einfluss mehr nehmen konnte und die nicht in seinem, sondern im Gläubigerinteresse eingegangen wurden.

30 Die dagegen in der Literatur erhobenen Einwände, dass die persönliche Gesellschafterhaftung grundsätzlich nicht an die Geschäftsführungs- und Vertre-

tungsbefugnis geknüpft sei und zudem auf der fehlenden Kapitalsicherung beruhe (vgl. Homann in Mohrbutter/Ringstmeier, Handbuch Insolvenzverwaltung, 9. Aufl., Kap. 26 Rn. 50 f.; Heitsch, ZInsO 2019, 1649, 1656; siehe auch Lüke in Kübler/Prütting/Bork, InsO, Stand: Februar 2014, § 93 Rn. 83, 87), geben keinen Anlass zu einer anderen Beurteilung. Dagegen spricht, dass der Gesetzgeber auch bei § 160 HGB ungeachtet der fehlenden Anknüpfung der persönlichen Haftung an die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis und des Fehlens von Kapitalerhaltungsregeln aufgrund der mit dem Ausscheiden veränderten Interessenlage eine entsprechende Haftungsbeschränkung für geboten erachtet hat. Wie oben bereits dargelegt, ist die Situation des Gesellschafters in der Insolvenz derjenigen eines ausgeschiedenen Gesellschafters hinsichtlich des Verlusts der Möglichkeit, Einfluss auf die Geschäftsführung der Gesellschaft zu nehmen und von den Erträgen der Gesellschaft zu profitieren, vergleichbar. Zutreffend ist, dass die persönliche Haftung des Gesellschafters auch auf der fehlenden Sicherung des Kapitals der Gesellschaft, das seinem Zugriff jederzeit uneingeschränkt und sanktionslos offensteht, beruht und die persönliche Haftung damit unmittelbar auch dem Schutz der Gesellschaftsgläubiger dient (vgl. BGH, Urteil vom 7. April 2003 - II ZR 56/02, BGHZ 154, 370, 373). Ebenso wie der ausgeschiedene Gesellschafter verliert der Gesellschafter in der Regelinsolvenz der Personhandelsgesellschaft aber seine bisherige Zugriffsmöglichkeit auf das "ungeschützte" Gesellschaftskapital.

31 (b) Diese Erwägungen gelten entgegen einer im Schrifttum vertretenen Ansicht auch für Kommanditisten.

32 Nach dieser Auffassung (Schall in Heidel/Schall, HGB, 3. Aufl., § 171 Rn. 103, 109; MünchKommInsO/Vuia, 4. Aufl., § 11 Rn. 46; Häsemeyer, Insolvenzrecht, 4. Aufl., Rn. 12.05, 31.15, 31.41; Häsemeyer, ZHR 149 [1985], 42, 48 ff.) ist eine Beschränkung der persönlichen Haftung in der Insolvenz bei

Kommanditisten nicht angezeigt. Die Außenhaftung des Kommanditisten solle nur die Einlageforderung der Gesellschaft durchsetzen und die Insolvenz mit ihren Kosten gehöre zu dem Risiko, zu dem der Kommanditist mit seiner Hafteinlage beizutragen versprochen habe. Da er ohnehin einflusslos sei und nur beschränkt hafte, könne der Wegfall der Verfügungsbefugnis seiner Haftung, anders als bei einem Komplementär, nicht die teleologische Grundlage entziehen.

33 Dem ist - trotz der Unterschiede zwischen der Rechtsstellung des persönlich haftenden Gesellschafters und des Kommanditisten (vgl. dazu BGH, Urteil vom 20. Februar 2018 - II ZR 272/16, BGHZ 217, 327 Rn. 32 f.) - mit der überwiegenden Ansicht in Rechtsprechung und Literatur (vgl. etwa OLG Bamberg, ZInsO 2018, 2209, 2210; OLG Dresden, ZIP 2019, 2173, 2174; OLG Schleswig, Urteil vom 7. September 2016 - 9 U 9/16, juris Rn. 33; OLG Hamm, ZIP 2018, 1648, 1651; OLG Frankfurt, ZInsO 2019, 42, 50; OLG Stuttgart, ZIP 2020, 136, 138 f.; OLG Koblenz, ZInsO 2018, 2659, 2662; OLG Hamburg, ZIP 2019, 70, 71; OLG Köln, ZInsO 2019, 452; OLG München, ZInsO 2019, 1225, 1227; OLG München, ZIP 2019, 2072, 2073; OLG Hamm, NZI 2019, 345, 347; OLG Karlsruhe, ZInsO 2020, 541, 543; Roth in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl., § 171 Rn. 2, 11; Strohn in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, 4. Aufl., § 171 Rn. 94; MünchKommHGB/K. Schmidt, 4. Aufl., §§ 171, 172 Rn. 111; Gummert in Henssler/Strohn, GesR, 4. Aufl., § 172 Rn. 73) nicht zu folgen.

34 Die Außenhaftung des Kommanditisten ist nicht nur ein Hilfsmittel zur Durchsetzung der gesellschaftsvertraglich geschuldeten Pflichteinlage, sondern dient ebenso wie die persönliche Haftung eines Gesellschafters nach § 128 HGB der Sicherung der Interessen der Gesellschaftsgläubiger. Mit der Außenhaftung des Kommanditisten wird sichergestellt, dass dem Gläubiger der Gesellschaft, wenn der entsprechende Betrag nicht durch die geleistete Einlage gedeckt ist, in

Höhe der Haftsumme ein Schuldner in Person des Kommanditisten zur Verfügung steht. In der Insolvenz soll die dem Insolvenzverwalter nach § 171 Abs. 2 HGB und § 93 InsO übertragene Befugnis gerade auch eine gleichmäßige Befriedigung der Gläubiger für ihre Forderungen durch treuhänderische Einziehung der Außenhaftung gewährleisten (dazu MünchKommHGB/K. Schmidt, 4. Aufl., §§ 171, 172 Rn. 102).

35 Dass der Kommanditist anders als der persönlich haftende Gesellschafter gesetzlich von der Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft ausgeschlossen ist (§§ 164, 170 HGB), d.h. insoweit bereits vor der Insolvenz keinen Einfluss auf die Führung der Gesellschaft nehmen kann, gibt - wie oben bereits ausgeführt - keinen Anlass zu einer Unterscheidung, da dies auch für die Haftungsbeschränkung des § 160 HGB nicht maßgeblich ist. Außerdem stehen auch einem Kommanditisten in gewissem Umfang gesellschaftsrechtliche Mitbestimmungsrechte zu, die mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entfallen. Zudem ist auch bei ihm zu berücksichtigen, dass nicht mehr der persönlich haftende Gesellschafter, dem er vertraglich eine Verpflichtungsbefugnis (im Rahmen seiner Haftung nach §§ 171, 172 HGB) eingeräumt hat, zur Verwaltung des Gesellschaftsvermögens befugt ist, sondern ein gesellschaftsfremder Dritter. Im Fall der Doppelinsolvenz wird er darüber hinaus auch im Insolvenzverfahren nicht mehr von dem persönlich haftenden Gesellschafter vertreten. Dass die Haftung des Kommanditisten von vorneherein auf die Höhe der Haftsumme beschränkt ist, rechtfertigt es nicht, ihn im Fall der Insolvenz der Gesellschaft einer weitergehenden Haftung zu unterwerfen als den nach § 128 HGB grundsätzlich unbeschränkt haftenden Gesellschafter, zumal ihm auch im Fall des Ausscheidens über § 161 Abs. 2 HGB die Haftungsbeschränkung des § 160 HGB zugutekommt.

36 (c) Diese Einschränkung der persönlichen Haftung nach § 128 HGB ist indes - anders als im Schrifttum vertreten (vgl. etwa MünchKommHGB/K. Schmidt,

4. Aufl., § 128 Rn. 81; Roth in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl., § 128 Rn. 46; Seeger in Heidel/Schall, HGB, 3. Aufl., § 128 Rn. 62; Oetker/Boesche, HGB, 6. Aufl., § 128 Rn. 70; Haas in Röhrich/Graf v. Westphalen/Haas, HGB, 5. Aufl., § 128 Rn. 18a; Staub/Habersack, HGB, 5. Aufl., § 128 Rn. 73) - nicht danach vorzunehmen, wie die betreffende Gläubigerforderung insolvenzrechtlich einzuordnen ist. Die Einordnung eines Anspruchs als Masseverbindlichkeit folgt keinem einheitlichen Wertungsgedanken, sondern beruht auf unterschiedlichen Gründen.

37 In welchem Umfang danach aus gesellschaftsrechtlichen Gründen die Haftung der Gesellschafter im Insolvenzverfahren zu beschränken ist, bedarf im vorliegenden Fall keiner Entscheidung. Jedenfalls haften die Gesellschafter für Verbindlichkeiten unabhängig von ihrer insolvenzrechtlichen Einordnung, die bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden sind. Da die Beschränkung der persönlichen Gesellschafterhaftung in der Regelinsolvenz der Gesellschaft auch auf der einem ausgeschiedenen Gesellschafter ähnlichen Interessenlage beruht, muss die persönliche Haftung auch in der Insolvenz jedenfalls die Verbindlichkeiten umfassen, für die auch ein ausgeschiedener Gesellschafter nach § 160 HGB noch haften müsste.

38 (3) Danach ist hier die Gewerbesteuerforderung für das Jahr 2014, jedenfalls soweit sie auf der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 EStG beruht, noch von der persönlichen Haftung des Beklagten nach §§ 171, 172, § 161 Abs. 2, § 128 HGB umfasst, da der Beklagte hierfür auch als ausgeschiedener Gesellschafter nach § 160 HGB persönlich haften müsste. Die Einordnung der Gewerbesteuerforderung als Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO und die Verwirklichung des gesetzlichen Besteuerungsbestands des § 5a Abs. 4 EStG ist dagegen ohne Belang. Die vom Berufungsge-

richt seiner Entscheidung zugrunde gelegte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Abgrenzung zwischen bei der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits begründeten Insolvenzforderungen (§ 38 InsO) und sonstigen Masseverbindlichkeiten (§ 55 InsO) ist hier nicht anwendbar.

39 (a) Nach der vom Berufungsgericht seiner Entscheidung zugrunde gelegten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFHE 241, 233, Rn. 17 ff.; BFH, NZI 2017, 115, 116) richtet sich die Abgrenzung zwischen bei Verfahrenseröffnung begründeten Insolvenzforderungen (§ 38 InsO) und (sonstigen) Masseverbindlichkeiten auch bei Gewerbesteuerforderungen ausschließlich nach dem Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Begründung. Auf die steuerliche Entstehung der Forderung und deren Fälligkeit komme es dagegen nicht an. Entscheidend sei, wann der Rechtsgrund für den Anspruch gelegt wurde. Bei einem (abstrakten) Steueranspruch sei dies der Fall, wenn der gesetzliche Besteuerungstatbestand nach seiner Art und Höhe tatbestandlich verwirklicht werde. Dies richte sich auch im Anschluss an die Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausschließlich nach steuerrechtlichen Grundsätzen. Bezogen auf die Einkommen- und die Gewerbesteuer komme es für die insolvenzrechtliche Begründung der Steuerforderung folglich darauf an, ob der einzelne (unselbständige) Besteuerungstatbestand - insbesondere die Einkünfte nach § 2 Abs. 1 EStG - vor oder nach Insolvenzeröffnung verwirklicht worden sei.

40 Im Fall der aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts durch den Insolvenzverwalter resultierenden Einkommensteuer werde der Besteuerungstatbestand mithin durch diese Handlung nach Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht und damit insolvenzrechtlich begründet. Die aus der Gewinnrealisierung resultierende Einkommensteuer sei daher als sonstige Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zu qualifizieren, wobei offenbleiben könne, ob sie durch eine Handlung des Insolvenzverwalters (§ 55 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Fall 1

InsO) oder aber in anderer Weise (§ 55 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Fall 2 InsO) begründet werde (vgl. BFHE 241, 233 Rn. 23).

41 Diese Grundsätze seien auch dann anzuwenden, wenn durch die Veräußerung nach Insolvenzeröffnung bereits vor der Verfahrenseröffnung entstandene stille Reserven aufgedeckt werden (vgl. BFHE 241, 233 Rn. 24 f.). Das gelte auch im Fall des § 5a Abs. 4 EStG. Der Umstand, dass mit dem Gewinn aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags nicht die stillen Reserven im Zeitpunkt der Auflösung, sondern die stillen Reserven im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart vom Betriebsvermögensvergleich zur Tonnagebesteuerung der Besteuerung unterworfen werden, ändere nichts daran, dass der Besteuerungstatbestand auch bezüglich der stillen Reserven erst durch den Verkauf des Containerschiffs verwirklicht worden sei (BFH, NZI 2017, 115, 116). Der Gesetzgeber habe sich in § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG entschieden, die im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart bestehenden stillen Reserven nicht bereits zu diesem Zeitpunkt, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt der Besteuerung zu unterwerfen. Dass diese stillen Reserven aus Gründen der Verwaltungvereinfachung gemäß § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG bereits im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart gesondert und einheitlich festgestellt werden, sei daher für die Verwirklichung des Steuertatbestandes nicht von Bedeutung.

42 (b) Diese insolvenz- und steuerrechtliche Betrachtung ist jedoch für die gesellschaftsrechtliche Abgrenzung des Umfangs der persönlichen Gesellschafter- bzw. Kommanditistenhaftung in der Gesellschaftsinsolvenz - wie oben ausgeführt - nicht maßgeblich. Danach besteht diese persönliche Haftung auch in der Insolvenz der Gesellschaft jedenfalls für solche Forderungen, für die auch ein ausgeschiedener Gesellschafter nach § 160 HGB noch haften müsste. Insoweit können die für die Haftung des ausgeschiedenen Gesellschafters nach § 160 HGB entwickelten Abgrenzungskriterien herangezogen werden (vgl. Staub/

Habersack, HGB, 5. Aufl., § 128 Rn. 72; MünchKommHGB/K. Schmidt, 4. Aufl., §§ 171, 172 Rn. 111 i.V.m. § 128 Rn. 81, 78, 47; BeckOGK HGB/Markworth, Stand: 15. Juni 2020, § 128 Rn. 183). Danach ist hier eine persönliche Haftung des Beklagten für die Gewerbesteuerforderung zu bejahen, jedenfalls soweit sie auf der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 EStG beruht.

43 (c) Eine "bis dahin begründete Verbindlichkeit" im Sinne von § 160 Abs. 1 HGB liegt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs vor, wenn die Rechtsgrundlage der Verpflichtung bis zum Ausscheiden des Gesellschafters gelegt worden ist, auch wenn die daraus resultierenden einzelnen Verpflichtungen erst später entstehen und fällig werden (vgl. etwa BGH, Urteil vom 21. Dezember 1970 - II ZR 258/67, BGHZ 55, 267, 269 f.; Urteil vom 27. September 1999 - II ZR 356/98, BGHZ 142, 324, 329; Urteil vom 29. April 2002 - II ZR 330/00, BGHZ 150, 373, 376; Urteil vom 17. Januar 2012 - II ZR 197/10, ZIP 2012, 369 Rn. 14; Urteil vom 3. Juli 2020 - V ZR 250/19, ZIP 2020, 1704 Rn. 13). Bei einem gesetzlichen Schuldverhältnis kommt es für die Abgrenzung von Alt- und Neuverbindlichkeiten darauf an, ob der das Schuldverhältnis begründende Tatbestand bereits vor dem Ausscheiden des Gesellschafters erfüllt war (vgl. BGH, Urteil vom 3. Juli 2020 - V ZR 250/19, ZIP 2020, 1704 Rn. 14 mwN; Hillmann in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, 4. Aufl., § 160 Rn. 8 i.V.m. § 128 Rn. 53; Oetker/Boesche, HGB, 6. Aufl., § 128 Rn. 58; Haas in Röhrich/Graf v. Westphalen/Haas, HGB, 5. Aufl., § 128 Rn. 30; weitergehend BeckOK HGB/Klimke, Stand: 15. April 2020, § 128 Rn. 20: Das erste der Gesellschaft zurechenbare Tatbestandsmerkmal). So liegt etwa bei einem Anspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung gemäß § 812 Abs. 1 Satz 1 Fall 1 BGB grundsätzlich eine Altverbindlichkeit vor, wenn der vermeintliche Rechtsgrund, auf den geleistet wurde, bereits beim Ausscheiden bestand; der Zeitpunkt der Leistungshandlung des Gläubigers dagegen ist ohne Bedeutung (vgl. BGH, Urteil vom 17. Januar

2012 - II ZR 197/10, ZIP 2012, 369 Rn. 15, mit Einschränkungen für den Fall der Doppelzahlung).

44 Für die hier zu beurteilende Steuerforderung folgt daraus, dass gesellschaftsrechtlich für den Zeitpunkt der "Begründung" der Verbindlichkeit nicht auf die vollständige Verwirklichung des steuerauslösenden gesetzlichen Besteuerungstatbestands abzustellen ist, sondern darauf, ob der Grund der Besteuerung zu einem Zeitpunkt gelegt wurde, zu dem der Gesellschafter noch Einfluss nehmen konnte und die Führung der Gesellschaft auch zu seinem Nutzen erfolgte.

45 (d) Das ist hier bei der Gewerbesteuerforderung für das Jahr 2014 jedenfalls insoweit der Fall, als die Forderung auf der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 EStG beruht, da sie jedenfalls in diesem Umfang spätestens mit der Feststellung des Unterschiedsbetrags im Zuge des Wechsels der Gewinnermittlungsart und damit noch vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet wurde.

46 (aa) Nach § 5a Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG ist der Unterschiedsbetrag auf den Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart gesondert festzustellen. Zweck dieser Regelung ist es, stille Reserven, die sich vor dem Übergang zur Tonnagebesteuerung angesammelt haben, festzuhalten, um deren spätere Besteuerung sicherzustellen. Hintergrund ist, dass die Gewinnermittlung nach § 5a EStG pauschal erfolgt und die Aufdeckung von stillen Reserven keine Auswirkung auf die Besteuerung haben würde. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen jedoch stille Reserven, die außerhalb des Zeitraums der Tonnagebesteuerung und damit vor der begünstigten Besteuerung angesammelt worden sind, weiterhin der Besteuerung unterliegen, zumal sie regelmäßig mit im selben Zeitraum entstandenen und festgestellten Verlusten korrelieren. Die gesonderte Feststellung des Unterschiedsbetrags stellt die verfahrensmäßige Erfassung des

Wertzuwachses dar, weil sich die Höhe der vor dem Wechsel der Gewinnermittlungsart vorhandenen stillen Reserven nachträglich nur noch schwer ermitteln lässt. § 5a Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG dient damit der Verwaltungsvereinfachung und Sicherung des zukünftigen Besteuerungsverfahrens (vgl. BFH, NZI 2017, 115, 116; FG Hamburg, ZIP 2016, 1083, 1085).

47 (bb) Grund für die Aufdeckung der stillen Reserven zum Zwecke ihrer späteren Besteuerung ist danach der Wechsel der Gewinnermittlungsart, weswegen der Unterschiedsbetrag auch für diesen Zeitpunkt ermittelt und festgestellt wird. Dass der Gesetzgeber sich entschieden hat, die damit aufgedeckten stillen Reserven nicht bereits zu diesem Zeitpunkt der Besteuerung zu unterwerfen, sondern ihre Hinzurechnung und damit ihre Besteuerung auf einen späteren Zeitpunkt hinauszuschieben, ändert daran nichts (vgl. BFHE 220, 482, 486 f.). Mit der Feststellung des Unterschiedsbetrags wird der bis dahin erfolgte Wertzuwachs dokumentiert und für die spätere Besteuerung quasi "eingefroren". Damit ist der insoweit zu steuernde Sachverhalt für die Zeit bis zum Wechsel der Gewinnermittlungsart bereits dem Grunde nach abgeschlossen und erfüllt. Mit § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG wird lediglich die Fälligkeit dieser Besteuerung an eine der dort genannten Alternativen ("Realisationshandlungen") geknüpft.

48 Dass bei der Feststellung des Unterschiedsbetrags in der Regel noch ungewiss sein dürfte, wann der Besteuerungstatbestand durch eine der in § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG genannten Handlungen steuerrechtlich vollständig verwirklicht werden wird, gibt keinen Anlass zu einer abweichenden Beurteilung. Denn nach der gesetzlichen Regelung des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG steht jedenfalls von vorneherein fest, dass der Unterschiedsbetrag eines Tages dem Gewinn hinzuzurechnen sein wird und damit die stillen Reserven entsprechend zu versteuern sein werden (vgl. BFHE 220, 482, 487).

49 Nichts anderes ergibt sich auch daraus, dass bei Feststellung des Unterschiedsbetrags noch nicht feststeht, ob und in welcher Höhe im Zeitpunkt der Verwirklichung des Besteuerungstatbestands tatsächlich ein Steueranspruch entstehen wird. So kann die Steuerforderung letztlich auch Null betragen, etwa wenn die Hinzurechnung des Gewinns durch Investitionen oder Verluste aufgezehrt wird. Das ändert aber ebenfalls nichts daran, dass die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags auf jeden Fall zu erfolgen hat, und zwar auch dann, wenn die stillen Reserven in der Bilanz zwischenzeitlich aufgedeckt wurden und damit etwaige Steuererstattungen schmälern. Die Höhe der Steuer folgt im Fall des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG hier auch nicht aus der Differenz zwischen dem Buchwert und dem letztlich erzielten Veräußerungserlös, sondern zwischen dem Buchwert und dem angenommenen Wert zum Zeitpunkt der Festsetzung des Unterschiedsbetrags. Damit ist die spätere Besteuerung des Unterschiedsbetrags bereits im Zeitpunkt seiner Feststellung gemäß § 5a Abs. 4 Satz 1 und 2 InsO nicht nur möglich, sondern sind die maßgeblichen Grundlagen für seine spätere Besteuerung bereits so konkretisiert und abschließend festgelegt, dass der Steuerschuldner die spätere Besteuerung nicht mehr einseitig verhindern kann. Der Sache nach ist die Nichtbesteuerung des festgestellten Unterschiedsbetrags bis zum Eintritt einer der in § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG genannten weiteren Voraussetzungen der Situation bei einer aufschiebend bedingten Forderung vergleichbar, die bereits mit dem Vertragsschluss entstanden und damit begründet worden ist, unabhängig davon, wann die Bedingung letztlich eintritt (vgl. BGH, Urteil vom 21. Dezember 1989 - IX ZR 66/89, ZIP 1990, 318, 319 f. zum aufschiebend bedingten Provisionsanspruch eines Handelsvertreters).

50 (e) Die insolvenzrechtliche Einordnung der Steuerforderung als Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO steht dieser gesellschaftsrechtlichen Abgrenzung nicht entgegen.

51 Dass sich die insolvenzrechtliche Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen (§ 38 InsO) und sonstigen Masseverbindlichkeiten (§ 55 InsO) nicht mit der gesellschaftsrechtlichen Abgrenzung des Umfangs der persönlichen Haftung der Gesellschafter in der Gesellschaftsinsolvenz decken muss, zeigt sich bereits daran, dass sich die persönliche Haftung der Gesellschafter nach überwiegender Meinung auch auf Masseverbindlichkeiten gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 2 InsO erstreckt, da diese - entsprechend den oben dargelegten Grundsätzen zu § 160 HGB - ihren Rechtsgrund in den vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens geschlossenen Verträgen haben (vgl. BGH, Urteil vom 13. Juli 1967 - II ZR 268/64, BGHZ 48, 203, 205; Roth in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl., § 128 Rn. 46; BeckOGK HGB/Markworth, Stand: 15. Juni 2020, § 128 Rn. 183; BeckOK HGB/Klimke, Stand: 15. April 2020, § 128 Rn. 56; Hillmann in Ebenroth/ Boujong/ Joost/Strohn, HGB, 4. Aufl., § 128 Rn. 68; Seeger in Heidel/Schall, HGB, 3. Aufl., § 128 Rn. 61; Steitz in Henssler/Strohn, GesR, 4. Aufl., § 128 Rn. 65; Heymann/ Hoffmann/Barlitz, HGB, 3. Aufl., § 128 Rn. 41; MünchKommHGB/ K. Schmidt, 4. Aufl., § 128 Rn. 78; Oetker/Boesche, HGB, 6. Aufl., § 128 Rn. 69; Haas in Röhrich/Graf v. Westphalen/Haas, HGB, 5. Aufl., § 128 Rn. 18; Staub/Habersack, HGB, 5. Aufl., § 128 Rn. 72).

52 Gegen eine Haftung des Beklagten lässt sich auch nicht anführen, dass mit Erfüllung einer Masseverbindlichkeit durch Leistung an den Insolvenzverwalter nach § 172 Abs. 2 HGB ein Regressanspruch des Gesellschafters gemäß § 110 HGB gegen die Gesellschaft entstehe, der bei Teilnahme am Insolvenzverfahren im Rang der erfüllten Masseverbindlichkeit wiederum zu Lasten der Masse gehe (so Staub/Thiessen, HGB, 5. Aufl., § 171 Rn. 199; ferner Marotzke, DB 2013, 621, 623). Aus dem Zusammenwirken von § 171 Abs. 1, Abs. 2 und § 172 Abs. 4 HGB ergibt sich, dass der Kommanditist danach ohnehin nur dann Regress nehmen kann, wenn seine Haftung durch eine Ausschüttung auf den Regressanspruch nicht mehr mit der Folge des § 171 Abs. 2 HGB aufleben kann

(MünchKommInsO/Bitter, 4. Aufl., § 44 Rn. 37; Uhlenbruck/Knof, InsO, 15. Aufl., § 44 Rn. 7; K. Schmidt, Einlage und Haftung des Kommanditisten, 1977, S. 145, 149 ff. mwN). Das aber wäre der Fall, wenn der Kommanditist die den Regressanspruch auslösende Zahlung - wie hier - zuvor gerade infolge seiner Inanspruchnahme aus § 171 Abs. 2 HGB erbracht hat.

53 (f) Der IX. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf Anfrage mitgeteilt, dass seine Rechtsprechung zur persönlichen Haftung der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft im Insolvenzverfahren (Urteil vom 24. September 2009 - IX ZR 234/07, ZIP 2009, 2204 Rn. 12 ff.) nicht entgegensteht.

54 cc) Eine abschließende Entscheidung über die Außenhaftung des Beklagten ist dem Senat auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen nicht möglich.

55 (1) Die Haftung des Beklagten lässt sich nicht bereits damit begründen, dass die von anderen Kommanditisten bereits zurückgezahlten Beträge von insgesamt 855.444,21 € bei Berücksichtigung der angemeldeten Gewerbesteuerforderung (in Höhe des auf der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags beruhenden Betrages) ersichtlich nicht ausreichen, um die Forderungen, für die der Beklagte nach §§ 171, 172, 161 Abs. 2, § 128 HGB haftet, zu decken. Denn der Beklagte kann sich nicht nur auf die von anderen Kommanditisten erbrachten Zahlungen berufen, sondern auch darauf, dass die im Übrigen zur Verfügung stehende Insolvenzmasse voraussichtlich genüge, einen danach verbleibenden Restbetrag zu decken (vgl. BGH, Urteil vom 21. Juli 2020 - II ZR 175/19, ZIP 2020, 1869 Rn. 32).

56 (2) Hierzu hat das Berufungsgericht indes - von seinem Standpunkt aus folgerichtig - keine belastbaren Feststellungen getroffen.

57 Zur Höhe der Insolvenzmasse findet sich im Hinweisbeschluss des Berufungsgerichts die Angabe von "rund 2,14 Mio. €", im Zurückweisungsbeschluss von "rund 2,2 Mio. €" und in dem vom Berufungsgericht in Bezug genommenen Tatbestand des Landgerichts von "circa 2,24 Mio. €". Ob außer der Gewerbesteuerforderung noch weitere, neben den Kosten des Insolvenzverfahrens vorrangig aus der Masse zu befriedigenden Masseverbindlichkeiten (§ 53 InsO) bestehen, ist nicht festgestellt. Im Tatbestand des Hinweisbeschlusses findet sich z.B. eine "als Masseverbindlichkeit deklarierte" Steuerberaterhonorarforderung in Höhe von 35.000 €.

58 dd) Das Berufungsurteil stellt sich hinsichtlich der Außenhaftung des Beklagten auch nicht aus anderen Gründen als richtig dar (§ 561 ZPO).

59 (1) Die Anzeige der Masseunzulänglichkeit durch den Kläger am 26. April 2016 schließt seine Geltendmachung der Außenhaftung nicht aus.

60 Die Einziehungsbefugnis des Klägers ist dadurch nicht entfallen. Die Anzeige der Masseunzulänglichkeit hat Auswirkungen auf die Verteilung der vorhandenen Masse (§§ 208, 209 InsO), nicht jedoch auf den Aufgabenkreis des Insolvenzverwalters. Der Verwalter bleibt vielmehr verpflichtet, das gesamte zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verwalten und zu verwerten (§ 208 Abs. 3 InsO; vgl. BGH, Beschluss vom 16. Juli 2009 - IX ZB 221/08, ZIP 2009, 1591 Rn. 5; Beschluss vom 15. September 2020 - II ZR 206/19, Rn. 16, zVb). Dazu gehört auch die Geltendmachung der Außenhaftung nach § 93 InsO, § 172 Abs. 2 HGB zum Zwecke der Gläubigerbefriedigung.

61 (2) Die Verjährungseinrede des Beklagten greift nicht durch.

62 Ansprüche aus §§ 171, 172 Abs. 4 HGB unterliegen auch im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Verjährung nach § 159 i.V.m. § 131 Abs. 1

Nr. 3 HGB (vgl. Hillmann in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, 4. Aufl., § 159 Rn. 5 mwN). Danach verjähren Ansprüche gegen einen Gesellschafter aus Verbindlichkeiten der Gesellschaft in fünf Jahren nach der Auflösung der Gesellschaft, sofern nicht der Anspruch gegen die Gesellschaft einer kürzeren Verjährung unterliegt. Die Verjährung beginnt mit der Eintragung der Auflösung in das Handelsregister, es sei denn der Anspruch des Gläubigers wird erst später fällig; in diesem Fall beginnt die Verjährung mit dem Zeitpunkt der Fälligkeit (§ 159 Abs. 2 und 3 HGB). Hierunter fallen auch Gesellschaftsverbindlichkeiten, deren Rechtsgrund bereits vor der Eintragung der Auflösung begründet worden ist, die jedoch erst danach fällig geworden sind (vgl. Hillmann in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, 4. Aufl., § 159 Rn. 13). Da die Gewerbesteuerforderung gegen die Schuldnerin laut Steuerbescheid vom 8. April 2016 zum 11. Mai 2016 fällig geworden ist, ist die Verjährung durch die Klageerhebung gegen den Beklagten im Jahr 2017 rechtzeitig gehemmt worden.

63 3. Zu Recht hat das Berufungsgericht dagegen einen Anspruch des Klägers gegen den Beklagten auf Zahlung des geltend gemachten Betrages zur Durchführung des Innenausgleichs unter den Gesellschaftern mangels Einziehungsbefugnis des Klägers verneint.

64 a) Über diese zweite Begründung der Klageforderung ist ungeachtet des Umstands zu entscheiden, dass sie als Hilfsantrag unter der innerprozessualen Bedingung steht, dass dem Hauptantrag, d.h. der Begründung der Haftung nach §§ 171, 172 Abs. 4 HGB, nicht entsprochen wird, und nicht feststeht, ob diese Bedingung eintritt, nachdem die Revision des Klägers insoweit zur Aufhebung und Zurückverweisung führt. Denn der Ausspruch des Berufungsgerichts zu diesem Hilfsantrag wird wirksam, falls die Klage nach der Zurückverweisung durch das Berufungsgericht mit dem Hauptantrag rechtskräftig abgewiesen werden

sollte. Er darf daher nur bestehen bleiben, wenn er der revisionsrechtlichen Nachprüfung standhält (vgl. BGH, Urteil vom 28. Oktober 1992 - IV ZR 221/91, BGHZ 120, 96 LS; Urteil vom 16. März 2009 - II ZR 280/07, ZIP 2009, 860 Rn. 40; Urteil vom 26. Januar 2016 - KZR 41/14, NJW 2016, 2504 Rn. 38; Urteil vom 6. November 2018 - II ZR 57/16, ZIP 2019, 22 Rn. 30; Urteil vom 8. Oktober 2019 - XI ZR 717/17, ZIP 2019, 2455 Rn. 13). Sollte die Klage mit dem Hauptantrag dagegen Erfolg haben, ist die auf den Hilfsantrag ergangene Entscheidung des Berufungsgerichts ohne verfahrensrechtliche Grundlage und damit gegenstandslos (vgl. BGH, Beschluss vom 13. September 2016 - VII ZR 17/14, NJW 2017, 1180 Rn. 15; Urteil vom 15. Mai 2018 - II ZR 222/17, juris Rn. 36; jeweils mwN).

65 b) Das Berufungsgericht hat die Einziehungsbefugnis des Klägers zu
Recht verneint.

66 aa) Ob der Insolvenzverwalter zur Durchführung des Innenausgleichs unter
den Gesellschaftern befugt ist, ist in Rechtsprechung und Literatur umstritten.

67 In der obergerichtlichen Rechtsprechung (OLG Schleswig, Urteil vom
7. September 2016 - 9 U 9/16, juris Rn. 32; OLG Hamm, ZIP 2019, 429, 431 f.;
OLG Dresden, ZIP 2019, 2173, 2174 f.; OLG München, ZInsO 2020, 426, 430;
offenlassend OLG Hamburg, ZIP 2018, 1940, 1941 und ZIP 2019, 70, 71; OLG
Stuttgart, ZIP 2019, 2269, 2277) wird eine solche Befugnis ebenso wie in Teilen
des Schrifttums (BeckOGK BGB/Koch, Stand: 1. Juli 2020, § 735 Rn. 10;
MünchKommInsO/Ganter/Bruns, 4. Aufl., § 1 Rn. 5; Graf-Schlicker/Riedel, InsO,
5. Aufl., § 199 Rn. 3; Jarchow/Hölken, ZInsO 2019, 1189, 1197) verneint. Zur Begründung
wird im Wesentlichen angeführt, dass der Zweck des Insolvenzverfahrens nicht die
Vollbeendigung der Gesellschaft, sondern die gemeinschaftliche Gläubigerbefriedigung
sei und der Insolvenzverwalter dementsprechend nicht im

Interesse der Gesellschafter, sondern im Gläubigerinteresse tätig werde. Anderes ergebe sich auch nicht aus § 199 Satz 2 InsO, da dieser voraussetze, dass nach der Schlussverteilung ein Überschuss verbleibe, und nur dessen Verteilung regele.

68 Nach anderer Ansicht im Schrifttum besteht eine Befugnis des Insolvenzverwalters zur Einziehung zum Zweck des Innenausgleichs jedenfalls dann, wenn dies der Gläubigerbefriedigung nicht zuwiderläuft (Strohn in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, 4. Aufl., § 171 Rn. 93; Rock/Contius, ZIP 2017, 1889, 1890 f., 1897; Berjasevic/Krebs, EWiR 2019, 279, 280; Holzer in Kübler/Prütting/Bork, InsO, Stand: März 2019, § 199 Rn. 9; bei Publikumsgesellschaften Dietz-Vellmer, EWiR 2019, 427, 428). Begründet wird dies mit einer Gleichstellung von Liquidator und Insolvenzverwalter (siehe hierzu auch K. Schmidt, Wege zum Insolvenzrecht der Unternehmen, 1990, S. 107 ff.; Schulz, NJW 1984, 2427, 2428; Poertzgen/Riewe in Pape/Uhländer, NWB-Kommentar zum Insolvenzrecht, § 199 InsO Rn. 11; HambKommlnsR/Kuleisa, 7. Aufl., § 80 InsO Rn. 34) sowie damit, dass, jedenfalls soweit die Gläubigerbefriedigung dem nicht entgegenstehe, eine Vollbeendigung der Gesellschaft den gesetzgeberischen Zielen entspreche (vgl. MünchKommlnsO/Kebekus/Schwarzer, 4. Aufl., § 199 Rn. 1 ff.; K. Schmidt, ZHR 174 [2010], 163, 170; Uhlenbruck/Pape, InsO, 15. Aufl., § 1 Rn. 11; Uhlenbruck/Hirte, InsO, 15. Aufl., § 11 Rn. 148; K. Schmidt/Jungmann, InsO, 19. Aufl., § 199 Rn. 3).

69 Die Frage ist höchstrichterlich noch nicht geklärt. Für den Liquidator einer Publikumsgesellschaft hat der Senat zwar die Befugnis zum Innenausgleich unter den Gesellschaftern bejaht (BGH, Urteil vom 30. Januar 2018 - II ZR 95/16, BGHZ 217, 237 Rn. 75). Hinsichtlich einer entsprechenden Befugnis des Insolvenzverwalters hat er es hingegen als zweifelhaft bezeichnet, ob Kommanditisten, die auf Aufforderung der Gesellschaft bzw. des Insolvenzverwalters keine

Ausschüttungen zurückgezahlt haben, durch den Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren zu Ausgleichszahlungen herangezogen werden können (BGH, Urteil vom 10. Oktober 2017 - II ZR 353/15, ZIP 2018, 18 Rn. 43). Der IX. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat wiederholt betont, der Insolvenzverwalter habe vorrangig die Interessen der Gläubiger zu wahren (BGH, Urteil vom 28. März 1996 - IX ZR 77/95, ZIP 1996, 842, 844; Urteil vom 5. Juli 2001 - IX ZR 327/99, BGHZ 148, 252, 258 f.; Urteil vom 21. April 2005 - IX ZR 281/03, BGHZ 163, 32, 35 f.; Urteil vom 24. September 2009 - IX ZR 234/07, ZIP 2009, 2204 Rn. 27), über die Befugnis des Insolvenzverwalters zum Innenausgleich aber ebenfalls noch nicht entschieden.

70 bb) Eine Befugnis des Insolvenzverwalters zur Durchführung des Innenausgleichs unter den Gesellschaftern ist zu verneinen. Das gilt auch bei der Insolvenz einer Publikumsgesellschaft.

71 (1) Hauptzweck des Insolvenzverfahrens ist die gemeinschaftliche Gläubigerbefriedigung. Nach § 1 Satz 1 InsO dient das Insolvenzverfahren vorrangig dazu, die Gläubiger des Schuldners gemeinschaftlich zu befriedigen, indem dessen Vermögen verwertet und der Erlös verteilt wird. Der noch in § 1 Abs. 2 Satz 3 des Regierungsentwurfs zur Insolvenzordnung (BT-Drucks. 12/2443, S. 10, 109) vorgesehene weitere Zweck des Verfahrens, an die Stelle der gesellschafts- oder organisationsrechtlichen Abwicklung von juristischen Personen und Gesellschaften ohne Rechtspersönlichkeiten zu treten, wurde gestrichen, um die Vorschrift redaktionell zu straffen und dadurch auf ihre wesentlichen Elemente zurückzuführen (so die Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses, BT-Drucks. 12/7302, S. 155 zu § 1). Aus der Begründung des Regierungsentwurfs zu der unverändert Gesetz gewordenen Vorschrift des § 199 InsO (BT-Drucks. 12/2443, S. 187 zu § 227 RegE) ergibt sich zwar, dass jedenfalls mit

der nach § 199 Satz 2 InsO noch vom Insolvenzverwalter vorzunehmenden Überschussverteilung eine gesellschaftsrechtliche Liquidation im Anschluss an das Insolvenzverfahren vermieden werden sollte (ebenso Uhlenbruck/Pape, InsO, 15. Aufl., § 1 Rn. 11; Uhlenbruck/Hirte, InsO, 15. Aufl., § 11 Rn. 148). Gleichwohl folgt aus der Hervorhebung der Gläubigerbefriedigung in § 1 InsO als "wesentliches Element" des Insolvenzverfahrens, dass die Abwicklung der Gesellschaft jedenfalls dem gesetzlichen Hauptzweck des Insolvenzverfahrens untergeordnet ist und daher hinter der Gläubigerbefriedigung zurückzutreten hat, wenn sie diese verkürzen würde (vgl. BGH, Urteil vom 5. Juli 2001 - IX ZR 327/99, BGHZ 148, 252, 258 f.).

72 (2) Aus den dem Insolvenzverwalter nach der Insolvenzordnung zukommenden Aufgaben und Befugnissen ergibt sich lediglich seine Ermächtigung, einen nach der Schlussverteilung etwa verbleibenden Überschuss an die Gesellschafter zu verteilen. Eine darüberhinausgehende Befugnis oder gar Verpflichtung, durch Einziehung von Ausgleichsbeträgen auch den Innenausgleich der Gesellschafter herbeizuführen, folgt daraus nicht.

73 (a) Nach § 80 Abs. 1 InsO geht durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens zwar das Recht des Schuldners, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verwalten und über es zu verfügen, auf den Insolvenzverwalter über. Dabei gehört zur Insolvenzmasse gemäß § 35 InsO nicht nur das zur Befriedigung der Insolvenzgläubiger erforderliche Vermögen, sondern das gesamte Vermögen, das dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Verfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt. Davon umfasst sind grundsätzlich auch Sozialansprüche der Gesellschaft (vgl. Palandt/Sprau, BGB, 79. Aufl., § 728 Rn. 1; Erman/Westermann, BGB, 16. Aufl., § 728 Rn. 3; Staudinger/Habermeier, BGB, Neubearb. 2003, § 728 Rn. 13), wozu nach der neueren Rechtsprechung des Senats auch Innenausgleichsansprüche der Gesellschafter zählen können

(BGH, Urteil vom 30. Januar 2018 - II ZR 95/16, BGHZ 217, 237 Rn. 77; zu Sozialverbindlichkeiten siehe BGH, Urteil vom 15. November 2011 - II ZR 266/09, BGHZ 191, 293 Rn. 35). Aus diesem Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis ergibt sich aber nicht, ob und ggf. wie weit sie auch nach Erfüllung des vorrangigen Zwecks der gemeinschaftlichen Gläubigerbefriedigung mit dem Abschluss der Schlussverteilung noch reicht.

74

(b) Eine Befugnis des Insolvenzverwalters zur Einziehung von Ausgleichsbeträgen zur Durchführung des Innenausgleichs lässt sich auch nicht damit begründen, dass er im Rahmen der Schlussverteilung nach §§ 196 ff. InsO unter Umständen auch Regressansprüche von Gesellschaftern nach § 110 HGB aus der Befriedigung von Gesellschaftsgläubigern zu berücksichtigen habe, die diese jedenfalls dann im Insolvenzverfahren geltend machen könnten, wenn die Gläubigerbefriedigung gesichert sei und ihre Haftung durch die Ausschüttung nicht wieder aufleben könne. Die evtl. bestehende Regressforderung eines Gesellschafters gegen die Gesellschaft wegen der Befriedigung eines Gesellschaftsgläubigers ist nicht mit seinem Ausgleichsanspruch beim Innenausgleich gleichzusetzen. Ob einem Gesellschafter ein solcher Ausgleichsanspruch zusteht oder er zur Leistung einer Ausgleichszahlung verpflichtet ist, hängt vielmehr von einer vollständigen Auseinandersetzungsrechnung der Gesellschafter ab, bei der die Regressforderung eines Gesellschafters mit einzubeziehen ist. Hinzu kommt, dass die Gesellschaft mit der Insolvenzeröffnung aufgelöst wird (§ 131 Abs. 1 Nr. 3 HGB). In diesem Stadium können die einzelnen auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhenden Ansprüche unter den Gesellschaftern und gegen die Gesellschaft grundsätzlich nicht mehr selbständig geltend gemacht werden, sondern sind unselbständige Rechnungsposten der Auseinandersetzungsrechnung, es sei denn, es steht schon vor Beendigung der Auseinandersetzung mit Sicherheit fest, dass jedenfalls ein bestimmter Betrag verlangt werden kann (vgl. BGH, Urteil vom 2. Juli 1962 - II ZR 204/60, BGHZ 37, 299, 304; Urteil vom

15. Mai 2000 - II ZR 6/99, ZIP 2000, 1208, 1209). Ob und in welcher Höhe einem Gesellschafter nach einer solchen Gesamtabrechnung ein Auseinandersetzungsguthaben zusteht, lässt sich in der Insolvenz belastbar jedoch frühestens nach dem Schlusstermin (§ 197 InsO) ermitteln.

75 (c) § 199 Satz 2 InsO lässt sich lediglich entnehmen, dass der Insolvenzverwalter nach der Schlussverteilung noch einen etwa verbleibenden Überschuss unter den Gesellschaftern zu verteilen hat, bevor das Insolvenzverfahren gemäß § 200 InsO aufgehoben wird. Die Vorschrift besagt hingegen nichts darüber, ob und gegebenenfalls wie ein solcher Überschuss zustande kommt (BGH, Urteil vom 5. Juli 2001 - IX ZR 327/99, BGHZ 148, 252, 259). Allein aus der bloßen Übertragung der Verteilung eines etwaigen Überschusses auf den Insolvenzverwalter lässt sich nicht schließen, dass ihm auch die gesamte Liquidation der Gesellschaft obliegen sollte. Auch der Gesetzesbegründung zu § 199 Satz 2 InsO (Regierungsentwurf einer Insolvenzordnung, BT-Drucks. 12/2443, S. 187 zu § 227 RegE) ist hierfür kein Anhaltspunkt zu entnehmen. Dagegen spricht in systematischer Hinsicht nicht zuletzt auch die höchstrichterlich anerkannte Befugnis zur Freigabe von Massegegenständen (dazu BGH, Urteil vom 21. April 2005 - IX ZR 281/03, BGHZ 163, 32, 34 mwN; Urteil vom 26. Januar 2006 - IX ZR 282/03, ZInsO 2006, 260 Rn. 14).

76 (3) Die Durchsetzung von Ausgleichsansprüchen zum Zwecke des Innenausgleichs durch den Insolvenzverwalter würde zudem zu einer zusätzlichen Schmälerung der Verteilungsmasse und damit zu einer Finanzierung des - im Gesellschafterinteresse erfolgenden - Innenausgleichs zu Lasten der Masse und damit der Gläubiger führen, was wiederum dem nach der gesetzlichen Zielsetzung vorrangigen Zweck der Gläubigerbefriedigung widerspräche.

77 (4) Eine andere Beurteilung ist auch bei der Insolvenz einer Publikums-
gesellschaft nicht geboten. Die Erwägungen des Senats aus der Entscheidung zur
Befugnis eines nach § 38 KWG bestellten Abwicklers einer Publikumsgesell-
schaft zur Durchführung des Innenausgleichs (BGH, Urteil vom 30. Januar 2018
- II ZR 95/16, BGHZ 217, 237 Rn. 75 ff.) sind auf den Insolvenzverwalter nicht
übertragbar.

78 Zutreffend ist, dass bei der Insolvenz einer Publikumsgesellschaft ebenso
wie bei ihrer Liquidation der erforderliche Ausgleich unter den Gesellschaftern
nach Abschluss der Schlussverteilung und Verteilung eines evtl. Überschusses
nach § 199 InsO angesichts der Vielzahl von untereinander nicht persönlich ver-
bundenen Gesellschaftern ohne eine hierzu berufene Person nicht gewährleistet,
zumindest aber in unzumutbarer Weise erschwert sein dürfte. Daraus folgt aber
nicht, dass diese zur Durchführung des Ausgleichs berufene Person im Fall der
Insolvenz auch der zuvor tätige Insolvenzverwalter sein muss. Vielmehr kann
diese Aufgabe gleichermaßen durch einen von den Gesellschaftern nach Ab-
schluss des Insolvenzverfahrens bestellten Liquidator erfüllt werden. Wie das Be-
rufungsgericht zutreffend ausgeführt hat, kann es auch durchaus dem legitimen
Interesse der Gesellschafter entsprechen, den Ausgleich durch eine von ihnen
selbst gewählte oder im Gesellschaftsvertrag bereits bestimmte Person durch-
führen zu lassen, die ihren Weisungen unterliegt (§ 146 Abs. 1, § 152 HGB), und
nicht durch den vom Gericht bestellten Insolvenzverwalter, der zuvor die vorran-
gige Aufgabe hatte, die Gläubiger zu befriedigen und der gegenüber der Gläubi-
gerversammlung Rechnung zu legen hatte (§ 66 Abs. 1 InsO). Anderes ergibt
sich auch nicht daraus, dass der im Fall der Senatsentscheidung vom 30. Januar
2018 (II ZR 95/16, BGHZ 217, 237) bestellte Abwickler nach § 38 KWG auch
nicht durch die Gesellschafter bestimmt worden war, sondern durch die Bundes-
anstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht. Denn diese Bestellung ist gemäß § 38
Abs. 2 Satz 2 KWG nur möglich, wenn die sonst hierzu berufenen Personen keine

Gewähr für die ordnungsmäßige Abwicklung bieten. Außerdem war der Abwickler im dortigen Fall nicht nur im Interesse der Gläubiger der Gesellschaft bestellt worden, sondern auch zu dem Zweck, im Interesse der Gesellschafter eine ordnungsgemäße Abwicklung sicherzustellen (BGH, Urteil vom 30. Januar 2018 - II ZR 95/16, BGHZ 217, 237 Rn. 79).

79 III. Das Berufungsurteil ist danach hinsichtlich des Hauptantrags aufzuheben (§ 562 Abs. 1 ZPO). Die Sache ist, da der Rechtsstreit noch nicht zur Endentscheidung reif ist, an das Berufungsgericht zurückzuverweisen (§ 563 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 ZPO), damit das Berufungsgericht die noch erforderlichen Feststellungen zu den Voraussetzungen einer Haftung des Beklagten nach §§ 171, 172, 161 Abs. 2, § 128 HGB treffen kann. Für das weitere Verfahren weist der Senat darauf hin, dass die Prüfung, ob die Inanspruchnahme des Beklagten unter Berücksichtigung der sonst zur Verfügung stehenden Insolvenzmasse erforderlich ist, ist von einer Prognose abhängig, die naturgemäß mit Unsicherheiten behaftet ist. Der Insolvenzverwalter ist angesichts dessen berechtigt, den nach den Verhältnissen der Insolvenzmasse für die Gläubigerbefriedigung erforderlichen

Betrag unter Berücksichtigung solcher Unsicherheiten zu schätzen (vgl. BGH, Urteil vom 21. Juli 2020 - II ZR 175/19, ZIP 2020, 1869 Rn. 33).

Drescher

Born

B. Grüneberg

V. Sander

von Selle

Vorinstanzen:

LG Dortmund, Entscheidung vom 23.07.2018 - 3 O 342/17 -

OLG Hamm, Entscheidung vom 08.04.2019 - I-8 U 91/18 -