D.3 Lohnsteuer - Außendienst

D.3.1 Allgemeines

Sowohl die vorläufige Verwaltung als auch das InsV sind für den LSTApr von besonderer Bedeutung. Zum einen müssen besondere Verfahrensvorschriften beachtet werden, zum anderen sind eventuelle Steueransprüche rechtzeitig durch fristgerechte Anmeldung *zur Tabelle* zu sichern.

Hat die VOST von der Verfahrenseröffnung erfahren, hat sie unverzüglich verschiedene Maßnahmen zur Sicherung der Ansprüche einzuleiten. So ist u.a. die LSTAG mit dem Vordruck InsO 5 zu benachrichtigen.

D.3.2 Lohnsteuer-Außenprüfung während der vorläufigen Verwaltung

D.3.2.1 Prüfungsanordnung

Es gelten die allgemeinen Verfahrensvorschriften der §§ 80, 196 und 197 AO, d.h. die Prüfungsanordnung wird dem Arbeitgeber bzw. seinem Bevollmächtigten bekanntgegeben.
Hat der Prüfer bereits vor Erlass der Prüfungsanordnung von der vom Gericht angeordneten vorläufigen Verwaltung Kenntnis erlangt, so empfiehlt es sich, *bei ggf.* unklaren Rechtsstellung des vorläufigen Insolvenzverwalters, die Prüfungsanordnung sowohl dem vorläufigen Insolvenzverwalter als auch dem Arbeitgeber selbst bekanntzugeben. *Bei eindeutigen Beschlüssen ist analog der Ausführungen ⇨ B.1.3 zu verfahren.*
Hat das Gericht im Antragsverfahren zur Sicherung der Masse als Sicherungsmaßnahme die vorläufige Verwaltung angeordnet und kein allgemeines Verfügungsverbot (⇨ A.2 S.19) erlassen, wird die Prüfungsanordnung dem Arbeitgeber bekanntgegeben und der vorläufige Insolvenzverwalter erhält eine Abschrift.
Hat das Gericht dagegen die *harte* vorläufige Verwaltung angeordnet (⇨ A.2, S.19), erfolgt die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung an den vorläufigen Insolvenzverwalter. Der Arbeitgeber erhält eine Abschrift.

D.3.2.2 Prüfungshandlungen

Auch hier gelten zunächst keine Besonderheiten. Der Arbeitgeber bzw. eine von ihm benannte Person haben bei der Feststellung der Sachverhalte mitzuwirken, Auskünfte zu erteilen und Bücher, Aufzeichnungen, Urkunden etc. zur Einsicht und Prüfung vorzulegen (§ 200 AO). Auch Zwischen- oder Schlußbesprechungen sind nur mit dem Arbeitgeber bzw. seinem Bevollmächtigen durchzuführen.

Etwas anderes gilt, wenn *vom Gericht ein harter vorläufiger* Verwalter bestellt worden ist. In diesem Fall ist er *Vermögensverwalter* i.S. § 34 Abs. 3 AO und hat somit die steuerlichen Pflichten zu erfüllen, die ansonsten dem Schuldner obliegen würden (⇨ B.1.1).

D.3.2.3 Nachversteuerungen

Ist dem Prüfer während der Prüfung die angeordnete vorläufige Verwaltung bekannt geworden, sollte er grundsätzlich auf die Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers nach §42 d EStG verzichten und die festgestellten geldwerten Vorteile den zuständigen Wohnsitzfinanzämtern der betroffenen Arbeitnehmer durch Kontrollmitteilung übermitteln.
Anders jedoch in den Fällen der Pauschalierung nach §§ 40, 40 a und 40 b EStG. Eine Ablehnung des Antrags auf Pauschalierung nach 40 Abs. 1 EStG unter Hinweis auf eventuelle Liquiditätsschwierigkeiten des Arbeitgebers dürfte zulässig sein. Davon zu unterscheiden sind jedoch die Pauschalierungsfälle nach §§ 40 Abs. 2, 40 a und 40b EStG. Diese sind nicht antragsgebunden und bedürfen nicht der ausdrücklichen Zustimmung des Betriebsstättenfinanzamts.

D.3.2.4 Schlußbesprechung

Über das Ergebnis der Prüfung ist mit dem Arbeitgeber eine Besprechung abzuhalten. *Sofern ein harter vorläufiger Verwalter (⇨ A.2, S.19) bestellt worden ist, ist die Schlußbesprechung mit ihm durchzuführen.*

D.3.2.5 Bescheide

Solange das InsV noch nicht eröffnet *bzw. keine harte vorläufige Verwaltung (⇨ A.2, S.19) angeordnet worden ist*, können gegenüber dem Arbeitgeber Verwaltungsakte wirksam erlassen werden, d.h. die Steuernachforderungen werden nach den allgemeinen Verfahrensvorschriften durch Haftungs- und/oder Nachforderungsbescheid beim Arbeitgeber geltend gemacht. Auch der Vorbehalt der Nachprüfung ist in diesen Fällen durch Bescheid aufzuheben. Der Haftungs-/Nachforderungsbescheid sowie der Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung sind grundsätzlich dem Arbeitgeber bzw. seinem Zustell-vertreter und dem vorläufigen Insolvenzverwalter bekanntzugeben.

Merke: Wird das InsV im Verlauf der Prüfung eröffnet, sind anstatt der Bescheide Berechnungen zu versenden.

Die an den vorläufigen Insolvenzverwalter zuzustellenden Verwaltungsakte sollen dabei wie unter ⇨ B.1.3 beschrieben, adressiert werden.

D.3.3 Die Lohnsteuer-Außenprüfung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens

D.3.3.1 Allgemeines

Bei Eröffnung des InsVs über das Vermögen eines Betriebes ist **grundsätzlich keine Lohnsteuer-Außenprüfung** mehr durchzuführen
(Verfügung vom 24.03.1997 S 2386 - 4 - St 116/S 2386 - 7 - St 116/ S 2386 - 8 - St 116) .

In **Ausnahmefällen** kann die Prüfungsbedürftigkeit eines Betriebes angezeigt sein. In Abstimmung mit dem Sachgebietsleiter und ggf. nach Rücksprache mit dem Prüfer hat der Sachbearbeiter der LSTAG die Prüfungsbedürftigkeit zu prüfen (⇨ D.2.2).

D.3.3.2 Prüfungsanordnung

Die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners ist mit Eröffnung des InsVs *gem. § 80 InsO auf den Insolvenzverwalter übergegangen (⇨ B.2.2).* Er

hat somit die steuerlichen Pflichten (§ 34 Abs. 1 AO) zu erfüllen, die ansonsten dem Arbeitgeber obliegen würden. Die Prüfungsanordnung für den Prüfungszeitraum bis zur Eröffnung des InsVs ist daher nur dem Insolvenzverwalter unter der Steuernummer des Arbeitgebers bekanntzugeben. Der Arbeitgeber selbst und sein ggf. bisheriger Zustellungsvertreter erhalten keine Ausfertigung. Die Adressierung ist wie unter ⇨ B.2.4 beschrieben, vorzunehmen.
Wird bei der Prüfungsvorbereitung (Abgabe von Lohnsteueranmeldungen für Lohnzahlungszeiträume nach Verfahrenseröffnung durch den Insolvenzverwalter) oder bei der Prüfung selbst festgestellt, dass der Insolvenzverwalter nach Verfahrenseröffnung weiterhin Arbeitnehmer beschäftigt, und sollen diese Zeiträume mitgeprüft werden, so empfiehlt es sich für diese Zeiträume eine gesonderte Prüfungsanordnung unter der Steuernummer der Masse zu erlassen. Die Adressierung der Prüfungsanordnung ist wie unter ⇨ B.2.4 beschrieben vorzunehmen.

Vor Erlass der Prüfungsanordnung empfiehlt es sich, den Prüfungsbeginn mit dem Insolvenzverwalter telefonisch abzusprechen und ihn bereits auf seine Pflichten und die Auswirkungen von Pflichtverletzungen hinzuweisen.

D.3.3.3 Prüfungshandlungen

Die Lohnsteuer-Außenprüfung eines im InsV befindlichen Betriebes gestaltet sich oft recht schwierig. Zum einen versuchen die Insolvenzverwalter, die eigentlichen Prüfungshandlungen an den bisherigen Arbeitgeber (Schuldner) bzw. auf den steuerlichen Berater abzuwälzen. Zum anderen werden die Prüfungen zwar geduldet, Auskünfte jedoch nicht erteilt, weil der Insolvenzverwalter die Verhältnisse des Betriebes nicht bzw. nicht ausreichend kennt.
Wie bereits erwähnt, wird der Insolvenzverwalter zum Vermögensverwalter i.S.d. § 34 Abs. 3 AO. Das hat zur Folge, dass der Insolvenzverwalter die Prüfung dulden muss, und dass er zur Mitwirkung nach § 200 AO verpflichtet ist. Insbesondere hat er die für die Prüfung erforderlichen Unterlagen zur Einsicht vorzulegen. Kann er im Rahmen seiner Auskunfts- und Mitwirkungspflicht zu lohnsteuerlich relevanten Sachverhalten nicht selbst Stellung nehmen, hat er sich sachkundig zu machen.

D.3.3.4 Nachversteuerungen

Auf eine Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers nach § 42 d EStG sollte grundsätzlich verzichtet werden. Die festgestellten unversteuerten Zuwendungen an Arbeitnehmer sind den zuständigen Wohnsitzfinanzämtern der Arbeitnehmer zur Auswertung mit Kontrollmitteilung zuzuleiten. Eine Inanspruchnahme des Arbeitgebers würde dagegen in den meisten Fällen im InsV nicht zu einer Realisierung der Steueransprüche führen.
Werden für den Prüfungszeitraum bis zur Verfahrenseröffnung unversteuerte oder nicht zutreffend versteuerte Lohnbestandteile oder nicht bzw. nicht richtig versteuerte Aushilfslöhne festgestellt, so kann der Insolvenzverwalter die Pauschalversteuerung nach §§40 Abs. 2, 40 a und 40 b EStG während der Prüfung beantragen. Eine Ablehnung unter Hinweis auf die Liquiditätsschwierigkeiten ist in diesen Fällen nicht möglich. Allerdings kann der Prüfer den Pauschalierungsantrag des Insolvenzverwalters nach § 40 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit Hinweis auf die Liquiditätsschwierigkeiten ablehnen, denn diese Pauschalierung bedarf nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut der Zustimmung des Betriebsstättenfinanzamts.

Die Pauschalierung der Lohnsteuer nach §§ 40 Abs. 1 Nr. 2, 40 Abs. 2, 40 a und 40 b EStG für den Zeitpunkt bis zur Eröffnung des Verfahrens hat ggf. weitreichende Konsequenzen. Nach dem BFH-Urteil vom 6. Mai 1994 VI R 47/93, BStBl II 1994, S. 715, entsteht die pauschale Lohnsteuer im Zeitpunkt des Zuflusses des Lohns beim Arbeitnehmer. Bei einer zulässigen Pauschalierung für unversteuerte Zuwendungen, die den Arbeitnehmern bis zur Eröffnung des Verfahrens zufließen, entsteht die pauschale Lohnsteuer mit Zufluß des Lohns, also zu einem Zeitpunkt vor Verfahrenseröffnung. Das hat zur Folge, dass die entstandene Pauschalsteuer nicht mit Steuerbescheid (Nachforderungsbescheid) nachgefordert werden kann, sondern die Beträge müssen zum Vermögensverzeichnis angemeldet werden. Auch hierbei besteht das Risiko, dass nicht alle Forderungen im späteren Verteilungsverfahren befriedigt werden können.
Etwas anderes gilt, wenn der Prüfer nicht bzw. nicht richtig versteuerte Zuwendungen, die nach Eröffnung des Verfahrens durch den Insolvenzverwalter gezahlt wurden, feststellt. Die nachzufordernden Steuern sind, soweit Pauschalversteuerungen vorgenommen wurden, mit Nachforderungsbescheid, und soweit Bruttoeinzelberechnungen durchgeführt wurden, mit Haftungsbescheid nachzufordern (wegen der Adressierung wird auf den Bekanntgabeerlass hingewiesen).

Es empfiehlt sich auch hier, von einer Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers grundsätzlich abzusehen. Die festgestellten unversteuerten Vorteile sollten den Wohnsitzfinanzämtern zur Auswertung mitgeteilt werden.

D.3.3.5 Schlußbesprechung

Über das Ergebnis der Lohnsteuer-Außenprüfung ist mit dem Insolvenzverwalter eine Schlußbesprechung abzuhalten.

D.3.3.6 Berechnungen

Steuernachforderungen aufgrund der Lohnsteuer-Außenprüfung, die vor Eröffnung des InsVs *begründet wurden*, werden nicht mit Nachforderungs- oder Haftungsbescheid geltend gemacht. Zusammen mit dem Bericht über die Lohnsteuer-Außenprüfung erhält die VOST eine Steuerberechnung. Hierfür ist der Vordruck LSt 93 a/b (Haftungs-/Nachforderungsbescheid) zu verwenden. Die nachzufordernden Steuerabzugsbeträge sind für die einzelnen Zeiträume so einzutragen, wie auch die Eintragung beim Haftungs- und Nachforderungsbescheid erfolgen würde. Allerdings sind die Worte **Haftungsbescheid, Nachforderungsbescheid** und **Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung** sowie das **Leistungsgebot** und die **Rechtsbehelfsbelehrung** zu streichen. Der Zusatz Steuerberechnung ist aufzunehmen. Die Steuerberechnung ist mit der Steuernummer des Arbeitgebers zu versehen und die Adressierung wie unter ⇨ B.2.4. beschrieben vorzunehmen.

D.3.3.7 Bescheide

Steuernachforderungen aufgrund einer Lohnsteuer-Außenprüfung, die nach Eröffnung des InsVs entstanden sind (Insolvenzverwalter beschäftigt Arbeitnehmer weiter), werden nach den allgemeinen Verfahrensvorschriften mit Haftungs- und/oder Nachforderungsbescheid geltend gemacht. Ebenso ist durch Bescheid der Vorbehalt der Nachprüfung aufzuheben. Zusammen mit dem Bericht über die Lohnsteuer-Außenprüfung sind die Bescheide nur dem Insolvenzverwalter bekanntzugeben.

D.3.4 Umsatzsteuerliche Feststellungen

Ergeben sich aufgrund der Prüfung auch umsatzsteuerliche Konsequenzen, so sind die Feststellungen unverzüglich der USST (lfd. Kalenderjahr und Vorjahr) bzw. dem VBZ (alle übrigen Jahre) zur Auswertung mitzuteilen. Auf der Kontrollmitteilung ist deutlich zu vermerken, dass über das Vermögen des Arbeitgebers das InsV eröffnet worden ist und die Auswertungen sofort vorzunehmen sind, damit der Anmeldetermin *zur Tabelle* eingehalten werden kann.

D.3.5 Fehlende bzw. mangelnde Mitwirkung des Insolvenzverwalters

D.3.5.1 Allgemeines

Die bisherige Praxis hat gezeigt, dass einige von den Gerichten im InsV eingesetzte Insolvenzverwalter nur unzureichende Kenntnisse von ihren steuerlichen Pflichten besitzen. Dies führt dann bei den durchzuführenden Lohnsteuer-Außenprüfungen immer wieder zu erheblichen Schwierigkeiten und Zeitverzögerungen.

D.3.5.2 Prüfungsanordnung

Bevor die Prüfungsanordnung an den Insolvenzverwalter abgesandt wird, sollte der Prüfer vorher mit dem Insolvenzverwalter telefonisch in Verbindung treten und Prüfungsbeginn und -ort abstimmen. Sollte sich der Insolvenzverwalter für unzuständig erklären oder auf den bisherigen Arbeitgeber verweisen, hat der Prüfer den Insolvenzverwalter auf seine steuerlichen Pflichten hinzuweisen. Insbesondere soll ihm deutlich gemacht werden, dass er

- die Prüfung dulden,
- die zu prüfenden Unterlagen bereithalten und
- seinen Mitwirkungspflichten nach § 200 AO nachkommen muss.

Auch soll klargestellt werden, dass eine Prüfung beim Arbeitgeber selbst oder dessen ehemaligem steuerlichen Berater nicht in Betracht kommt.

Hat der Prüfer im Rahmen seiner Prüfungsvorbereitungen festgestellt, dass für den zu prüfenden Zeitraum bis zur Eröffnung des InsVs Schätzungen vorliegen und ergibt sich im

Gespräch mit dem Insolvenzverwalter, dass für den betreffenden Zeitraum Arbeitnehmer nicht oder nicht mehr wie in früherem Umfang beschäftigt wurden, sollte der Insolvenzverwalterzur Abgabe berichtigter Lohnsteuer-Anmeldungen veranlaßt werden.
Läßt der Insolvenzverwalter im Laufe des Gesprächs erkennen, dass er nicht bereit ist, die Prüfung zu dulden und mitwirken zu wollen, so kann nach §§ 328, 329 AO ein Zwangsgeld festgesetzt werden. Wegen der oft nur kurzen Zeit bis zur Anmeldung zum Vermögensverzeichnis ist i.d.R. von dieser Maßnahme abzusehen. Vielmehr ist dem Insolvenzverwalter deutlich zu machen, dass in diesem Fall die Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung nach § 162 AO ermittelt werden.

D.3.5.3 Prüfungshandlungen

Können vom Insolvenzverwalter während der Prüfung Unterlagen nicht vorgelegt werden bzw. kann er zu steuerlich relevanten Sachverhalten keine oder nur unzureichende Auskünfte erteilen, so sind die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO zu schätzen. Es ergeben sich z.B. folgende Möglichkeiten:

a) Vorprüfung

Sachverhalte, die bereits bei der Vorprüfung zu Nachversteuerungen führten, können erneut für die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen herangezogen werden.

Merke:
Es können lediglich die Besteuerungsgrundlagen, d.h. geldwerte Vorteile und die individuellen Besteuerungsmerkmale lt. Lohnsteuerkarte, geschätzt werden und nicht die Steuerabzugsbeträge.

b) Wirtschaftsprüfungsberichte, Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen

Durch die Erläuterungen einzelner Positionen der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnung bieten die Wirtschaftsprüfungsberichte meist gute Anhaltspunkte über mögliche lohnsteuerlich relevante Sachverhalte. So läßt sich aus dem zum Anlagevermögen ggf. geführten Anlagenverzeichnis erkennen, ob Firmenwagen vorhanden bzw. ob in den einzelnen Jahren Zu- oder Abgänge zu verzeichnen sind. Weitere wichtige Positionen der Bilanz können z.B. die Ansätze Grundstückszu- und -abgänge (Verkäufe an Arbeitnehmer), Grund und Boden

mit aufstehenden Gebäuden (Überlassung von Werkswohnungen), Forderungen oder Darlehen an Arbeitnehmer und Verbindlichkeiten (Tantiemeanspruch) sein.
Ebenso können Positionen aus den Gewinn- und Verlustrechnungen, wie z.B. Aushilfslöhne, Versicherungsbeiträge (Direktversicherungen einschließlich Unfallversicherungen), freiwillige soziale Aufwendungen (z.B. Betriebsveranstaltungen, Jubiläumsgeschenke, Mahlzeiten), Vereinsbeiträge (Übernahme von Vereinsbeiträgen der Arbeitnehmer), Reisekosten oder Auslösungen, Telefonkosten, Erträge aus Vermietungen (Werkswohnungen) oder Anlageverkäufen (an Arbeitnehmer) etc., bedeutsam sein, die ggf. beim Insolvenzverwalter hinterfragt werden können. Kann oder will der Insolvenzverwalter bei der Aufklärung einzelner Feststellungen nicht mitwirken, so bieten diese Anhaltspunkte eine Grundlage für die Schätzung nach § 162 AO.

c) Berichte der Sozialversicherungsträger

Auch die Berichte der Krankenkassen können Aufschluß über lohnsteuerlich bedeutsame Sachverhalte geben, die für die Ermittlung oder Schätzung der Besteuerungsgrundlagen hilfreich sein können.

d) Sonstige Unterlagen

Andere verwertbare Unterlagen können sein:

- Fragebogen des VBZ (Nr. 107/16-17) - hier gibt der Arbeitgeber die Anzahl der Beschäftigten Arbeitnehmer an ,
- Lohnsteueranmeldungen früherer Zeiträume,
- Arbeitgeberkartei,
- Meldungen an die Sozialversicherungsträger.

D.3.5.4 Nachversteuerungen/Berechnungen/Bescheide

Es wird auf die Ausführungen zu den D.3.3.4, D.3.3.6 und D.3.3.7 verwiesen.

D.3.5.5 Schlußbesprechung

Auch in den Fällen, in denen der Insolvenzverwalter nicht oder nur unzureichend mitgewirkt hat und die Besteuerungsgrundlagen geschätzt und Mehrsteuern festgesetzt wurden, sollte mit dem Insolvenzverwalter ein Abschlußgespräch über das Ergebnis der Lohnsteuer-Außenprüfung geführt werden. Weigert sich der Insolvenzverwalter, hat der Prüfer einen entsprechenden Vermerk hierüber in den Arbeitsunterlagen zu fertigen.