C.4 Lohnsteuer

C.4.1 Steuerliche Situation vor Verfahrenseröffnung

Nachdem ein Insolvenzantrag gestellt worden ist und das Gericht diesen als zulässig erachtet, hat das Gericht nach § 21 Abs. 1 InsO vorläufige Sicherungsmaßnahmen zu treffen (⇨ A.2, S.17).

Zu den vom Gericht zu treffenden Sicherungsmaßnahmen gehört die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters und - in der Regel - ein den Schuldner betreffendes Verfügungsverbot.

Daraus folgt steuerrechtlich, dass die Lohnsteuerverpflichtungen des Arbeitgebers (§ 41 a EStG) auf den vorläufigen Insolvenzverwalter übergehen (vgl. § 34 Abs. 3 AO). Nach einer späteren Verfahrenseröffnung gehen diese dann auf den Insolvenzverwalter über (§ 34 Abs. 3 AO).

C.4.2 Auswirkungen des Insolvenzverfahrens

Nach der Eröffnung des InsVs ergeben sich für die neu entstehende Lohnsteuer unter der InsO gegenüber der GesO andere Konsequenzen.

Meldet das Finanzamt Forderungen nach § 174 Abs. 1 InsO beim Insolvenzverwalter an, so gilt das bisherige Fiskusvorrecht der §§ 17 Abs. 3 Nr. 1a und 3 sowie 13 Abs. 1 Nr. 3a GesO für diese Steuerforderungen in der InsO nicht mehr. Es handelt sich um Insolvenzforderungen nach § 38 InsO. Insolvenzforderungen sind durch Anmeldung zur Tabelle geltend zu machen (⇨ Vollstreckungskartei BB, Insolvenz, Karte 6, S. 1 und 3). Voraussetzung ist jedoch generell, dass die Steuerforderung zivilrechtlich vor Eröffnung des InsVs *begründet worden war* (§ 38 InsO, ⇨ A.2 S.15). Nicht erforderlich ist nach der InsO, dass die Forderung fällig ist. So bestimmt § 41 InsO, dass solche nicht fälligen Forderungen als fällig gelten.

Die nach Eröffnung des InsVs begründeten Steuerforderungen gehören zu den sonstigen Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 InsO, ⇨A.2, S.16).

Sonstige Masseverbindlichkeiten des Finanzamts werden durch dem Verwalter bekanntzugebende Steuerbescheide festgesetzt, soweit er die Steuer nicht selbst zu errechnen und anzumelden hat (⇨ Vollstreckungskartei BB, Insolvenz, Karte 10, S.1 und 2).

Außerdem beinhalten sonstige Masseverbindlichkeiten Verbindlichkeiten, die von einem *harten* vorläufigen Insolvenzverwalter begründet worden sind *(⇨A.2, S.19)*.

C.4.3 Arbeitsverhältnisse - Interessen der Arbeitnehmer

Die Interessen der Arbeitnehmer erfahren für den Fall der Insolvenz eine umfassende Regelung in den §§ 108 und 113 ff. InsO.

Grundsätzlich gilt für die Bestimmung des § 108 Abs. 1 InsO, dass Dienstverhältnisse die der Schuldner als Dienstberechtigter, also Arbeitgeber, abgeschlossen hat, mit Wirkung für die Insolvenzmasse fortbestehen. Der Verwalter muss also die Arbeitnehmer zunächst weiterbeschäftigen und ihre Löhne und Gehälter aus der Masse zahlen. Rückständige Löhne aus der Zeit vor der Eröffnung sind allerdings künftig einfache Insolvenzforderungen (§ 108 Abs. 2 InsO). Diese für die Arbeitnehmer nachteilige Veränderung wird weitgehend dadurch kompensiert, dass die Arbeitnehmer nicht bezahltes Arbeitsentgelt für die letzten drei Arbeitsmonate vor der Eröffnung des Verfahrens als Insolvenzausfallgeld (früher Konkursausfallgeld) von der Bundesanstalt für Arbeit erhalten und ggf. Sozialplanansprüche geltend machen können.

In einem Sozialplan können kündigungsbedingte wirtschaftliche Nachteile durch Vereinbarung von bis zu zweieinhalb zu zahlenden Monatsgehältern ausgeglichen werden (§ 123 Abs. 1 InsO). Dabei handelt es sich um Masseverbindlichkeiten, so dass auch die Lohnsteuer als Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 2 InsO einzustufen ist.

Die Freistellung der Arbeitnehmer hat entgegen der Regelung in § 13 Abs. 1 Nr. 3 GesO künftig keine Bedeutung mehr. Wegen der verbesserten Rangstellung der Verfahrenskosten nach § 209 Abs. 1 InsO besteht dafür künftig auch kein Bedürfnis. Die Kündigung selbst vollzieht sich nach Maßgabe des § 113 Abs. 1 InsO mit den gesetzlichen oder tarifvertraglichen Kündigungsfristen.

C.4.4 Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer

Lohnsteuer wird gemäß § 38 Abs. 1 EStG bei allen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben. Auch wenn der Arbeitnehmer Schuldner dieser Einkommensteuer ist, so trifft den Arbeitgeber und damit auch den Insolvenzverwalter die Pflicht zur Einbehaltung und Abführung dieser fremden Steuerschuld.

Die Lohnsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt (§ 38 Abs. 2 EStG). Sie ist regelmäßig auch in diesem Zeitpunkt begründet i.S. von § 38 InsO, unabhängig davon, für welchen Zeitraum die Lohnzahlungen erfolgen (⇨ Vollstreckungskartei BB, Insolvenz, Karte 6, S. 3).

Das Finanzamt ist mit seinen Forderungen wegen Lohnzahlungen aus dem letzten Jahr vor der Eröffnung nach neuem Recht nicht mehr bevorrechtigt (so bisher gem. § 17 Abs. 3 Nr. 1a und 3 GesO). Auch können *Masseverbindlichkeiten* aus nachträglicher Lohnzahlung des Insolvenzverwalters vom Finanzamt nicht mehr geltend gemacht werden (bisher § 13 Abs. 1 Nr. 3a GesO). Die bisherige vorzugsweise Befriedigung der Arbeitnehmer wegen rückständiger Arbeitslöhne vor Verfahrenseröffnung von bis zu einem Jahr und die Entgeltansprüche für die letzten sechs Monate vor der Eröffnung, sind in der InsO als *Masseverbindlichkeiten* nicht mehr enthalten. Nach § 38 InsO handelt es sich jetzt vielmehr um Insolvenzforderungen.

Die nach der Eröffnung des InsVs fälligen Gehälter sind Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 2 InsO. Damit stellt sich auch hier die Lohnsteuer als Masseverbindlichkeit dar, so dass der Insolvenzverwalter insoweit Steuerhaftender ist.

Die Lohnsteuer ist gem. § 69 AO von dem Insolvenzverwalter als steuerhaftendem verfügungsbefugten Vertreter einzubehalten und abzuführen. Verletzt der Insolvenzverwalter seine Pflichten, haftet er bei vorsätzlichem oder grob fahrlässigem Verhalten nach § 69 AO und kann mit Haftungsbescheid nach § 191 Abs. 1 AO in Anspruch genommen werden (⇨ Vollstreckungskartei BB, Insolvenz, Karte 15, S. 1 bis 4).

C.4.5 Pauschalversteuerung

Hat der Schuldner Arbeitnehmer pauschal zu versteuern, so ist er nach § 40 Abs. 3 EStG selbst Steuerschuldner. Für zu versteuernde Tätigkeiten vor der Insolvenzeröffnung gilt wiederum, dass das Finanzamt lediglich eine Insolvenzforderung nach § 38 InsO hat und für die Tätigkeiten nach Eröffnung handelt es sich um Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Satz 2 InsO (⇨ § 55 Abs. 2 InsO).

C.4.6 Insolvenzgeldbesteuerung

Zahlungen des Insolvenzverwalters, die wegen des Forderungsübergangs des Lohns aufgrund des Insolvenzgeldantrags an die Bundesanstalt für Arbeit entrichtet werden (bisher § 17 Abs. 3 Nr. 1a GesO und § 141 m Abs. 1 AFG, jetzt § 55 InsO und § 187 SGB III), sind nicht steuerpflichtig und auch weiterhin nicht in die Lohnsteuerbescheinigung aufzunehmen. Nach § 185 SGB III (bisher § 141 d Abs. 1 AFG) wird das Insolvenzgeld auch bereits "netto" geleistet. Das Insolvenzgeld, welches die Arbeitnehmer erhalten, muss nicht versteuert werden, denn es handelt sich nicht mehr um die Zahlung eines Arbeitsentgelts, sondern um eine nach § 3 Nr. 2 EStG steuerfreie soziale Lohnersatzleistung.
Der Arbeitnehmer erhält von der Bundesanstalt für Arbeit für die grundsätzlich steuerfreien Lohnersatzleistungen wegen des Progressionsvorbehalts eine Bescheinigung gem. § 32 b Abs. 3 EStG.

C.4.7 Insolvenzsicherungszahlungen

Zahlt der Insolvenzverwalter aufgrund besonderer Verpflichtung noch in eine Insolvenzsicherungskasse Beiträge ein, so sind diese Zahlungen nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei.
Erhält der Arbeitnehmer Leistungen des Trägers der Insolvenzversicherung, so sind diese zu versteuern (§ 3 Nr. 65 EStG).
Der Anspruch des Arbeitnehmers auf Erstattung zuviel gezahlter Lohnsteuer im Rahmen des Lohnsteuer-Jahresausgleichs nach § 42 b EStG wird von dem InsV nicht berührt. Ein Erstattungsanspruch muss von dem Insolvenzverwalter als Aussonderungsanspruch nach § 47 InsO behandelt werden.

C.4.8 Masseunzulänglichkeit

Hat ein Insolvenzverwalter die Masseunzulänglichkeit ⇨ A.2 S.16 festgestellt und angezeigt, so waren bisher Arbeitnehmerbezüge und damit auch die Lohnsteuer nach der Rangordnung zu berichtigen, weil es sich um *Masseverbindlichkeiten*en handelte. Nach § 209 InsO werden Masseverbindlichkeiten des § 55 InsO, zu denen die Arbeitsentgelte gehören, nicht mehr befriedigt. Somit entfällt im Falle der Masseunzulänglichkeit auch eine Lohnsteuerforderung des Finanzamts.

Die Lohnsteuer ist gem. § 69 AO von dem Insolvenzverwalter als steuerhaftendem verfügungsbefugten Vertreter einzubehalten und abzuführen. Verletzt der Insolvenzverwalter seine Pflichten, haftet er bei vorsätzlichem oder grob fahrlässigem Verhalten nach § 69 AO und kann mit Haftungsbescheid nach § 191 Abs. 1 AO in Anspruch genommen werden (⇨ Vollstreckungskartei BB, Insolvenz, Karte 15, S. 1 bis 4).

Etwas anderes gilt nach § 209 Abs. 2 Nr. 2 InsO allerdings für Vergütungsansprüche aus nach Anzeige der Masseunzulänglichkeit ungekündigten Arbeitsverhältnissen. Aufgrund der Regelung des § 209 InsO dürfte die bisherige Rechtsunsicherheit hinsichtlich der bevorrechtigten Befriedigung sog. Neu*masseverbindlichkeiten*en, zu denen auch Steuerschulden gehören können, behoben sein.