PFO
Rechtsanwälte & Steuerberater
Nürnberg · München · Berlin

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Lohnsteuerabführung – Rückforderung durch den Insolvenzverwalter zur Insolvenzmasse

- Eine Entscheidungskommentierung von Dr. Dietmar Onusseit –

BFH, Urteil vom 18.04.2023 – VII R 35/19
BFH, Urteil vom 20.06.2023 – VII R 22/19

Die Zahlung von Arbeitslohn ist unter dem Gesichtspunkt der Insolvenzanfechtung im laufenden und im vorigen Jahr in den Blick der höchstrichterlichen Fachgerichtsbarkeit – Bundesarbeitsgericht (BAG) und Bundesfinanzhof (BFH) – geraten.

Das BAG hatte 2014 eine Diskussion darüber angestoßen, ob bei der Anfechtung von Lohnzahlungen durch den Insolvenzverwalter das Existenzminimum zugunsten des Arbeitnehmers geschützt werden müsse. Diese höchstrichterliche Äußerung ist vielfach fehlinterpretiert worden. Der Insolvenzrechtssenat des BAG stellte dies kürzlich mit Urteil vom 22.05.2022 (6 AZR 497/21) richtig. Danach ist es nicht Aufgabe des Insolvenzanfechtungsrechts, das Existenzminimum des Arbeitnehmers als Anfechtungsgegner zu sichern, dies habe vielmehr durch die Pfändungsschutzvorschriften der Zivilprozessordnung und das Sozialrecht zu erfolgen. Daher sei auch die Zahlung von gesetzlichem Mindestlohn oder des Anteils des Mindestlohns in der Lohnzahlung ohne Rücksicht auf soziale Implikationen anfechtbar.

Der BFH hatte sich in den beiden Besprechungsentscheidungen mit der Frage zu befassen, ob die Aufrechnung mit Lohnsteuerforderungen mit anderweitigen Steuererstattungsansprüchen in der Insolvenz des Arbeitgebers Bestand hat, was unter anderem davon abhängt, ob eine nicht durch Aufrechnung, sondern durch Zahlung erfolgte Entrichtung der Lohnsteuer anfechtbar sein kann oder ob dies schon von Rechts wegen ausgeschlossen ist.

Die zu entscheidenden Fälle

Dem Urteil vom 18.04.2023 lag folgender Sachverhalt zugrunde. Der späteren Insolvenzschuldnerin stand aus 2014 ein Körperschaftsteuerguthaben zu. Im letzten Monat vor dem Insolvenzantrag zahlte sie zwar noch Löhne, führt die Lohnsteuer aber nicht mehr ab. Das Finanzamt verrechnete daraufhin das Körperschaftsteuerguthaben mit der offenen Lohnsteuer. Der Insolvenzverwalter meinte, die Verrechnung sei unzulässig gewesen, weil das Finanzamt die Aufrechnungslage durch eine anfechtbare Rechtshandlung erlangt habe, und verlangte die Auszahlung des Körperschaftsteuerguthaben

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Der Sachverhalt der zweiten Entscheidung ist ganz ähnlich gelagert, allerdings lagen die Verrechnungen hier längere Zeit vor dem Insolvenzantrag. Verrechnet wurden Umsatzsteuererstattungsbeträge mit offener Lohnsteuer. Hier begehrte der Verwalter die Auszahlung des Umsatzsteuerguthabens.

Nachdem die Insolvenzverwalter die Verrechnungen nicht anerkannten, erließen in beiden Fällen die beteiligten Finanzämter Abrechnungsbescheide nach § 218 der Abgabenordnung (AO), mit denen sie feststellten, dass die jeweiligen Forderungen auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens beziehungsweise auf Erstattung von Umsatzsteuer wirksam mit der Lohnsteuerforderung aufgerechnet worden waren.

Nach erfolglosen Einsprüchen gegen die Abrechnungsbescheide erhoben die Insolvenzverwalter Klage vor dem Finanzgericht. In beiden Fällen wurden die Klagen abgewiesen. Vor dem BFH obsiegten die Insolvenzverwalter.

Die Entscheidungsgründe

Wird etwas aus der späteren Insolvenzmasse (dem pfändbaren Vermögen des Schuldners) weggeben, kann der Insolvenzverwalter das Weggegebene zur Insolvenzmasse zurückverlangen, wenn die Voraussetzungen der Insolvenzanfechtung nach §§ 129 ff. der Insolvenzordnung (InsO) gegeben sind.

Eine vergleichbare Situation tritt ein, wenn ein Insolvenzgläubiger sich seinerseits einer Forderung des späteren Insolvenzschuldners ausgesetzt sieht. Rechnet hier entweder der Schuldner oder der Insolvenzgläubiger auf, wird zwar aus dem Vermögen des Schuldners nichts weggegeben, der Schuldner verliert aber seine Forderung, die der Insolvenzverwalter anderenfalls zur Masse hätte ziehen können, sodass durch die Aufrechnung grundsätzlich eine Gläubigerbenachteiligung eintritt. § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO bestimmt deshalb, dass die Aufrechnung unwirksam ist, wenn die Aufrechnungslage anfechtbar geschaffen wurde. Dies ist der Fall, wenn die Begründung mindestens einer der beiden wechselseitigen Forderungen die Voraussetzungen der Insolvenzanfechtung nach §§ 129 ff. InsO erfüllt.

Zentrale Frage in beiden Rechtsstreiten war deshalb, ob die Aufrechnungslage durch eine anfechtbare Rechtshandlung geschaffen worden war. Streitig war schon, ob die Lohnsteuerforderungen „durch Rechtshandlungen“ begründet werden. Das hatte der jetzt entscheidende VII. Senat des BFH früher verneint, weil er die Ansicht vertrat, die Begründung von Steuerforderungen sei der Anfechtung schon deshalb entzogen, weil ihnen keine Rechtshandlungen zugrunde lägen, sondern sie kraft Gesetzes entstünden. Dieser Auffassung ist der Bundesgerichtshof (BGH) entgegengetreten. Er urteilte, es sei zwar zutreffend, dass die Steuer kraft Gesetzes entstünde, jedoch nur aufgrund von Rechtshandlungen

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

des Steuerschuldners. Der Begriff der Rechtshandlung im Sinne Insolvenzanfechtung ist nach dessen Rechtsprechung weit auszulegen. Als Rechtshandlung kommt jede Handlung in Betracht, die zum Erwerb einer Gläubiger- oder Schuldnerstellung führt, das heißt ein von einem Willen getragenes Handeln, das rechtliche Wirkungen auslöst und das Vermögen des Schuldners zum Nachteil der Insolvenzgläubiger verändern kann. Erfasst werden nicht nur Rechtsgeschäfte, sondern auch rechtsgeschäftsähnliche Handlungen und Realakte, denen das Gesetz Rechtswirkungen beimisst. So hatte der BGH 2009 entschieden, dass der Realakt des Bierbrauen eine Rechtshandlung im Sinne der §§ 129 ff. InsO darstellt, weil es unabhängig vom Willen der Beteiligten die Biersteuer begründet und die sogenannte Sachhaftung nach § 76 der Abgabenordnung (AO) am gebrauten Bier.

Dieser Ansicht des BGH hatte sich der BFH späterhin für die Begründung der Umsatzsteuer angeschlossen. Die anfechtbare Rechtshandlung liegt hier in der Ausführung eines Umsatzes, also etwa einer Lieferung des Unternehmers an einen Abnehmer (Leistungsempfänger).

Dies dehnt der BFH jetzt auch auf die Lohnsteuer aus. Zwar entstehe diese kraft Gesetzes durch Erfüllung der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen, nämlich nach § 38 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) mit der Zahlung des Arbeitslohns, sie beruhe aber gerade auf dieser Handlung.

Zudem meinte der BFH in früheren Entscheidungen, die Begründung der Lohnsteuer sei Teil eines Bargeschäfts zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, weshalb sie nach § 142 InsO der Anfechtung nicht zugänglich sei. Diese rechtlich nur schwer vertretbare und der Ansicht des BGH ebenfalls entgegenstehende Meinung gibt der BFH jetzt ohne nähere Begründung auf.

Dementsprechend hat der BFH dem Urteil vom 18.04.2023 folgenden Leitsatz vorangestellt:

„Die Zahlung von Arbeitslohn stellt eine anfechtbare Rechtshandlung im Sinne der §§ 129 ff. InsO dar.“

Das allein reicht jedoch nicht um die Zahlung des Lohns als anfechtbar anzusehen. Zusätzlich muss diese Rechtshandlung zunächst die Insolvenzgläubiger benachteiligt haben. Die Gläubiger werden benachteiligt, wenn die Rechtshandlung zu einer Minderung der Insolvenzquote führt, dies kann entweder durch Weggabe des aktiven Vermögens (Minderung der Aktivmasse) oder durch eine Vermehrung des Schuldenbestands (Mehrung der Passivmasse) geschehen. Auch im letzten Fall sinkt die Quote, weil die Insolvenzmasse dann auf ein größeres Forderungsvolumen zu verteilen ist.

In diesem Sinn führt die Lohnzahlung zu der erforderlichen Gläubigerbenachteiligung, weil sie im Endergebnis den Arbeitgeber mit der Lohnsteuerforderung des Finanzamts belastet. Zwar ist Schuldner der Lohnsteuer nach § 38 EStG nicht der Arbeitgeber, sondern der Arbeitnehmer, der

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Arbeitgeber haftet jedoch nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG für die Lohnsteuer, die er vom Lohn einzubehalten und abzuführen hat.

In beiden zu entscheidenden Fällen war durch die Lohnzahlung damit letztlich auch die Aufrechnungslage zugunsten des Finanzamts geschaffen worden. Beiden Insolvenzschuldnerinnen standen Forderungen gegen das Finanzamt zu, durch die Begründung der Lohnsteuer konnte das Finanzamt aufrechnen.

Die Anfechtbarkeit einer die Insolvenzgläubiger benachteiligenden Rechtshandlung setzt ferner voraus, dass einer der besonderen Anfechtungstatbände der §§ 130 bis 137 InsO erfüllt ist.

In der Entscheidung vom 18.04.2023 war dies § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Nach dieser Vorschrift ist eine Rechtshandlung anfechtbar, die einem Insolvenzgläubiger (genauer gesagt: jemandem, der ohne die anfechtbare Rechtshandlung Insolvenzgläubiger wäre) eine Sicherung oder Befriedigung gewährt oder ermöglicht hat, die er nicht oder nicht in der Art oder nicht zu der Zeit zu beanspruchen hatte, wenn die Handlung im letzten Monat vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder nach diesem Antrag vorgenommen worden ist. Diese Regelung ist ein scharfes Schwert, das der Gesetzgeber dem Insolvenzverwalter an die Hand gibt, weil Leistungen im letzten Monat vor dem Insolvenzantrag als hochgradig verdächtig gelten. Neben der zeitlichen Komponente ist allein die Inkongruenz der Rechtshandlung erforderlich. Das entscheidet sich im Fall der Schaffung einer Aufrechnungsalge danach, ob der Insolvenzgläubiger, hier das Finanzamt, einen Anspruch auf Befriedigung seiner Forderung gerade durch die geschaffene Möglichkeit der Aufrechnung hatte. Maßgeblich kommt es darauf an, ob sich die Aufrechnungsbefugnis aus dem zuerst entstandenen Rechtsverhältnis ergibt. Dies war hier die Begründung des Körperschaftsteuerguthabens. Daraus ergab sich für das Finanzamt kein Anspruch auf Aufrechnung der Lohnsteuer. Ohne die – eher zufällig entstandene – Möglichkeit der Aufrechnung hätte das FA die Steuererstattung zur Masse auszahlen müssen und die Lohnsteuerforderung nur zur Insolvenztabelle anmelden können. Die Schaffung der Aufrechnungslage war mithin inkongruent und erfüllte damit alle Voraussetzungen des § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Die Aufrechnung selbst somit war unwirksam, sodass der Insolvenzverwalter zu Recht die Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens verlangte.

Der Fall des Urteils vom 20.06.2023 lag etwas schwieriger. Da hier die Löhne längere Zeit vor dem Insolvenzantrag gezahlt worden waren, kam allein die Anfechtbarkeit nach § 133 InsO wegen vorsätzlicher Gläubigerbenachteiligung in Betracht. Da das Finanzgericht die hierfür erforderlichen Feststellungen nicht vollständig getroffen hatte, hob der BFH die Sache auf und verwies den Streit an das Finanzgericht zurück. In diesem Verfahren trat ein zusätzliches Problem (die sogenannte bargeschäftsähnliche Lage) auf, das wegen einer Gesetzänderung nur noch Insolvenzverfahren betrifft, die vor dem 05.04.2017 eröffnet wurden. Von einer näheren Darstellung wird daher hier angesehen.