

Zur Bemessungsgrundlage der Künstlersozialabgabe

Eine kritische Analyse zur Festsetzung der Künstlersozialabgabe bei Konzerten unter Einschaltung von gebietsansässigen und gebietsfremden Dienstleistern

Teil I*

StB RA/FAStR Dr. Harald Grams, Bielefeld**

Verwerter von künstlerischen Dienstleistungen gebietsfremder Künstler haben in Deutschland nicht nur die Besonderheiten der ertragsteuerlichen Bruttoquellenbesteuerung nach § 50a Abs. 4 EStG zu berücksichtigen, sondern auch das Künstlersozialversicherungsgesetz (KSVG). Nach diesem Gesetz haben Verwerter, wie z. B. Konzertveranstalter, eine sich vom Prozentsatz jährlich ändernde Künstlersozialabgabe (KSA), bemessen nach den an Künstler gezahlten Honoraren, an die Künstlersozialkasse (KSK) abzuführen. Jene Abgabe beeinträchtigt den potenziell erzielbaren Ertrag. Vor diesem Hintergrund ist von Interesse, wie und in welcher Höhe die Bemessungsgrundlage für die Abgabe zu ermitteln ist. Die nachfolgenden Ausführungen gehen zunächst allgemein auf Regelungen des KSVG und die praktische Umsetzung durch die KSK ein. Sodann werden diese allgemeinen Feststellungen anhand von Beispielen dargestellt. Dabei wird ein besonderes Augenmerk auf die Rechtsansichten der KSK auf der Grundlage der Informationsschrift Nr. 4 zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage gelegt. Im letzten Teil der Abhandlung wird überprüft, ob Regelungen des KSVG selbst, aber auch die rechtlichen Interpretationen der KSK mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang stehen.

I. Einleitung

Das KSVG wurde mit Wirkung zum 1. 1. 1983 in die deutsche Rechtsordnung eingeführt.¹ Der Gesetzgeber sah Künstler als besonders schutzwürdig an² und sich dazu veranlasst, diese Gruppe von Dienstleistern einem besonderen sozialversicherungsrechtlichen Schutz zu unterwerfen. Er etablierte die KSK, die heute im Rahmen eines eigenen Haushalts unter dem Dach der Unfallkasse des Bundes agiert.

Selbständige Künstler unterliegen nach dem KSVG einer Pflichtversicherung in der Renten-, Kranken- und Pflegeversicherung, wenn sie in Deutschland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt unterhalten und die in § 1 KSVG niedergelegten Voraussetzungen erfüllen (erwerbsmäßige und nicht nur vorübergehende Tätigkeit sowie Beschäftigung von nicht mehr als einem Arbeitnehmer).³ Ihre Pflichtbeiträge sind einkommensabhängig ausgestaltet und finden ihre Begrenzung in der Beitragsbemessungsgrundlage der jeweiligen Sparte der Sozialversicherung. Was die Höhe ihrer Beiträge anbetrifft, ist

festzuhalten, dass Versicherte in allen Bereichen der Pflichtversicherung nur die Hälfte des fälligen Beitrages zu tragen haben;⁴ die andere Hälfte wird von der KSK gezahlt, die sich wiederum über eine Abgabe der Verwerter⁵ der Leistungen des Künstlers und durch einen Bundeszuschuss refinanziert.

Zu den Verwertern gehören nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KSVG u. a. „... Theater-, Konzert- und Gastspiieldirektionen sowie sonstige Unternehmen, deren wesentlicher Zweck darauf gerichtet ist, für die Aufführung oder Darbietung künstlerischer ... Werke oder Leistungen zu sorgen ...“. Die Höhe der Bemessungsgrundlage für den Verwerteranteil leitet sich aus den §§ 25 f. KSVG⁶ ab. Das Gesetz knüpft an den Begriff des „Entgelts“ an. In § 25 Abs. 2 Satz 1 KSVG wird definiert, was unter „Entgelt“ zu verstehen ist. Nach dieser Regelung gehört dazu alles, was der zur Abgabe Verpflichtete aufwendet, um das künstlerische Werk zu erhalten bzw. zu nutzen, jedoch abzüglich der gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer. In § 25 Abs. 2 Satz 2 KSVG sind Vergütungen fixiert worden, die nicht zum „Entgelt“ und damit zur Bemessungsgrundlage zu rechnen sind. Hierunter fallen Zahlungen des Verwerter für Nutzungsrechte nach dem Urhebergesetz, sonstige Rechte des Urhebers oder Leistungsschutzrechte an Verwertungsgesellschaften sowie steuerfreie Aufwandsentschädigungen und sog. „Übungsleiterpauschalen“ i. S. d. § 3 Nr. 26 EStG. Auf der Grundlage der in § 25 Abs. 2 Satz 3 KSVG verankerten Ermächtigung hat der seinerzeit zuständige Bundesminister in der Künstlersozialversicherungs-Entgeltverordnung vom 22. 1. 1991⁷ festgelegt, dass vom Abgabepflichtigen übernommene und nachgewiesene Reisekosten nur inso-

* Teil II wird in der nächsten Ausgabe dieser Zeitschrift fortgeführt.
 ** Der Verfasser ist Partner in der Kanzlei Grams und Partner, Bielefeld, Köln.
 1 KSVG vom 27. 7. 1981, BGBl. I 1981 S. 705.
 2 Der Gesetzgeber setzte die Ergebnisse aus den Erhebungen zum Künstlerbericht der Bundesregierung vom 13. 1. 1975, BT-Drucks. 7/3071 um.
 3 Auf die in den §§ 3 f. KSVG niedergelegten Ausnahmeregelungen soll hier nicht näher eingegangen werden.
 4 Siehe für die Rentenversicherung § 15 KSVG, für die Krankenversicherung § 16 KSVG und die Pflegeversicherung § 16a KSVG.
 5 In § 24 KSVG wird allgemein der Personenkreis der abgabepflichtigen Unternehmer bestimmt.
 6 Der Abgabesatz wird jährlich neu festgesetzt und beträgt für das Kalenderjahr 2005 5,8 % der Bemessungsgrundlage und für das Kalenderjahr 2006 5,5 %.
 7 Künstlersozialversicherungs-Entgeltverordnung vom 22. 1. 1991, BGBl. I 1991 S. 156.

weit zur Bemessungsgrundlage zu rechnen sind, als die in § 3 Nr. 16 EStG genannten Höchstbeträge überschritten werden (z. B. Reisekostenpauschalen, Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung). Des Weiteren sind aus der Bemessungsgrundlage übliche Aufwendungen für die Bewirtung des Künstlers auszuklammern.⁸

Hervorzuheben ist, dass die Abgabe selbst dann fällig wird, wenn der Künstler seinerseits nicht versicherungspflichtig ist (§ 25 Abs. 1 Satz 1 letzter Halbsatz). Es findet also keine personenspezifische Zuordnung der durch den Verwerter zu leistenden Abgabe statt; der Gesetzgeber wollte vielmehr Wettbewerbsverzerrungen vermeiden und die Abgabe selbst dann zur Erhebung bringen, wenn Verwerter mit nicht versicherten Künstlern, wie z. B. solchen mit ausländischem Wohnsitz, zusammenarbeiten.⁹ Zur Bemessungsgrundlage gehört nach § 25 Abs. 1 Satz 2 KSVG auch dasjenige Entgelt, das von einem nicht der Abgabe unterliegenden Dritten für künstlerische Werke gezahlt wird und die Leistungen an einen der Abgabe unterliegenden Unternehmer erbracht werden.

Das KSVG war von Anfang an umstritten. Ein Streitpunkt war u. a., dass die Abgabe auf der Ebene des Verwerter selbst dann zu erheben ist, wenn der Künstler nicht der Versicherungspflicht unterliegt. In letzter Instanz hat das Bundesverfassungsgericht diesen Ansatz des Gesetzgebers in seiner Entscheidung vom 8. 4. 1987 für verfassungskonform erachtet.¹⁰ Auch der Europäische Gerichtshof (EuGH) hatte sich auf eine Klage der Kommission gegen Deutschland mit der Frage zu beschäftigen, ob Regelungen des KSVG dem Gemeinschaftsrecht entgegenstehen. In seiner Entscheidung vom 8. 3. 2001¹¹ kam der EuGH zu der Erkenntnis, dass weder ein Verstoß gegen die Verordnung des Rates Nr. 1408/71¹² noch ein Verstoß gegen die Art. 50, 51 und 59 EGV (jetzt: Art. 41, 42 und 59 EG) gegeben ist. Diese Entscheidung wurde damit begründet, dass die auf der Ebene des inländischen Verwerter zu erhebende Abgabe nur dann unter die Verordnung falle, wenn sie Auswirkungen auf die Arbeitnehmer und Selbständigen selbst hätte.¹³ Dieses sei aber aufgrund der Tatsache, dass die Abgabe nicht auf den Künstler abgewälzt werden dürfe,¹⁴ nicht der Fall.¹⁵ Im Übrigen stünden die Art. 50, 51 und 59 EGV Regelungen des KSVG über die Erhebung der Abgabe beim Verwerter nicht entgegen. Insofern verweist der EuGH zunächst auf seine Ausführungen zur Verordnung 1408/71 unter Rdnrn. 36 f., um sodann festzustellen, dass ein Versuch der deutschen Veranstalter, von der Vermarktung ausländischer Künstler abzusehen, nicht gegeben sei, da Vergütungen an deutsche Künstler in gleichem Maße mit der Abgabe belastet seien.¹⁶

II. Umsetzung des KSVG durch die KSK

Die KSK hat für die vom Gesetz Betroffenen so genannte „Informationsschriften“ herausgegeben. Bezogen auf die Verwerter künstlerischer Dienstleistungen gilt die „Infor-

mationsschrift Nr. 4“.¹⁷ Darin hat die KSK ihre eigene Rechtsauffassung bezüglich der Einordnung von Sachverhalten unter das KSVG dokumentiert.

1. Direkte vertragliche Beziehung Verwerter – Künstler – Künstler

Auf Basis von Punkt 3b) der Informationsschrift Nr. 4 ist grundsätzlich gesehen derjenige verpflichtet, die Künstlersozialabgabe zu leisten, der unmittelbar mit dem Künstler in einer vertraglichen Beziehung steht.¹⁸

Soweit ein Künstler (A) Werke eines anderen Künstlers (B) „erwirbt“, diese mit seinen eigenen künstlerischen Leistungen „kombiniert“ und sodann „gebündelt“ an einen weiteren Verwerter (C) veräußert, entsteht nach Auffassung der KSK eine doppelte KSA. Zum einen muss die Abgabe von C für die Verwertung der Leistung des A entrichtet werden; da Bemessungsgrundlage das „Entgelt“ ist und A dem C die Leistungen des B im Rahmen der Gesamtvergütung weiterberechnet, ist auch der den B betreffende Anteil der Gesamtvergütung Teil der Bemessungsgrundlage der KSA des C. Zum anderen ist KSA auch für die Leistungsbeziehung A–B zu entrichten, denn A ist seinerseits Verwerter einer künstlerischen Leistung. Die KSK stützt ihre Rechtsauffassung auf das Urteil des LSG Baden-Württemberg vom 13. 12. 1996. Dieses Gericht kam zu der Erkenntnis, dass in Fällen, in denen ein Künstler seinerseits Produkte anderer Künstler verwerte, eine doppelte Erhebung der Künstlersozialabgabe nicht gegen den Sinn und Zweck des Gesetzes verstoße. Soweit eine künstlerische Leistung in der eines anderen Künstlers aufgehe und Bestandteil dieser Leistung werde, würden letztendlich unterschiedliche künstlerische Leistungen erfasst. Im Übrigen sei „... eine Berücksichtigung

Weiter auf Seite 393

- 8 Siehe im Übrigen auch *Nordhausen*, in Finke/Brachmann/Nordhausen, KSVG, § 25 Rdnr. 66 f.
- 9 BT-Drucks. 9/429 S. 33.
- 10 BVerfG vom 8. 4. 1987, NJW 1987 S. 3115.
- 11 EuGH-Urteil vom 8. 3. 2001, C-68/99 (Kommission ./ Deutschland) NJW 2002 S. 589.
- 12 Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14. 6. 1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern, in ihrer durch die Verordnung (EG) Nr. 118/97 des Rates vom 2. 12. 1996 (ABl. 1997, L 28, S. 1) geänderten und aktualisierten Fassung, geändert durch die Verordnung (EG) Nr. 1606/98 des Rates vom 29. 6. 1998, ABl. L 209, 1.
- 13 EuGH-Urteil vom 8. 3. 2001, C-68/99 (Kommission ./ Deutschland) NJW 2002 S. 589, Rdnr. 32.
- 14 Siehe § 36a Satz 2 KSVG i. V. m. § 32 SGB I.
- 15 EuGH-Urteil vom 8. 3. 2001, C-68/99 (Kommission ./ Deutschland) NJW 2002 S. 589, Rdnr. 36 f.
- 16 EuGH-Urteil vom 8. 3. 2001, C-68/99 (Kommission/Deutschland) NJW 2002 S. 589, Rdnr. 49.
- 17 Informationsschrift Nr. 4, Kb – 0163 – 01/04, abrufbar im Internet unter: www.kuenstlersozialkasse.de.
- 18 So auch *Nordhausen*, in Finke/Brachmann/Nordhausen, KSVG, § 25 Rdnr. 39.

Fortsetzung von Seite 384

bereits der Abgabepflicht unterworfenen Leistungsanteile ... unverhältnismäßig aufwendig und schwierig ...“.¹⁹

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bestimmt sich in allen Fällen nach den Regelungen des § 25 KSVG; die Abgabe ist auf der Basis der Einnahmen des Künstlers ohne die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer festzusetzen. Soweit Reisekosten vergütet werden, sind diese bei entsprechendem Nachweis aus der Bemessungsgrundlage auszuklammern.²⁰ Auf der Grundlage der ermittelten Bemessungsgrundlage ergibt sich unter Berücksichtigung des sich jährlich ändernden Abgabesatzes die exakte Höhe der Abgabe.

Nach § 36 a KSVG i. V. m. § 32 SGB I ist es dem inländischen Verwerter untersagt, die KSA vom Honorar des in der KSK versicherten Künstlers in Abzug zu bringen. Auf einen Abzug gerichtete zivilrechtliche Vereinbarungen sind über § 36a KSVG i. V. m. § 32 SGB I nichtig, da sie dem Wesen des KSVG entgegenstehen.²¹

2. Dreiecksbeziehung Verwerter-Produktionsgesellschaft-Künstler

Unter Punkt 3 der Informationsschrift Nr. 4 wird herausgestellt, welcher Unternehmer meldepflichtig ist, wenn mehrere Beteiligte in die Verwertungskette bis hin zum Künstler eingeschaltet worden sind. In Vermittlungsfällen z. B. trifft die Abgabeverpflichtung i. d. R. nicht den Vermittler selbst, sondern den Vertragspartner, an den der Künstler vermittelt wurde (Punkt 3c). Ist Letzterer nicht zum Kreis der Abgabepflichtigen zu rechnen (z. B. ein Autohaus verpflichtet einen Künstler für eine Feier), muss der Vermittler allerdings die Abgabe seinerseits leisten (§ 25 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 KSVG).

Ist eine ausländische Produktionsgesellschaft in die Verwertungskette zwischen dem inländischen Veranstalter und einen Künstler zwischengeschaltet worden, unterliegt nach Punkt 5a) der Informationsschrift Nr. 4 der Entgeltanteil der Abgabe, der letztendlich von der im Ausland ansässigen Produktionsgesellschaft an den Künstler gezahlt wird. Der Inländer ist nach der genannten Informationsschrift dazu verpflichtet, diese Entgelte zu ermitteln und zu melden. Die KSK geht dabei von dem Ansatz aus, dass das ausländische Unternehmen auf der Grundlage des § 25 Abs. 1 Satz 2 KSVG „i. d. R. nicht abgabepflichtig ...“ ist. „Sollte der ausländische Partner die Höhe seiner Entgeltzahlungen an den Künstler dem inländischen Veranstalter nicht mitteilen, weil er z. B. seine Kalkulationsgrundlagen nicht offenbaren will, und ist aus diesem Grunde eine korrekte Entgeltmeldung nicht möglich, sind im Wege der Schätzung als Entgelt z. Zt. 25 Prozent aller Bruttoeinnahmen aus Kartenverkauf, Merchandising usw. zugrunde zu legen. Die Künstlersozialkasse kann einen höheren Betrag schätzen, wenn Anhaltspunkte hierfür vorliegen.“

In einer älteren Version der Informationsschrift Nr. 4 wurde dagegen folgende Formulierung verwandt: „Sollte der ausländische Vertragspartner die Höhe seiner Entgeltzahlungen an den Künstler dem inländischen Veranstalter nicht mitteilen, weil er z. B. seine Kalkulationsgrundlagen nicht offenbaren will, sind aufgrund der vorliegenden Erfahrungswerte im Wege der Schätzung ... als Entgelt 25 % aller an die Produktionsgesellschaft oder für ihre Rechnung an Dritte geleistete Zahlungen zugrunde zu legen.“²² Auf besagte Erfahrungswerte hat sich im Kalenderjahr 1995 auch die seinerzeitige Bundesregierung in ihrer Antwort²³ auf die Kleine Anfrage²⁴ der Abgeordneten Dr. Vollmer u. a. berufen. Die Bundesregierung teilte zur Frage 13, bezogen auf ausländische Produktionsgesellschaften, Folgendes mit: „Eine Schätzung erfolgt auch, wenn eine abgabepflichtige deutsche Konzert- oder Gastspielformation keine Meldungen abgibt, weil sie die Höhe der von einer ausländischen Produktionsgesellschaft an Künstler gezahlten Honorare nicht kennt. In diesen Fällen kann der inländische Veranstalter nur Auskunft darüber geben, welche Zahlungen er an den ausländischen Unternehmer geleistet hat. Die KSK schätzt diesen Teil regelmäßig auf einen Mittelwert von 25 % der Gesamtzahlung. Sie hat hierfür alle erreichbaren Informationen gesammelt und ausgewertet sowie Gespräche mit in- und ausländischen Konzertveranstaltern geführt.“

Die 25%-Regel gilt auf der Grundlage der Informationsschrift Nr. 4 dann nicht, wenn der zwischengeschaltete Rechtsträger lediglich als Vermittler des Künstlers agiert; das soll z. B. durch die Verwendung von Vertragsklauseln wie f. s. o. oder f/s/o, for services of, for service of, for and on behalf of, pp. oder ppa. oder per procura dokumentiert sein.

Da das KSVG nur dann den Verwerteranteil auslöst, wenn die künstlerische Tätigkeit durch einen selbständigen Künstler erbracht wird, scheiden denkbare solche Fallkonstellationen aus dem Regelungsbereich aus, bei denen Künstler Arbeitnehmer einer Produktionsgesellschaft sind. Auf der Grundlage von Punkt 8 der Informationsschrift Nr. 4 wird erkennbar, dass nach Auffassung der KSK die Bescheinigung E-101²⁵ aus dem Wohnsitzstaat des Künstlers als Anerkennung der Arbeitnehmer-eigenschaft keine Geltung entfalten soll. Die KSK geht davon aus, dass jene Bescheinigung keine Aussage über den eigentlichen Status des Künstlers während seiner Tätigkeit im Inland trifft.

19 LSG Baden-Württemberg Urteil vom 13. 12. 1996, L 4 KR 2274/94; Frage offen gelassen durch BSG-Urteil vom 10. 10. 2000, B 3 KR 31/99, DStR 2001 S. 1265.
 20 Siehe auch Punkt 3 Informationsschrift Nr. 1 (Kb-0152-09/05) sowie Informationsschrift Nr. 10 (Kb-0168-01/04).
 21 Nordhausen, in Finke/Brachmann/Nordhausen, KSVG, § 36a Rdnr. 8.
 22 Informationsschrift Nr. 4 5.220 – 0162 – 07/93.
 23 BT-Drucks. 13/3323 vom 12. 12. 1995, 6.
 24 BT-Drucks. 13/3047 vom 16. 11. 1995.
 25 Bescheinigung nach Art. 11 Abs. 1 Buchstabe a der Verordnung (EWG) 574/72 des Rates vom 21. 3. 1972 über die Durchführung der Verordnung 1408/71, in der Fassung der Verordnung (EWG) 2001/83 des Rates vom 2. 6. 1983 bzw. Verordnung (EWG) 2195/91 des Rates vom 25. 6. 1991, ABl. L 206, 2.

3. Beispiele

Abgeleitet aus den vorangegangenen Ausführungen ergibt sich auf der Grundlage der nachfolgenden Beispiele ein Bild darüber, wie sich die dargestellten Anmerkungen, jeweils unterteilt nach Ansässigkeit im In- bzw. Ausland, in Zahlen darstellen:

a) Direkte vertragliche Beziehung
Verwerter – Künstler – Künstler

Beispiel 1:

Ein inländischer Veranstalter (A) zahlt an einen ebenfalls im Inland ansässigen Künstler (B) für ein Konzert in Köln eine Vergütung von 10 000 €. Jener Künstler (B) leistet – mehrmals jährlich – seinerseits eine Vergütung an ein inländisches Kamerateam (C) für die Aufzeichnung der Veranstaltung i. H. v. 5 000 €, die später dem Veranstalter (A) zur Verfügung gestellt wird. Zusätzlich übernimmt der Veranstalter (A) nachweisbare Reisekosten (Zug) i. H. v. 100 € und Verpflegung i. H. v. 50 € bei einer Abwesenheit von 24 Std. für den Künstler (B).²⁶ Der Gesamtaufwand des Veranstalters (A) beträgt damit 10 150 €; der des Künstlers (B) für das Kamerateam 5 000 €.

Lösung:

Zur Bemessungsgrundlage der KSA des Veranstalters (A) ist zunächst das Honorar des Künstlers (B) zu rechnen. Die Aufwendungen für den Zug sind nach der Künstlersozialversicherungs-Entgeltverordnung nicht abgabepflichtig.²⁷ Die Verpflegung ist i. H. v. 24 € aus der Bemessungsgrundlage auszuklammern.²⁸ Die Ermittlung der KSA des Veranstalters (A) stellt sich wie folgt dar:

Gesamtaufwand	10 150,00 €
./. Reisekosten Zug	100,00 €
./. Pauschalsatz Verpflegung	<u>24,00 €</u>
Bemessungsgrundlage	10 026,00 €
× 5,5 % = KSA	<u>551,43 €.</u>

Nach Auffassung der KSK muss aber auch der Künstler (B) seinerseits eine Abgabe auf das Honorar an das Kamerateam²⁹ (C) leisten, da er in diesem Fall selbst Verwerter ist. Er dürfte unter den Auffangtatbestand des § 24 Abs. 2 KSVG zu subsumieren sein, da er regelmäßig künstlerische Leistungen, nämlich die des Kamerateams, in Anspruch nimmt, selbst aber keines der in § 24 Abs. 1 Nr. 5 KSVG genannten Unternehmen betreibt. Die Ermittlung der KSA des Künstlers (B) stellt sich diesbezüglich wie folgt dar:

Gesamtaufwand	5 000,00 €
× 5,5 % = KSA	<u>275,00 €.</u>

Die Gesamtabgabe für dieses Konzert, zu leisten an die KSK, beträgt daher 826,43 €.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, der Künstler (B) und das Kamerateam (C) sind allerdings im Ausland ansässig. Der inländische Veranstalter (A) überlegt, seinen Verwerteranteil an KSA vom Honorar des Künstlers (B) in Abzug zu bringen.

Lösung:

Die Bemessungsgrundlage für den Veranstalter (A) ändert sich nicht. Es fallen ebenfalls 561,43 € an KSA an. Auch die KSA, bezogen auf das Kamerateam (C), ändert sich nicht (275 €).

Es stellt sich aber die Frage, wen die Abgabeschuld für das Kamerateam (C) trifft. Auf der Grundlage von Punkt 5 der Informationsschrift Nr. 4 wendet die KSK § 25 Abs. 1 Satz 2 KSVG an. Sie stuft den ausländischen Verwerter als nicht abgabepflichtig ein; die Abgabeschuld für C entsteht somit auf der Ebene des inländischen Veranstalters (A). In der Person des A entsteht also eine doppelte KSA und ermittelt sich aus dem Eigen- und dem Fremdanteil des B.

Die KSA darf auf der Grundlage von Punkt 10 der Informationsschrift Nr. 4 nicht auf den Künstler (B) abgewälzt werden.³⁰

b) Dreiecksbeziehung Verwerter – Produktionsgesellschaft – Künstler

Beispiel 3:

Ein inländischer Veranstalter zahlt an eine ebenfalls im Inland ansässige Produktionsgesellschaft für ein Konzert mit dem Künstler A in Köln eine Vergütung von 100 000 €. Die Einnahmen aus dem Konzert betragen 140 000 € brutto, also inkl. Umsatzsteuer. Aus den Einnahmen hat der inländische Veranstalter seine Kosten zu begleichen (z. B. Hallenmiete, Sicherheitsdienst etc.). Die inländische Produktionsgesellschaft, nicht aber der inländische Veranstalter, trägt die produktionsbedingten Kosten der Veranstaltung (Ton, Licht, Crew usw.). Sie zahlt an den Künstler eine Vergütung i. H. v. 20 000 € (netto); die eigenen Ausgaben der Produktionsgesellschaft betragen ca. 75 %³¹ der Einnahmen (ohne Künstleranteil), der Gewinnanteil mithin 5 % der Einnahmen. Zusätzlich übernimmt die inländische Produktions-

26 Diese Kostenpositionen sind lt. Informationsschrift Nr. 10 (Kb-0168–01/04) nach § 28 KSVG gesondert aufzuzeichnen; auf Verlangen der KSK sind entsprechende Unterlagen vorzulegen.

27 S. o.

28 Nordhausen, in Finke/Brachmann/Nordhausen, KSVG, § 25 Rdnr. 66 f.; § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG.

29 Kameraleute sind nach dem Urteil des BSG vom 4. 3. 2004, B 3 KR 12/03 R, zur Personengruppe der Künstler zu rechnen.

30 Auf diesen Punkt wird später noch einmal eingegangen, soweit es um ausländische Künstler geht, die nicht zum Kreise der Versicherten zu rechnen sind.

31 Produktionskosten liegen im Schnitt bei 75 % der Einnahmen, wobei die tatsächlichen Aufwendungen im Einzelfall stark variieren. Allein die Kosten für Management und Agenten verursachen in der Praxis Kosten i. H. v. bis zu 30 % der Einnahmen. Siehe: Molenaar, Taxation of International Performing Artistes S. 207 f. und Beispiele S. 211 f.

gesellschaft nachweisbare Reisekosten (Flug) i. H. v. 1 000 € und Verpflegung i. H. v. 150 € bei einer Abwesenheit von 24 Std. Der Gesamtaufwand der Produktionsgesellschaft für die Dienste des Künstlers A beträgt damit 21 150 €. Dem Veranstalter ist nicht bekannt, welche Vergütung der Künstler A für seine Dienste von der Produktionsgesellschaft erhält.

Lösung:

Der inländische Veranstalter hat keine KSA zu entrichten, da er in keiner vertraglichen Beziehung zum Künstler selbst steht. Vielmehr ist die Abgabe allein von der inländischen Produktionsgesellschaft zu entrichten (Punkt 3 Informationsschrift Nr. 4).³²

Zur Bemessungsgrundlage ist auf der Ebene der Produktionsgesellschaft zunächst das Honorar zu rechnen. Die Aufwendungen für den Flug sind nach der Künstlersozialversicherungs-Entgeltverordnung nicht abgabepflichtig.³³ Die Verpflegung ist i. H. v. 24 € auszuklammern. Die Ermittlung der KSA stellt sich wie folgt dar:

Gesamtaufwand	21 150,00 €
./.. Reisekosten Flug	1 000,00 €
./.. Pauschalsatz Verpflegung	<u>24,00 €</u>
Bemessungsgrundlage	20 126,00 €
× 5,5 % = KSA	<u>1 106,93 €.</u>

Beispiel 4:

Wie Beispiel 3, allerdings sind sowohl die Produktionsgesellschaft als auch der Künstler in einem anderen Mitgliedstaat ansässig.

Lösung:

Die KSK sieht den inländischen Veranstalter als denjenigen an, der die KSA zu entrichten hat.³⁴ Sie stuft die ausländische Produktionsgesellschaft als nicht abgabepflichtig ein (Punkt 5 Informationsschrift Nr. 4).

Da dem inländischen Veranstalter nicht bekannt ist, was die Produktionsgesellschaft dem Künstler A zahlt, er somit keine konkreten Angaben zu der eigentlichen Künstlervergütung machen kann, kommt nach der aktuellen Version der Informationsschrift Nr. 4 die in Punkt 5a) zitierte 25%-Regel, bezogen auf die Bruttoeinnahme aus Ticketverkauf, zur Anwendung. Die Ermittlung der KSA stellt sich wie folgt dar:

Bruttoeinnahme	140 000,00 €
davon Bemessungsgrundlage 25 %	35 000,00 €
× 5,5 % = KSA	<u>1 925,00 €.</u>

Auf der Grundlage der älteren Version der Informationsschrift Nr. 4 hätte sich, zur Herstellung einer Vergleichbarkeit zum heute geltenden Ansatz, folgende Berechnung ergeben:

Vergütung an Produktionsgesellschaft	100 000,00 €
davon 25 % Bemessungsgrundlage	25 000,00 €
× 5,5 % = KSA	<u>1 375,00 €.</u>

Beispiel 5:

Wie Beispiel 4, die Produktionsgesellschaft schließt den Vertrag allerdings mit der Zusatzklausel „for service of“ Künstler A.

Lösung:

Die KSK sieht den inländischen Veranstalter als denjenigen an, der die KSA zu entrichten hat. Sie stuft die Klausel „for service of“ als Stellvertreterregelung ein, so dass ihrer Auffassung zufolge der zivilrechtliche Vertrag direkt mit dem Künstler zustande gekommen ist (Punkt 5b Informationsschrift Nr. 4).

Die Ermittlung der KSA stellt sich wie folgt dar:

Bruttovergütung	100 000,00 €
× 5,5 % = KSA	<u>5 500,00 €.</u>

Beispiel 6:

Wie Beispiel 4, der Künstler A ist allerdings Arbeitnehmer der Produktionsgesellschaft und bringt das Formblatt E-101 bei, das den Status „Arbeitnehmer“ für die Dauer seines Aufenthalts in Deutschland bestätigt.

Lösung:

Die KSK erachtet die Bescheinigung E-101 nicht als ausreichenden Nachweis dafür, dass der Künstler A Arbeitnehmer der Produktionsgesellschaft ist (Punkt 8 Informationsschrift Nr. 4).

Die Ermittlung der KSA stellt sich wie folgt dar:

Bruttovergütung	100 000,00 €
× 5,5 % = KSA	<u>5 500,00 €.</u>

Bei einem reinen Inlandssachverhalt würde die KSK keinerlei Abgaben erheben, denn der Künstler würde als „normaler“ Arbeitnehmer nicht dem System der KSVG, sondern dem System für Arbeitnehmer unterliegen.

Beispiel 7:

Wie Beispiel 4/5, der Künstler A ist Arbeitnehmer der Produktionsgesellschaft, die Bescheinigung E-101 wird aber bei Durchführung der Veranstaltung nicht vorgelegt.

Lösung:

Die KSK behandelt den Künstler A als Selbständigen und setzt die KSA entsprechend fest. Die Ermittlung der KSA stellt sich wie folgt dar:

Bruttovergütung	100 000,00 €
× 5,5 % = KSA	<u>5 500,00 €.</u>

³² Siehe auch Punkt 3 Informationsschrift Nr. 1 (Kb-0152-09/05).

³³ S. o.

³⁴ Siehe aus Punkt 3 Informationsschrift Nr. 1.

III. Rechtliche Analyse

Die Beispiele 1 und 2 zeigen, dass im Falle eines Grenzüberschritts die KSA für einen künstlerischen Auftritt insgesamt gesehen, verglichen mit einem rein inländischen Sachverhalt, gleich hoch ist. Allerdings trifft den inländischen Verwerter u. U. die Verpflichtung, bei nachgeschalteten künstlerischen Verwertungen zwei Anteile zu tragen. Die Beispiele 3–5 verdeutlichen, dass bei ein und dem gleichen wirtschaftlichen Ergebnis, je nach vertraglicher Ausgestaltung bzw. Ansässigkeit, unterschiedlich hohe KSA zu entrichten ist. Die Beispiele 6 und 7 verdeutlichen eine Divergenz bei der gesetzlichen Einstufung von Sachverhalten, je nachdem, ob ein Grenzüberschritt stattfindet oder nicht. Es stellt sich die Frage, ob die tatsächlichen Handhabungen des KSVG durch die KSK, aber auch Regelungen des Gesetzes selbst, einer näheren rechtlichen Bewertung standhalten.

1. Abgabeschuld bei Verträgen mit Künstlern

Die gleiche Höhe der Abgabeschuld in den Beispielen 1 und 2 bei Inlands- und Auslandsbezug lässt vermuten, dass insofern keine rechtliche Beanstandung gegeben ist. Auf den Umstand, dass der inländische Verwerter im

Falle des Auslandsbezugs u. U. auch für den Anteil eintreten muss, den der ausländische Künstler „verursacht“ hat, wird später noch einmal gesondert eingegangen.

Es stellt sich aber die Frage, ob es nicht unter Berücksichtigung gemeinschaftsrechtlicher Regelungen geboten ist, im Falle der Verwertung ausländischer Künstler und zur Vermeidung von Benachteiligungen auf einen anderen als den vom Gesetz vorgegebenen Ansatz zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage zurückzugreifen. Das KSVG selbst geht in seinem Regelungsansatz in § 25 Abs. 1 KSVG davon aus, dass Anknüpfungspunkt für die Künstlersozialabgabe das „Entgelt“ ist. Hierunter sind – grob gesagt – die Einnahmen zu verstehen. Es könnte zu einem sachgerechteren Ergebnis führen, wenn man – entgegen der gesetzlichen Regelung – an die Nettoerträge (Einnahmen abzüglich Ausgaben) anknüpft, betrachtet man die tatsächlichen Unterschiede im Ausgabeverhalten bei Durchführung von Tourneen.³⁵ Schließlich stellt sich auch die Frage, ob die KSA dem Künstler persönlich abgezogen werden kann.

Der Beitrag wird im nächsten Heft fortgesetzt

35 Molenaar, Taxation of International Performing Artistes S. 211 f.

Missbrauch der Sprache in der steuerrechtlichen Rechtsprechung des BFH?

StB/WP Dipl.-Kfm. Gerd Wichmann, Hamburg

Sowohl zivilgesetzliche als auch steuerrechtliche Regelungen dienen der Abwehr des Missbrauchs. Im Bürgerlichen Gesetzbuch ist der unspezifische § 242 und im Steuerrecht, auf dessen Anwendung sich die folgenden Ausführungen beschränken sollen, 42 AO die gesetzliche Grundlage.

§ 42 AO untersagt den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts, mit denen der Zweck verfolgt wird, Steuergesetze zu umgehen. Die Richter des Finanzrechtsweges haben sich mit dieser Bestimmung – Recht sprechend – umfangreich auseinander gesetzt. Dabei müsste sich ihnen auch die Frage aufgedrängt haben, ob sie selbst irgendwie missbräuchlich¹ vorgegangen sind. Hier soll dieser Frage nur insoweit nachgegangen werden, als es sich um den Missbrauch der Sprache, insbesondere der Ausdrucksmöglichkeiten der Sprache, handelt.

Angesichts des allgemein bekannten Umstandes, welche Kraft Worte haben, was sie verursachen, bewirken und bewegen können, sind die Antworten auf die gestellte Frage bedeutungsvoll. Und diese Antwort soll – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – anhand einiger weniger konkreter Beispiele gefunden werden.

I. Die Frage nach einem Missbrauch

1. Die sog. verdeckte Gewinnausschüttung

Nicht nur der unten zu behandelnde spezielle Fall der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) in Gestalt der Übersorgung ist in diesem Zusammenhang bemerkenswert, sondern sie ist es ganz allgemein.

Die Bezeichnung sagt es bereits: Durch das damit Bezeichnete soll eine Gewinnausschüttung² verdeckt werden. So heißt es in einer Entscheidung des BFH³: „Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung ist begrifflich und entsprechend ihrem Wesen ein Vorgang zu verstehen, durch den eine gesellschaftsrechtliche Ausschüttung von Gewinn verdeckt wird, d. h., der Form nach erscheint der Vorgang nicht als Ausschüttung, sondern er ist unter

1 Auf so schwer wiegende Umstände wie z. B. die Verweigerung des verfassungsrechtlich garantierten gesetzlichen Richters durch Richter und deren Umgang mit diesbezüglicher erforderlicher Kritik wird hier nicht eingegangen.

2 Gegenstand der weiteren Betrachtung soll die steuerliche verdeckte Gewinnausschüttung, nicht die handelsrechtliche sein. Beide sind nicht identisch, nicht kongruent.

3 BFH-Urteil vom 2. 12. 1992, I R 54/91, BStBl II 1993 S. 311 ff.

Zur Bemessungsgrundlage der Künstlersozialabgabe

Eine kritische Analyse zur Festsetzung der Künstlersozialabgabe bei Konzerten unter Einschaltung von gebietsansässigen und gebietsfremden Dienstleistern

Teil II

StB RA/FAStR Dr. Harald Grams, Bielefeld*

Das Künstlersozialversicherungsgesetz (KSVG) ist bereits am 1. 1. 1983 in Kraft getreten. Gleichwohl ist in der Praxis festzustellen, dass die im Gesetz verankerten Verpflichtungen den betroffenen Kreisen wenig bekannt sind.

In Teil I der Abhandlung (Stbg 8/2006 S. 383 ff.) wurden zunächst die gesetzlichen Zielsetzungen umschrieben. Des Weiteren wurde anhand von Beispielen dargestellt, wie sich die gesetzliche Ausgangssituation als auch die Gesetzesinterpretation durch die Künstlersozialkasse (KSK) in der Praxis auswirken. In Teil II der Abhandlung wird dargestellt, ob das Gesetz selbst bzw. die praktische Umsetzung durch die KSK im Einklang mit Vorgaben des Gemeinschaftsrechts stehen. Zugleich werden Vorschläge für Anpassungen an einschlägige Regelungen des Gemeinschaftsrechts unterbreitet.

a) Diskriminierung i. S. d. Art. 49/50 EG

Man könnte daran denken, einen „Anspruch“ auf Erfassung des Nettoergebnisses aus der Dienstleistungsfreiheit des EG-Vertrages (Art. 49/50 EG) abzuleiten. Der EuGH hat in seiner Entscheidung vom 12. 6. 2003 in der Rechtssache „Gerritse“ festgestellt, dass ein gebietsfremder Künstler bei der Ertragsbesteuerung ein Anrecht darauf hat, vor der Erhebung der Steuer zunächst die Betriebsausgaben in Abzug zu bringen. Nationale Regelungen – so der EuGH – stehen der Dienstleistungsfreiheit (Art. 49/50 EG) entgegen, soweit als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung allein die Einnahmen anzusetzen sind³⁶. Das Verfahren „Gerritse“ weist allerdings die Besonderheit auf, dass eine ungleiche Behandlung bei der Ertragsteuer gegeben ist, weil Gebietsansässige ihre Betriebsausgaben in jeder Phase der Besteuerung vor Festsetzung der Steuer geltend machen können, während dieses gebietsfremden Künstlern versagt ist. Insofern besteht bei der Erhebung der KSA die Besonderheit, dass in Fällen des Inlands- wie in solchen des Auslandsbezugs immer das Entgelt zugrunde zu legen, also ohnehin eine einheitliche Bemessungsgrundlage gegeben ist. Damit wird vom Grundansatz her gesehen eine gleichmäßige Belastung gewährleistet; eine Diskriminierung zu Lasten des gebietsfremden Künstlers ist daher scheinbar nicht gegeben.

Nach ständiger Rechtsprechung verbietet Artikel 49 EG aber nicht nur jede Diskriminierung eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistenden aufgrund seiner Staatsangehörigkeit, sondern auch jede Beschränkung und jede Behinderung des freien Dienstleistungsverkehrs, selbst wenn sie unterschiedslos für inländische wie für in anderen Mitgliedstaaten ansässige Dienstleistende gelten³⁷. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH verstößt jede nationale Regelung gegen Art. 49/50 EG, die die Leistung von Diensten zwischen Mitgliedstaaten im Ergebnis gegenüber der Leistung von Diensten im Inneren eines Mitgliedstaats erschwert³⁸. Dabei sind schon geringfügige Beeinträchtigungen der Grundfreiheiten verboten³⁹, so dass es auf die Schwere des Eingriffs nicht ankommt. Beschränkungen bzw. Behinderungen sind auch denkbar, soweit es um Regelungen aus dem Bereich der sozialen Sicherheit geht⁴⁰. Losgelöst vom Ansatz, dass eine einheitliche Bemessungsgrundlage und damit scheinbar eine gleichmäßige Behandlung gegeben zu sein scheint, ist zu untersuchen, ob dieses Ergebnis bei genauerer Betrachtung der inneren Kostenstruktur tragfähig ist. Denn die Höhe der KSA kann im Ergebnis Auswirkungen auf die Frage haben, ob der gebietsansässige Veranstalter einen Vertrag mit einem gebietsfremden Künstler schließt oder nicht, so dass bei Betrachtung der inneren Ausgabenelemente eine verdeckte Behinderung bzw. Beschränkung gegeben sein könnte.

Die jeweilige Kostenlast auf der Ebene des Künstlers kann sehr unterschiedlich sein. Wer als Künstler in London oder Paris produziert (Anmietung Ton- und Lichtanlage, Beschäftigung der Crew, Transportunternehmen, Anmietung von Hallen zur Probe, Management, Agent, Gemeinkosten usw.), hat aus der Natur der Sache heraus eine höhere Kostenbelastung in die Gewinnkalkulation

Weiter auf Seite 441

* Der Verfasser ist Partner in der Kanzlei Grams und Partner, Bielefeld, Köln.

36 EuGH-Urteil vom 12. 6. 2003, C-234/01 (Gerritse) BStBl II 2003 S. 859.

37 Vgl. EuGH-Urteil vom 13. 2. 2003, C-131/018 (Kommission/Italien) Slg. I 2003 S. 1659, Rdnr. 26.

38 EuGH-Urteil vom 5. 10. 1994, C-381/93 (Kommission/Frankreich) Slg. I 1994 S. 5145, Rdnr. 17; EuGH-Urteil vom 28. 4. 1998, C-158/96 (Kohl) Slg. I 1998 S. 1931, Rdnr. 33.

39 EuGH-Urteil vom 13. 12. 1989, C-49/89 (Societe Corsica Ferries) Slg. 1989 S. 4441, Rdnr. 8.

40 EuGH-Urteil vom 12. 7. 2001, C-368/98 (Vanbraekel) Slg. I 2001 S. 5363.

Fortsetzung von Seite 432

einzustellen, da die Lebenshaltungskosten in diesen Städten zum Teil erheblich höher sind als in Berlin. Die Kaufkraft in Paris liegt nämlich, verglichen mit Berlin, nach Angaben des Statistischen Bundesamtes bei nur 0,87 €, was einer Verteuerung gegenüber Berlin i. H. v. ca. 15 % entspricht; in London liegt die Kaufkraft nur noch bei 0,81 €, was zu einer Preissteigerung gegenüber Berlin i. H. v. ca. 24 %⁴¹ führt. Eine Künstlergruppe aus dem Süden Spaniens oder dem Norden Finnlands bzw. Schwedens hat erhöhte Transportkosten für die technische Ausstattung (Spedition, Kraftstoffe, Personalkosten, Autobahngebühren) für einen Auftritt in Berlin zu tragen als diejenige Gruppe, die in Berlin selbst ansässig ist und dort ein Konzert gibt. Die hier bezeichneten gebietsfremden Personengruppen müssen ihre höheren Kosten auf die Gage umlegen, um ein annehmbares Nettoergebnis, verglichen mit ihren gebietsansässigen Kollegen, zu erzielen. Dieser Umstand wiederum führt auf der Ebene des Verwerter durch das Anknüpfen an das Entgelt zu einer höheren Abgabeschuld. Diese stellt sich anhand von Produktionskosten, jeweils getragen im eigenen Ansässigkeitsstaat von 100 000 € und umgerechnet auf die oben erwähnten Gebiete, wie folgt dar:

Künstler Berlin	100 000 € = 5 500 € KSA
Künstler Paris	115 000 € = 6 325 € KSA
Künstler London	124 000 € = 6 820 € KSA.

Warum sollte der inländische Verwerter auf eine Künstlergruppe aus London zurückgreifen, die auf seiner Seite eine höhere KSA von 24 % oder 1 320 € verursacht, wenn er das gleiche Ergebnis eines Konzertes billiger dadurch erreicht, dass er auf nationale Interpreten setzt? Er wird sich genötigt sehen, auf Gebietsansässige zurückzugreifen, denn das verspricht einen höheren Ertrag. Eine Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit liegt damit auf der Hand.

Ein Verstoß gegen die Regelungen der Dienstleistungsfreiheit ist aber erst dann gegeben, wenn die Benachteiligung nicht gerechtfertigt ist. Der EuGH hat im Bereich der sozialen Sicherheit festgelegt, dass eine Rechtfertigung dann gegeben sein kann, wenn eine erhebliche Gefährdung des finanziellen Gleichgewichts des Systems der sozialen Sicherheit⁴² droht. Darüber hinaus hat er weitere Rechtfertigungsgründe genannt, die hier aber nicht einschlägig sind⁴³.

M. E. ist hier nicht die Gefahr einer Beeinträchtigung des Systems der sozialen Sicherheit gegeben. Ein solches System erfordert nämlich nicht, die Anknüpfungskriterien für eine Abgabe so auszugestalten, dass sich dadurch Behinderungen des freien Dienstleistungsverkehrs ergeben. Dieses Problem wird durch die Bestimmung einer einheitlichen und gerechten Bemessungsgrundlage (Nettoertrag), verbunden mit einem ebenfalls einheitlichen Abgabebestand, gelöst. Das Anknüpfen an das Nettoergebnis ist

auch nicht unmöglich. Zum einen hat der EuGH in der Rs. Gerritse bereits festgelegt, dass ein Anrecht auf eine Erfassung des Nettoergebnisses im Bereich des Steuerrechts gegeben ist⁴⁴. Dieser allgemeine Grundsatz wird im Verfahren FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH noch weiter konkretisiert werden⁴⁵. Vor diesem Hintergrund können die steuerlichen Gegebenheiten auch auf die der KSA übertragen werden, soweit gebietsfremde Künstler betroffen sind. Dieses Ergebnis kann auf die Ebene des Verwerteranteils übertragen werden, so dass die KSA wie auch die Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 EStG korrekt erfasst werden.

Eine Ungleichbehandlung über diese Verfahrensweise für Vergütungen an gebietsansässige Künstler scheidet aus, sollten die gesetzlichen Voraussetzungen geändert werden. Gebietsansässige Künstler arbeiten im Regelfall bereits aus haftungsrechtlichen Gründen über zwischen geschaltete Rechtsträger mit beschränkter Haftung. Diese Gesellschaften tragen die Kosten der Veranstaltung und zahlen dem Künstler dann seinen Vergütungsanteil unter Berücksichtigung des eigenen Gewinnanteils aus. Bei allen anderen könnte z. B. über eine Bescheinigung des zuständigen Finanzamtes ein bestätigter Kostenansatz zur Anwendung kommen, der dann ebenfalls eine gerechte Erfassung des Nettoergebnisses garantiert. Etwasige Geschäftsgeheimnisse stehen einer solchen Bestätigung nicht entgegen, da die maßgeblichen Kostenstrukturen in der Branche ohnehin allgemein bekannt sind.

b) Verstoß gegen Verordnung des Rates 1408/71

Unter Berücksichtigung der vorangegangenen Ausführungen ist aber auch ein Verstoß gegen die Verordnung 1408/71⁴⁶ denkbar. In seiner Entscheidung vom 8. 3. 2001 hat der EuGH folgendes wörtlich auszuführen: „Folglich darf nach dem Wortlaut dieser Rechtsvorschriften das Bestehen oder Nichtbestehen der Abgabe keinerlei Einfluss auf das den Künstlern ... gezahlte Entgelt haben ...“⁴⁷. Ein solcher Einfluss ist aber dann gegeben, wenn der inländische Verwerter wegen der höheren Abgabe bei gebietsfremden Künstlern mit einer höheren

41 Siehe Statistisches Bundesamt vom Stand 23. 3. 2006 unter: <http://www.destatis.de/basis/d/ausl/auslkr1.php>.
 42 EuGH-Urteil vom 28. 4. 1998, C-158/96, (Kohll) Slg. I 1998 S. 1931, Rdnr. 41.
 43 EuGH-Urteil vom 28. 4. 1998, C-158/96 (Kohll) Slg. I 1998 S. 1931, Rdnr. 50 und 51.
 44 EuGH-Urteil vom 12. 6. 2003, C-234/01 (Gerritse) BStBl II 2003 S. 859.
 45 Verfahren ist noch anhängig: FKP Scorpio Konzertdirektionen GmbH, Rs. C-290/04. ... Der Generalanwalt hat in dieser Rechtssache in seinen Schlussanträgen vom 16. 5. 2006 eine Diskriminierung i. S. d. Art. 49/50 EG durch die Steuererhebung von den Einnahmen verneint, soweit gesetzlich gesehen eine spätere Erstattung vorgesehen ist.
 46 Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14. Juni 1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern, in ihrer durch die Verordnung (EG) Nr. 118/97 des Rates vom 2. Dezember 1996 (ABl. 1997, L 28, S. 1) geänderten und aktualisierten Fassung, geändert durch die Verordnung (EG) Nr. 1606/98 des Rates vom 29. Juni 1998 (ABl. L 209, S. 1).
 47 EuGH-Urteil vom 8. 3. 2001, Rs. C-68/99, Kommission ./.. Deutschland, NJW 2002, 589, Rdnr. 36.

Kostenstruktur von einem Engagement absieht. In diesem Fall findet der Auftritt mit besagtem Künstler nicht statt, so dass sein Entgelt negativ beeinträchtigt wird. Insofern ist ein Verstoß auch gegen die Verordnung 1408/71 gegeben. Gestützt wird dieses Ergebnis im Übrigen auch durch die Feststellung des EuGH in einer weiteren Passage der Entscheidung zum KSVG. Er stellte fest, dass unterschiedliche Nettoentgelte nach Abzug der jeweiligen nationalen Beiträge zur sozialen Sicherheit nur dann gemeinschaftsrechtlich unbedenklich sind, wenn diese Unterschiede durch die jeweiligen Gefälle der nationalen Systeme verursacht werden⁴⁸. Im Umkehrschluss kann daraus gefolgert werden, dass Störungen eines grenzüberschreitenden Aktes durch ein System der sozialen Sicherheit eines anderen Mitgliedstaates jedenfalls der Verordnung 1408/71 entgegenstehen.

c) Abzug der KSA von der Vergütung des Künstlers

Schließlich stellt sich die Frage, ob der inländische Verwerter eines gebietsfremden Künstlers diesem die KSA in Abzug bringen kann. Insofern sind die Regelungen des § 36a Satz 2 KSVG i. V. m. § 32 SGB I einschlägig. Nach dem klaren Wortlaut der Normen ist die Überleitung des Veranstalterteils insoweit unzulässig und würde zur Nichtigkeit der vertraglichen Vereinbarung führen, als auf Seiten des Künstlers ein solcher steht, der seinerseits den Regelungen der Versicherungspflicht des KSVG unterliegt. Im Umkehrschluss könnte man daher die Auffassung vertreten, ein Abzug sei jedenfalls dann möglich, wenn auf Seiten der Künstler ein nicht Versicherungspflichtiger steht.

In seiner Entscheidung vom 8. 3. 2001 hat der EuGH diese feine Unterscheidung allerdings nicht vorgenommen und die betreffenden Regelungen so verstanden, dass sie sich auch auf Sachverhalte erstrecken, in denen Künstler tangiert werden, die gerade nicht versicherungspflichtig sind. Man wird daher davon ausgehen müssen, dass der EuGH – ggf. nach einer weiteren Vorlage durch ein deutsches Gericht – zu der Erkenntnis gelangen wird, dass die Regelungen über die Dienstleistungsfreiheit den § 36a Satz 2 KSVG i. V. m. § 32 SGB I insoweit entgegenstehen, als gebietsfremde Künstler betroffen sind, die nicht der Versicherungspflicht unterliegen.

2. Abgabeschuld bei Einschaltung von Verwertern

Es stellt sich die Frage, ob die einschlägige Handhabung der KSK auf der Grundlage der Informationsschrift Nr. 4 im Falle der Zwischenschaltung eines ausländischen Rechtsträgers unter Vergleich mit einem reinen Inlands-sachverhalt rechtlich tragfähig ist. Insofern sei auf die Beispiele 3 und 4 verwiesen.

Die den Kreis der abgabepflichtigen Unternehmen regelnde Vorschrift des § 24 KSVG besagt im Einleitungs-

satz des ersten Absatzes: „Zur Künstlersozialabgabe ist ein Unternehmer verpflichtet, der eines der folgenden Unternehmen betreibt . . .“. Anknüpfend an diese Grundaussage legt § 25 KSVG in seinem Absatz 1 wörtlich Folgendes fest: „ Bemessungsgrundlage der Künstlersozialabgabe sind die Entgelte . . ., die ein nach § 24 Abs. 1 . . . zur Abgabe Verpflichteter im Rahmen der dort aufgeführten Tätigkeiten . . . zahlt . . .“. Das Zusammenspiel der Regelungen lässt erkennen, dass immer dann, wenn ein dem § 24 KSVG unterfallender Unternehmer Vergütungen an Künstler für künstlerische Dienste zahlt, dieser abgabepflichtig wird. Eine Unterscheidung nach der Ansässigkeit des Verwerter wird durch das Gesetz nicht getroffen.

Die Regelung des § 24 KSVG ist seinem Wortlaut entsprechend nicht auf Unternehmer begrenzt, die ihren Sitz im Inland unterhalten. Hätte der Gesetzgeber den Kreis der dem Gesetz unterliegenden Unternehmer auf hier ansässige Unternehmer begrenzen wollen, hätte er eine klarstellende Formulierung beispielsweise wie folgt gewählt: „Zur Künstlersozialabgabe ist ein Unternehmer mit Sitz, Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Geltungsbereich des Gesetzes verpflichtet . . .“. Von einer solchen klaren Formulierung hat er allerdings Abstand genommen und einen weiten Ansatz gewählt. Hieraus kann der Schluss zu ziehen sein, dass auch ein im Ausland ansässiger Unternehmer unter die Abgabepflicht fällt.

Die Abgabepflicht eines ausländischen Unternehmers wird von Nordhausen verneint⁴⁹. Unter Bezugnahme auf das Territorialitätsprinzip sieht er den Anwendungsbereich des Gesetzes ausschließlich auf solche Unternehmer begrenzt, die ihren Sitz in der Bundesrepublik Deutschland unterhalten. Dieser Rückschluss wird wohl bezogen auf die Verwerter aus § 36a KSVG i. V. m. § 30 SGB I⁵⁰ abgeleitet, ohne dass diese Regelungen ausdrücklich erwähnt werden. Das Anknüpfungskriterium „Territorialität“ ist richtig, soweit es um die Einstufung der Versicherten selbst geht, was sich z. B. aus § 3 SGB IV ergibt, der insofern an die Verordnung 1408/71 anknüpft⁵¹.

Es fragt sich aber, ob dieser Grundsatz automatisch auch für die Verwerter als Verpflichtete zur Aufbringung des Verwerteranteils gilt. Insofern spricht zunächst der klare Wortlaut des § 24 Abs. 1 KSVG gegen die Geltung des Territorialitätsprinzips für die Verwerter. Die seinerzeitige Bundesregierung hat auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Vollmer herausgestellt, dass auch „ . . . ausländische Unternehmer, die auf dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland tätig werden . . .“, abgabepflichtig sind⁵². Nur wenn man die Verpflichtung zur Entrich-

48 EuGH-Urteil vom 8. 3. 2001, C-68/99 (Kommission/Deutschland) NJW 2002 S. 589, Rdnr. 29.
 49 Nordhausen, in Finke/Brachmann/Nordhausen, KSVG, § 24 Rdnr. 12 und 28.
 50 Im Hinblick auf § 30 SGB I wird die Auffassung vertreten, dass diese – entgegen ihrem Wortlaut – auch auf juristische Personen anzuwenden ist: Just, in Hauck, Noftz, SGB I, § 30 SGB I Rdnr. 6; a. A. Rüfner, in Wannagat, SGB I, § 30 SGB I, Rdnr. 5.
 51 Udsching, in Hauck, Noftz, SGB IV, § 3 SGB IV, Rdnr. 8a.
 52 BT-Drucks. 13/3323 vom 12. 12. 1995 S. 5.

zung der Abgabe auch bei ausländischen Rechtsträgern unterstellt, ist gewährleistet, dass KSA auch dann entrichtet wird, wenn der im Ausland ansässige Unternehmer auf eigene Rechnung Konzerte mit Künstlern im Inland veranstaltet; wäre er aus dem Kreise der Abgabepflichtigen ausgeklammert, würde KSA mangels Vorhandensein einer abgabepflichtigen Person gar nicht geleistet, was der gesetzgeberischen Intention widersprechen würde. Diese Umstände sprechen dafür, auch gebietsfremde Unternehmer dem Kreis der abgabepflichtigen Verwerter zuzurechnen⁵³. Durch die Anerkennung der Abgabepflicht auf der Ebene des ausländischen Verwerter wird schließlich auch vermieden, dass im Falle der eigenen Verwerterstellung eines gebietsfremden Künstlers, wie im Beispiel 2 herausgearbeitet, eine doppelte Abgabeverpflichtung auf der Ebene des gebietsansässigen Verwerter entsteht. Unter Bezugnahme auf die unter 3. gemachten Ausführungen wird schließlich deutlich, dass bei Anerkennung einer abgabepflichtigen Verwerterstellung eines gebietsfremden Unternehmers ein reiner Inlands- gegenüber einem grenzüberschreitenden Sachverhalt nicht begünstigt wird. Denn während im Beispiel 3 nur 1 106,93 € an KSA zu leisten ist, erhöht sich dieser Anteil bei Wertung der Rechtsauffassung der KSK im Beispiel Nr. 4 auf der Grundlage der alten Informationsschrift Nr. 4 auf 1 375 € und sogar auf 1 925 €, betrachtet man die neuere Informationsschrift. Diese Benachteiligung wird dadurch vermieden, dass der gebietsfremde Unternehmer in die Abgabepflicht mit einbezogen wird. Er kennt das Künstlerentgelt und kann dieses entsprechend melden. Auf irgendwelche Schätzungen auf der Ebene des inländischen Verwerter kommt es dann nicht mehr an. Es gibt keine Rechtfertigung dafür, in identischen Fallkonstellationen unterschiedliche Abgabehöhen zu manifestieren.

Gestützt wird das zuvor herausgearbeitete Ergebnis auch durch die Entscheidung des EuGH vom 8. 3. 2001⁵⁴ i. S. Künstlersozialabgabe. Der Gerichtshof sieht den Anwendungsbereich der Verordnung 1408/71 dann als eröffnet an, wenn die Abgabe Auswirkungen auf den Künstler selbst hätte. Sowohl aus den Ausführungen zur Kostenstruktur als auch unter Bezugnahme auf die in diesem Kapitel dargestellten Probleme wird erkennbar, dass der gebietsansässige Verwerter aufgrund der gegebenen Kostensituation eher dazu geneigt ist, auf einen gebietsansässigen Verwerter/Künstler als auf einen gebietsfremden zurückzugreifen. Durch diese praktischen Auswirkungen wird deutlich, dass ein Künstler – zumindest mittelbar – einen Einkommensverlust hinzunehmen hat. Denn bekommt sein zwischengeschalteter Verwerter keinen Auftrag, entfällt bei ihm spiegelbildlich gesehen der Honoraranspruch. Unter diesen Umständen ist auch der Anwendungsbereich der Verordnung 1408/71 eröffnet. Hieraus wiederum wird deutlich, dass die Art. 84 und 92 der genannten Verordnung zur Anwendung kommen. Danach kann die KSK zum einen Auskünfte aus anderen Mitgliedstaaten einholen; zum anderen gestattet Art. 92 der

Verordnung die Hilfestellung bei der Frage der Einziehung der Abgabe.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass §§ 24 und 25 KSVG auch auf gebietsfremde Verwerter anzuwenden sind; den inländischen Verwerter trifft mithin keine Abgabeschuld, soweit er mit einem gebietsfremden Partner arbeitet. Auf der Grundlage dieser Auslegung ist § 24 KSVG gegenüber § 30 SGB I als *lex specialis*-Norm anzusehen, da das KVG insofern eine eigenständige, im Wege der gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung konkretisierbare Regelung enthält⁵⁵.

3. Ermittlung der 25%-Bemessungsgrundlage

Losgelöst von der Erkenntnis, dass bei Zwischenschaltung einer ausländischen Produktionsgesellschaft auf der Grundlage der Gegebenheiten diese, nicht aber den inländischen Verwerter die Abgabeschuld trifft, stellt sich die Frage, ob – isoliert betrachtet – das Anknüpfen in der Informationsschrift Nr. 4 an die „... Bruttoeinnahmen aus Kartenverkauf ...“ rechtsfehlerfrei ist.

Ein klarer Gesetzesverstoß ist zunächst darin zu sehen, dass die KSK an den Bruttobetrag der Einnahmen anknüpft. Insofern stellt § 25 Abs. 2 KSVG auf einen Entgeltbegriff ohne Umsatzsteuer ab.

Die 25%-Regel dient isoliert betrachtet der Vereinfachung. Sie beinhaltet eine nach nationalem Recht übliche Typisierung, wonach ein bestimmter prozentualer Anteil der einer ausländischen Produktionsgesellschaft zugeflossenen Einnahmen als Künstlerhonorar wieder abfließt. Die Frage, die sich in diesem Zusammenhang stellt, ist die, ob solche Typisierungen, die immer zu ungenauen Ergebnissen führen, gemeinschaftsrechtlich gesehen zulässig sind.

Die KSK hat sich – was die bereits zitierte Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Vollmer dokumentiert⁵⁶ – zur Bestimmung einer „gerechten“ Ausgangsgröße im Zusammenhang mit der Ermittlung der Bemessungsgrundlage aller zugänglichen

53 Eine ähnliche Problematik zeigt sich im Zusammenhang mit dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG. Die Regelung über den Steuerabzug beschränkt den Kreis der zum Abzug Verpflichteten ebenfalls nicht. Der BFH führt in seiner Entscheidung vom 17. 5. 2005 zu diesem Problemkreis wörtlich Folgendes aus: „Dem Gesetz lässt sich keine Einschränkung dergestalt entnehmen, dass nur Vergütungsschuldner, die im Inland über eine Betriebsstätte oder eine vergleichbare Einrichtung verfügen, zum Steuerabzug verpflichtet sind. Ausreichend ist vielmehr, dass Entgelte an Künstler oder für die Verwertung künstlerischer Darbietungen im Inland entrichtet werden, die gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG oder § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG beschränkt steuerpflichtig sind. Das Anbieten oder Verwerten künstlerischer Veranstaltungen im Inland rechtfertigt die Verpflichtung zum Steuerabzug für Rechnung der Künstler auch für Vergütungsschuldner, die über keine Betriebsstätte oder vergleichbare Einrichtung im Inland verfügen.“, BFH-Beschluss vom 17. 5. 2005, I B 108/04, BFH/NV 2005 S. 1778.

54 EuGH-Urteil vom 8. 3. 2001, C-68/99 (Kommission ./ Deutschland) NJW 2002 S. 589, Rdnr. 32.

55 Nordhausen, in Finke/Brachmann/Nordhausen, KSVG, § 26a Rdnr. 7.

56 BT-Drucks. 13/3323 vom 12. 12. 1995, 6.

Quellen bedient. Wertet man die von Dick Molenaar herausgearbeiteten Zahlenwerke⁵⁷, wonach die Kosten in der größeren Anzahl der Fälle zwischen 70–80 % der Einnahmen liegen, wird erkennbar, dass der von der KSK ursprünglich angesetzte Durchschnittswert für den Vergütungsanteil des Künstlers i. H. v. 25 % der Einnahmen der Produktionsgesellschaft nicht „aus der Luft gegriffen“ ist.

Unklar ist, warum die KSK in der neueren Version der Informationsschrift Nr. 4 von ihren früheren Erkenntnissen abgerückt ist. Schon durch das Anknüpfen an die Einnahmen aus Ticketverkäufen wird erkennbar, dass hier eine Bezugsgröße gewählt wurde, die mit der Ausgabensituation der Produktionsgesellschaft überhaupt nichts zu tun hat. Auch ist nicht klar, um welche Einnahmen es denn gehen soll. In der Praxis ist es regelmäßig so, dass der Vertrag zwischen einer ausländischen Produktionsgesellschaft und einem inländischen Tourneeveranstalter geschlossen wird. Letzterer verkauft keine Eintrittskarten. Er verkauft das „Produkt“ vielmehr an einen örtlichen Veranstalter weiter, der die Tickets an die einzelnen Besucher der Veranstaltung „verteilt“. In diesem Fall stellt sich die Frage, an welche Einnahmen die KSK konkret anknüpfen will. Weder der örtliche noch der Tourneeveranstalter sind darüber hinaus rechtlich gesehen für den Verkauf von Merchandisingartikeln zuständig. Wie soll darüber hinaus die Bemessungsgrundlage ermittelt werden, wenn sich die Tickets für ein Konzert schlecht absetzen lassen und die Ausgaben an die Produktionsgesellschaft höher sind als die erzielten Einnahmen aus dem Absatz der Eintrittskarten? Das Gleiche gilt, wenn auf Open-Air-Veranstaltungen eine Vielzahl von Künstlergruppen aus dem In- und Ausland auftritt; wie soll dann der Ticketpreis auf die verschiedenen Gruppen aufgeteilt werden? In der Praxis führt die neuere Version der Informationsschrift Nr. 4 aufgrund dieser Umstände zu nicht kalkulierbaren und geradezu willkürlichen Ergebnissen. Unabhängig von der Frage der rechtlichen Zulässigkeit wie auch immer gearteter Pauschalengebieten schon Gründe der Praktikabilität zur Festlegung der Ausgangsgröße für die 25%-Regel ein Anknüpfen allein an diejenige Vergütung, aus der der Künstler bezahlt wird. Diese Verfahrensweise gewährleistet, dass das sich im Ticketpreis widerspiegelnde Ausgabeverhalten des Veranstalters, seine allgemeinen Betriebskosten als auch die von ihm zu tragenden Kosten der Veranstaltung sowie seine persönliche Gewinnsituation das Ergebnis der Bemessungsgrundlage für die KSA nicht tangiert. Es wird eine weitere Verzerrung der tatsächlichen Einnahmensituation des Künstlers durch zusätzliche, von Veranstalter zu Veranstalter, von Größe zu Größe einer Veranstaltung variabler Komponenten vermieden.

Durch den Gesetzgeber manifestierte Typisierungen, die insbesondere im Steuerrecht gehäuft vorkommen, sind dadurch gekennzeichnet, dass die anhand des Typus entwickelte Lösung sachlich gesehen immer nur dann richtig sein kann, wenn der tatsächliche Sachverhalt vollständig dem angedachten Typus entspricht. Das ist allerdings in der Praxis nie der Fall. Vielmehr ist es so, dass zwar im

Durchschnitt gesehen der richtige Sachverhalt „getroffen“ wird, nicht aber bezogen auf den Einzelfall⁵⁸. Inwieweit Typisierungen durch die Verwaltung zulässig sind, ist jedenfalls im Grenzbereich unklar, denn der im Einzelfall verwirklichte Sachverhalt wird dann gerade entgegen dem Grundsatz der Amtsermittlung folgend nicht mehr ermittelt⁵⁹.

Unter Berücksichtigung des Gemeinschaftsrechts sind Typisierungen jedweder Art an der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 49/50 EG zu messen, insbesondere dann, wenn es um Abweichungen nach oben i. H. v. 24 % oder sogar 74 % geht. Solange sich Diskrepanzen aus der fehlenden tatsächlichen Nettobetrachtung in der zuvor beschriebenen Größenordnung gegenüber einem reinen Inlandsverhältnis ergeben, kann schwerlich von einer Rechtfertigung ausgegangen werden. Hierzu hat der EuGH herausgestellt, dass die Rechtfertigungsgründe, die von einem Mitgliedstaat geltend gemacht werden können, von einer Untersuchung der Zweckmäßigkeit und der Verhältnismäßigkeit der von diesem Staat erlassenen beschränkenden Maßnahme begleitet sein müssen⁶⁰. Diese Grundsätze können schon dann keine Wirkung entfalten, wenn die Gefahr besteht, dass sich nationale Rechtsvorschriften, die Gebietsfremden den Abzug von Ausgaben verweigern, der Gebietsansässigen hingegen gewährt wird, hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirken⁶¹. Gerade das ist aber hier der Fall, denn bei Zwischenschaltung nationaler Gesellschaften, welche die Produktionskosten tragen, wird quasi nur der Nettobetrag des Künstlers bei der Bemessung der KSA angesetzt, während dieses bei Auslandsverhältnissen verweigert wird. Die tatsächlichen Ausgaben sind im Einzelfall so unterschiedlich ausgestaltet⁶², dass selbst beim Ansatz der 25%-Regel – ob nach neuem oder aber nach altem Rechtsverständnis der KSK – bei hohen Kosten, was im Falle von internationalen Tourneen durch Mitgliedstaaten die Regel ist, grundsätzlich von einer Benachteiligung der gebietsfremden Produktionsgesellschaften auszugehen ist. Der Wettbewerbsvorteil der gebietsansässigen Verwerter liegt dann ebenso auf der Hand wie der Verstoß gegen Art. 49/50 EG.

An diesem Ergebnis würde sich m. E. auch dann nichts ändern, wenn sich über die 25%-Regel eine nur geringe Abweichung zu den tatsächlichen Kosten ergeben würde. Denn es muss berücksichtigt werden, dass bereits geringfügige Benachteiligungen gemeinschaftsrechtlich

57 Molenaar, Taxation of International Performing Artistes S. 210.

58 Frotscher, EStG, § 9, Rdnr. 72.

59 Frotscher, EStG, § 9, Rdnr. 73 mit Hinweisen auf die Anerkennung typisierender Regelungen der Verwaltung durch die Rechtsprechung des BFH.

60 EuGH-Urteil vom 30. 11. 1995, C-55/94 (Gebhard) Slg. I 1995 S. 4165; EuGH-Urteil vom 26. 11. 2002, C-100/01 (Oteiza Olazabal) Slg. I 2002 S. 10981; EuGH-Urteil vom 13. 11. 2003, C-42/02 (Lindman) Slg. I 2003 S. 13519.

61 EuGH-Urteil vom 12. 6. 2003, C-234/01 (Gerritse) BStBl I 2003 S. 859, Rdnr. 28.

62 Siehe Tabelle bezüglich Einnahmen- und Ausgabensituation bei Molenaar, Taxation of International Performing Artistes S. 209.

verboten sind⁶³. Für Typisierungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage der KSA ist daher im Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts offenbar kein Raum.

Vor dem Hintergrund der vorangegangenen Ausführungen wird erkennbar, dass die ältere Version der Informationsschrift Nr. 4 (BMG = 25 % der Vergütung an die Produktionsgesellschaft) eine praktikable Lösung zur typisierenden Ermittlung der Bemessungsgrundlage beinhaltet. Ein im Sinne der Dienstleistungsfreiheit zulässiges Ergebnis kann – wie bereits oben dargestellt – aber nur darin gesehen werden, die KSA allein auf der Ebene des Nettoergebnisses zu erfassen, da bereits geringfügige Beeinträchtigungen dieser Grundfreiheit verboten sind. Die neuere Version der Informationsschrift führt zu willkürlichen Ergebnissen und ist darüber hinaus zu unbestimmt, um dem Verwerter eine klare Verhaltensweise zur Beschreibung seiner gesetzlichen Verpflichtungen an die Hand zu geben.

4. Ist ausländischer Verwerter Vermittler bei Verwendung der Klausel „for service of“?

Aus dem Beispiel 5 wird erkennbar, dass die KSK bei Verwendung der Klausel „for service of“ einen Vertrag zwischen dem inländischen Veranstalter und dem ausländischen Künstler unterstellt, der durch die zwischengeschaltete Gesellschaft vermittelt wurde. Aus der Höhe der jeweiligen Abgabeschuld verdeutlicht sich bei Anwendung der 25%-Regel, dass ein erhebliches Bedürfnis dahingehend besteht, den rechtlichen Inhalt dieser Klausel oder ähnlicher Klauseln wie f/s/o usw. näher zu ergründen.

Der Begriff „service“ ist in die deutsche Sprache mit „Dienstleistung“ zu übersetzen⁶⁴. Ein Stellvertretungsverhältnis im rechtlichen Sinne wird nur durch Begriffe wie „represented by“, „acting through“, „acting as agent for“, „signed for“, „for“ oder „per pro“⁶⁵ begründet. Die Formulierung „for service of“ unterscheidet sich deutlich hiervon. Es wird durch diese Formulierung nur ein Hinweis auf die zu erbringende Dienstleistung selbst, nämlich die Aufführung mit dem Künstler A, festgehalten. Die ausländische Produktionsgesellschaft verpflichtet sich im Beispiel 5 demnach nur dazu, für die Dienstleistung des Künstlers A einzustehen und eine Veranstaltung mit ihm durchzuführen. Dieser Umstand führt aber nicht zu einem vermittelten Vertrag zwischen dem Künstler und dem inländischen Verwerter, sondern nur zu einer rechtlichen Eigenverpflichtung der Produktionsgesellschaft.

Die KSA darf im Beispiel 5 daher nur nach Abzug der Kosten erhoben werden.

5. Nachweis Arbeitnehmerstatus über E-101?

Am Beispiel 6 verdeutlicht sich, dass eine Doppelbelastung mit in- und ausländischer Sozialversicherung gegeben ist. Sowohl der Künstler als ggf. auch die ausländische Produktionsgesellschaft haben bereits Sozialversicherungsbeiträge in ihrem Wohnsitzstaat gezahlt. Nunmehr wird ein weiterer Betrag auf deutscher Ebene gefordert. Eine solche Verfahrensweise ist unter Bezugnahme auf das Gemeinschaftsrecht nicht zu billigen.

In seiner Entscheidung vom 30. 3. 2002 hat der EuGH entschieden, dass sowohl der Träger der Sozialversicherung des Tätigkeitsstaates als auch die Person, welche die Leistungen des betreffenden Künstlers in Anspruch nimmt, durch den Inhalt der Bescheinigung gebunden ist, solange diese nicht vom Ausstellerstaat widerrufen wurde⁶⁶. Diese Bindungswirkung gilt auch für die Gerichte des aufnehmenden Staates⁶⁷. Andernfalls werden die durch die Verordnung 1408/71 festgelegten Koordinierungsmechanismen im Bereich der sozialen Sicherheit außer Kraft gesetzt, was einen klaren Verstoß begründen würde.

Im Übrigen hat der EuGH entschieden, dass es gegen die Art. 49/50 EG verstößt, wenn einem gebietsfremden Unternehmer zusätzliche Leistungen im Bereich der sozialen Sicherheit im Tätigkeitsstaat auferlegt werden, die er schon im Sitzstaat zu entrichten hat und die keinerlei zusätzlichen sozialen Schutz begründen⁶⁸. In diesem Fall wird er gegenüber einem Gebietsansässigen durch die zusätzlich geforderten finanziellen Leistungen wegen der Doppelbelastung schlechter gestellt. Im Falle der KSA wird der gebietsfremde Arbeitgeber durch die fehlende Anerkennung der Bescheinigung E-101 in seiner Dienstleistungsfreiheit beeinträchtigt, sollte er selbst in Deutschland abgabepflichtig sein. Sollte die Abgabe auf der Ebene des gebietsansässigen Verwerters entstehen, ist ebenfalls von einer Verletzung der Dienstleistungsfreiheit durch das Anerkennungshindernis der Bescheinigung E-101 auszugehen, denn zum einen kann er sich selbst auf den Schutz des EG-Vertrages berufen⁶⁹, zum anderen sind die Sozialleistungen des ausländischen Arbeitgebers bereits in der Vergütung für den Auftritt des Künstlers kalkulatorisch enthalten. Damit wird der Gebietsansässige, der diese Beträge über die „Gage“ hinaus mittelbar zu tragen hat, durch die von der KSK geforderte Zusatzleistung finanziell gegenüber reinen Inlandssachverhalten benachteiligt, was durch die Art. 49/50 untersagt ist.

Die in Punkt 8 der Informationsschrift niedergelegte Rechtsauffassung der KSK steht der Rechtsprechung des EuGH eindeutig entgegen. Im Beispiel 6 ist mithin keine

Die in Punkt 8 der Informationsschrift niedergelegte Rechtsauffassung der KSK steht der Rechtsprechung des EuGH eindeutig entgegen. Im Beispiel 6 ist mithin keine

63 EuGH-Urteil vom 13. 12. 1989, C-49/89, Societe Corsica Ferries, Slg. 1989 S. 4441, Rdnr. 8.
 64 Pons Großwörterbuch unter „service“.
 65 Dietl, Wörterbuch für Recht, Wirtschaft und Politik unter „vertreten durch“ und „in Vertretung“; siehe auch Grams, Anmerkung zum Urteil FG Köln vom 18. 7. 2002, 2 K 6389/97, IStR 2003 S. 245.
 66 EuGH-Urteil vom 30. 3. 2002, C-178/97, (Banks u. a.) Rdnr. 47, Slg. I 2000 S. 2005.
 67 EuGH-Urteil vom 26. 1. 2006, C-2/05 (Rijkdienst voor Sociale Zekerheid/Herbosch Kiere NV).
 68 EuGH-Urteil vom 3. 2. 1982, 62/81 und 63/81 (Seco und Desquenne) Slg. 1982, 223, Rdnr. 34.
 69 EuGH-Urteil vom 26. 10. 1999, C-294/97 (Eurowings) Slg. I 1999 S. 7447, Rdnr. 34.

Künstlersozialabgabe durch den Verwerter zu leisten, da der Nachweis der Arbeitnehmereigenschaft durch die Bescheinigung E-101 erbracht wurde und die KSK daran gebunden ist⁷⁰.

6. Verfahren bei fehlender E-101-Bescheinigung

Es stellt sich die Frage, ob in dem Fall, in dem die Bescheinigung E-101 nicht vorgelegt wird, aber tatsächliche Umstände dafür sprechen, dass der Künstler Arbeitnehmer der betreffenden Gesellschaft ist, durch die KSK unterstellt werden darf, er sei als Selbständiger beschäftigt, so dass der Verwerteranteil nach dem KSVG anfällt.

In seiner Entscheidung vom 11. 12. 2004 hat der EFTA-Gerichtshof in Luxemburg entschieden, dass der aufnehmende Staat die Verpflichtung hat, die Arbeitnehmereigenschaft von sich aus zu prüfen und ggf. im Wege des Informationsaustausches (Art. 84 Abs. 3 der Verordnung 1408/71) eine Statusklärung mit dem Wohnsitzstaat herbeiführen muss⁷¹. Der EFTA-Gerichtshof stellt heraus, dass nach dem inneren Verständnis der Verordnung 1408/71 davon auszugehen sei, dass Beiträge zur sozialen Sicherheit jeweils in nur einem der Vertragsstaaten zu entrichten seien. Um einen Qualifikationskonflikt zu vermeiden, sei nicht allein auf das Vorliegen der Bescheinigung E-101 abzustellen. Denn liege sie nicht vor und würden Beiträge in zwei Mitgliedstaaten erhoben, würde das Ziel der Verordnung, nämlich die Systeme im Falle der Grenzüberschreitung zu koordinieren, verfehlt.

Die Rechtsprechung des EFTA-Gerichtshofes tangiert zwar nur die Mitgliedstaaten des EWR Liechtenstein, Island und Norwegen und entfaltet für den EG-Pfeiler des EWR und damit für den EuGH keine direkte Bindungswirkung. Der EuGH hat in seiner bisherigen Rechtsprechung allerdings dokumentiert, dass er die Rechtsprechung des EFTA-Gerichtshofes zur Untermauerung seiner eigenen Rechtsauffassung heranzieht⁷². Diese Vorgehensweise ist sinnvoll, da nur so die einheitliche Auslegung des EWRA einerseits und die der Regelungen des EG-Vertrages andererseits gewährleistet ist. Es würde wenig Sinn machen, die fast wortgleichen Grundfreiheiten beider Verträge in unterschiedliche Richtungen auszulegen. Was die Verordnung 1408/71 anbetrifft, so wurde diese durch das EWRA für die Gebiete des EWR (Liechtenstein, Island und Norwegen) übernommen⁷³. Aus dem Umstand des Geltungsbereichs der Verordnung 1408/71 für den Bereich des EG-Vertrages und den des EWRA folgt, dass der EuGH – bedacht auf eine einheitliche Auslegung der

Regelungsbereiche des EG-Vertrages und des EWRA – dazu tendieren wird, die Auslegungskriterien des EFTA-Gerichtshofes, bezogen auf die Verordnung 1408/71, auch für den Geltungsbereich des EG-Vertrages zu zitieren und entsprechend in seine eigene Rechtsprechung zu übernehmen. Denn eine unterschiedliche Auslegung durch beide Gerichtshöfe würde den jeweiligen vertraglichen Zielen entgegenlaufen.

Die KSK darf mithin ohne grenzüberschreitenden Informationsaustausch nicht unterstellen, der Künstler A sei selbstständig tätig. Sie muss vielmehr eine Klärung mit dem jeweilig betroffenen Mitgliedsstaat herbeiführen.

IV. Zusammenfassung

Im Anwendungsbereich des KSVG ist als Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der KSA an das Nettoergebnis anzuknüpfen, da die Erhebung der Abgabe auf die Einnahmen zu einer Behinderung des grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehrs führt. Ist eine gebietsfremde Produktionsgesellschaft eingeschaltet worden, ist diese, nicht aber der erste Verwerter im Inland zur Zahlung der KSA verpflichtet. Die in der Informationsschrift Nr. 4 der KSK verankerte 25%-Regel führt zu willkürlichen Ergebnissen und ist daher nicht anwendbar. Wurde ein Vertrag über eine Produktionsgesellschaft mit der Klausel „for service of“ geschlossen, begründet dieser Umstand kein Stellvertretungsverhältnis zwischen dem inländischen Verwerter und dem Künstler. Wird das Formblatt E-101 mit dem Status „Arbeitnehmer“ vorgelegt, wird KSA in Deutschland nicht fällig. Schließlich muss der Arbeitnehmerstatus bei Nicht-Vorlage der Bescheinigung E-101 durch die KSK zwischenstaatlich ermittelt werden.

70 So im Ergebnis wohl auch *Nordhausen*, in Fike, Brachmann, Nordhausen, KSVG, § 25 Rdnr. 12.

71 EFTA Gerichtshof vom 11. 12. 2004, E-3/04, Tsomakes Athanasios, Rdnr. 32 f. Der Tenor der Entscheidung lautet wörtlich wie folgt: „Es ist mit den in Titel II der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 enthaltenen Kollisionsnormen über die Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern, die durch Anhang VI, Ziffer 1 des EWR-Abkommens geänderten Fassung, nicht vereinbar, dass der Flaggenstaat davon ausgeht, dass der Wohnsitzstaat das Formblatt E 101 oder eine Erklärung mit Informationen, die gleichwertig sind, ausgestellt haben muss, damit das Recht des Wohnsitzstaates gemäß Artikel 14b Absatz 4 anwendbar wird, und dass mangels eines solchen Dokuments die Rechtsvorschriften des Flaggenstaates gemäß Artikel 13 Absatz 2 Buchstabe c anwendbar sind.“ In diesem Verfahren war auch die Bundesrepublik Deutschland vertreten.

72 Siehe zum Themenkomplex EWRA/EG-Vertrag und EFTA-Gerichtshof/EuGH Ausführungen von Cordewener, FR 2005 S. 236.

73 Auf die Verordnung 1408/71 wird in Punkt 1 Anhang VI des EWRA Bezug genommen.