

## RECHTSPRECHUNG

gativbeweis führen, was ohnehin immer schwierig ist. Hinzu kommt, dass der EuGH ihm ausdrücklich das Argument versagt, es sei ja nur das Gehalt der entsandten Lehrer weiterbelastet worden.

Es ist schwer, die umsatzsteuerliche Wirkung des Urteils *Haderer* in Deutschland zu quantifizieren. Alle Schüler und Lehrer, die ihr Taschengeld oder ihre Bezüge durch Hausaufgabenhilfe ausbessern, dürfen aufatmen. Sie sind im Regelfall insoweit wirklich selbstständig tätig und erfüllen somit die vom EuGH aufgestellte Voraussetzung des privaten Tätigwerdens. Der Grundsatz der Neutralität erfordert m. E., keine Differenzierung zwischen „Hausaufgabenhilfe“ (bei der die Unterrichtenden des Schülers den Inhalt bestimmen) und „Nachhilfe“ vorzunehmen (bei der Nachhelfender und/oder Schüler den Inhalt bestimmen).

Die sogenannten „freien Mitarbeiter“ vieler Bildungseinrichtungen dürften dagegen entweder keine selbstständigen Unternehmer sein, oder wenn sie es tatsächlich sind, unter die Kleinunternehmerregeln fallen. Für diejenigen, die über die Grenzen des § 19 UStG kommen, eröffnet das Urteil allerdings interessante Perspektiven. Da nach dieser Entscheidung entgegen dem engeren Wortlaut des Buchst. j auch eine Tätigkeit an Volkshochschulen einen „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“ darstellt, und da auch Töpfern, Keramikarbeiten und Schulaufgabenhilfe eine steuerfreie Tätigkeit sein können, wird sich irgendwann einmal die Frage der Abgrenzung stellen, welche Tätigkeit nicht mehr als Schul- oder Hochschulunterricht qualifiziert werden kann. Der EuGH sagt dazu (in Tz. 25) „dass er andere Tätigkeiten einschließt, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben“. Gerade weil die Leistungsempfänger von unterrichtenden Tätigkeiten in aller Regel insoweit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, wird es für die Vermarktbarkeit der Tätigkeit entscheidend sein, ob sie unter die Steuerbefreiung fällt oder nicht.

Mir ist nicht bekannt, ob es in Deutschland Konstellationen gibt, die derjenigen im Urteil *Horizon College* vergleichbar sind, deswegen kann ich auch die Auswirkungen der Entscheidung insoweit nicht abschätzen.

Allerdings enthält die Entscheidung eine Aussage, die umsatzsteuerlichen Sprengstoff enthält. Bislang bin ich davon ausgegangen, dass als Nebenleistung nur eine solche Leistung qualifiziert werden kann, die vom gleichen Leistenden an den oder die gleichen Leistungsempfänger erbracht wird wie die Hauptleistung. Dieses Weltbild gerät durch *Horizon College* ins Wanken. Dazu muss man die Tz. 28 bis 32 der Entscheidung lesen.

Der EuGH sagt zunächst (Tz. 28), „eng verbunden“ könne eine Leistung nur sein, wenn sie tatsächlich Nebenleistung zur Hauptleistung Unterricht sei. In Tz. 29 folgt die bekannte Formel, dass eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen sei, wenn sie keinen eigenen Zweck erfülle, sondern das Mittel darstelle, um die Hauptleistung unter den bestmöglichen Bedingungen zu erhalten. In Tz. 30 folgt dann die Aussage, dass die Personalüberlassung wie im Streitfall „grundsätzlich als mit dem Unterricht eng verbundene Dienstleistung eingestuft werden kann“. Da „eng verbunden“ = „Nebenleistung“, muss also die Personalüberlassung eine Nebenleistung sein. Das überrascht, denn *Horizon College* hat mit den Empfängern der Hauptleistung (den Studenten der aufnehmenden Bildungseinrichtungen) keinerlei Leistungsbeziehung. Das stört den EuGH nicht, wie er in den nächsten beiden Textziffern klarstellt. In Tz. 32 heißt es sinngemäß, es sei nicht erforderlich, dass die Nebenleistung Personalgestellung unmittelbar an die Empfänger der Hauptleistung Unterricht erbracht werde. Es sei ferner grundsätzlich unerheblich, ob zwischen der (anderen) unterrichtenden Hauptleistung der Personalüberlassenden Bildungseinrichtung und ihrer an die anderen

Colleges erbrachten Nebenleistung eine unmittelbare Verbindung bestehe.

Die Ausführungen über fünf Absätze schließen es aus, sie als bloßes „obiter dictum“ anzusehen und nicht für erheblich zu halten. Meines Erachtens hat der EuGH hier die bislang für notwendig erachtete Verbindung zwischen Haupt- und Nebenleistung gekappt. Das dürfte der Rechtssicherheit nicht förderlich sein. Auch wer eine Hauptleistung zu erbringen glaubt, kann danach eine Nebenleistung erbringen. Wenn aber das „umsatzsteuerliche Schicksal“ der beiden Leistungen bei isolierter Betrachtung unterschiedlich ist, kann das natürlich dazu führen, dass der nur putative Erbringer einer Hauptleistung seine Tätigkeit unzutreffend umsatzsteuerlich würdigt und abrechnet. Es mag Bereiche geben – etwa bei den Finanzdienstleistungen –, in denen die Gleichbehandlung von Haupt- und Nebenleistung für den Verbraucher vorteilhaft ist. Auf der anderen Seite hat der EuGH im Urteil *Völker Ludwig* (v. 21. 6. 2007, C-453/05, DStR 2007, 1160, Tz. 31) gerade klargestellt, dass nicht als Vermittlungsleistung steuerfrei sein kann, was als „schlichte Sachaufgaben“ eines Subunternehmers qualifiziert werden muss. Man würde die schlichten Sachaufgaben nach der Definition der Nebenleistung vermutlich schon als solche einstufen können, denn sie haben für den Kunden des Hauptunternehmers in der Regel keinen eigenen Wert, sondern dienen dazu, die Hauptleistung optimal in Anspruch zu nehmen. Ähnlich wie im Urteil *Auto Lease Holland BV* (v. 6. 2. 2003, C-185/01, IStR 2003, 170), in dem es um die Bestimmung des richtigen Lieferungsempfängers ging, könnte der EuGH auch hier einen Rechtssatz aufgestellt haben, der zwar im konkreten Streitfall zu einem zutreffenden Ergebnis führt, aber dafür in wesentlich mehr anderen Fällen zu Unsicherheit.

Ralph Korf, RA, StB, PricewaterhouseCoopers, München

## SG: Entscheidung

### Künstlersozialabgabe inländischer Verwerter für Auftritte russischer Künstler in Italien

#### KSVG § 25

**1. Der Künstlersozialabgabe (KSA) unterliegen auch solche Entgelte, die nicht für die künstlerische Darbietung selbst geleistet werden, sondern für die Herstellung eines Werkes (Entwicklung einer neuen Produktion).**

**2. In die Bemessungsgrundlage für die KSA sind auf der Ebene des inländischen Verwerter auch solche Entgelte mit einzubeziehen, die für Auftritte im Ausland geleistet werden. Das Territorialitätsprinzip steht dem nicht entgegen.**

**Der versicherungsrechtliche Status des ausländischen Künstlers selbst ist für die Frage der Rechtmäßigkeit der Abgabepflicht des Verwerter unmaßgeblich, da KSA auch bei der Einschaltung nichtversicherter inländischer Künstler zu entrichten ist. (Leitsätze nicht amtlich)**

Sozialgericht Stuttgart, Urt. v. 23. 4. 2007, S 15 KR 8429/04, Sprungrevision zum BSozG unter Az. B 3 KS 4/07 R

#### Sachverhalt:

Streitig ist die Höhe der von der Klägerin (Kl.) zu entrichtenden Künstlersozialabgabe.

Gegenstand des Unternehmens der klagenden GmbH mit Sitz in Stuttgart ist die Vermittlung und Organisation von kulturellen Ereignissen. Die Kl. veranstaltet u. a. Konzerte und Ballettaufführungen.

Am 2. 1. 2003 schloss die Kl. mit „50 Personen R-Ballett, vertreten durch den Direktor des R-Balletts, Herrn A.“ (als Auftragnehmer bezeichnet), eine „Rahmenvereinbarung über künstlerische Darbietun-

## RECHTSPRECHUNG

gen“ für eine Tournee im Jahre 2003. Diese enthält folgende Vereinbarungen:

- „1. Der Auftragnehmer übernimmt die Durchführung von Darbietungen während 61 Veranstaltungen, die durch den Auftraggeber in Deutschland organisiert und vermarktet werden. Außerdem verpflichtet sich der Auftragnehmer zur Durchführung von Darbietungen während 50 Veranstaltungen anlässlich einer Promotiontour durch Italien. Daneben verpflichtet sich der Auftragnehmer nach Ablauf der Tournee zur Entwicklung der neuen Darbietung „Cinderella“.
2. Der Auftragnehmer stellt die Auftrittsbereitschaft des Balletts sicher. Er stellt auch die notwendigen Hilfsmittel wie Kostüme, Bühnendekoration und musikalische Werke. Welche Personen, Gerätschaften, Kostüme und andere Hilfsmittel jeweils eingesetzt werden, obliegt dem Auftragnehmer.
3. Der Auftraggeber schließt mit den jeweils auftretenden Künstlern und den übrigen tätigen Personen für jede Veranstaltung gesonderte Engagementverträge ab und rechnet die Vergütungen direkt mit den jeweils tätigen Künstlern ab. Die Vergütung ist jeweils nach Ende der 61 Vorstellungen in Deutschland abzurechnen und auszuführen. Sie gilt die Erfüllung sämtlicher Verpflichtungen gemäß Punkt 1 dieser Vereinbarung ab und entfällt jeweils zu 43,137 % auf die Entwicklung der neuen Darbietung Cinderella, 31,373 % auf die Auftritte in Deutschland, 25,490 % auf die Auftritte in Italien.
4. Die Organisation sowie sämtliche Kosten für Transfer, Unterkunft und Verpflegung der mitwirkenden Personen gehen zulasten des Auftraggebers. Dasselbe gilt für Kosten des Transports und Lagerung der notwendigen Gerätschaften und anderer Hilfsmittel.
5. Anfallende Steuern und vergleichbare Abgaben trägt der Auftragnehmer.“

In Umsetzung dieser Vereinbarung zahlte die Kl. im Jahr 2003 an ihre Vertragspartner Gagen i. H. von insgesamt € 311 100. An „Künstlergagen Inland“ zahlte die Kl. im gleichen Zeitraum € 9 165,17.

Mit Schreiben vom 24. 2. 2004 meldete die Kl. bei der Künstlersozialkasse (Beklagten, im Folgenden: Bekl.) an im Jahr 2003 gezahlten der Künstlersozialabgabe (im Folgenden KSA) unterliegenden Entgelten insgesamt € 320 165.

Ausgehend von diesen gemeldeten Entgelten und einem Prozentsatz von 3,8 % stellte die Bekl. mit Bescheid vom 4. 3. 2004 die von der Kl. für 2003 zu zahlende KSA mit € 12 170,07 fest.

Hiergegen erhob die Kl. Widerspruch, zu dessen Begründung sie vortrug, die gemeldeten Entgelte enthielten auch Beträge, die für Auftritte im Ausland, bzw. für die Entwicklung einer neuen Produktion bezahlt worden seien; diese Teilbeträge stellten nicht Vergütungen für die Aufführungen in Deutschland dar und seien daher nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Die für Auftritte in Deutschland gezahlten Gagen beliefen sich insgesamt auf € 106 766,57.

Auf Nachfragen der Bekl. legte die Kl. die Rahmenvereinbarung vom 2. 1. 2003 vor. Einer Aufforderung der Bekl. zu Vorlage einer getrennten Aufstellung der Entgelte und der Unterlagen i. S. des § 28 KSVG kam die Kl. nicht nach.

Die Bekl. wies den Widerspruch als unbegründet zurück. Die Kl. erhob Klage beim Sozialgericht Stuttgart.

Am 20. 3. 2005 vollstreckte die Bekl. durch Pfändungs- und Einziehungsverfügung des Hauptzollamtes Heilbronn den Bescheid vom 4. 3. 2004 einschließlich Säumniszuschläge i. H. von € 1 099,70.

Zur Begründung ihrer Klage führt die Kl. aus, die Zusammenarbeit mit dem R-Ballett habe im Jahr 2003 drei Aspekte umfasst: die Tournee in Deutschland, die in Italien und die Vorbereitung bzw. Planung einer neuen Aufführung für das folgende Jahr. Diese Vorbereitung habe in Moskau stattgefunden. Entsprechend der Rahmenvereinbarung vom 2. 1. 2003 sei mit jedem Tänzer des Balletts eine gesonderte Vereinbarung über die Vergütung getroffen worden. Vereinbart worden sei jeweils ein Pauschalbetrag für alle drei Aspekte, wobei sich der jeweilige Anteil eines Aspektes an der Vergütung nach den in der Rahmenvereinbarung vom 2. 1. 2003 geregelten Prozentsätzen bestimmt habe. Die Gagen der Künstler hätten sich insgesamt auf € 5 100 täglich belaufen. Bei 61 Auftritten in Deutschland ergebe sich daher eine Gesamtentgeltsumme i. H. von € 311 100, wovon € 97 601,41 auf die Auftritte in Deutschland entfielen. Zusammen mit den übrigen Gagen für inländi-

sche Künstlertourtritte betrage die Bemessungsgrundlage für die KSA € 106 766,58. Die von der Kl. zu zahlende Künstlersozialabgabe belaufe sich daher lediglich auf € 4 057,13.

(...)

### Aus den Gründen:

Die form- und fristgerecht beim örtlich und sachlich zuständigen Sozialgericht Stuttgart erhobene Klage ist zulässig, hat in der Sache aber keinen Erfolg.

Gegenstand der gerichtlichen Entscheidung ist nach dem in der mündlichen Verhandlung geschlossenen Teilvergleich nur noch die Rechtmäßigkeit des Bescheides der Bekl. über die Höhe der von der Kl. zu zahlende Künstlersozialabgabe für das Jahr 2003.

Zurecht hat die Bekl. dabei auch die Entgelte in die Bemessungsgrundlage einbezogen, die die Kl. an die Künstler für die während der Tournee in Italien erbrachten Leistungen und die in Moskau durchgeführte Entwicklung der neuen Darbietung („Cinderella“) gezahlt hat. Der angefochtene Bescheid und Widerspruchsbescheid sind rechtmäßig und verletzen die Kl. nicht in ihren Rechten.

### Bemessungsgrundlage der KSA

Bemessungsgrundlage der Künstlersozialabgabe sind nach § 25 Abs. 1 Künstlersozialversicherungsgesetz (KSVG) die Entgelte für künstlerische oder publizistische Werke oder Leistungen, die ein nach § 24 Abs. 1 oder 2 Verpflichteter im Rahmen der dort aufgeführten Tätigkeiten im Laufe eines Kalenderjahres an selbständige Künstler oder Publizisten zahlt, auch wenn diese selbst nach dem KSVG nicht versicherungspflichtig sind.

Die Kl. unterliegt der grundsätzlichen Abgabepflicht nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3: Theater-, Konzert- und Gastspielformen sowie sonstige Unternehmen, deren wesentlicher Zweck darauf gerichtet ist, für die Aufführung oder Darbietung künstlerischer Werke oder Leistungen zu sorgen. Dies ist auch unstrittig.

Die streitigen Honorare stellen Entgelte für künstlerische Leistungen oder Werke dar. Hinsichtlich der Darbietungen während der Italiertournee ist dies unstrittig. In Bezug auf die Vorbereitung bzw. Entwicklung der neuen Darbietung („Cinderella“) wendet die Kl. ein, mit dem R-Ballett keinen Exklusivvertrag geschlossen zu haben, der Aufführungen des Stückes für andere Veranstalter ausgeschlossen habe. Die von der Kl. aufgewendeten Kosten seien nicht zwingend erforderlich gewesen, um die Leistung – im Inland – zu erhalten.

Nach § 25 Abs. 2 KSVG ist Entgelt i. S. des Abs. 1 alles, was der zur Abgabe Verpflichtete aufwendet, um das Werk oder die Leistung zu erhalten. Eine finale Zielsetzung der Aufwendung ist nach der Entscheidung des BSG (Urt. v. 20. 7. 1994, 3/12 RK 63/92, BB 1995, 1750) trotz des Wortlautes nicht notwendig. Hier liegt aber sogar eine solche Zielsetzung vor. Denn die Kl. zahlt die Entgelte für die Entstehung eines Werkes bzw. einer Darbietungsleistung, um das „Endprodukt“ zu vermarkten, also zu nutzen. Die künstlerische Leistung umfasst nicht nur die abschließende Darstellung, sondern als notwendigen Teil auch die „Herstellung“ des Werkes. Daher kann es auch keine Rolle spielen, ob das Entgelt erst für das fertige Werk unter Einschluss der Kosten für die „Herstellung“ gezahlt wird oder aufgeteilt in mehrere Beträge.

### Einbeziehung von Auslandsentgelten

Der Einbeziehung der streitigen Entgelte steht nach Überzeugung der Kammer nicht entgegen, dass sie für künstlerische Leistungen gezahlt werden, deren Verwertung ganz oder teilweise im Ausland erfolgt.

Nach dem Gesetzeswortlaut umfasst die Abgabepflicht einschränkunglos die Entgeltzahlungen an selbständige Künstler oder Publizisten. Eine Differenzierung nach dem Wohnsitz der Künstler oder dem Ort ihrer Tätigkeit wird nicht vorgenommen. Ausdrücklich sind vielmehr Entgelte in die Bemessungsgrundlage

## RECHTSPRECHUNG

einbezogen, die an nicht nach dem KSVG versicherungspflichtige Künstler gezahlt werden. Daher werden auch Entgelte erfasst, die an im Ausland wohnhafte Künstler gezahlt werden. Das Territorialitätsprinzip des Sozialversicherungsrechts steht dem nicht entgegen (ausführlich hierzu BSG v. 20. 7. 1994, 3/12 RK 63/92 - SozR 3-5425, § 25 Nr. 5).

Allein dass die hier betroffenen Künstler im Ausland ansässig sind, führt daher nicht dazu, dass die Entgelte bei der Berechnung der KSA außer Betracht bleiben, was die Kl. allerdings auch nicht vorträgt.

Das Territorialitätsprinzip steht auch der Einbeziehung solcher Entgelte nicht entgegen, die ein Vermarkter mit Sitz im Geltungsbereich des KSVG an im Ausland ansässige Künstler für künstlerische Werke oder Leistungen zahlt, die im Ausland erbracht und verwertet werden.

### KSA aufgrund Sitz der Klägerin

Nach § 36a Satz 1 KSVG finden auf Rechtsbeziehungen zwischen der Künstlersozialkasse und den Versicherten, Zuschussberechtigten und zur Abgabe Verpflichteten die Vorschriften des Sozialgesetzbuchs Anwendung. Damit gilt für die allgemeine Bestimmung des Geltungsbereiches des § 30 SGB I, nach dessen Abs. 1 die Vorschriften dieses Gesetzbuches für alle Personen gelten, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in seinem Geltungsbereich haben. § 30 SGB I gilt für alle Personen, also auch für juristische wie die Kl., bei denen der Sitz anstelle des Wohnsitzes tritt (*Hauck/Haines*, SGB I § 30 Rn. 6; *Peters/Hommel*, SGB I § 30 Anm. 9; für analoge Anwendung *Bley*, in: *SozVersGesKomm*, SGB I § 30 Anm. 2d).

Auf die spezielleren Regelungen über den Geltungsbereich der Sozialversicherung nach dem SGB IV kann für die Tätigkeit des zur Abgabe Verpflichteten, also dem Vermarkter, nicht abgestellt werden. Die §§ 3 bis 5 und 9 bis 11 SGB IV treffen speziellere Bestimmungen über den Geltungsbereich der Vorschriften über die Versicherungspflicht und die Versicherungsberechtigung. Diese Fragen sind allein bezogen auf den Vermarkter im Rahmen der Abgabepflicht nicht betroffen, weil es nicht um die Frage der Versicherungspflicht oder -berechtigung des Vermarktlers geht. Die Vorschriften des KSVG finden auf die Kl. somit schon wegen ihres Sitzes in der Bundesrepublik Deutschland Anwendung.

Für die Einbeziehung der Entgelte in die Bemessungsgrundlage nach § 25 Abs. 1 KSVG kommt es nicht auf die Versicherungspflicht oder -berechtigung der Künstler an, an die die Entgelte gezahlt werden.

Die Abgabepflicht des Vermarktlers ist vom Gesetzgeber unabhängig vom Sozialversicherungsstatus des Künstlers geregelt worden. Dies ergibt sich, wie oben ausgeführt, bereits aus dem Wortlaut. Der Gesetzgeber hat insoweit bewusst eine grundsätzlich und das System des KSVG prägende Grundentscheidung getroffen, die von der Versicherungs- und Beitragspflicht im Rahmen eines Beschäftigungsverhältnisses abweicht.

Das Gesetz schreibt vor, dass die Mittel für die KSV zu einer Hälfte durch Beiträge der Versicherten, zur anderen Hälfte durch die KSA und durch einen Zuschuss des Bundes aufgebracht werden (§ 14 KSVG). Der Bundeszuschuss trägt dem Anteil der „Selbstvermarkter“ unter den Künstlern Rechnung, die also ihre Werke ohne Einschaltung eines Vermarktlers unmittelbar an den Endabnehmer veräußern. Die KSA (neben dem Bundeszuschuss) soll es ermöglichen, den Beitrag der versicherungspflichtigen Künstler um einen fiktiven Arbeitgeberbeitrag aufzustocken. Dennoch ist die KSA rechtssystematisch nicht wie der Arbeitgeberanteil bei versicherungspflichtiger Beschäftigung ausgestaltet. Sie ist eine „fremdnützige Abgabe“. Die Abgabe wird für die Vermarktung einer bestimmten künstlerischen Leistung erhoben, kommt aber nicht direkt und unmittelbar dem Schutz des Künstlers dar, auf dessen Leistung sie erhoben wird. Sie kommt – als Umlage – dem

sozialen Schutz aller versicherten Künstler zugute. Ihre Rechtfertigung findet die KSA in der allgemein bestehenden Verantwortung der Vermarkter für die soziale Sicherung der selbständigen Künstler (BVerfG, Beschl. v. 8. 4. 1987, 2 BvR 909/82 u. a. - SozR 5425 § 1 Nr. 1), die der eines Arbeitgebers für seine Beschäftigten ähnelt. Dies ändert aber nichts daran, dass der KSA der konkrete personale Bezug eines Beschäftigungsverhältnisses fehlt, der den Beitragspflichten eines Arbeitgebers zugrunde liegt. Dies führt zu einer Trennung der Abgabepflicht des Vermarktlers von der Versicherungspflicht des Künstlers (BSG, a. a. O.; bestätigend BSG, Urt. v. 25. 10. 1995, 3 RK 11/84 - SozR 3-5425, § 25 Nr. 7).

Aus einer Geltung der §§ 3 bis 6, 9 bis 12 SGB IV für den Künstler kann daher nicht folgen, dass die Abgabepflicht vom Wohnort des Künstlers oder vom Ort der Erstellung des Werkes oder der Erbringung der künstlerischen Leistung abhängt.

Das Territorialitätsprinzip führt daher zur Anwendung des § 25 KSVG, wenn der Vermarkter seinen Sitz in der Bundesrepublik Deutschland hat, und erlaubt keine Auslegung des § 25 Abs. 1 dahingehend, dass die gezahlten Entgelte sich auf Künstler oder künstlerische Leistungen mit Inlandsbezug beziehen müssen.

Die Rechtfertigung der KSA wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass sie auf das Entgelt für im Ausland erbrachte Leistungen ausländischer Künstler oder Publizisten erhoben wird. Nach Auffassung der Kammer knüpft die – allgemeine – Verantwortungsbeziehung an die die grundsätzliche Abgabepflicht auslösende Vermarktungstätigkeit i. S. des § 24 KSVG an. Im Rahmen des § 25 findet sie ihren Niederschlag lediglich darin, dass die Entgelte nur für künstlerische (oder publizistische) Leistungen erfasst werden und nur soweit sie im Rahmen der die Abgabepflicht auslösende Vermarktungstätigkeit gezahlt werden. Der die Regelungsmacht des deutschen Gesetzgebers auslösende Inlandsbezug ergibt sich, wie ausgeführt, aus dem Sitz des Unternehmers in Deutschland.

Die Einbeziehung auch solcher Entgelte wie der hier streitigen entspricht auch dem Zweck des KSVG, insbesondere des § 25 KSVG, eine möglichst breite Finanzierungsbasis für die KSA zu schaffen. In der amtlichen Begründung der Bundesregierung (BT-Drs. 8/3172) wird hierzu ausgeführt: „Die Künstlersozialabgabe wird als Umlage vor allem von Unternehmern erhoben, deren Unternehmen darauf ausgerichtet sind, ständig Werke und Leistungen selbständiger Künstler und Publizisten gegen Entgelt in Anspruch zu nehmen und daraus Einnahmen zu erzielen. Die Künstlersozialabgabe wird von der Gesamtheit der Entgelte (z. B. Honorare, Gagen, Kaufpreise) berechnet, die der professionelle Vermarkter an Künstler oder Publizisten für Werke oder Leistungen zahlt, die sie in selbständiger Tätigkeit erbracht haben.“

Die Kl. wendet ein, die Regelung des § 25 Abs. 4 KSVG und die danach nicht ausgeschlossene Umgehungsmöglichkeit mache deutlich, dass der Gesetzgeber die Abgabepflicht nicht auf alle Vermarkter ausdehnen wollte.

§ 25 Abs. 4 KSVG trifft folgende Regelung: Erwirbt ein nach § 24 zur Abgabe Verpflichteter von einer Person, die ihren Wohnsitz oder Sitz nicht im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat, ein künstlerisches oder publizistisches Werk (oder Leistung) eines selbständigen Künstlers oder Publizisten, der zur Zeit der Herstellung des Werkes (oder der Leistung) seinen Wohnsitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes hatte, gilt als Entgelt i. S. des Abs. 1 auch das Entgelt, das der Künstler oder Publizist aus der Veräußerung seines Werkes (oder Leistung) von dieser Person erhalten hat. Dies gilt nicht, wenn der zur Abgabe Verpflichtete nachweist, dass von dem Entgelt Künstlersozialabgabe gezahlt worden ist oder die Veräußerung mehr als zwei Jahre zurückliegt. Beziehen sich die Geschäfte auf die Leistung eines im Ausland ansässigen Künstlers, greift demnach die Regelung des § 25 Abs. 4 nicht. Somit lässt sich die Abgabepflicht vermeiden, wenn der inländische Vermarkter

## RECHTSPRECHUNG

die Leistung nicht vom ausländischen Künstler direkt erwirbt, sondern einen ausländischen Vermarkter zwischenschaltet.

Daraus kann aber nicht der Schluss gezogen werden, der Gesetzgeber habe nicht alle Vermarktungs- oder Verwertungsgeschäfte eines inländischen Unternehmers der Abgabepflicht unterwerfen wollen. Der Regelung des § 25 Abs. 4 KSVG ist gerade das Gegenteil zu entnehmen. Sie bezweckt die Erfassung von Vermarktungsgeschäften eines inländischen Unternehmers selbst dann, wenn sie durch Zwischenschaltung eines ausländischen Vermarkters „verschleiert“ werden. Der in § 25 Abs. 4 normierte Tatbestand greift einen typisierten Umgehungsfall auf und schließt diesen aus. Für die Geschäfte, an denen ausländische Vermarkter und Künstler beteiligt sind, fehlt es an einem ausreichenden Vermutungstatbestand (vgl. BSG 3/12 RK 63/92, a. a. O.). Es liegt nach gesetzgeberischer Vorstellung gerade kein Vermarktungsgeschäft eines inländischen Vermarkters vor. Nur auf solche bezieht sich aber die Abgabepflicht.

Sinn und Zweck der KSA sprechen daher für eine Einbeziehung der streitigen Entgelte.

In der Literatur (*Finke/Brachmann/Nordhausen*, KSVG, 3. Aufl., § 24 Rn. 28 ff.) wird die Auffassung vertreten, ein Unternehmer sei dann abgabepflichtig, wenn er die die Abgabepflicht auslösende Tätigkeit im Inland betreibt; wenn auch grundsätzlich der Sitz des Unternehmens maßgeblich sei, entfalle die Abgabepflicht z. B. bei einem (inländischen) Veranstalter künstlerischer Leistungen, der – wie die Kl. – eine Tournee im Ausland betreue. Der Ort, an dem die unternehmerische Tätigkeit ausgeübt werde, könne für das KSVG analog zu den Regelungen des Umsatzsteuerrechts bestimmt werden, da die Systematik vergleichbar sei. Ebenso wie die Umsatzsteuer das, was ein Unternehmer mit seinem Kunden umsetze, beim Kunden belaste, belaste die KSA das, was ein Künstler mit einem Unternehmer umsetze, beim Unternehmer. Der Veranstalter künstlerischer Leistungen betreibe seine Tätigkeit dort, wo der von ihm bezahlte Künstler im Rahmen einer Veranstaltung tätig werde (analog § 3a Abs. 2 Nr. 3 UStG).

Nach dieser Ansicht wären die für die Italientournee gezahlten Entgelte nicht einzubeziehen. Die Entgelte für die in Moskau stattfindende Entwicklung der neuen Darbietung wären hingegen auch nach dieser Auffassung zu berücksichtigen, da sie gezahlt werden, um die Leistung – später auch – in Deutschland nutzen zu können.

Diese Auffassung berücksichtigt nach Ansicht der erkennenden Kammer in diesem Zusammenhang nicht ausreichend die Regelung des § 25 Abs. 2 Satz 1 KSVG. Danach ist Entgelt i. S. des Abs. 1 alles, was der zur Abgabe Verpflichtete aufwendet, um das Werk oder die Leistung zu erhalten. Das Gesetz stellt somit auf den Erwerb der Leistung oder deren Nutzungsmöglichkeit ab, nicht auf die Leistung selbst. Nicht entscheidend ist, ob das Werk oder die Leistung tatsächlich genutzt, also verwertet wird (BSG 3/12 RK 63/92, a. a. O. zu Ausfallhonoraren). Dementsprechend kann das für die Nutzungsmöglichkeit gezahlte Entgelt auch dann nicht von der Abgabepflicht ausgenommen werden, wenn sie tatsächlich, aber im Ausland genutzt wird. Die Nutzungsmöglichkeit entsteht unabhängig von der konkreten Verwertung der Leistung beim Unternehmer, also an dessen Sitz.

#### Umsatzsteuerregelungen analog?

Nach Auffassung der Kammer liegen des Weiteren auch die Voraussetzungen für eine analoge Anwendung der Regelungen des Umsatzsteuerrechts nicht vor. Hierfür fehlt es bereits an einer vergleichbaren Interessenlage. Anders als die Umsatzsteuer dient die Künstlersozialabgabe nicht der Finanzierung des allgemeinen Staatshaushaltes. Vielmehr stellt sie eine zweckgebundene Abgabe dar, die allein zur sozialen Sicherung der selbständigen Künstler eingesetzt werden darf und wird. Die besondere Verantwortung des Vermarkters für die Künstler, die bestimmende Rechtferti-

gung der KSA ist, spielt im Umsatzsteuerrecht keinerlei Rolle. Im Wortlaut des § 25 KSVG findet die Ausgrenzung im Ausland erbrachter Leistungen oder Vermarktungen keine Grundlage. Da der Gesetzgeber aber der KSA nach Zweck und Rechtfertigung eine andere Rolle zugewiesen hat als der – allgemeinen – Umsatzsteuer, kann nach Auffassung der erkennenden Kammer im unbeschränkten Wortlaut des § 25 KSVG keine unbeabsichtigte Regelungslücke gesehen werden.

#### Doppelbelastung oder Diskriminierung?

Die Kl. kann auch nicht mit Erfolg einwenden, die Künstler seien einer Doppelbelastung ausgesetzt. Sie trägt vor, die russischen Künstler müssten, da sie nicht selbst in der Künstlersozialversicherung oder pflichtversichert seien, selbst ihre Krankenversicherung sicherstellen. Ohne Krankenversicherungsnachweise erhielten sie keine Einreiseerlaubnis für Deutschland oder Italien. Die Kosten für den Krankenversicherungsschutz wurden vom Veranstalter bei der Honorarvereinbarung mit den Künstlern mitberücksichtigt. Die ausländischen Künstler müssten die KSA und ihren eigenen Sozialversicherungsschutz voll bezahlen, hätten aber keinerlei Nutzen von der Künstlersozialversicherung. Die deutschen Künstler könnten daher auch ihre Leistungen billiger anbieten. Dies führe zu einer Diskriminierung ausländischer Künstler.

Wie bereits das BSG (3/12 RK 63/92, a. a. O.) entschieden hatte, trifft dieser Einwand nicht zu. Die mittelbare zusätzliche Belastung des Künstlers durch die Abgabepflicht des Vermarkters will das KSVG hinnehmen. Denn die Abgabe wird auch für Entgelte an deutsche Künstler erhoben, die nicht nach dem KSVG versichert sind. Auch diese sind entweder anderweitig pflicht- oder freiwillig versichert oder decken privat die nach dem KSVG versicherten Risiken ab. Sie werden deshalb ebenso wie der ausländische Künstler belastet. Eine Diskriminierung der ausländischen Künstler liegt daher insoweit nicht vor.

Eine direkte Belastung der Künstler durch die KSA kommt schon rechtlich nicht in Betracht. Die Abwälzung der KSA auf den Künstler ist nach § 36a Satz 2 KSVG i. V. m. § 32 SGB I unzulässig (hierzu BSG, 3 RK 11/94, a. a. O.).

Auf die Frage einer Doppelbelastung der Kl. selbst ist nicht einzugehen. Die Kl. hat nicht vorgetragen, für die hier streitigen Entgelte im Ausland einer entsprechenden Abgabepflicht unterworfen worden zu sein.

Das Gericht kann offenlassen, ob allein der Umstand, dass die Italientournee in einem EU-Mitgliedstaat stattfand, einen ausreichenden Bezugspunkt für die Anwendbarkeit von EU-Recht bietet. Denn nach der Rechtsprechung des EuGH verstößt die allein an den Sitz des Vermarkters anknüpfende Abgabepflicht nicht gegen EU-Recht (EuGH v. 8. 3. 2001, C-68/99, SozR 3-5425, § 25 Nr. 14, BeckRS 2004, 77698).

Die unbegründete Klage war daher abzuweisen.

#### Sprungrevision

Das Gericht lässt die Sprungrevision gemäß § 161 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 i. V. m. § 160 Abs. 2 Nr. 1 SGG wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zu. Die Frage, ob Entgelte der Abgabepflicht unterliegen, die für künstlerische Leistungen erbracht werden, deren tatsächliche Vermarktung nicht im Geltungsbereich des KSVG erfolgt, ist nach Ansicht der Kammer in den oben genannten Urteilen des BSG und auch sonst nicht obergerichtlich entschieden, bislang also nicht höchstrichterlich geklärt. Den zitierten Entscheidungen ist nicht zu entnehmen, dass sie sich auf Künstler beziehen, die im Ausland für den inländischen Vermarkter auftreten. Der Rechtssache kommt auch allgemeine Bedeutung zu, da sie einen nicht unbedeutenden Personenkreis betrifft. Folgen ergeben sich nicht nur für die zur Abgabe Verpflichteten nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KSVG, sondern für jede Ver-

## VERWALTUNGSANWEISUNGEN

marktungstätigkeit, die nicht im Inland erfolgt, z. B. Veröffentlichung von Schriften nur im Ausland oder Übersetzungen von Bedienungsanleitungen für den ausländischen Markt.

**Anmerkung:**

Die zur Besprechung gestellte Entscheidung des SG Stuttgart ist von ihren rechtlichen Erwägungen her betrachtet äußerst interessant. Auch wenn es sich um eine erstinstanzliche Entscheidung handelt, enthält sie Aussagen von äußerster Wichtigkeit bezogen auf die Frage der Einbeziehung von Entgelten für Veranstaltungen von inländischen Verwertern für Veranstaltungen mit Künstlern im Ausland.

1. Der Fall ist dadurch gekennzeichnet, dass ein inländischer Verwerter russische Künstler u. a. für Konzerte in Italien verpflichtete. Das Gericht hat sich auf den Standpunkt zurückgezogen, dass die Frage der Betroffenheit des Gemeinschaftsrechts offen gelassen werden könne, da nach der Rechtsprechung des EuGH (EuGH v. 8. 3. 2001, C-68/99, *Kommission/Deutschland*, a. a. O., Rn. 14) die allein an den Sitz des Vermarkters anknüpfende Abgabepflicht nicht gegen EU-Recht verstoße.

Diese Betrachtungsweise ist zwar richtig, verkennt aber m. E. die tatsächlichen Gegebenheiten. Der deutsche Verwerter ist bezogen auf seine Tätigkeit in Italien im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs des EG-Vertrages geschützt (Art. 49 und 50 EG). Die Dienstleistungsfreiheit wird aber nach Auffassung des EuGH in der zuvor zitierten Entscheidung durch Deutschland dann behindert (Verordnung (EWG) 1408/71 des Rates vom 14. 7. 1971, ABl. L 149 v. 5. 7. 1971, 2; konsolidierte Fassung ABl. L 28 v. 30. 1. 1997, 1), wenn der Künstler mittelbar oder unmittelbar finanziell belastet wird. Diese Feststellung gilt nach der Rechtsprechung des EuGH auch dann, wenn das geschützte Unternehmen mit Drittstaaten zusammen arbeitet (Siehe zum Einsatz von Arbeitnehmern aus Drittstaaten EuGH v. 19. 1. 2006, C-244/04, *Kommission/Deutschland*). Eine Behinderung ist m. E. immer schon dann offenkundig, wenn der ausländische Künstler nach dem System seines Wohnsitzstaates nicht nur die Hälfte der Sozialversicherungsbeiträge selbst, sondern zu 100 % schuldet, da nach dem dort bestehenden System keine Beteiligung der Verwerter geschuldet wird (in Deutschland 50 %). Er trägt dann schon 2 Teile selbst; über seinen deutschen Verwerter sodann aber noch mittelbar einen weiteren Teil, so dass insgesamt mittel- und unmittelbar 3 Teile geschuldet werden (siehe auch *Grams*, Stbg 2006, 383 f. und 423 f.). Auch wenn eingewandt werden sollte, dass in einer solchen Betrachtungsweise eine gesetzlich unzulässige Abwälzung der KSA auf den Künstler zu sehen ist (§ 36a Satz 2 KSVG i. V. m. § 32 SGB I), ginge dieses Argument wirtschaftlich betrachtet ins Leere. Denn die Abgabe ist Teil der Gesteuerungskosten des Verwerter und schlägt sich damit mittelbar in der dem Künstler zu offerierenden Gage nieder. Da die Abgabe nach oben hin nicht begrenzt ist,

ergeben sich gerade bei hohen Gagen beträchtliche Preisunterschiede. Würde gefordert werden, dass die KSA nicht mit in die Kalkulation einfließen darf, geht dieser Ansatz von falschen Komponenten aus. Gerade im kommerziellen Bereich fordert der Künstler i. d. R. 85 % - 90 % des prognostizierten Gewinns als Garantievergütung. Hätte der Verwerter die KSA aus seinem Anteil zu tragen, würde die Chance auf wirtschaftlichen Erfolg in keiner Relation zum finanziellen Risiko stehen. Der Künstler wird von der Forderung auf 95 % - 90 % des zu erwartenden Gewinns nicht abweichen, da es sich um einen internationalen Standard handelt, der im Wettbewerb nicht disponibel ist.

2. Das SG hat im Übrigen übersehen, dass in Italien auf der Ebene des dortigen Verwerter grundsätzlich ebenfalls Sozialversicherungsabgaben erhoben werden. Vor diesem Hintergrund kann die Frage der Doppelbelastung im konkreten Fall – entgegen dem ausdrücklichen Hinweis des Gerichts – sehr wohl von gemeinschaftsrechtlicher Bedeutung sein. Es stellt sich nämlich die Frage, welcher Mitgliedstaat – bei unterstellter gemeinschaftsrechtlicher Zulässigkeit einer solchen Abgabe – zurückzutreten hat, und welcher Staat damit zur Erhebung der Abgabe berechtigt bleibt. Ein deutscher Verwerter hat nämlich in einer solchen Fallkonstellation wirtschaftliche Nachteile, denen Konkurrenten aus anderen Mitgliedstaaten nicht unterworfen sind.

3. Schließlich ist das Augenmerk auf die Feststellung des Gerichts zu lenken, wonach die KSA auch auf Vergütungen zu leisten ist, die für Auftritte im Ausland geschuldet wird. Die Argumentationskette des Gerichts ist zwar nachvollziehbar, aber für deutsche Verwerter ein Desaster. Da die Abgabe Teil der Kalkulation ist, wird klar, dass der deutsche Veranstalter – so er die Abgabe selbst schuldet – nicht mitbieten wird, da sein finanzielles Risiko in keiner Relation zum erzielbaren Ertrag steht. Das Geschäft geht an ausländische Verwerter; Deutschland gerät international ins Hintertreffen. Geht die KSA in das Gagenangebot des Künstlers mit ein, geht der Ertrag ebenfalls an Deutschland vorbei, denn als Teil der Gesteuerungskosten kann er weniger bieten als ausländische Konkurrenten. Warum sollte ein britischer Künstler für einen Auftritt in Spanien über einen deutschen Verwerter gehen, wenn er über den in Frankreich ansässigen Konkurrenten mehr Gage erhalten wird? Vor diesem Hintergrund ist der in der Literatur vertretenen Rechtsauffassung der Vorzug zu gewähren (*Finke/Brachmann/Nordhausen*, KSVG, § 24 Rn. 28f.), wonach auf Vergütungen für Auslandsauftritte keine KSA geschuldet wird.

Gegen die Entscheidung des SG Stuttgart wurde Sprungrevision eingelegt.

Es wird spannend werden zu sehen, wie das BSG die hier im Raume stehenden Fragen beantworten wird.

*Dr. Harald Grams, Rechtsanwalt (FA StR), Steuerberater,  
Grams und Partner, Bielefeld*

## VERWALTUNGSANWEISUNGEN

### Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§50d Abs. 3 EStG) bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen

*BMF, Schr. v. 10. 7. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002*

In Ihrem Schreiben haben Sie Strukturen angesprochen, in denen die Gesellschafter der antragstellenden ausländischen Gesell-

schaft ebenfalls in einem DBA-Staat oder einem Mitgliedstaat der EU ansässig sind. Die Ermäßigung oder Freistellung nach dem für sie geltenden DBA, der Mutter-/Tochter-Richtlinie oder der Zins-/Lizenz-Richtlinie scheiterte jedoch auch bei diesen Gesellschaftern daran, dass sie i. S. des § 50d Abs. 3 EStG funktionsschwach seien. Allerdings stünde den wiederum an diesen Gesellschaftern beteiligten Personen (mittelbar Beteiligte) die Erstattung oder Freistellung nach dem für sie geltenden DBA bzw. den genannten Richtlinien zu.