

Art. 43, 48 EGV nicht einschlägig ist. Der Wegzug einer GmbH wird durch die Änderungen im MoMiG nunmehr ermöglicht und von Deutschland nicht mehr beschränkt. Für die Behandlung im Drittstaat ist danach zu differenzieren, ob dieser der Sitz- oder Gründungstheorie folgt. Eine (Zweig-)Niederlassung kann dort eingetragen werden, wenn die Anknüpfung über die Gründungstheorie erfolgt. Dagegen ist vorbehaltlich einer Rückverweisung das Recht des Drittstaats anwendbar, wenn dieser der Sitztheorie folgt. Sieht dieses Recht ebenfalls – wie die derzeitige Rechtslage in Deutschland – einen Rechtsverlust beim Grenzübertritt und ein Erfordernis der Neugründung im Drittstaat vor, kann die deutsche Gesellschaft nicht erhalten bleiben. Selbst wenn die Verlegung des Verwaltungssitzes aber möglich sein sollte, kann der Drittstaat für diesen Fall besondere Anforderungen an die (Zweig-)Niederlassung der Auslandsgesellschaft stellen, die die Verlegung beschränken können.

Ist eine Verlegung des Verwaltungssitzes grundsätzlich möglich, sind im Einzelfall weitere Faktoren bei der Beratung zu beachten, die die Entscheidung des Unternehmers zur Wahl einer deutschen Kapitalgesellschaft für das Auslandsgeschäft beeinflussen können.

GmbH-Beratung

Sigmund Perwein*

GmbH und GmbH & Co. KG als Schutzschild vor der Künstlersozialabgabe?

Zugleich ein Beitrag zur Sozialversicherungspflicht von Gesellschaftern

Was hat ein Exotenthema wie die Künstlersozialabgabe nach dem Künstlersozialversicherungsgesetz (KSVG) mit der GmbH bzw. der GmbH & Co. KG als Rechtsform zu tun? Was ist die Künstlersozialabgabe eigentlich? Nahe liegende Fragen, die der Autor in diesem Beitrag beispielhaft für den gesetzestypischen Bereich der Werbewirtschaft beantworten und dabei aufzeigen wird, dass GmbH und GmbH & Co. KG – auf der richtigen Seite der Vertragsbeziehungen zwischen Künstler und Werbeagentur sowie deren Kunden eingesetzt – die sog. Künstlersozialabgabe vermeiden hilft und damit ein Thema für jedes Unternehmen ist, egal, ob es Werbung verkauft oder einkauft. Zudem wirft das KSVG die Frage der Sozialversicherungspflicht des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH auf ungewohnte Art und Weise neu auf und gilt es zu klären, ob die Gesellschafter der GmbH & Co. KG in der KSVG versicherungspflichtig sein können.

I. Einführung

Frage: Künstlersozialabgabe, was ist das?

Antwort: Die späte Reaktion des Sozialversicherungsrechts auf die Umsatzsteuer, nämlich eine Abgabe, die in ihrem Anwendungsbereich das ist, was die Umsatzsteuer im Steuerrecht ist, ohne freilich wie diese einen Vorsteuerabzug vorzusehen. Das ist natürlich verkürzt

dargestellt und vielleicht auch etwas polemisch, zeigt indes die „Breite“ der Künstlersozialabgabe.

Um was geht es? Das Künstlersozialversicherungsgesetz (KSVG) gibt es bereits seit 1983, ohne dass dieser Umstand große Öffentlichkeit erreicht hätte. Warum auch, mag man fragen, geht es doch um Künstler¹, also eine ver-schwindend kleine Berufsgruppe, welche sich von ihrer Anzahl her sicherlich im Promillebereich bewegen dürfte. Doch dies ist vordergründig. Das KSVG ist eine Pflichtversicherung für selbständige Künstler und Publizisten. Die Beiträge zur Versicherung werden zu 50% von den Versicherten selbst aufgebracht – analog zum Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag – zu 30% durch Bundeszuschüsse und zu 20% durch die Verwerter der Leistungen der Künstler (sog. Künstlersozialabgabe). Verwerter in diesem Sinne sind nicht nur Werbeagenturen sondern auch deren Kunden, also die Unternehmen, die ihre eigene Werbung einkaufen, sog. Eigenverwerter. Auf die Zahlungen der Verwerter an selbständige Künstler sind für 2007 5,1% Künstlersozialabgabe an die Künstlersozialkasse zu entrichten; für 2008 ist die Abgabe auf 4,9% festgesetzt. Das Entstehen der Künstlersozialabgabe ist nicht rechtsformneutral geregelt, sondern hängt aus der Sicht des potentiell abgabepflichtigen Leistungsempfängers und Zahlenden, also je nach dem, welche Verwertungsstufe man betrachtet, der uns durch den vorliegenden Beitrag begleitenden Werbeagentur (im Vertragsverhältnis Künstler-Werbeagentur) oder deren Kunden (im Vertragsverhältnis Werbeagentur-Kunde) davon ab, in welcher Rechtsform sein Vertragspartner als Leistungserbringer organisiert ist, wobei die Position der Werbeagentur durchaus janusköpfig ist, kann sie doch zugleich Unternehmer i.S.d. § 24 KSVG und Künstler i.S.d. §§ 1, 2 KSVG sein (dazu mehr unten unter II.).

Geht man z.B. davon aus, dass ein mittelständisches Unternehmen im Jahr 2007 an „unsere“ Werbeagentur, welche seine Verkaufskataloge konzipiert hat, ein Entgelt i.H.v. 100.000€ gezahlt hat, so sprechen wir von einer zusätzlichen Abgabenlast von 5.100€ an Künstlersozialabgabe.

Es lohnt sich deshalb zu schauen, welche Rechtsformen hier „billiger“ kommen und nachfolgend nacheinander die GmbH, die GmbH & Co. KG sowie die anderen Rechtsformen zu beleuchten. Die Betrachtung wird zeigen, dass die GmbH im ersten Schritt alle Probleme zu lösen scheint, doch neue im Bereich der Tätigkeit des (Mehrheits-)Gesellschafter-Geschäftsführers aufwerfen kann und die GmbH & Co. KG nach der diesseits vertretenen, allerdings sicherlich nicht herrschenden Meinung, die sogar noch bessere Lösung darstellt.

Als Grundlage für den „Rechtsform-Check“ sollen nachfolgend aber zunächst ganz allgemein die Tatbestandsvoraussetzungen für das Entstehen der Künstlersozialabgabe dargestellt werden.

* Sigmund Perwein ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht in der Steuerberater- und Rechtsanwaltskanzlei Reichert & Reichert in Singen/Hohentwiel.

1 Das Gesetz erfasst Künstler und Publizisten. Der Einfachheit halber wird im Folgenden nur das Wort „Künstler“ benutzt; Publizisten sind aber natürlich immer mit gemeint. Ebenso ist bei Benennung des Adjektivs „künstlerisch“ das Adjektiv „publizistisch“ immer mit gemeint.

II. Tatbestandsvoraussetzungen der Künstlersozialabgabe

Die Künstlersozialabgabe wird erhoben auf die Entgelte (vgl. § 25 KSVG), die ein Abgabepflichtiger (vgl. § 24 KSVG) an einen selbständigen Künstler (vgl. § 3 KSVG) gezahlt hat.

Selbständiger Künstler ist dabei „eine natürliche Person, ein Mensch“², der seine Tätigkeit selbständig, d.h. nicht als Angestellter, und erwerbsmäßig ausübt (vgl. § 1 KSVG – und sei es auch nur nebenberuflich), also künstlerische Leistungen gegen Entgelt erbringt und sich hierbei keiner oder allenfalls geringfügig beschäftigter Angestellter bedient (vgl. § 2 KSVG). Die Eigenschaft als Künstler ist dabei unabhängig von der formalen beruflichen (Aus-)Bildung, sondern wird gewissermaßen final definiert, nämlich danach, ob die Leistung, die erbracht wird, ein künstlerisches Produkt ist³. Der Künstler-Begriff ist demnach erdenklich weit und verlangt auch keine Wertung hinsichtlich der „Qualität“ der Tätigkeit⁴.

Abgabepflichtige sind zum einen die vom Gesetzgeber als typische Verwerter künstlerischer Leistungen angesehenen Unternehmen, die in § 24 Abs. 1 S. 1 KSVG in einem abschließenden Katalog genannt sind. Herausgegriffen seien hieraus die Verlage (§ 24 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KSVG) und die Unternehmen, die Werbung für Dritte betreiben (§ 24 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 KSVG), also insbesondere Werbeagenturen. Abgabepflichtig sind aber auch diejenigen, die Werbung für sich selbst, also ihr Unternehmen einkaufen, um damit in der Öffentlichkeit für ihr Unternehmen zu werben (§ 24 Abs. 1 S. 2 KSVG). Dies sind die sog. Eigenverwerter, also jedes Unternehmen, das nicht nur gelegentlich Werbung für eigene Werbezwecke einkauft. In einer Art von Generalklausel sind sodann gemäß § 24 Abs. 2 KSVG alle Unternehmen abgabepflichtig, die von selbständigen Künstlern hergestellte Leistungen nutzen, um damit Einnahmen zu erzielen.

Entgelte sind alle Zahlungen, egal unter welcher Bezeichnung sie geleistet werden, welche ein Verwerter an einen selbständigen Künstler gezahlt hat, mit Ausnahme der in einer Rechnung oder Gutschrift enthaltenen Umsatzsteuer (vgl. § 25 Abs. 1 KSVG) und einiger weniger Nebenkostenzahlungen, die in einer extra Entgelt-Verordnung (KSV-EGVO) geregelt sind. Entgelt wird dabei als Umsatz i.S.d. § 10 UStG verstanden⁵, was insbesondere bei

² So die Künstlersozialkasse wortwörtlich in ihrer Antwort v. 1.11.2007 auf eine Anfrage des Verfassers; an dieser Stelle sei lobend erwähnt, dass das Auskunftsverhalten der Künstlersozialkasse vorbildlich ist. Bisherige e-mail-Anfragen des Verfassers wurden jeweils innerhalb weniger Tage beantwortet.

³ Vgl. BSG v. 24.7.2003 – B 3 KR 37/02 R.

⁴ Wie der Presse zu entnehmen war, sind kürzlich z.B. auch die Entgelte, welche die ING-Diba an *Dirk Nowitzki* für dessen Auftritt in der Werbung der ING-Diba („Extrakonto“) gezahlt hat, ins Fadenkreuz der Künstlersozialkasse geraten, ebenso die Entgelte, welche RTL an *Dieter Bohlen* für dessen Auftritte als Juror in der „Superstar“-Show gezahlt hat.

⁵ Vgl. *Berndt*, DStR 2007, 1631 (1633); *Finke/Brachmann/Nordhausen*, KSVG, 3. Aufl. 2004, § 25 Rz. 45.

⁶ Hier zeigt sich die Janusköpfigkeit der Werbeagentur: sie ist Verwerter, wenn sie „Zutaten“ z.B. von einem selbständigen Photographen einkauft und zugleich selbständiger Künstler, indem sie das aus den eigenen und fremden „Zutaten“ gefertigte künstlerische Produkt an ihren Kunden verkauft; vgl. auch *Finke/Brachmann/Nordhausen*, KSVG, 3. Aufl. 2004, § 25 Rz. 16.

der späteren Betrachtung der Gesellschafter der GmbH & Co. KG zentrale Bedeutung haben wird (vg. unten IV.).

Die bereits zitierte Tautologie der Künstlersozialkasse, wonach selbständiger Künstler „eine natürliche Person, ein Mensch“ sei, ruft noch einmal ganz plakativ ins Gedächtnis, wen der Gesetzgeber bei Einführung des KSVG als Schutzobjekt im Auge hatte, nämlich den freischaffenden Künstler, also den klassischen Einmann-Betrieb. Zahlungen an einen solchen Einmann-Betrieb, sei es an den selbständigen Künstler, der einer Werbeagentur zuarbeitet oder an die Werbeagentur, die, selbst als Einzelunternehmen organisiert, mit oder ohne eingekaufte „Zutaten“, dem Unternehmen, das Eigenwerbung betreiben will, ein fertiges Werbeprodukt liefert, lösen auf Seiten des Entgeltleistenden zusätzlich eine Künstlersozialabgabe aus.

Für den Zahlenden, als je nach Verwertungsstufe, den Eigenverwerter oder die Werbeagentur⁶, stellt sich deshalb die Frage, ob sich hieran je nach Rechtsform seines Vertragspartners etwas ändert, wobei das vorgenannte Beispiel mit dem Einmann-Betrieb eine Frage bereits beantwortet hat: der selbständige Künstler als Einzelunternehmen löst mit seinen künstlerischen Leistungen immer eine Künstlersozialabgabe aus, so dass die nachfolgenden Untersuchungen genau genommen nach der Abschirmwirkung der Gesellschaftsform fragen und nicht der der Rechtsform.

Für die Werbeagentur als Einzelunternehmen, welche hier als Beispiel das zentrale Betrachtungsobjekt sein soll, ist die Frage nach der Gesellschaftsform dabei in zwei Richtungen von nicht unerheblicher wirtschaftlicher Bedeutung. Für sie stellt sich nämlich zum einen die Frage, ob sie ihren Kunden, also den Unternehmen, welche Werbung für sich einkaufen, Kosten in Form der Künstlersozialabgabe ersparen kann, was einen Wettbewerbsvorteil darstellen kann und ob sie selbst beim Einkauf von „Zutaten“ – sei es Text oder Bild – Kosten in Form der Künstlersozialabgabe einsparen kann und so ihre Betriebsausgaben senken kann.

III. Abschirmwirkung der Rechtsform?

Auch wenn es methodisch und von der Gesetzeslogik her sinnvoller wäre, sich zunächst mit der KG, OHG und GbR zu beschäftigen, sollen nachfolgend die für den vorliegenden Beitrag zentralen Gesellschaftsformen der GmbH und GmbH & Co. KG beleuchtet werden, ehe zur Abrundung dann noch kurz auf KG, OHG und GbR eingegangen werden soll.

1. GmbH

Der Verfasser ist geneigt, ein wenig zu kalauern und auszurufen: die GmbH ist kein Mensch! Damit ist die zentrale Aussage bereits getan. Juristische Personen des Privatrechts sind in der Tat „kein Mensch“ und können deshalb keine selbständigen Künstler i.S.d. § 1 KSVG sein. Zahlungen an eine GmbH, welche, auf welcher Verwertungsstufe auch immer, für die Lieferung künstlerischer Leistungen erfolgen, sind deshalb kein abgabepflichtiges Entgelt i.S.d. § 25 KSVG.

Den dogmatisch gepolten Leser dürfte der vorstehende Satz quälen angesichts des scheinbaren Widerspruchs, dass eine Zahlung zwar für eine künstlerische Leistung erfolgt, mangels Eigenschaft des Lieferenden als Künstler aber gleichwohl keine Abgabepflicht auslösen soll?

Die Frage ist berechtigt, und die Antwort lässt sich wie folgt formulieren: entscheidend ist im Ergebnis die vertragliche Rechtsbeziehung, nicht „wer“ das künstlerische Werk hergestellt hat. Geliefert wird die Leistung bei der GmbH von der GmbH, beim Einzelunternehmen vom Einzelunternehmen, GmbH und Einzelunternehmen sind also die jeweiligen Vertragspartner. Konsequenterweise hat das BSG⁷ bei einer Werbeagentur, deren Inhaberin eine Werbewirtin war, die Herstellung der Werbung aber alleine deren Fachangestellten oblag, die Eigenschaft als selbständiger Künstler gleichwohl bejaht. Auch in diesem Fall war entscheidend, wer der vertraglich zur Leistung Verpflichtete war, nämlich das Einzelunternehmen, nicht dessen Angestellte.

Der GmbH kommt also tatsächlich Abschirmwirkung zu, deren wirtschaftlicher Effekt mit folgendem **Beispiel** gezeigt werden soll:

Die Audi AG hat im Jahre 2007 bei ihrer Werbeagentur Prospekte für ein neues Modell konzipieren und erstellen lassen und der Werbeagentur hierfür 500.000 € netto gezahlt. Die Werbeagentur hat bei selbständigen Photographen, Graphikern und Textern (Subunternehmer) Photos, Texte und Layoutleistungen eingekauft und diesen hierfür im Jahre 2007 insgesamt 100.000 € netto gezahlt. Ausgehend von einem Satz von 5,1% für die Künstlersozialabgabe im Jahre 2007 ergeben sich für den Leistungsempfänger folgende Kosten, wenn die Werbeagentur und die Subunternehmer jeweils als Einzelunternehmen statt als GmbH firmieren.

	Kosten Audi AG	Kosten Werbeagentur
Entgelt netto	500.000 €	100.000 €
+ Künstlersozialabgabe	25.500 €	5.100 €
Gesamtkosten	525.500 €	105.100 €

2. GmbH & Co. KG

Die GmbH & Co. KG ist manchmal eine juristische Person! Dies ist keine „Erfindung“ des Verfassers, sondern der Künstlersozialkasse. In deren Informationsschriften wird die GmbH & Co. KG mal unter den juristischen Personen des Privatrechts aufgezählt, mal nicht⁸.

In dem bereits genannten Schreiben der Künstlersozialkasse vom 1.11.2007 auf die hierauf verweisende Anfrage des Verfassers wird folgende indirekte Antwort gegeben:

„Zahlungen an eine GbR und OHG führen zur Abgabepflicht, weil es sich hier um Zusammenschlüsse natürlicher Personen handelt, die persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haften und denen deswegen die Außenwirkungen der Gesellschaft zugerechnet werden (können).

Zwar sind auch Zahlungen an eine KG abgaberelevant. Dies aber nicht deswegen, weil hier natürliche Personen als gesellschaftlicher Zusammenschluss wirken, sondern deshalb, weil die Vollhafter natürliche Personen sind. Nur diese sind für die Erzeugnisse und u.U. auch Schäden der KG verantwortlich, indem Sie durch persönliche Haftung hierfür eintreten müssen. Anders als bei Zahlungen an eine GmbH kann in diesen Fällen von einer Zahlung an eine natürliche Person (den Komplementär) ausgegangen werden.

Da der Komplementär einer GmbH & Co. KG regelmäßig eine GmbH ist, es also keine natürliche Person gibt, die persönlich für die Verbindlichkeiten der KG haftet, kann hier nur so verfahren werden, wie bei Zahlungen an eine GmbH.“

Festzuhalten ist also, dass auch Zahlungen an eine GmbH & Co. KG keine Abgabepflicht auslösen.

3. KG, OHG, GbR

Anders als die Künstlersozialkasse wird bei der OHG und der KG in der Literatur überwiegend⁹ und in der Rechtsprechung jedenfalls von einzelnen Landessozialgerichten¹⁰ die Auffassung vertreten, dass Zahlungen an diese nicht abgabepflichtig sind, während bei der GbR derzeit noch davon auszugehen ist, dass bei Zahlungen an diese noch Abgabepflicht besteht, da das BSG die geänderte Rechtsprechung des BGH zur partiellen „Rechtsfähigkeit“ der GbR¹¹ noch nicht nachvollzogen hat¹².

IV. Folgeprobleme bei der GmbH und der GmbH & Co. KG?

Es lässt sich also festhalten, dass die GmbH und die GmbH & Co. KG tatsächlich als Schutzschild gegen die Künstlersozialabgabe fungieren, doch wäre die juristische Welt leider zu einfach, wenn man das Thema mit dieser positiven Gewissheit abschließen könnte. Zu untersuchen ist nun nämlich noch, ob die Abschirmwirkung der GmbH und der GmbH & Co. KG eine „Verschiebung“ des Problems auf die Ebene der Gesellschafter bzw. Geschäftsführer bewirkt? Zudem stellt sich die Frage, ob die Geschäftsführer und/oder Gesellschafter versicherungspflichtig i.S.d. § 1 KSVG sind.

1. Künstlersozialabgabe

a) für Entgeltzahlungen an den Geschäftsführer der GmbH?

Der Geschäftsführer einer GmbH erhält für seine Tätigkeit gemeinhin eine Vergütung, sei es ein fixes Gehalt oder ein Grundgehalt mit variablen Vergütungsbestandteilen wie etwa einer Tantieme. Steuerlich erzielt er hierbei Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, ist also steuerlich wie ein abhängig beschäftigter Arbeitnehmer zu behandeln. Sozialversicherungsrechtlich gilt der Geschäftsführer aber regelmäßig dann, wenn er zugleich maßgeblich beteiligter Gesellschafter der GmbH ist, in der Bestimmung von Ort und Zeit seiner Tätigkeit frei und zudem von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit ist, nicht als abhängig Beschäftigter, sondern vielmehr als Selbständiger¹³ – erbringt er auch künstlerische Leistungen, so kommt er als selbständiger Künstler i.S.v. §§ 1, 2 in Betracht. Die an ihn von seiner GmbH gezahlten Bezüge sind dann Entgelte i.S.v. § 25 KSVG. Die GmbH nimmt nämlich dann ihrerseits die Leistungen eines selbständigen Künstlers – nämlich ihres Geschäftsführers – in Anspruch und muss

7 Vgl. BSG v. 24.7.2003 – B 3 KR 37/02 R.

8 Vgl. die Angaben in den „Informationsschriften zur Künstlersozialabgabe“ Nr.1, Nr.10 und in den „Informationen zur Künstlersozialabgabe für Steuerberater“ (Stand 16.12.2007), s. unter www.kuenstlersozialkasse.de.

9 Vgl. *Berndt*, DSStR 2007, 1631 (1634); *Finke/Brachmann/Nordhausen*, KSVG, 3. Aufl. 2004, § 25 Rz. 34; *Brandmüller/Zacher*, KSVG, 27. Erg.Lfg. 2002, § 25 Erl. 2; a.A. *Jürgensen*, Die Künstlersozialabgabe, 2007, S. 40.

10 Vgl. LSG Baden-Württemberg v. 13.12.1996 – L 4 KR 2274/94; a.A. LSG Hessen v. 15.12.2005 – L 8/14 KR 495/02.

11 Vgl. BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, DSStR 2001, 310.

12 Vgl. *Berndt*, DSStR 2007, 1631 (1634).

13 Vgl. BSG v. 4.7.2007 – B 11 a AL 5/06 R, GmbHR 2007, 1324 (1325); *Finke/Brachmann/Nordhausen*, KSVG, 3. Aufl. 2004, § 25 Rz. 29 u. 30.

auf dessen Bezüge dann Künstlersozialabgabe entrichten¹⁴.

Soweit der Grundsatz. Bis hierhin führte der Ausgangsgedanke, durch Wechsel in die GmbH einen Wettbewerbsvorteil zu erlangen oder jedenfalls ein schönes Marketingargument zu generieren, in gewisser Weise in die Sachgasse: der Wegfall der Künstlersozialabgabe beim Kunden würde erkauf durch das Entstehen einer Abgabepflicht für Gehaltszahlungen an den eigenen (Gesellschafter-) Geschäftsführer. In gewisser Weise kommt man also vom berühmten Regen in die ebenso berühmte Traufe.

Doch hängt die Frage, ob und in welcher Höhe die Gehaltszahlungen an den Geschäftsführer abgabenpflichtig sind, von den Umständen des Einzelfalls ab. Die Künstlersozialkasse hat dies recht anschaulich in ihrer Informationsschrift für GmbH-Gesellschafter¹⁵ dargestellt. Die GmbH kann demnach im Verhältnis zu ihrem Geschäftsführer selbst Verwerter sein und zwar entweder gemäß § 24 Abs. 1 Nr. 7 KSVG oder gemäß § 24 Abs. 2 KSVG.

In der ersten Stufe ist danach zunächst zu klären, ob der Geschäftsführer überwiegend künstlerisch tätig ist oder nicht, wobei das Kriterium „überwiegend“ hier mit mehr als 50 % der Gesamttätigkeit gleichgesetzt wird. Zu beachten ist dabei, dass als künstlerische Tätigkeit des Geschäftsführers nicht nur die eigentliche Erstellung von z.B. Texten, Bildern oder Layout angesehen wird, sondern auch begleitende Tätigkeiten wie Konzeption und Verhandlungen mit Kunden. Anders ausgedrückt: nicht künstlerisch sind demnach allgemeine Geschäftsführungs- und Verwaltungsaufgaben, Personalwesen, Finanzwesen, Controlling, Beschaffung etc. Liegt hiernach eine überwiegend künstlerische Tätigkeit vor, unterfallen alle Entgeltzahlungen an den Geschäftsführer der Abgabepflicht, also nicht nur das Gehalt, sondern auch eine eventuelle Tantieme, Zuschüsse zur Renten- oder Krankenversicherung, im Ergebnis also alle monetären Zuwendungen, selbst Sachzuwendungen wie z.B. die Gestellung eines Dienstwagens werden erfasst¹⁶.

Für die Gestaltungspraxis bedeutet dies, dass über die zulässige Verteilung der Gesamtbezüge auf mehrere Verträge mit dem Geschäftsführer immer dann nachgedacht werden muss, wenn die Realität die ist, dass die Gesamttätigkeit überwiegend als künstlerisch anzusehen ist. Es gilt das „Alles-oder-nichts-Prinzip“: bei einer Gesamtvergütung sind entweder die ganze Vergütung abgabenpflichtig oder abgabenfrei¹⁷. Der Geschäftsführer sollte demnach neben seinem eigentlichen Geschäftsführerdienstvertrag, in welchem seine Tätigkeit im Geschäftsführungs- und Verwaltungssektor geregelt wird, einen separaten Vertrag hinsichtlich seiner originär künstlerischen Tätigkeit erhalten. Da die GmbH und der Geschäftsführer im Grundsatz frei in der Bemessung der Wertigkeit der Tätigkeiten sind, spricht bei maßvollem Gebrauch dieser Freiheit auch

nichts dagegen, die Geschäftsführungs- und Verwaltungstätigkeit höher zu vergüten oder aber z.B. das Fixgehalt hälftig auf beide Verträge zu „verteilen“, die erfolgsabhängigen Gehaltsbestandteile, insbesondere eine Tantieme, aber ausschließlich im Geschäftsführerdienstvertrag zu regeln. Nachfolgendes Beispiel soll dies verdeutlichen: der Geschäftsführer ist zu 60 % künstlerisch tätig und zu 40 % im Bereich der allgemeinen Geschäftsführung und Verwaltung. Bei einem Jahresfixgehalt von 100.000 € und einer Tantieme von 20.000 € ergibt sich folgenden Bild:

	GF-Dienstvertrag	GF-Dienstvertrag	+ Zusatzvertrag
Jahresfixgehalt	100.000	60.000	40.000
Tantieme	20.000	20.000	
Abgabepflichtig	120.000		40.000

Die Gestaltung mit den zwei Verträgen ist aber dann kontraproduktiv, wenn der Geschäftsführer tatsächlich überwiegend nicht künstlerisch tätig ist. Dann würden die Zahlungen aufgrund des Zusatzvertrags der Künstlersozialabgabe unterliegen. Ist der Geschäftsführer also tatsächlich nicht überwiegend künstlerisch tätig, sollte es beim bloßen Geschäftsführerdienstvertrag verbleiben, also aus der Sicht der Künstlersozialkasse bei einer Pauschalvergütung. Mangels Schwerpunkt bei der künstlerischen Tätigkeit unterliegt in diesem Fall dann das gesamte Geschäftsführergehalt nicht der Abgabe¹⁸.

Jürgensen¹⁹ vertritt unter Hinweis auf das Ur. des BSG v. 24.7.2003²⁰ die Auffassung, dass sich der Gesellschafter-Geschäftsführer wegen seiner Oberaufsicht die künstlerische Tätigkeit seiner Angestellten zurechnen lassen muss, so dass durch diese Zurechnung ggf. eine über 50%ige künstlerische Tätigkeit und damit Abgabepflicht entstehen kann. Aus Sicht des Verfassers ist diese Rechtsauffassung unzutreffend. Im Urteilsfall ging es nämlich um eine Werbeagentur, deren (einzelkaufmännische) Inhaberin nicht selbst künstlerisch tätig war, sondern nur deren Angestellte und die Frage, ob die Werbeagentur selbständiger Künstler ist oder nicht. Im Urteilsfall wurden der Inhaberin zu Recht die künstlerischen Tätigkeiten ihrer Angestellten zugerechnet, denn sie war deren Arbeitgeberin; die Zahlungen der Kunden der Werbeagentur unterlagen deshalb der Abgabe. Beim Gesellschafter-Geschäftsführer ist es dagegen so, dass nicht er, sondern die GmbH der Arbeitgeber der Angestellten ist, so dass die künstlerische Tätigkeit der Angestellten nur der GmbH zugerechnet werden kann und nicht deren Gesellschafter-Geschäftsführer. Diese Rechtsauffassung entspricht auch der derzeitigen Praxis der Künstlersozialkasse²¹.

Es liegt auf der Hand, dass bei der Frage, ob ein Geschäftsführer überwiegend künstlerisch tätig ist oder nicht schon deshalb ein Gestaltungsspielraum besteht, weil es im Ergebnis schwierig bis unmöglich sein dürfte, bezogen auf ein Kalenderjahr alle Einzeltätigkeiten eines Geschäftsführers zeitlich zu bemessen und danach „exakt“ auszurechnen, in welchem Bereich der Schwerpunkt liegt. Von daher besteht sicherlich für die Beratungspraxis ein zulässiger Gestaltungsspielraum. Allerdings sollte man der Versuchung widerstehen, Verträge entgegen der Realität zu konzipieren: dem in die GmbH umgewandelten Einzelunternehmer, welcher 4, 5 oder mehr Fachkräfte „mitbringt“ wird man den Schwerpunkt außerhalb des künstlerischen Bereiches eher abnehmen als dem Kleinbetrieb, in dem neben dem Gesellschafter-Geschäftsführer nur 1 oder 2 Fachkräfte tätig sind. Die Künstlersozialkasse fragt in

14 Vgl. Berndt, DStR 2007, 1631 (1634); Jürgensen, Die Künstlersozialabgabe, 2007, S. 51.

15 Vgl. www.kuenstlersozialkasse.de.

16 Vgl. Fünke/Brachmann/Nordhausen, KSVG, 3. Aufl. 2004, § 25 Rz. 46; Jürgensen, Die Künstlersozialabgabe, 2007, S. 49; Berndt, DStR 2007, 1631 (1633).

17 Vgl. BSG v. 16.4.1998 – B 3 KR 7/97 R, DB 1998, 2529.

18 Vgl. BSG v. 24.7.2003 – B 3 KR 37/02 R.

19 Vgl. Jürgensen, Die Künstlersozialabgabe, 2007, S. 52.

20 Vgl. BSG v. 24.7.2003 – B 3 KR 37/02 R.

21 So deren Antwort v. 6.12.2007 auf eine entsprechende Anfrage des Verfassers.

ihrem Fragebogen „Sozialversicherungsrechtliche Beurteilung der GmbH-Gesellschafter“²² deshalb auch ganz explizit danach, wie viele Arbeitnehmer oder freier Mitarbeiter der GmbH für diese künstlerische oder publizistische Leistungen erbringen.

Keine abgabepflichtigen Entgeltzahlungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer sind in jeden Fall Einnahmen aufgrund von Gewinnausschüttungen der GmbH²³. Dies legt eine in der Praxis zwar ungewöhnliche, gesellschaftsrechtlich aber zulässige Gestaltung nahe: da es nicht zwingend ist, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer seine Geschäftsführertätigkeit entgeltlich auf Basis eines Geschäftsführerdienstvertrags erbringt, es vielmehr auch möglich ist, dass er die Geschäftsführung alleine auf Basis seine Organstellung und unentgeltlich erbringt²⁴, könnte daran gedacht werden, dem Gesellschafter-Geschäftsführer nur Gewinnausschüttungen zukommen zu lassen und hierbei in regelmäßigen Abständen, z.B. quartalsweise, entsprechende Vorabauschüttungen vorzunehmen oder aber im Gesellschaftsvertrag eine Entnahmeregelung²⁵ vorzusehen. Auf diese Art und Weise könnten alle Zahlungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer abgabenfrei gestellt werden.

b) für Entgeltzahlungen an den Kommanditisten?

Dass Gewinnausschüttungen an einen Gesellschafter-Geschäftsführer nicht der Abgabepflicht unterliegen, ergibt sich aus dem Entgeltbegriff des § 25 KSVG. Entgelt ist danach alles – mit Ausnahme der Umsatzsteuer – was der selbständige Künstler für seine künstlerische Tätigkeit erhält. Entgelt i.S.d. § 25 KSVG ist also dasselbe wie Entgelt i.S.d. § 10 UStG²⁶.

Auch wenn im Verhältnis des Gesellschafters zu seiner Gesellschaft das Entgelt i.S.d. § 25 KSVG nicht identisch sein kann mit dem Umsatzbegriff i.S.d. § 10 UStG²⁷, bleibt der Entgeltbegriff im Kern identisch: es geht in beiden Gesetzen um das, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten. Und in beiden Gesetzen wird von der danach definierten Bemessungsgrundlage die Umsatzsteuer ausgenommen. Dies zeigt: es geht um Zahlungen im Rahmen eines vertraglich vereinbarten Leistungsaustausches. Entgelt i.S.d. § 25 KSVG können deshalb auch nur diejenigen Zahlungen sind, die grundsätzlich als steuerbar i.S.d. § 1 Nr. 1 UStG anzusehen sind. Diese Definition eröffnet beim Kommanditisten einer GmbH & Co. KG Gestaltungsmöglichkeiten. Man stelle sich den Inhaber unserer Werbeagentur vor, welcher seinen Betrieb in eine GmbH & Co. KG umwandelt. Er wird Kommanditist der KG, ist (Mit-)Gesellschafter und (Mit-)Geschäftsführer der Komplementär-GmbH. Vom gesetzlichen Leitbild her ist der Kommanditist einer KG ein reiner Kapitalgeber, welcher Anspruch auf anteiligen Gewinn entsprechend seiner Beteiligungsquote hat. Bei der GmbH & Co. KG beträgt die Beteiligungsquote des Kommanditisten regelmäßig 100%. Der Kommanditist erhält demnach zu 100% Gewinnzuschreibungen, mögen sie entnommen werden oder nicht. Es liegt kein Entgelt i.S.d. § 25 KSVG vor, mag der Kommanditist auch mitarbeiten und dabei überwiegend künstlerisch tätig sein; vermeiden sollte man hierbei nur tunlich den Abschluss eines gesonderten Arbeits- oder Dienstvertrags zwischen der KG und dem Kommanditisten. Der Kommanditist erbringt seine Tätigkeit vielmehr aufgrund seiner Stellung als Gesellschafter²⁸.

c) Für Entgeltzahlungen an den Geschäftsführer der GmbH & Co. KG?

Auf den ersten Blick könnte man den Eindruck gewinnen, dass für den Geschäftsführer der Komplementär-GmbH die Rechtslage der beim Geschäftsführer der GmbH entspricht. Doch ist das wirklich so? Angenommen unser umgewandelter ehemaliger Inhaber der Werbeagentur ist Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH und erbringt seine künstlerische Tätigkeit als solcher, statt in seiner Funktion als Kommanditist. Voraussetzung dafür, dass die Komplementär-GmbH für das an ihn gezahlte Gehalt eine Künstlersozialabgabe entrichten müsste, wäre nämlich neben der Zahlung für eine künstlerische Tätigkeit auch die Verwertereigenschaft der Komplementär-GmbH. Diese ist aber keine Verwertungsgesellschaft i.S.d. § 24 Abs. 1 S. 1 KSVG, da nicht sie als Gesellschafterin der KG, sondern die KG selbst künstlerische Leistungen verwertet; die KG ihrerseits verwertet zwar künstlerische Leistungen des Geschäftsführers ihrer Komplementär-GmbH, zahlt indes nicht diesem ein Entgelt, sondern erstattet typischerweise ihrer Komplementär-GmbH deren Aufwendungen und zahlt ihr eine Haftungsvergütung, was keine Entgeltzahlung i.S.d. § 25 KSVG darstellt. Ferner ist die Komplementär-GmbH kein Eigenverwerter i.S.d. § 24 Abs. 1 S. 2 KSVG.

Bleibt nur noch die Auffangvorschrift des § 24 Abs. 2 KSVG, wonach abgabepflichtig auch jeder Unternehmer ist, der künstlerische Leistungen in Auftrag gibt, um mit deren Nutzung Einnahmen zu erzielen. Fraglich ist indes, ob die Komplementär-GmbH i.S.d. § 24 Abs. 2 KSVG „Werke oder Leistungen“ ihres Geschäftsführers „für Zwecke ihres Unternehmens“ nutzt, um „im Zusammenhang mit dieser Nutzung Einnahmen“ zu erzielen? Die Wendung „Einnahmen erzielt werden sollen“ zielt doch ersichtlich darauf, dass der Zweck des Unternehmens darauf gerichtet sein muss, Einnahmen zu erzielen und dass dazu, also zur Zweckerreichung, künstlerische Werke oder Leistungen genutzt werden sollen. Entspricht dies der Situation bei der Komplementär-GmbH? Der Verfasser meint: nein!

Die Aufgabe der Komplementär-GmbH innerhalb der GmbH & Co. KG besteht regelmäßig in der Geschäftsführung der KG. Die Komplementär-GmbH ist kraft des Gesellschaftsvertrags der KG deren Geschäftsführerin. Schuldrechtliche Verträge zwischen der Komplementär-GmbH und ihrer KG bestehen regelmäßig nicht. Die Komplementär-GmbH wird vielmehr auf rein gesellschaftsvertraglicher Grundlage hin tätig. Sie bedient sich hierzu ihres Geschäftsführers. Die Komplementär-GmbH

22 In „Teil II Fragen zu Gesellschaftern“ (Stand: 16.12.2007).

23 Vgl. Informationsschrift „Mitarbeitende Gesellschafter einer GmbH“ auf www.kuenstlersozialkasse.de über den Link „Sozialversicherungsrechtliche Beurteilung von GmbH-Gesellschaftern“ zu erhalten (Stand: 16.12.2007); missverständlich: *Finke/Brachmann/Nordhausen*, KSVG, 3. Aufl. 2004, § 25 Rz. 31.

24 Vgl. *Zöllner/Noack* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 35 Rz. 8 u. 92.

25 Vgl. *Zöllner/Noack* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 29 Rz. 64.

26 Vgl. *Finke/Brachmann/Nordhausen*, KSVG, 3. Aufl. 2004, § 25 Rz. 45.

27 *So Berndt*, DSitR 2007, 1631 (1633).

28 Vgl. *Jürgensen*, Die Künstlersozialabgabe, 2007, S. 30 für Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter einer GbR.

zielt mit anderen Worten nicht darauf ab, Einnahmen durch Nutzung künstlerischer Leistungen ihres Geschäftsführers zu erzielen, sondern sie erfüllt *umgekehrt* ihre gesellschaftsvertragliche Pflicht zur Leistung ihres mitglied-schaftlichen Beitrags, nämlich der Geschäftsführung. Dass sie hierfür von der KG eine Vergütung erhält und eine solche an ihren Geschäftsführer zahlt, ist insoweit ein unbeachtlicher „Reflex“, es fehlt gerade an der vom Gesetz vorausgesetzten „Absicht“.

2. Versicherungspflicht

Bleibt als mögliches Problem die Frage danach, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH oder Komplementär-GmbH bzw. der Kommanditist der GmbH & Co. KG möglicherweise versicherungspflichtig i.S.d. § 1 KSVG sein könnten, was in der Praxis regelmäßig nicht gewünscht ist. Dies kommt immer dann in Betracht, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer/Kommanditist auch künstlerisch tätig ist, und sei es auch nur geringfügig, solange er hierdurch im Jahr wenigstens Einnahmen i.H.v. 3.900,00€ erzielt (vgl. § 3 KSVG). Schaut man sich § 1 KSVG an, stellt man schnell fest, dass diese „Gefahr“ im Grundsatz real ist. Mit den Regelungen in §§ 4, 5 KSVG gibt es indes Vorschriften über die Versicherungsfreiheit in der gesetzlichen Renten-, Kranken- und Pflegeversicherung.

Der (Mehrheits-)Gesellschafter-Geschäftsführer bzw. der Kommanditist ist regelmäßig erwerbsmäßig tätig i.S.d. § 1 KSVG und beschäftigt typischerweise auch keine Arbeitnehmer, sondern „seine“ GmbH bzw. KG, so dass Versicherungspflicht in Betracht kommt.

Allerdings ist zu berücksichtigen, dass nach Sinn und Zweck der Vorschrift, nicht als schutzwürdig angesehene Künstler nicht versicherungspflichtig sein sollen. Der Gesetzgeber stellt sich hierunter Künstler vor, die als „mehr arbeitgeberähnlich“²⁹ angesehen werden können, so dass sich die Frage stellt, ob „unser“ (Mehrheits-)Gesellschafter-Geschäftsführer bzw. Kommanditist bei Licht betrachtet genau so ein „mehr arbeitgeberähnlicher“ Künstler ist?

Gestützt wird diese Sichtweise durch die Ergänzung³⁰ des § 2 S. 1 Nr. 9 SGB VI durch dessen S. 2 Nr. 3, wonach für Gesellschafter auch die Arbeitnehmer der Gesellschaft als versicherungspflichtige Arbeitnehmer gelten und so der Gesellschafter-Geschäftsführer regelmäßig nicht der Versicherungspflicht gemäß § 2 S. 1 Nr. 9 SGB VI unterfällt. Hier hat der Gesetzgeber für den Bereich der allgemeinen

Rentenversicherung also den Grundsatz aufgestellt, dass dem GmbH-Geschäftsführer die Arbeitnehmer „seiner“ GmbH rentenversicherungsrechtlich zugerechnet werden.

Da das KSVG im Verhältnis zum SGB VI allerdings das speziellere Gesetz ist, dürfte § 1 Ziff. 2 KSVG dem § 2 S. 1 Ziff. 9, S. 2 SGB VI vorgehen.

Es ist vielmehr von folgenden Grundsätzen auszugehen:

Ist der Gesellschafter-Geschäftsführer bzw. Kommanditist zu weniger als 50% künstlerisch tätig, dann ist er nicht pflichtversichert nach § 1 KSVG³¹. Überwiegt die künstlerische Tätigkeit, ist das durch die nichtkünstlerische Tätigkeit erzielte Entgelt entscheidend. Liegt dieses unter 400€/Monat, bleibt es bei der Versicherungspflicht i.S.d. § 1 KSVG³². Liegt das Entgelt darüber, entfällt gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 2 Nr. 1 KSVG die Versicherungspflicht in der gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung. Übersteigt das Entgelt die Hälfte³³ der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung, so tritt gemäß § 4 Nr. 2 KSVG Versicherungsfreiheit in der gesetzlichen Rentenversicherung ein.

Unklar ist, was diese Grundsätze für „gemischte“ Tätigkeiten bedeutet, wenn also der Gesellschafter-Geschäftsführer oder Kommanditist aufgrund eines einheitlichen Vertrags oder zwar zweier Verträge, aber beide mit demselben Vertragspartner, der Gesellschaft, abgeschlossen, tätig wird. Nach Auffassung des Verfassers kann die rechtliche Beurteilung hier nicht anders sein, als wenn der Betroffene tatsächlich Dienstverträge mit mehreren Dienstnehmern hat. Es sollte allerdings beim einheitlichen Vertrag ausdrücklich geregelt werden, welcher Teil der Vergütung für die künstlerische und welcher für die nichtkünstlerische Tätigkeit gewährt wird. Zugleich sollte – wo möglich (und auch bei zwei getrennten Verträgen) – darauf geachtet werden, dass die nichtkünstlerische Tätigkeit mit einem Betrag über der Hälfte der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung vergütet wird.

V. Zusammenfassung

Das Thema der Künstlersozialabgabe kann vernünftigerweise nur ein Parameter bei der Frage danach sein, ob ein Einzelunternehmen in eine GmbH oder eine GmbH & Co. KG umgewandelt werden soll. Wo dies auch aus anderen Gründen vernünftig erscheint, kann die Umwandlung in eine GmbH oder eine GmbH & Co. KG einen Wettbewerbsvorteil für ein Werbeunternehmen bzw. die anderen Verwerter i.S.d. § 24 Abs. 1 S. 1 KSVG darstellen, weil für ihre Kunden dann eine zusätzliche Belastung durch die auf den Netto-Rechnungsbetrag bemessene Künstlersozialabgabe vermieden wird. Das „Folgeproblem“, nämlich der Anfall der Künstlersozialabgabe auf die Zahlungen der GmbH bzw. GmbH & Co. KG an ihre Gesellschafter lässt sich durch entsprechende Gestaltungen im Bereich der Vergütungshöhe bzw. Vergütungsform regeln, wobei der GmbH & Co. KG im Einzelfall sogar die Präferenz vor der GmbH gebührt. Schließlich lässt sich die regelmäßig gewünschte Sozialversicherungsfreiheit durch geeignete Maßnahmen herstellen.

29 Vgl. *Finke/Brachmann/Nordhausen*, KSVG, 3. Aufl. 2004, § 1 Rz. 23.

30 Die Neuregelung war die Reaktion des Gesetzgebers auf die Rechtsprechung des BSG, wonach Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH mangels Beschäftigung eigener Arbeitnehmer gemäß § 2 S. 1 Nr. 9 SGB VI a.F. rentenversicherungspflichtig sind.

31 Vgl. Antwort der Künstlersozialkasse v. 10.12.2007 auf eine entsprechende Anfrage des Verfassers.

32 Vgl. „Versicherung bei der KSK trotz (Neben-)Job?“ – Informationsschrift der Künstlersozialkasse (Stand 16.12.2007), s. unter www.kuenstlersozialkasse.de.

33 2007 (West): 31.500€ = monatlich 2.625€.